

İdari Bilimlerde Akademik Çalışmalar

Editörler

Dr. Öğr. Üyesi Davut Karaman

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Emre Arslan



İdari Bilimler

ISBN: 978-2-38236-071-2



9 782382 360712



LIVRE DE LYON

 livredelyon.com

 [livredelyon](https://twitter.com/livredelyon)

 [livredelyon](https://www.instagram.com/livredelyon)

 [livredelyon](https://www.linkedin.com/company/livredelyon)



LIVRE DE LYON

Lyon 2020

İdari Bilimlerde Akademik Çalışmalar

Editörler


Dr.Öğr. Üyesi Davut Karaman & Dr. Öğr. Üyesi Ömer Emre Arslan




LIVRE DE LYON

Lyon 2020

Editörler/ Editors • Dr. Öğr. Üyesi Davut Karaman

 ORCID 0000-0001-9097-3460

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Emre Arslan

 ORCID 0000-0001-8330-9721

Kapak Tasarımı/Cover Design • Aruull Raja

Birinci Baskı/First Published • December 2020, Lyon

ISBN: 978-2-38236-071-2

© copyright

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the publisher's permission.

The chapters in this book have been checked for plagiarism by  intihal.net

Publisher • Livre de Lyon

Address • 37 rue marietton, 69009, Lyon France

website • <http://www.livredelyon.com>

e-mail • livredelyon@gmail.com



ÖN SÖZ

İdari ve iktisadi bilimler kapsamında değerlendirilen birçok disiplin söz konusudur. Her bir disiplinin, içinde bulunduğumuz sosyal, ekonomik ve idari gerçekliğe kendi penceresinden bakması, bu kapsamda bulgular ve sonuçlar üretebiliyor olması bütüne ilişkin bilgilerimizi arttırmaktadır. Bunun sonucunda sosyal gerçekliğin bir bütün olarak kavranması mümkün olabilmektedir. Akademik ve sektörel araştırmalarda odak noktası haline getirilen çalışma konularının giderek daha da spesifik hale gelmesi, bu konulara ilişkin yapılan çalışmaların sayısını arttırarak niteliklerini de değiştirmekte ve geliştirmektedir. Bu kitap, belirtilen bu durumlardan hareketle idari ve iktisadi alan çatısı altında üretilen farklı disiplinlerden gelen çalışmaları bir araya toplayarak akademik bir katkı sunmayı amaçlamıştır. Dolayısıyla muhasebe, vergi, eğitim bilimleri, örgütsel davranış, finans ve ekonomi alanlarında yapılan kavramsal ve/veya alan araştırmalı çalışmalar “İdari Bilimlerde Akademik Çalışmalar” kitabı başlığı altında bir araya getirilerek okuyuculara sunulmuştur.

Aralık, 2020

Editörler

Dr. Öğr. Üyesi Davut Karaman

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Emre Arslan

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	I
HAKEM KURULU.....	V
Bölüm I G. Özcan	
VERGİ MAHREMİYETİNİN KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	1
Bölüm II L. Akgün	
KRİPTO PARA BİRİMLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	19
Bölüm III P. Mastar Özcan	
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YARGILAMANIN YENİLENMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE KARARLARA KARŞI ÇÖZÜM YOLLARI İÇERİSİNDEKİ YERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ..	47
Bölüm IV A. Yıldırım	
EĞİTİM YÖNETİCİLERİNİN KULLANDIKLARI ÖRGÜTSEL GÜÇ TÜRLERİNİN ÖĞRETMENLERİN ÖRGÜTSEL SESSİZLİK DAVRANIŞLARINA ETKİSİ.....	63
Bölüm V B. İşgüden Kılıç & M. Demirkan	
TMS 37 STANDARDININ UYGULANMASININ BİST 30 ENDEKSİNDEKİ ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLO VE DİPNOTLARI ÜZERİNDEN İNCELENMESİ.....	87
Bölüm VI S. Bağcan	
KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK VE KÜRESEL SOSYO EKONOMİK, POLİTİK SİSTEMİ.....	115

HAKEM KURULU

Prof. Dr. Ayşe Özcan, Giresun Üniversitesi

Doç. Dr. Emin Zeytinoğlu, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi

Doç. Dr. Şeyda Akyol, Marmara Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi Duygu Arslantürk Çöllü, Iğdır Üniversitesi


BÖLÜM I

VERGİ MAHREMİYETİNİN KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

*Protection of Personal Data Privacy Tax Evaluation in Terms of The
Law*

Güngör Özcan

*(Dr. Öğr. Üyesi), Manisa Celal Bayar Üniversitesi
e-mail: gungor.ozcan@cbu.edu.tr*

 ORCID 0000-0001-5966-5582

I. GİRİŞ

Kişisel Verileri Koruma Kanunu 07.04.2016 tarihinde yürürlüğe girmiş ve beraberinde kişisel verilerin işlenmesinde, başta özel hayatın gizliliği olmak üzere kişilerin temel hak ve özgürlüklerini koruma, kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ile uyacakları usul ve esaslar düzenlenmiştir. Kanun genel nitelikli bir kanun olmakla birlikte hükümlerinin birçok sektörü ilgilendirmesi; şirketlerin veri sorumlusu olması çalışanlarının da veri işleyen olarak ifade edilmesi, kanuna aykırılıkların büyük cezalarla neticelenmesi, dikkatleri bu kanuna çekmiştir. Vergi mahremiyeti başta anayasa olmak üzere birçok kanunlarda düzenlenmiştir. Vergi idaresi ve mükellef bakımından vergi mahremiyeti Kişisel Verileri Koruma Kanunu ile birlikte yeniden gündeme gelmiştir. Vergi mahremiyetindeki unsurlar bu kanun kapsamında kişisel verileri meydana getirmektedir. Kişisel verilerin işlenmesi bir nevi vergi idaresince mükelleflerin gizli bilgilerinin işlenmesidir. Vergi mahremiyeti kapsamındaki konular Vergi Usul Kanunu'nda özel norm niteliğinde iken Kişisel Verileri Koruma Kanunu'nda genel norm niteliğindedir. Uygulamada her iki kanun düzenlemesinde vergi mahremiyetinin uygulama yönü tereddütlere yer verebilmektedir. Çalışmanın amacı bu tereddütleri ortadan kaldırmaktır. Bu kapsamda Yargıtay Kararları ışığında Vergi Usul Kanunu ile Kişisel Verileri Koruma Kanunu'nda düzenleme alanı bulan mükelleflerin sır bilgilerinin mahremiyet, vergi mahremiyeti ve her iki kanun arasındaki kapsam, mükellef, veri işleme ve hukuki sorumluluk bakımından incelemesi yapılmıştır.

II. MAHREMİYET UNSURLARINDAN VERGİ MAHREMİYETİ

Çalışmanın bu bölümünde mahremiyet kavramı ile vergi mahremiyetinin hukuki çerçevesi üzerinde durulacaktır.

A. Mahremiyet Kavramı

Modern toplumlarda hukukun temel işlevlerinden biri, bireylerin mahremiyetini korumaktır. Mahremiyetin bir insan hakkı olarak tanınması modern bir olgu olmasına rağmen, ancak son yıllarda birçok uluslararası insan hakları sözleşmesinde temel bir insan hakkı olarak yerleşmiştir. Mahremiyet, insan özgürlüğü, demokratik değerler için vazgeçilmez olarak kabul edilmiştir (Faruque & Habibullah, 2018: 97).

Mahremiyet kavramsal olarak kişilerin, toplumsal grupların ya da kurumların kendilerine ait bilgilerin hangi zamanda, nasıl ve ne kadarlık kısmının başka kişilere aktarılabilceğini kendilerinin karar verme hakkı şeklinde ifade edilebilir. Gizlilik olarak da ifade edilen mahremiyet kelimesi, Arapça harem ile haram köklerinden türetilmiştir. Gizli, yani herkesçe bilinmemesi gereken anlamındadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesi mahremiyet hakkını, "bir kişinin hayatını asgari müdahaleyle yaşama hakkı" olarak ifade edilmiştir (Yurtsever & Buran, 2012: 47).

Mahremiyet hakkının hukuki tanımı, bireyin hayatının tümüne ait olmak üzere sır olan bilgilerin kendisi istemediği veya kanunlar mecburi kılmadıkça gizli kalmasını talep etme hakkı şeklindedir. Mahremiyetin hukuki nitelendirilmesi ilişkide bulunduğu özel hayata dair kanun maddelerine dayanmaktadır. Doktrinde, özel hayat kavramı genellikle; bireyin yalnızca kendisi için saklı tuttuğu ve diğer kişilerin bilgisinden olmasını istemediği hayat görünümleri, herkes tarafından bilinmeyen, özel araştırma ve bilgi edinmeyle bulunabilen bireye ait hususlar, bireylerin gizli hayat alanlarında yapmış oldukları faaliyetlerin diğer kişilerce bilinmemesini istedikleri kısımlar şeklinde açıklanmaktadır. Kişilerin başkalarının bilmesini istemediği ve kendi hakimiyeti altındaki alanlarda, özgür bir hayat devam ettirmesinin önemi tanımların ortak yönüdür (Taş, 2007: 3-6).

Mahremiyet; insanın varoluşunu, yarı bağımsızlığını, kişiliğinin korunması gibi zorunlu alanı ifade ederken korunması gerekli değer varsa da değere yönelik alanın sınırlarının nasıl olması gerektiğinin ifadesi üzerinde durur. Bu sınırlanan alanın araçlarının neler olması gerektiğini ifade eder. Bireyin mahrem alanı; bedeni, kişiliği, ailevi ilişkileri, fiziksel yaşam alanı, kişisel verilerinin yer aldığı sistem cihazları, yani somut ve soyut diğer kişi ya da gruplarla paylaşmak istemediği tüm sahip olduğu özelliklerinin sınırlarının tespiti ve korunması önem taşımaktadır. Bu kapsamda mahremiyet; beden, aile, bilgi-belge, düşünsel ve duygusal olarak sınıflandırılabilir ve bu mahremiyet türlerini korumak, ahlaki değerini irdelemek için kendine özgü ayrı ayrı teknikler tespit edilmelidir. Bilgi-belge mahremiyetinin korunmasında kişisel verileri koruma politikaları ve uygulamaları, ev ile aile mahremiyetine ev mimarisi

tasarımı, beden mahremiyetini poliklinik odalarındaki paravanlar örnek olarak gösterilebilir (Avaner, 2018: 112).

Mahremiyet hakkının sınırların tespit edilmesi ve kişilerin kişilik hakları ile sosyal fayda arasındaki ilişkinin dengelenmesi oldukça zordur. Bu zorluk sebebiyle kamu düzeni açısından hukuki düzenlemeler yapılırken önemszenmesi gereken ilkeler şunlardır (Yüksel, 2003: 200-201):

- Mahremiyet hakkı, kamu yararına yönelmiş ya da sosyal özelliği olan herhangi bir konunun yayınlanmasını yasaklama hakkını içermez. Lakin bu konuda normal vatandaşlarla toplumun önünde tanınmış olan siyasetçiler ile sanatçılar gibi kişiler arasında ayırım yapılmalıdır.
- Mahremiyet hakkı, özel bir niteliğe sahip olsa da konu aktarımını mutlak olarak yasaklayamaz. Mesela; mahkeme salonlarında, parlamento oturumlarında, belediye meclislerinde yapılan tartışma ve ifadelerin yayınlanması başlı başına mahremiyet hakkının ihlali olarak ifade edilemez.
- Hukuk, yayın ile mahremiyetin ihlalinde ancak zararın meydana gelmesi durumunda tazminat ödenmesine izin verir. Zarar yoksa tazminata hükmedilemeyeceği açıktır.
- Özel hayata ilişkin alanına müdahale, bizzat kişi tarafından ya da izniyle yapılıyorsa mahremiyet hakkı sona ermektedir. Özel yaşam alanını korumak mahremiyet hakkının temel gayesidir.

Mahremiyet, bireylerin gizli kalması halinde menfaat sağlayacağı sırlar olup özel hukuk açısından temel kişilik haklarından biri olarak kabul edilmektedir. Mahremiyet sır kavramı ile yakın ilişki içerisinde. Sır, herkesin bilmediği ve ifşa edilmesi durumunda bireyin şeref ve menfaatine zarar verme tehlikesi içeren bilgilerdir. Sır iki ana özelliğe sahiptir. Bunlar; sır kabulü için objektif ve sübjektif denilen niteliklerin mevcudiyetidir. Sırrın objektif tarafı sırrın diğer kişiler tarafından öğrenilmemesi zorunluluğudur. Sübjektif taraf, sır sahibinin kendi iradesi ile bu durumu sır olarak kabul etmesi ve buna göre hareket etmesidir (Erol, 2015: 35).

B. Vergi Mahremiyeti Kavramı

Vergi mahremiyeti, mükelleflerin özel yaşamları ve mali-ticari durumlarıyla ilgili tüm bilgilerin saklanmasıyla ilgili olarak kişiliklerine yönelik bilgiler, hesap durumları ve işlem durumları hakkında bilgiler, şirketleri ve işleriyle ilgili bilgiler, gelir durumları ya da servetlerine ve mesleklerine ilişkin bilgiler olarak ifade edilebilir (Tabanca, 2018: 28).

Vergi mahremiyetine ilişkin teoride geleneksel gerekçe, bireylerin devlet kurumlarına mahrem bilgilerini ancak korunacağına güvenebilecekleri takdirde vereceklerine ilişkin bilgidir. Andrew Mellon,

vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerinde öncelikle “gerçeği ifşa etmelerinin” kişinin avukatına güvenmek gibi olduğuna inandıklarını iddia etmiştir. Vergi mahremiyeti teorisyenleri bugün hala vergi mahremiyeti savunucuları, vergi mükellefleri için hükümetin vergi beyannamesi bilgilerini kamu gözünden koruyacağına inanmadıkça, hükümete bilgi ifşalarını azaltacağı hipotezini desteklemek için sunduğu en bilinen argümanları açıklanmaktadır (Blank, 2011: 280).

Vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin temel özellikleri şu şekildedir (Taş, 2007: 67-75):

- Mükellefin Sır Niteliği Taşıyan Bilgileri ile Mükelleflerle İlgisi Bulunan Kişilerin Bilgileri
- Sır Niteliğindeki Bilgilerin Mükelleflerin Kendilerine, İşlem ve Hesap Durumlarına, Faaliyetlerine, Şirketlerine, Servetlerine ya da Mesleklerine İlişkin Olması
- Sırların Mesleki Görev Dolayısıyla Elde Edilmiş Olması

Mükelleflere ait bilgiler ile birlikte sır sadece bu bilgilerle sınırlı değildir. Mükellefin faaliyet konusuyla alakalı olarak kullandığı formüller, ticaret yaptığı gerçek ve tüzel kişilerin adres ve telefonları, üretim ve satış yöntemleri, reklam faaliyetleri gibi gizli kalması ve dolayısıyla üçüncü kişilerden saklanması gereken bilgilerdir. Mükelleflerle ilişkisi olan kişiler mükellefle iş ilişkisine sahip; onun borçlu olduğu ya da ondan alacaklı olduğu kişilerdir. Bu kişiler de vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmektedir (Taş, 2007: 70).

Mükellefin kendisinden başlayarak; aile yaşantıları devreye girecek, aile bireyleri hakkında öğrenilen bilgiler de sır olarak ya da gizli kalması gereken bilgiler olarak düşünülecektir. Ayrıca firmalarına ait işlemler, banka hesaplarına ait özel bilgiler de gizli kalması gereken bilgiler olarak ifade edilebilir. Mesela, mükelleflerin bankalardan çektikleri krediler, borçları, yatırım kararları, üretim bilgileri, maliyet unsurları, mükelleflerin mal varlıkları, servetleri de de gizlemek istemeleri ticaretin bir gereğidir. Vergi mükellefleri firmalarına ait tüm bilgileri defter ve belgelerine kaydetmekte olup; bu bilgilerinin başkaları tarafından öğrenilmemelerini istemeleri rekabet açısından önemlidir (Taş, 2007: 71).

Sır kavramı, vergi mahremiyetine ilişkin sınırlar kapsamında karşımıza meslek sırrı kavramını çıkartacaktır. Bir mesleğin icrası sırasında öğrenilen, sır sahibi tarafından açıklanmaması istenilen ve farklı kişiler tarafından bilinmeyen kişinin özel yaşamına ilişkin bilgi ile olay meslek sırrı olarak ifade edilir. Mahremiyet kapsamındaki bilginin açıklanmasının suç oluşturması için failin sahip olduğu meslek sırrı niteliğindeki bilgiyi, görevi sayesinde elde etmiş olması gerekmektedir. Bilginin açıklanmasının, kendisinin veya başkasının yararına kullanılmasının vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilmesi için

bu bilgilerin görevde iken elde edilmiş olması gerekmektedir. Mesleğini icra eden kişilerin mesleklerini icra ederken öğrendikleri sırlar meslek sırrı olarak nitelendirilirken bu sırların açıklanması da meslek sırrının açıklanması suçunu meydana getirir (Taş, 2007: 74).

Türk hukukunda vergi mahremiyetine ilişkin hukuki çerçeve genel olarak anayasa ve kanun maddelerinden oluşmaktadır.

C. Vergi Mahremiyetine İlişkin Mevzuat Düzenlemeleri

Vergi mahremiyetine ilişkin çoğu kanunda düzenlemeler mevcuttur. Konumuz açısından mevzuatsal düzenlemeler Anayasa, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile sınırlandırılmıştır.

1. Anayasa’da Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenleme

Vergi mahremiyetinin 1982 Anayasası kapsamında ilişkili olduğu kanun maddeleri temel hak ve ödevler içinde kendine vücut bulmaktadır. Özellikle kişinin hakları ve ödevleri kapsamında özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti vergi mahremiyeti ile ilgili temel haklardır. Mahremiyet ile özel hayatın korunması hakkı kavramları birbirinden farklıdır. Özel hayatın korunması hakkı “bireyin ismi, öğrenim durumu, prestiji, sağlığı, maddi ve manevi bütünlüğü, kişisel tercihleri, alışkanlıkları, ilgileri, ev, çevre ve aile yaşamı, diğer kişilerle ilişkileri, kendini toplumda ifade etme şekli, sırları, yazıları, belgeleri, fotoğrafları, her türlü araçla yaptığı konuşma ve haberleşmeleri gibi insanı insan olarak ifade eden nesnel ve duygusal her şeyi kapsayan geniş bir kavramdır. Neticesinde mahremiyet hakkının özel hayatın korunması hakkının bir alt unsuru olduğunu ifade edebiliriz.

1982 Anayasası’nın özel hayatın gizliliği ve korunması başlıklı bölümünde özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti düzenlenmiştir. Bu kapsamda özel hayatın gizliliği maddesi doğrudan vergi mahremiyeti ile alakalıdır. Anayasanın 20. maddesinde “*Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz... Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.*” denmektedir. (TBMM, 1982). Anayasadaki bu madde Kişisel Verileri Koruma Kanununun da temelini meydana getirmektedir.

2. Vergi Usul Kanunu'nda Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenleme

213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi mahremiyeti başlıklı 5.maddesinde vergi mahremiyeti düzenlenmiştir. Bu madde kapsamında: *“Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısı ile, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar; Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler. Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.”* denmektedir (TBMM, 1961: 3476). Bu maddede belirtilen kişilerden; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlardan kasıt, vergi idaresinin çeşitli birimlerinde çalışan vergi işlemleri ile uğraşan kişilerdir. Vergi işlemleri, yalnızca tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemlerinden oluşmamaktadır; vergi kaçakçılığı ile mücadelede arama yapan polis memuru da vergi işlemleri ile uğraşmaktadır. Bu sebeple polisler bile vergi idaresinin memuru olmamalarına rağmen vergi mahremiyeti yönünden suç işleyebilirler. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlardan kasıt, bu birimlerde çalışan Başkan ve Üyeler ile raportörler, dosya memurları, evrak kayıt memurları, daktilograf tarzı görev pozisyonlarında çalışan tüm memurlardır. Vergi kanunlarına göre komisyonlara iştirak edenlerden kasıt bu komisyonlara iştirak eden bütün çalışanlar ile görev alanlardır. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerden kasıt ise vergi ile ilgili, çözümü özel ve teknik bir bilgi gerektiren konularda karar verilmesi için ihtiyari ya da mecburen bilgi ve raporlarına başvuru yapan kişiler olarak ifade edilebilir. Bu düzenleme ile gelen yasak ilgili kişilerin görevlerinden ayrılmaları halinde bile devam etmektedir. Vergi mahremiyeti ilişkin bu yasağın temelinde vergi yasalarının uygulanmasıyla ilgili yetkililerin görevleri esnasında önemli verilere ulaşması ve verilerin üçüncü kişiler ile paylaşılmasının ya da kendi lehlerine kullanılmasının yasaklanması ile anayasal hak olan hukuki güvenlik ilkesinin zarar verme ihtimali bulunmaktadır (Yurtsever & Buran, 2012: 48). *Bu sebeple kanun maddesinin son cümlesinde “Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.”* denmektedir (TBMM, 1961: 3476).

Vergi mahremiyetinin istisnaları da Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede “beyan edilen matrahların ilanı, vergi levhası, Hazine ve Maliye Bakanlığınca vergi cezalarının açıklanması, sahte ya da içeriği itibarıyla aldatıcı belge düzenleyenlerin ve

yararlananların meslek odalarına bildirilmesi, memurlar tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak istenilen bilgi ve belgeler ile bankaların yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin iletilmesi” istisnalar kapsamında düzenlenmiştir. (TBMM, 1961: 3476).

3. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Vergi Mahremiyeti

6183 sayılı kanunun 107. maddesinde “Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanunu’nun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır.” denmektedir (TBMM, 1953: 2504).

6183 sayılı kanun ile VUK arasındaki ilişki ihlal suçunda kendini göstermektedir. Vergi mahremiyetini ihlal suçu ile 6183 sayılı Kanunun 107. maddesinde düzenlenen “kamu borçlusunun mahremiyetini ihlal suçu” arasındaki sır ve mahremiyet ilişkisi bulunmaktadır. İctihatta, VUK’daki suçun tarh ve tebliğ safhasında, 6183 sayılı Kanundaki suçun ise, tahakkuktan tahsile kadar olan safhada mahremiyet ihlallerini cezalandırdığı; bu sebeple her iki suçun birbirini tamamladığı belirtilmektedir (Arslan, 2013: 25).

III. KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KANUNU VERGİ MAHREMİYETİ İLİŞKİSİ

Çalışmanın bu bölümünde 6098 sayılı Kişisel Verileri Koruma Kanunu’nun genel çerçevesi, kanunun vergi mahremiyeti ile ilişkisi ve uygulamadaki yeri Yargıtay Kararı ile irdelenmiştir.

A. Kişisel Verileri Koruma Kanunu’nun Genel Çerçevesi

KVKK’nun 3. maddesinin d bendinde “*kişisel veri, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgiyi*” ifade etmektedir (TBMM KVKK , 2016). Kanun gerekçesinde kişinin adı, soyadı, doğum tarihi ve yeri gibi kesin tespitini sağlayan bilgilerle bireyin fiziki, ailevi, ekonomik, sosyal ve diğer özelliklerine ilişkin bilgilerin de kişisel veri niteliğinde olduğu ifade edilmiştir. Kanun gerekçesinde vergi mükellefinin vergi mahremiyet hakkında korunan kişisel iş ve işlemleri, servetleri, meslekleri gibi hususlara ilişkin bilgilerinin kanun kapsamında kişisel veri olarak kabul edileceği ifade edilmiştir (Kocatepe, 2019: 30).

Kişisel Verilerin ne olduğuna ilişkin Yargıtay Ceza Kurulu’nun 2012/1514 Esas, 2014/312 Karar sayılı kararında kişisel verilerin neler olabileceğine ilişkin sınıflandırma yapılmıştır (T.C. Yargıtay Ceza Kurulu, 2014):

- Yaşam şekline ilişkin olarak bireylerin üçüncü kişiler tarafından ayırimcılığa uğramaması ve şerefının korunmasına ilişkin dinsel inançlar, cinsellik, etnik köken, sabıka kaydı, siyasi eğilimleri ve kişisel özel aktivitelere ilişkin bilgileri bu kapsamda değerlendirilebilir.
- Ekonomik ve finansal verilere ilişkin olarak bireyin mali varlığı, şirket hisse ve banka hesapları, borçları, yaptığı ticaret bilgileri, kredi kartlarına ilişkin veriler bu kapsamda değerlendirilebilir.
- Bilişim alanına ilişkin olarak elektronik postaların adresleri veya şifreleri ile internet ortamında paylaşılan kişisel veriler mahrem olarak değerlendirilebilir.
- Sağlıkla ilişkili olarak ise sağlık verileri kişilerin biyometrik verileri, iş güvenliğini, sosyal yaşantısı ve psikolojik durumları, toplum içindeki saygınlığını ve sigorta kapsamını etkileyen hassas bilgiler olup bu kapsamda değerlendirilmektedir.
- Siyasi kişisel veriler olarak ise toplumdaki bireylerin siyasi tercihleri de toplumda dışlanma ihtimali bulunduğundan bu kapsamda değerlendirilmektedir.

07.04.2016 tarihinde yayınlanan Resmî Gazete ile 6698 sayılı Kişisel Verileri Koruma Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile amaçlanan *“kişisel verilerin işlenmesinde başta özel hayatın gizliliği olmak üzere kişilerin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ile uyacakları usul ve esasları düzenlemektir.”* Bu kanun kapsamında kişisel verilerin neler olduğu 3. maddede belirtilmiştir. Bu maddede kişisel veri; *“kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi”* olarak ifade edilirken özel nitelikli kişisel veriler 6. maddenin 1. fıkrasında *“Kişilerin ırkı, etnik kökeni, siyasi düşüncesi, felsefi inancı, dini, mezhebi veya diğer inançları, kılık ve kıyafeti, dernek, vakıf ya da sendika üyeliği, sağlığı, cinsel hayatı, ceza mahkûmiyeti ve güvenlik tedbirleriyle ilgili verileri ile biyometrik ve genetik verileri özel nitelikli kişisel veridir.”* (TBMM KVKK, 2016).

B. Kişisel Verileri Koruma Kanunu Vergi Mahremiyeti İlişkisinin İncelenmesi

Çalışmanın bu bölümünde Kişisel Verileri Koruma Kanunu Vergi Mahremiyeti İlişkisinin İncelenmesinde kapsam, mükellef, veri işleme ve hukuki sorumluluk açısından inceleme yapılmıştır.

1. Kapsam Bakımından İnceleme

Kişisel Verilerin ne olduğuna ilişkin Yargıtay Ceza Kurulu'nun 2012/1514 Esas, 2014/312 Karar sayılı kararında (T.C. Yargıtay Ceza Kurulu, 2014); kişisel verilerin neler olabileceğine ilişkin yapılan sınıflandırmada ekonomik ve finansal verilere ilişkin olarak bireyin mali

varlığı, şirket hisse ve banka hesapları, borçları, yaptığı ticaret bilgileri, kredi kartlarına ilişkin veriler kişisel veriler olarak kabul edilmiştir.

6698 sayılı Kişisel Verileri Koruma Kanunu'na göre irdelendiğinde vergi idaresi veri sorumlusudur. Vergi idaresinin verdiği yetki ile mükelleflerin kişisel verilerini işleyenler ise veri işleyendir. Mükellef ise ilgili kişidir. Kanuna göre vergi idaresinin vergi mahremiyeti ve mükellef bilgilerinin işlenmesi bakımından aydınlatma yükümlülüğü ve veri sorumluları siciline kayıt yükümlülüğü bulunmamaktadır. 11. madde uyarınca ilgili kişi mükellef olarak değerlendirildiğinde mükellefe verilen haklar, oluşan zararı isteme dışında vergi mükellefleri açısından uygulanmayacaktır. Mükelleflerin kişisel verilerinin sistemde muhafaza altına alınmasında ise Kanun'un 4 ve 7. maddelerinde "*ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme*" ve "*kanun hükümlerine uygun olarak işlenmiş olmasına rağmen, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması hâlinde kişisel veriler resen veya ilgili kişinin talebi üzerine veri sorumlusu tarafından silinir, yok edilir veya anonim hâle getirilir*". denmektedir. Vergi mahremiyeti bakımından, kişisel verilerin tutum süresine ilişkin düzenleme ve süre bulunmamaktadır. Ancak tarh zamanaşımı olan 5 yıllık süre geçerli kabul edilmelidir. 5 yıllık süre sonunda mükellef 5 yıl öncesi verilerinin silinmesi kanuna da uygun olabilecektir. Mükelleflerin kanun gereğince; vergi idaresinden veri güvenliğinin sağlanmasını talep, başvurma ve Kişisel Verileri Koruma Kurulu'na şikâyet hakları ve oluşan zararlarını tazmin etme hakları vardır (Durdu, 2019: 591-620).

2. Mükellef Bakımından İnceleme

Vergi Usul Kanunu'nda vergi mükellefine ait verilerin vergi idaresinin vergi toplama görevi kapsamında düşünüldüğü bu kapsamda yasanın, vergi idaresinin veri toplama araçları ve bu araçların kullanılması sırasında uyulması gereken kurallara ilişkin düzenlemeler yaptığı açıktır. Vergi mükelleflerine ilişkin toplanan veriler açısından KVKK'nın uygulama alanı bulup bulamayacağı tespiti ile "kişisel veri" kavramından ne anlaşılması gerektiği ve KVKK kapsamında kimlerin verilerinin koruma altına alınacağına açıklanması önem arz etmektedir (Kocatepe, 2019: 30).

Vergi mahremiyeti; vergi idaresince vakıf olunan mükellefe ait bilgilerin ifşa edilmemesi olarak ifade edilebilir. Kişisel Verileri Koruma Kanununun 2. maddesinde "*Bu Kanun hükümleri, kişisel verileri işlenen gerçek kişiler ile bu verileri tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla işleyen gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanır.*" denmektedir (TBMM KVKK, 2016). Bu hüküm değerlendirildiğinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veri sorumlusu olduğu açıktır. Mükellef

açısından ise kanun yalnızca gerçek kişilerin kişisel verilerini koruma altına almaktadır.

Kişisel Veri Koruma Kanunu'nun 3. maddesinin 3. bendinde ilgili kişi olarak kişisel verisi işlenen gerçek kişi ifade edilmektedir (TBMM KVKK, 2016). Bu madde sebebiyle de tüzel kişiler kanun kapsamı dışındadır. Tüzel kişiliği koruyan ise anayasadır. Anayasanın 20. Maddesinin 3. bendinde *“Herkes kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir.”* demek suretiyle kişisel verilerin korunması açısından gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapmamış, herkesi kapsama almıştır (TBMM, 1982).

Vergi mahremiyetinin mükellef bakımından önemi mükelleflerin ticari rekabet koşullarının korunmasıdır. Rekabette ticari olarak bilgi sahibi olunması mükelleflerin piyasa davranışlarını ve rekabet gücünü zedeleyebilir. Vergi mahremiyeti kişisel veriler gibi 1982 Anayasa'sının 20. maddesindeki özel hayatın gizliliği hakkına dayandırılabilmeyle birlikte fiiliyatta vergi mahremiyeti ilkesi daha çok mükellef ile vergi idaresi arasındaki güven ilişkisi ile temellendirilmektedir (Durdu, 2019: 591-620).

3. Veri İşleme Bakımından İnceleme

Vergi mahremiyetini görevleri gereği bilme hakkına sahip kişiler onları korumakla mükellef olup bu kişiler açısından vergilemeye esas ticari ve mali bilgiler meslek sırrı olarak kabul edilir. Meslek sırrının korunması; vergi dairesinde mükelleflerin verilerinin işlenmesinde bu verilerin kişisel veri olması ve özel hayatlarına da ilişkin olması sebebiyle Kişisel Verileri Koruma Kanunu ve Anayasa'da güvence altına alınmıştır (Durdu, 2019: 591-620).

Vergi idaresince vergi mahremiyetine giren mükellef bilgileri (beyanname, mal varlığı, defterler...) kişisel veri olarak işlenmektedir. Kişisel Verileri Koruma Kanununda kişisel verilerin işlenmesi *“kişisel verilerin tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hâle getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlemi”*; *“veri işleyen ise veri sorumlusunun verdiği yetkiye dayanarak onun adına kişisel verileri işleyen gerçek veya tüzel kişiyi”*, belirtmektedir(TBMM KVKK, 2016). Bu kapsamda veri sorumlusu olan vergi idaresi ya da vergi idaresi sistemine erişebilen yetkililerce (veri işleyen) mükelleflere ilişkin her türlü sorgulama, işlem ve kontrol faaliyetleri veri işleme kapsamındadır.

Kişisel Verileri Koruma Kanununda kişisel verilerin işleme şartları 4 ve 5. maddelerde açıklanmıştır (TBMM KVKK, 2016):

Kişisel verilerin işlenmesinde aşağıdaki ilkelere uyulması zorunludur:

- *Hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma.*
- *Doğru ve gerektiğinde güncel olma.*
- *Belirli, açık ve meşru amaçlar için işleme.*
- *İşlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma.*
- *İlgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme.*

Kişisel verilerin işleme şartlarında ise kişisel veriler ilgili kişinin açık rızası olmaksızın işlenemez. Bununla birlikte aşağıdaki şartlardan birinin varlığı hâlinde, ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın kişisel verilerinin işlenmesi mümkündür:

- *Kanunlarda açıkça öngörülmesi.*
- *Fiili imkânsızlık nedeniyle rızasını açıklayamayacak durumda bulunan veya rızasına hukuki geçerlilik tanınmayan kişinin kendisinin ya da bir başkasının hayatı veya beden bütünlüğünün korunması için zorunlu olması.*
- *Bir sözleşmenin kurulması veya ifasıyla doğrudan doğruya ilgili olması kaydıyla, sözleşmenin taraflarına ait kişisel verilerin işlenmesinin gerekli olması.*
- *Veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması.*
- *İlgili kişinin kendisi tarafından alenileştirilmiş olması.*
- *Bir hakkın tesisi, kullanılması veya korunması için veri işleminin zorunlu olması.*
- *İlgili kişinin temel hak ve özgürlüklerine zarar vermemek kaydıyla, veri sorumlusunun meşru menfaatleri için veri işlenmesinin zorunlu olması.*

Mükelleflerin kişisel verilerinin işlenmesi hususu; 6698 sayılı Kanun'un 5. Maddesinde “kanunlarda açıkça öngörülmesi”, ve “Veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması” gerekçelerine uygundur. Nitekim vergi idaresi vergi mükelleflerinin verdikleri bilgileri yasalardan kaynaklı vergisel işlemleri yerine getirmede kullanmaktadır (Durdu, 2019: 591-620).

4. Hukuki Sorumluluk Bakımından İnceleme

Vergi mahremiyetinin korunmasında; vergi mükelleflerinin Vergi Usul Kanunu 5. madde ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun 107. maddesinde sayılan yukarıda belirtilen görevliler tarafından ifşa edilmemesi ve menfaat elde etmek amacıyla kullanılmaması

bulunmaktadır. Meslek sırrı olan bu kişisel veriler; mükellef ya da onlarla ilişkili kişilerin kişiliklerine, işlerine, işlemlerine, firmalarına, kazançları veya servetlerine ilintili olması sebebiyle saklanması zorunludur. Görevliler kapsamına; vergilendirme ve vergi denetimindeki personeller, vergi alacağına ilişkin tahsil ile yetkili kamu kurum ve kuruluşları ile bankaların çalışanları, vergi uyumsuzlukları ile ilgili yargıda çalışanlar, vergi yasalarınca oluşturulan komisyonların üyeleri, vergi bilirkişileri, TÜRMOB, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ile yasayla kurulmuş meslek kuruluşlarının çalışanları, mükellefin elektronik defter, belge ve kayıtlarındaki bilgileri transfer ettiği firmaların ortakları, yöneticileri ve personelidir. Bu çalışanların, işleri sona erse de öğrenmiş olduğu vergi mahremiyeti ile ilgili kişisel verileri kendi veya 3. kişi lehine kullanamaz ve ifşa edemez. Eğer böyle bir fiilde bulunursa yaptırım, VUK 362. maddede yer almaktadır (Yıldız, 2019: 4).

VUK 362. maddesinde *“bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.”* denmektedir. TCK 236. maddede ise *“sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolünür”.* denmektedir (TBMM, 2004).

Vergi mahremiyeti ihlali; VUK-TCK ilişkisi içerisinde ticari sır ile ilişkilendirilmiştir. Ticari sırda; bir firma ile ilgili bilgi olmalı, bu bilgi de firmanın ticari faaliyeti ile ilgili olmalıdır. Ticari olan bu bilginin değeri olmalı ve gizli olmalı, bilginin saklanmasında ilgilinin menfaati olmalı açıklanmasında iradesi olmamalıdır, sırrını saklanmasını istemelidir. Vergi mahremiyeti ile mükelleflerin ticari sırlarının korunması hedeflenir. Vergi mahremiyeti mükelleflerin firmalarının mali ve vergisel bilgilerin öğrenilmesidir. Ticari sır kavramı mali ve vergisel bilgilerden daha geniştir. Çünkü ticari sır kapsamında firmaların ticari itibarına zarar verebilecek bilgi de ticari sır kapsamında kabul edilir (Karataş Durmuş, 2017: 383-388).

6098 sayılı Kişisel Verileri Koruma Kanununda TCK'nın 134-135-136. maddelerine atıf yapılmaktadır. Bu maddelerde özel hayatın gizliliğinin ihlali, kişisel verilerin hukuka aykırı kaydedilmesi, ele geçirilmesi, verilmesi ve yayılması yer almaktadır. Bu düzenlemeler genel norm biçiminde olup Hazine ve Maliye Bakanlığı personelleri açısından ihlal sorgulamaya veya veri işlemeye değil ifşaya vurgu yapar. Bu sebeple ihlalde özel norm olan TCK 239 kabul edilmektedir.

Vergi idaresi çalışanlarının vergi mahremiyeti ve kişisel verilere ilişkin karşılaşılabilecekleri suç isnadına örnek olarak Yargıtay 12. Ceza Dairesi 2013/24953 Esas ve 2014/20322 Karar sayılı içtihat metni verilebilir. Bu ilamda (Yargıtay 12. Ceza Dairesi, 2014):

“Hayrabolu Vergi Dairesinde görev yapan sanık ...'nin, 2006 yılında, kendisine görevi gereği verilen kullanıcı kodu ve şifreyi kullanıp, VEDOP sisteminde 47 adet usulsüz sorgulama yapmak suretiyle verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme suçunu işlediğinin iddia edildiği olayda, Maliye Bakanlığı Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığında görevli müfettişler tarafından hazırlanan 18.01.2008 tarihli raporda belirtilen, “Bir kısım sistem kullanıcılarının görev dışında farklı bir saikle, özellikle merak saiki ile veya medyada çıkan bazı haberler üzerine, kendilerine tahsis edilen odada kendilerine tahsis olunan bilgisayarda kendilerine veya başkalarına ait kullanıcı kodu ve şifreleri ile yapmış buldukları veri sorgulamalarının; bazı devlet büyüklerinin, üst düzey politikacıların veya bazı üst düzey bürokratların ve/veya bunların aile fertlerinin ve/veya bunların ortak veya ilintili olduğu bazı şirketlerin sicil bilgileri, bağlı oldukları vergi dairesi gibi vergilendirme ile ilgili birincil ve ikincil düzeydeki bilgilerini öğrenebilme, kişisel husumet, kırgınlık, kızgınlık gibi herhangi bir durumun varlığı olmaksızın amirlerini tanıma, şifre erişim yetkisinin sınırlarını görebilme, sistemi tanıma ve deneme gibi gerekçelerle, büyük bir çoğunlukla yazılı ve görsel medyada yer alan haberler üzerine kişisel merak saikiyle, değişik kullanıcılar açısından aynı tarihte birbirini tamamlayıcı bir mahiyet de arz etmeksizin, birbirine paralel bir nitelik taşımaksızın, belirli bir organizasyon ve eş güdüm içerisinde, kişileri veya kurumları bürokratik ya da siyasi açıdan yıpratmak kastıyla hareket edilmeksizin, sistem kullanıcıları memurların önemli bir kısmını kapsayan yaygın bireysel eylemler sonucunda, büyük çoğunluğunun incelemeye tabi tutulan dönem itibarıyla kişi ve kurum bazında tekrarlanmayan nitelikte gerçekleştirildiği; ayrıca, söz konusu sorgulamalar nedeniyle vakıf olunan kişisel bilgilerin; çıktı alma, kullanma, üçüncü şahıslarla paylaşma, gazete, televizyon veya internet kanalıyla dağıtım gibi fiillerle işşası kapsamında değerlendirilebilecek eylemlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sınırlı inceleme olanakları nedeniyle fiilen tespit edilmesinin güç olduğu, zaten VEDOP/E-VDO sisteminin, verilerin disket, cd-rom veya bellek kartı gibi veri iletim araçlarına aktarılmasına ya da elektronik posta yoluyla başkalarına gönderilmesine imkan tanımadığı, bu sorgulamaların, hakkında sorgulama yapılan şahıslarla veya kurumlarla ilgili olarak yazılı ve görsel medyada yer alan haberlerin bizzat kaynağı oldukları konusunda da herhangi bir bağlantının saptanamadığı” şeklindeki açıklamalara, sistem kullanıcılarının, kendi kullanıcı adı ve şifreleri ile merkezi veri tabanına ulaşabildikleri ve yurt genelindeki mükellefler hakkında sorgulama yapabildikleri tespitinin yer aldığı 04.02.2008 tarihli 4 kişilik bilirkişi

heyeti raporuna ve dosya kapsamına göre, Türkiye çapındaki vergi mükelleflerinin kişisel veri niteliğindeki bilgilerini, fiziki olarak tevdi edilmesi halinde kolaylıkla görebilecek konumunda olan sanığın, doğrudan bir görev tevdi edilmese dahi, salt veri tabanının güvenliği nedeniyle kendisine verilen şifreyi kullanıp, sistemde sorgulama yaparak, vergi mükelleflerine ait bilgileri okumaktan ibaret eylemiyle kişisel verileri ele geçirdiği kabul edilemeyeceği gibi, söz konusu kişisel verileri, üçüncü kişi ya da kişilerle paylaştığına ilişkin hakkında bir iddia ileri sürülmeyen sanığa, basit bir kod ve şifre sayesinde, sistemde yer alan tüm verilere erişebilme imkanının verilmiş olması ve veri içeriklerinin sanıktan gizlenmemiş olması karşısında, sanığın sistemde sorgulama yaparken, hukuka aykırı hareket ettiği bilinciyle hareket ettiği de kabul edilemeyeceğinden, sanığa isnat edilen eylemde, TCK'nın 136/1. maddesindeki verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme ve aynı Kanun'un 134/1-1. maddesinde tanımlanan özel hayatın gizliliğini ihlal suçunun yasal unsurlarının oluşmadığı anlaşılmakla” denerek vergi mahremiyetinin ifşası ve kişisel menfaat için kullanımının suç teşkil ettiği ancak, mükellef verilerinin sorgulama yoluyla erişiminde ve işlenmesinde hukuka aykırılık olmadığına hükmedilmiştir.

IV. SONUÇ

Vergi mahremiyeti, Anayasada bulunan temel hak ve özgürlüklerinden özel hayatın gizliliği kapsamında mükelleflerin özel yaşamları ve mali-ticari konuları ile ilgili tüm bilgileri içerir. Vergi mahremiyetinde, hesap durumları, faaliyet sırları, gelir ve servet durumları kapsamdadır. Kişisel veri olarak ifade edilen ekonomik ve finansal veriler vergi mahremiyetinin unsurları ile aynıdır. Kişilerin mali varlığı, şirket hisse ve banka hesapları, borçları, ticaret bilgileri, kredi kartlarına ilişkin veriler bu kapsamda değerlendirilebilir. Bu sebeple vergi mahremiyeti ile kişisel veriler iç içe geçmiştir. Bu sebeple uygulamada tereddüt oluştursa da 2016 yılında yürürlüğe giren Kişisel Verileri Koruma Kanunu ile Vergi Usul Kanunu arasındaki ilişki esasen açıktır. 6698 sayılı Kişisel Verileri Koruma Kanunu'nda vergi idaresi veri sorumlusudur. Vergi idaresinin verdiği yetki ile mükelleflerin kişisel verilerini işleyenler ise veri işleyendir. Mükellef ise ilgili kişidir. Veri sorumlusu; mükelleflerin kişisel verilerini Kişisel Verileri Koruma Kanunu'nda mevcut, kanunlarda açıkça öngörülmesi ile veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması sebepleriyle işlemektedir. Bununla birlikte veri işlemede hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun hareket edilmelidir. Kanuna göre vergi idaresinin vergi mahremiyeti ve mükellef bilgilerinin işlenmesi bakımından aydınlatma yükümlülüğü ve veri sorumluları siciline kayıt yükümlülüğü bulunmamaktadır. Vergi mahremiyeti bakımından, kişisel verilerin tutum süresine ilişkin

düzenleme ve süre kanunda bulunmamaktadır. Bununla birlikte; tarh zamanasını olan 5 yıllık süre geçerli kabul edilmelidir. Mükelleflerin kanun gereğince; vergi idaresinden veri güvenliğinin sağlanmasını talep, başvurma ve Kişisel Verileri Koruma Kurulu'na şikâyet hakları ve oluşan zararlarını tazmin etme hakları vardır. Vergi mahremiyetini görevleri gereği bilme hakkına sahip kişiler onları korumakla mükellef olup bu kişiler açısından vergilemeye esas ticari ve mali bilgiler meslek sırrı olarak kabul edilir. Böylelikle kişisel veri-meslek sırrı-vergi mahremiyeti unsurları aslında aynıdır. Vergi mahremiyeti ihlali; VUK-TCK ilişkisi içerisinde ticari sır ile ilişkilendirilmiştir. Vergi mahremiyeti ile mükelleflerin ticari sırlarının korunması hedeflenir. Vergi mahremiyetinin ihlalinde Kişisel Verileri Koruma Kanun'unda TCK'nın 134-135-136. maddelerine atıf yapılmaktadır. Bu maddelerde özel hayatın gizliliğinin ihlali, kişisel verilerin hukuka aykırı kaydedilmesi, ele geçirilmesi, verilmesi ve yayılması yer almaktadır. Bu düzenlemeler genel norm biçiminde olup Hazine ve Maliye Bakanlığı personelleri açısından ihlal, sorgulamaya veya veri işlemeye değil ifşaya vurgu yapar. Bu sebeple ihlalde özel norm olan TCK 239 kabul edilmektedir. Vergi idaresi çalışanlarının vergi mahremiyeti ve kişisel verilere ilişkin karşılaşılabilecekleri suç isnadına ilişkin bir çok Yargıtay kararlarında veri işleyenlerin doğrudan bir görev tevdi edilmese dahi, salt veri tabanının güvenliği nedeniyle kendisine verilen şifreyi kullanıp, sistemde sorgulama yaparak, vergi mükelleflerine ait bilgileri okumaktan ibaret eylemiyle kişisel verileri ele geçirdiği kabul edilemeyeceği gibi, söz konusu kişisel verileri, üçüncü kişi ya da kişilerle paylaştığına ilişkin hakkında bir iddia ileri sürülmeyen sanığa, basit bir kod ve şifre sayesinde, sistemde yer alan tüm verilere erişebilme imkanının verilmiş olması ve veri içeriklerinin sanıktan gizlenmemiş olması karşısında, sanığın sistemde sorgulama yaparken, hukuka aykırı hareket ettiği bilinciyle hareket ettiği de kabul edilemeyeceğinden denerek sorgulamayı ve işlem yapma fiilini kanunda suç saymamıştır. Sonuç olarak Kişisel Verileri Koruma Kanunu önemli bir kanundur ve özellikle veri işleyen vergi idaresi personellerine eğitim verilerek vergi mahremiyeti ve Kişisel Verileri Koruma Kanunu'ndaki kişisel veri ilişkisi konu edinilerek eğitim verilmelidir. Vergi Usul Kanunundaki istisnalar hariç vergi mahremiyetine ilişkin kişisel verilerin güvenlikleri artırılmalıdır. Mükellefler vergi idaresine yönelik mahremiyet taleplerini Kişisel Verileri Koruma Kanunu kapsamında talep etmelidir.

KAYNAKÇA

- Arslan, Ç. (2013). Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), 15-30.
- Avaner, E. (2018). Mahremiyet Nedir? Mahremiyetin Sağlık Hizmetleri Penceresinden Görünürlüğü Nasıldır? *Türkiye Biyoetik Dergisi*, 5(3), 110-116.
- Blank, J. (2011). In Defense of Individual Tax Privacy. *Emory Law Journal*(65), 265-348.
- Durdu, M. (2019). Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(3), 589-623.
- Erol, A. (2015). *Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Faruque, M., & Habibullah, S. (2018). Privacy as a Human Right in the Digital Age: In Quest of a Safer Protection Regime in Bangladesh. *ELCOP Yearbook of Human Rights 2018*, 97-101.
- Karataş Durmuş, N. (2017). Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti. *TAAD*(31), 371-409.
- Kocatepe, M. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Mükellefin Vergi Mahremiyeti Hakkı*. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- T.C. Yargıtay Ceza Kurulu. (2014). *İçtihat Metni 2014-312 Karar*. Ankara: T.C. Yargıtay Başkanlığı.
- Tabanca, S. (2018). *Vergi Mahremiyeti İlkesi*. İstanbul: Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taş, F. (2007). *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- TBMM . (1982). *T.C. 1982 Anayasası*. Ankara: Resmi Gazete.
- TBMM . (2016). *6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete.

- TBMM. (1953). *6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Resmi Gazete.
- TBMM. (1961). *Vergi Usul Kanunu*. Ankara: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>.
- TBMM. (2004). *Türk Ceza Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete 25611.
- Yargıtay 12. Ceza Dairesi. (2014). *2013-24953 Esas & 2014-20322 Karar İçtihat Metni*. Ankara: Yargıtay Başkanlığı.
- Yıldız, Y. (2019). Kişisel Verilerin Korunmasının Vergi Mahremiyeti ile Etkileşimi. *Kişisel Verileri Koruma Dergisi*(2), 1-16.
- Yurtsever, H., & Buran , B. (2012). Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 2(2), 46-56.
- Yüksel, M. (2003). Mahremiyet Hakkı ve Sosyo-Tarihsel Gelişimi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi.*, 181-213.


BÖLÜM II

KRİPTO PARA BİRİMLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Crypto Currencies and Accounting

Leyla Akgün¹

¹(Dr. Öğr. Üyesi), Iğdır Üniversitesi,
e-mail: leyla.akgun@igdir.edu.tr

 ORCID 0000-0001-5876-0211

1. GİRİŞ

XXI yüzyılın başlangıcıyla birlikte ekonomik globalleşme ve bilgi devrimine dayalı olarak dijital teknolojilerin gelişimi büyük bir hız kazanmıştır. Bu gelişmelere bağlı olarak son dönemlerde sosyal ekonomik ilişkilerin ağ ortamına taşınması yaygınlaşmaya başlamış ve toplumsal dijitalleşme, piyasada faaliyet gösteren ekonomik birimlerin dijital transformasyonu ve özellikle de ekonomik dijitalleşme gündemin önemli konuları arasında yer almayı başarmıştır (Babkin, Burkaltseva, Guk ve Tyulin, 2017, s. 555).

Özellikle de son otuz yıldır toplumsal hayata önemli ölçüde nüfuz etmiş olan bilişim teknolojisi mal, hizmet, enerji ve bilgi üretiminin otomasyonuna büyük katkı sağlamıştır. Yaşanan bu gelişmeler kapsamında toplumsal yaşam seviyesi yükselerek iş gücü verimliliği ve ürün kalitesi artmış ve yönetim süreçleri daha etkin bir şekilde yürütülmeye başlamıştır. Bu gelişmeler, ekonominin önemli sektörlerinden biri olan finans sektörünü de ciddi oranda etkilemiş ve özellikle de finans sektöründe bilgi güvenilirliğinin sağlanması konusunu gündeme getirmiştir. Klasik finans sisteminde gerçekleştirilen işlemlerin bankalar ve kamu kuruluşları gibi birçok aracı vasıtasıyla yürütülmesi nedeniyle maliyetlerin yüksek oluşu alternatif ödeme sistemlerinin geliştirilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Aynı zamanda son dönemlerde bankalar, kamu kuruluşları ve büyük şirketlerin e-cüzdan ve hesaplarına düzenlenen siber saldırıların artmasıyla daha güvenilir ve korumalı bir ödeme sisteminin geliştirilmesi ihtiyacı en üst seviyeye ulaşmıştır. Bu gereksinimler çerçevesinde program kodu olarak sunulan ve işleyişi merkezi olmayan bir emisyon ve dolaşım mekanizmasına dayanan ve

karmaşık bir bilgi teknolojisi prosedürleri sistemini temsil eden kripto para geliştirilmiştir (Yakovina, 2017, s. 62).

2008 yılında yaşanan subprime mortgage krizinin küresel ekonomiyi vurmasıyla Satoshi Nakamoto gelecekte bu tarz yıkıcı sorunları önlemek için merkezi olmayan ilk kripto para olan bitcoin'i geliştirmiştir (Paseçnaya ve Astahova, 2019, s. 123). Satoshi Nakamoto, 31.10.2008 tarihinde kripto paranın işleyişiyle ilgili bir makale yayınlamıştır. Fakat kripto para kavramı 2011 yılında Forbs dergisinde bitcoin sistemiyle ilgili yayınlanan makaleyle gündemin önemli konuları arasında yer almaya başlamıştır (Plotnikova ve Harin, 2018, s. 50). Bitcoin'in rağbet görüp yaygın olarak kullanılması sonucunda alternatif kripto para türleri de üretilmeye başlanmıştır. On yılı geçen bu süreçte kripto paraların popülarite kazanması bu paraların yasal statüsü, avantajları, riskleri ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili konuları da gündeme getirmiştir. Bu kapsamda günümüz koşullarında önemi günbegün artan bu konuların incelenmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu çalışmada, kripto paranın işleyişi, kripto para türleri, kripto paranın avantaj ve dezavantajları, dünyada ve Türkiye'de kripto parayla ilgili yasal durum ve kripto paranın muhasebeleştirilmesiyle ilgili konular incelenmiştir.

2. KRİPTO PARA VE KRİPTOLOJİ

Dünyada sürekli olarak gerçekleştirilen icat ve yenilikler ülkelerin ekonomik gelişimine önemli ölçüde katkı sağlamaktadır. Özellikle de finans sektöründe yaşanan yenilikler ekonomik gelişimi ciddi oranda tetiklemektedir. Son dönemlerde finans sektörünün en fazla ilgi çeken yenilikleri arasında kripto para yer almaktadır (Osipova ve Makarov, 2017, s. 126).

Kripto para terimi, İngilizce kökenli olan "cryptocurrency" kelimesinden türemiş olup, anlamı özel şifreleme yöntemi olan kriptolojiyle korunan sanal paradır. Bu para, internet üzerinden ödemelerin gerçekleştirilmesinde kullanılan ve çok karmaşık matematiksel problemlerin çözümüne dayanan işlemler sayesinde elde edilen dijital paradır. Kripto paranın literatürde, emisyonu ve muhasebeleştirilmesi kriptoloji yöntemlerine dayanan dijital para, kuralları önceden belirlenen merkezi olmayarak gerçekleştirilen elektronik ödeme yöntemi ve elektronik paranın yeni türü gibi tanımlarına da rastlanmaktadır (Spitsın, 2019, s. 139). Literatürde yer alan tanımlardan yola çıkarak kripto paraların özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Kızıl, 2019, s. 181-182):

- Güvenlik: İşlemler üzerinde hile ve değişimi önlemek amacıyla geliştirilmiş şifrelemeye dayalı yöntemlerle maksimum güvenliğin temin edilmesi,

- Anonimlik: Yürütülen işlemlerin gizliliğini güvence altına almakla birlikte sadece ilgili kişiler tarafından ulaşılmasına olanak sağlanması,
- Taşınabilirlik: Kripto paranın sanal ortamda sorunsuz bir şekilde aktarılması,
- İki yönlülük: Kart bazlı sisteme ihtiyaç duymaksızın taraflar arası sisteme dayalı olarak ödemelerin gerçekleştirilmesi,
- Çevrimdışı yeterlilik: Ödemelerin denetime tabi tutulmadan üçüncü bir taraf vasıtasıyla çevrimdışı ortamda gerçekleştirilmesi,
- Sonsuz süre: Sanal paranın herhangi yıpranma ve değişime uğramadan sürekli olarak tedavülde kalması,
- Geniş kabul edilebilirlik: Kripto paranın ticaretin yaygın olduğu bölgelerde benimsenmesi, tanınması ve itimat kazanması,
- Kullanıcı dostu: İlgili taraflar yönünden kullanımı ve ulaşımının basit ve şeffaf olmasının sağlanması (Arıca ve Kozak, 2020, s. 41).

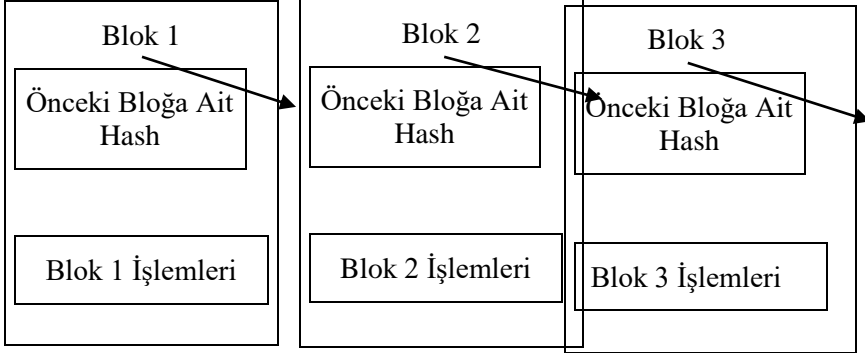
Kriptoloji, bilginin gizli anahtar aracılığıyla şifrlenmesine dayanan ve kripto paranın hacklenmesini engelleyen özel bir süreçtir (Podkolzina ve Gritskiv, 2017, s. 568). Bu süreç, bilginin güvenilirliğiyle ilgili iki temel sorunun çözümüne olanak tanımaktadır. Bunlardan ilki gizliliğin korunması, ikinci ise bütünlüğün korunmasıdır. Başlangıç bilgi üzerindeki etkisine göre bilgilerin kriptolojik transformasyon yöntemleri dört gruba ayrılmaktadır: şifreleme, steganografi, kodlama ve sıkıştırma. Şifreleme-başlangıç bilgilerin geri dönüşümlü matematiksel, mantıksal, kombinatoryal ve diğer dönüşümlerin gerçekleştirilmesinden oluşan süreçtir ve bu dönüşümler sonucunda şifreli bilgi kaotik bir harf, sayı, diğer semboller ve ikili kod koleksiyonunu oluşturmaktadır. Steganografi, saklanan veya iletilen bilginin anlamını saklamaktadır. Steganografi yöntemlerinin temelini gizli bilginin açık dosyalar arasında maskelenmesi oluşturmaktadır. Bu kapsamda gizli bilgiler saklanmakta ve gerçeğinden ayırt edilemeyen gerçekçi veriler oluşturulmaktadır. Kodlama, aktarılan bilginin kodlarla değiştirilmesi sürecinden oluşmakta ve kodlama ile geri dönüşüm sırasında özel tablo ve sözlükler kullanılmaktadır. Sıkıştırma ise, bilgi hacminin azaltılması işleminden oluşmakta ve sıkıştırılmış bilgi geri dönüşüm olmadan kullanılamamaktadır (İsaev, 2017, s. 106).

3. BLOCKCHAIN VE MİNİNG

Kripto para işlemleri kaydının gerçekleştirildiği ve bu paranın ana yapısını oluşturan sistem İngilizcesi blockchain olarak bilinen blok zinciri teknolojisidir. Blockchain sistemi, gerçekleştirilen kayıtların birden fazla yerde tutulabilmesine olanak sağladığından yapılan işlemlerin güvenilirliğini önemli ölçüde artırmaktadır (Turan, 2018, s. 4). Blockchain,

her bir kaydın orijinalliğini muhafaza etmek amacıyla dijital olarak imzalanmış ve kayda herhangi müdahaleyi engelleyen hesap defteri girişini veya hesap hareket kaydını yansıtan veri yapısıdır. Sanal hesap defterlerinin bir ağ veya altyapı üzerinde dağıtılması blockchain teknolojisinin güvenilirliğini maksimum seviyeye ulaştırır. Altyapıda bulunan ek devre ve katmanlar, ihtiyaç duyulduğu zaman hesap hareketine dair gerekli uzlaşmanın sağlanmasına imkan sunmaktadır. Orijinalliği muhafaza altına alınmış hesap defterlerinin birer nüshası her katmanda saklanmakta ve sisteme yeni bir hesap hareketi dahil edildiğinde veya var olan bir hesap hareketi değişikliğe tabi tutulduğunda altyapı üzerinde bulunan tüm kayıtlarda belli bir algoritma aktifleşerek ilgili kaydın gerçekliğini denetlemektedir. Kopyaların büyük bir kısmının bu kaydı doğrulanması durumunda yeni bir blok zinciri sisteme katılabilme hakkı kazanmaktadır. Sistemde yer alan devrelerin çoğunun yeni kaydı doğrulamaması durumunda hesap sisteme kaydedilmemektedir. Blockchain, dağıtılmış olan bu sisteme dayalı olarak merkezi denetime tabi tutulmadan etkin bir şekilde kullanılabilir (Kaplanhan, 2018, s. 106). Blockchain sisteminin basitleştirilmiş yapısına aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

Şekil 1. Blockchain Yapısı



Kaynak: Khalilov, Gündebahar ve Kurtulmuşlar, 2017, s. 3.

Blok zinciri kapsamında yürütülen işlemlerin doğrulanması mining olarak adlandırılan süreç çerçevesinde gerçekleştirilmektedir (Karaoğlu, Arar ve Bilgin, 2018, s. 16). Mining sürecinin temel amacı, işlemlerin onaylanması, saldırılardan engellenmesi ve ödeme sisteminin merkezi yönetimden uzaklaştırılmasıdır (Dubrovina ve Blaginin, 2017, s. 81). Mining sürecinde henüz onay almamış işlemler geçici bir havuzda toplanmaktadır. Kripto paraları oluşturan kullanıcılar madenci (miner) olarak adlandırılmaktadır (Alpago, 2018, s. 414). Madenciler havuzda

toplanan işlemlerden bloklar oluşturmakta ve bloğun geçerli olmasını sağlayacak matematiksel problemin madenci tarafından çözülmesiyle blok zincirin sonuna eklenmektedir. Diğer madenciler ise zincire eklenen yeni bloğu kendi düğümlerinde güncellemektedir (Alnıaçık, 2018, s. 24). Her bloğun oluşturulama süresi yaklaşık olarak 10 dakika sürmektedir. Yeni kripto paralar üretmek amacıyla matematiksel problemleri çözen madenciler sistemde kalarak zincirin bir parçası olabilme hakkı kazanmanın yanı sıra ödül olarak kripto paralar elde etmektedir. Ödül miktarı ağda bulunma süresi arttıkça artmakta, ağda bulunma süresi azaldıkça ise azalmaktadır. Sistemde blok oluşturan madenci sayısı azaldıkça çözülmesi gereken matematiksel problemin zorluk seviyesi azaltılmakta ve madencinin ödül kazanma olasılığı artmaktadır. Ancak sistemde madenci sayısı ve blok oluşturma hızının artması durumunda matematiksel problemin zorluk seviyesi artırılmakta ve ödül kazanma süresi uzamaktadır (Durmuş ve Polat, 2018, s. 664-665).

4. KRİPTO PARA BİRİMLERİ

Kripto paralar, birey ve işletmelerin yatırım yapabileceği varlık olarak yükselişini sürdürmektedir. Günümüzde insanların %3'ünün kripto para ile işlem yapmasına rağmen yatırımcı sayısı tüm dünyada istikrarlı bir şekilde artmaya devam etmektedir. 2020 yılının en popüler ve gelecek vaat eden kripto para birimleri arasında bitcoin, ethereum ve ripple yer almaktadır.

4.1. BITCOİN

Banka sistemi ve para birimlerine olan güven azalışları alternatif para sistemlerinin oluşumuna neden olmuştur (Belyayeva ve Volkova, 2017, s. 193). Bu kapsamda oluşan kripto para sisteminin en yaygın olarak bilinen ve likiditesi en yüksek olan türü bitcoin'dir (Soldatova, 2017, s. 366). Bitcoin, hükümet ve merkez bankası tarafından kontrol edilmeyen ve genellikle mal ve hizmet ödemeleri için kullanılan merkezi olmayan elektronik ödeme sistemidir (Alibekova ve Kondraşova, 2017, s. 5). Bitcoin'in en belirgin özelliği sistem içi işlemlere gizlilik ve yüksek güvenilirlik sağlamasıdır. Bitcoin işlemi, hiçbir aracıya ihtiyaç duyulmadan işlem taraflarının doğrudan ve eşit etkileşimi yoluyla gerçekleştirilmektedir (Skrileva ve Şnyakin, 2017, s. 87). Bitcoin'in diğer önemli özelliği, aracıya gerek kalmaksızın gerçekleştirilen işlemlere bağlı maliyetleri azaltması, geriye dönülmesi olanaksız olan işlemler sayesinde tarafları dolandırıcılıktan koruması ve zaman ve mekan sınırı olmadan işlem yapma imkanı sağlamasıdır. Bu özellikleri sayesinde bitcoin diğer para birimlerinin sağlayamadığı imkanları sunduğundan oldukça yaygın olarak kullanılmaktadır (Güleç, Çevik ve Bahadır, 2018, s. 22). Dolar ve Euro'ya alternatif olarak bilinen bitcoin'in kısaltılması BTC, sembolü ise ₿ şeklindedir (Sayın ve Mercan, 2018, s. 703).

Bitcoin, sahip olduğu piyasa kapitalizasyonu, işlem adedi, kullanıcı sayısı gibi kriterlere dayalı rağbet kazandığından ekonomik yapı oluşturma açısından diğere sanal para türlerine göre daha fazla tercih edilmektedir (Gültekin ve Bulut, 2016, s. 83). Aşağıdaki tabloda günümüz koşullarında en popüler ve piyasa değeri en yüksek olan on kripto para türüne yer verilmiştir.

Tablo 1. En Büyük Kripto Para Çeşidi

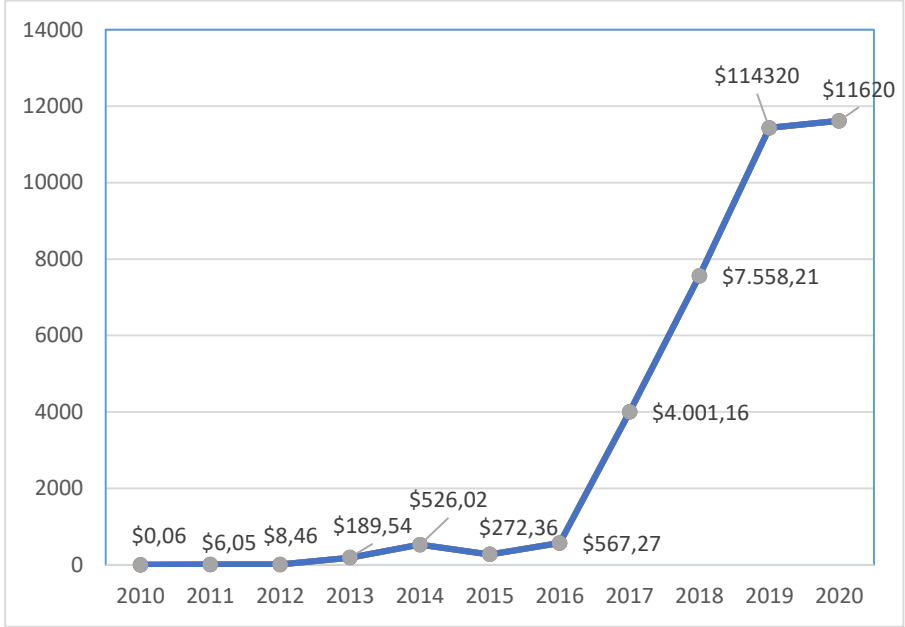
Ad	Piyasa Değeri	Fiyat	Dolaşan Arz
Bitcoin	₺1.545.441.215.467	₺83.725,46	18.458.437 BTC
Etherium	₺312.162.991.933	₺2.783,51	112.147.423 ETH
Ripple (XRP)	₺93.110.798.168	₺2,07	44.918.719.274 XRP
Bitcoin Cash	₺38.626.463.099	₺2.089,30	18.487.725 BCH
Bitcoin SV	₺27.953.327.294	₺398,80	18.486.158 BSV
Litecoin	₺26.011.054.663	₺398,80	65.223.823 LTC
Cardano	₺25.436.842.096	₺0,981092	25.927.070.538 ADA
Binance Coin	₺23.061.006.784	₺159,70	144.406.560 BNB
Tezos	₺22.054.124.690	₺29,82	739.567.664 XTZ
EOS	₺20.567.375.720	₺21,99	935.124.310 EOS

Kaynak: <https://coinmarketcap.com/tr/coins/>

Bitcoin, ilk olarak Japon borsası olan MTGox'da resmi olarak kullanılmaya başlamış ve beş sent üzerinden işlem görmüştür (Kovalekno ve Miller, 2011, s. 154). Bitcoin'in değerinde önemli artış 2013 yılında yaşanmış ve 189,54 dolara yükselmiştir. Bitcoin'in fiyatında yaşanan en önemli artış ise 2017 yılında gerçekleşmiş ve 4001,16 dolar teşkil etmiştir. Bitcoin elde edebilme limiti 21 milyon olarak belirlenmiş ve bu miktarın 2040 yılında elde edileceği tahmin edilmektedir (Ogohina, 2017, s. 495). Bu limit, bitcoin'in değerli madenlere benzetilmesi amacıyla belirlenmiştir (Yalçın, 2011, s. 105). 2017 yılında yaşanan artışların akabinde bitcoin özel kullanıcıların yanı sıra sanayi işletmeleri ve büyük yatırımcılar tarafından da kullanılmaya başlanmıştır (Buhonova, Doroshenko ve Maksimçuk, 2017, s. 207). Her bir para birimi gibi bitcoin de belli bir kur üzerinden işleme tabi tutulmaktadır. Bu kur arz ve talep dengesine göre belirlenmektedir

(Eremeyçuk, 2017, s. 393). Günümüzde bitcoin 11.619,90 dolar üzerinden işlem görmektedir.

Grafik 1. Yıllara Göre Bitcoin Değişim Grafiği



Kaynak: <https://www.coinkolik.com/yillara-gore-bitcoin-fiyati/>

Bitcoin'in değerinde son yıllarda yaşanan artışlar nedeniyle kazandığı popülarite bu sanal para türünün geleceğiyle ilgili tartışmaları gündeme getirmiştir. Gelecekteki gelişmelerle ilgili bitcoin'in gelişim perspektiflerinin detaylı bir şekilde incelenmesi büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda ekonomistler, yatırımcı ve bilim insanlarının bitcoin'in gelecekteki durumuyla ilgili çeşitli görüşleri bulunmaktadır. Bazı kişiler bitcoin'in gelişim hızının önemli ölçüde artacağını, hatta ilerideki dönemlerde bitcoin fiyatının 100.000 dolara yükseleceğini savunurken, diğerleri yasal statüsünün olmaması gerekçesiyle bitcoin'in piyasada değer kaybedeceğini ileri sürmektedir. Bitcoin'le ilgili değerlendirilmeler yapılırken iktisat biliminin temel teorileri bakımından, başka bir ifadeyle paranın kantitatif teorisi açısından incelenmesi gerekmektedir. Bu teoriye göre paranın değeri üç göstergeye bağlıdır (Skrileva ve Şnyakin, 2017, s. 89).

$$\text{Paranın Değeri} = Y/V * M$$

Formülde yer alan Y belli bir süre içerisinde işlem gerçekleştirilen miktar, V paranın devir hızı, M ise dolaşımdaki parayı ifade etmektedir. Paranın değeri, ortalama fiyat düzeyinin tersine eşit değeri göstermektedir. Bu kapsamda ilgili göstergelerdeki değişikliklere bağlı olarak paranın

değeri de artmakta veya azalmaktadır. Bitcoin sayısı bu çerçevede nispeten yavaş artsa da sürekli ve kesintisiz olarak çoğalması nedeniyle anlaşma miktarının artmaması durumunda değer kaybına uğrayacağı, anlaşma sayısının artması durumunda ise değerinin artacağı ileri sürülmektedir (Kulikovskiy, 2017, s. 288).

4.2. ETHERİUM

2015 yılında Vitaliy Buretin tarafından geliştirilen piyasa değeri yüksek olan etherium kripto paralar arasında önemli yere sahip bir sanal para türüdür. Ethereum, alternatif bir para birimi olarak bitcoin'in dezavantajlarını gidermek amacıyla geliştirilmiştir. Ethereum, çok sayıda teklif ve ödeme yöntemlerinin istenilen hız ve kapasitede gerçekleştirilmesine olanak sağlayan bir platformdur (Vlasenko, 2017, s. 100). Vitaliy Buretin bitcoin düşüncesinden yola çıkmış fakat etherium sisteminin çok daha gelişmiş, hızlı ve çok özellikli olduğunu ortaya koymuştur. Ethereum, bitcoin'den farklı doğrulama işlemi Ethash algoritmasına dayalı olarak gerçekleştirilmektedir (Kesebir ve Günceler, 2019, s. 612-613). Ethereum platformu, kullanıcıya ihtiyacı olan tutarı birkaç saniye içinde elde etme imkanı sağladığından yaygın bir kitle tarafından kullanılmaktadır.

Grafik 2. Son Bir Yıldaki Ethereum Fiyatı Değişim Grafiği



Kaynak: <https://www.blockchain.com/prices/ETH>

Yukarıdaki grafikte etherium'un fiyatında son bir yılda yaşanan değişim yer almaktadır. 2019 yılı Ekim ayından itibaren etherium'un

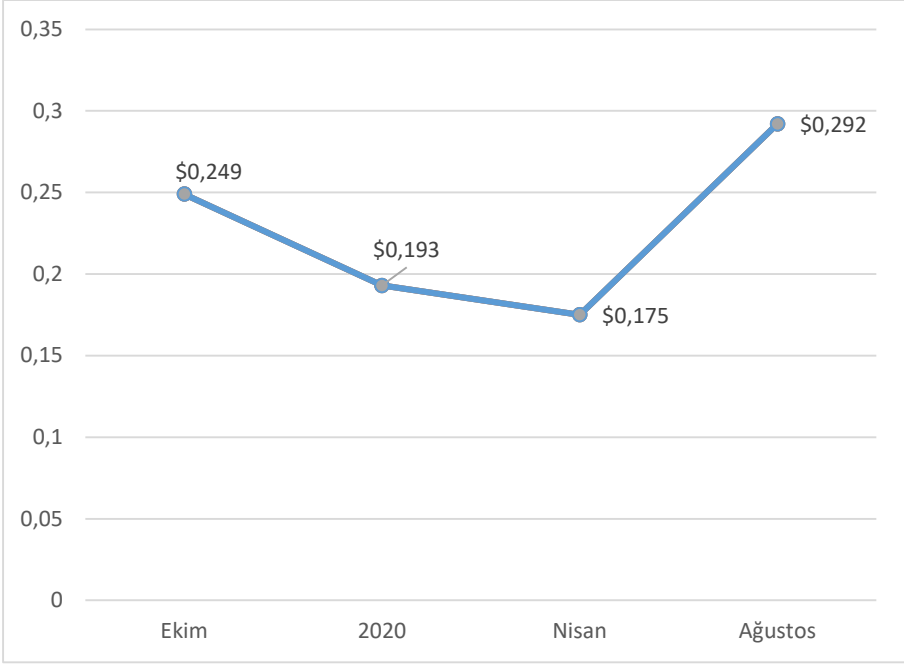
değerinde yaşanan düşüslere rağmen 2020 yılı Nisan ayından itibaren bu değer in yükseldiği görülmektedir. 2019 yılı Ekim ayında etherium'un değeri 176,44 dolar iken 2020 yılı Ağustos ayı itibariyle bu değeri 395,15 dolara yükselmiştir. Başka bir ifadeyle son on ayda etherium'un değerinde %124 artış yaşanmıştır. İlk üç kripto para arasında yer alan ve başarılı bir yazılım platformu olan etherium hem büyük yatırımcı hem de sıradan bir kullanıcı için iyi bir yatırım seçeneği olarak yaygın olarak kullanılmaktadır (Lipatov ve Lobudeev, 2017, s. 121).

4.3. RİPPLİE

Kripto paralar arasında yer alan ve 2012 yılında ortaya çıkan ripple, bir ödeme sistemi, havale ağı ve döviz borsası niteliğini taşımaktadır. Ripple, açık kaynak internet protokolü aracılığıyla dağıtılan ücretsiz, hızlı ve güvencesi yüksek para transferlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılan önemli bir sanal para türüdür (Yaşar Akçalı ve Şişmanoğlu, 2019, s. 101).

Ripple, ilk piyasaya sürüldüğü dönemlerde bitcoin kadar yaygın kullanılmasa da 2017 yılından itibaren ilk on popüler kripto para arasına girmeyi başarmıştır. Uzun süre gerekli önem verilmemesine rağmen ripple'ın uluslararası bankalar tarafından güvenilir ödeme aracı olarak kabul edilmesi, kullanımını önemli ölçüde artmıştır. Ripple elektronik ödeme sistemi, gerçekleştirilen işlemleri bitcoin ağındaki blok zincirine dayanan madencilikle değil ağ katılımcılarının mutabakatıyla onaylamaktadır. Ripple'ı bitcoin'den ayıran en belirgin özellik bitcoin'in ekonomik altyapısında bulunan çevrimiçi değişim hizmetlerinin ripple ağında bulunmamasıdır. Aynı zamanda ripple bitcoin'den daha az elektrik kullanmasına rağmen işlemleri daha hızlı gerçekleştirilmektedir (Burmistrova, 2018, s. 39). İşlem hızının yüksek oluşu, donanım maliyetlerinin bulunmaması ve transfer maliyetlerinin düşük oluşu ripple'a olan ilgiyi ciddi oranda artırmaktadır. Opencoin şirketi tarafından Ripple İşlem Protokolünün geliştirilmesiyle iki taraf arasında direkt ve anlık para transferlerine olanak tanınmış ve bankacılık sistemindeki uzun işlem sürelerinin ve yüksek masrafların önlenmesi sağlanmıştır. Ripple sisteminde dolar, euro, rupi, altın ve havayolu millerinin değişimi de gerçekleştirilmektedir. Sistemde yürütülen işlemlerin güvenli bir şekilde gerçekleştirilmesi için opencoin tarafından ripple, tarafsız ve özgür doğrulama sunucuları tarafından idare edilen ortak bir defter-i kebirle çalışacak şekilde tasarlanmıştır. Bu kapsamda ripple kullanıcıları ve özellikle de bankalar doğrulamayı sunucuları elde edebilmektedir (Kaya, 2018, s. 8-9).

Grafik 3. Son Bir Yıldaki Ripple Fiyatı Değişim Grafiği



Kaynak: <https://www.blockchain.com/prices/XRP>

Yukarıda yer alan grafikte ripple fiyatında son bir yıl içinde gözlemlenen değişime yer verilmiştir. 2019 yılı Ekim ayı fiyatı 0,249 dolar olan ripple'ın değeri 2020 Ağustos ayı itibariye 0,92 dolara yükselmiştir. Ripple'ın değerinde 2019 yılı Ekim ayına göre 2020 yılı Nisan ayında %30 azalış yaşanmıştır. Ripple'ın değerinde yaşanan dalgalanmalara rağmen sahip olduğu bazı avantajlar nedeniyle yatırımcı ve kullanıcılar tarafından tercih edileceği ve değerinin artacağı düşünülmektedir (Kesebir ve Günceler, 2019, s. 614).

5. KRİPTO PARANIN AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI

Kripto paralar kullanıcılarına internet üzerinden ciddi kazançlar sağlama olanağı sunmaktadır. Bu nedenle özellikle belli bir bilgi ve beceriye sahip olan kişiler sık olarak kripto para aracılığıyla gerçekleştirilen işlemleri tercih etmektedir. Kripto paranın diğer önemli avantajı gizliliğidir. Kripto para sistemi, kullanıcılara oluşturdukları cüzdan aracılığıyla tüm gerekli işlemleri kişisel bilgilerini açıklamadan gerçekleştirme imkanı tanımaktadır. Kripto para sisteminin özel güvenlik düzeniyle korunması kripto para sahteciliği olasılığını minimuma indirmektedir (Kovalekno ve Miller, 2017, s. 156).

Kripto para sisteminin üstünlüklerinden biri kullanıcılarına işlemlerini haftanın istenilen günü ve günün istenilen saatinde gerçekleştirebilme olanağı sunmasıdır. Böylece karmaşık ödeme işlemleri basitleşmekte ve birkaç saniye içinde gerçekleştirilmektedir (Yarovova ve Ruzinskaya, 2017, s. 139). Kripto paranın önemli üstünlüklerinden biri üretiminin sınırlı olmasından dolayı aşırı arz nedeniyle oluşan enflasyonist etki oranının merkez bankası parasına nazaran düşük olmasıdır. Kripto para sisteminin merkezi bir otoriteye bağlı olmaması ve işlemlerin merkezi denetime ihtiyaç duyulmadan yürütülmesi nedeniyle resmi para sistemlerinde yüksek enflasyona bağlı yaşanan çöküşler kripto paralarda görülmemektedir. Kripto paranın diğer belirgin avantajı sistemdeki işlemlerin aracıya ihtiyaç duyulmadan yürütülmesinden kaynaklı olarak masrafların bulunmamasıdır (Alpago, 2018, s. 425). Aynı zamanda kullanılan kâğıt paraların nakliyesi, depolanma ve güvenliğinin sağlanması için katlanılan maliyetlerin bulunmaması da kripto paraları avantajlı kılmaktadır. Kripto paranın bir diğer avantajı ise mekan sınırlamasının bulunmamasıdır. Klasik ödeme sistemlerinde para aktarımı yapabilmek için gidilen ATM, banka ve Western Union gibi merkezlere ihtiyaç kalmadan işlemler internet, bilgisayar ve cep telefonu aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Ayrıca kripto para sistemi kredi kartı ve havale gibi klasik sistemler yoluyla gerçekleştirilemeyen çok küçük miktarlı ödemelerin yapılabilmesine imkan tanımaktadır (Yıldırım, 2015, s. 88).

Kripto paraların avantajlarının yanı sıra bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Kripto paranın dezavantajlarının başında garanti eksikliği gelmektedir. Kripto para sahiplerinin yatırdıkları parayı geri alıp almayacaklarına dair garantisi bulunmamaktadır. Kripto para kuru arz ve talep doğrultusunda belirlenmekte ve herhangi bir küresel değişiklik durumunda düşme ve hatta sıfır olma riski bulunmaktadır. Olumsuz herhangi bir olayın yaşanması durumunda işlemlerin bankalar ve aracılar olmadan yürütülmesinden kaynaklı olarak mahkemeye verilecek muhatabın olmaması bu paraların taşıdığı riskler arasında yer almaktadır (Spitsın, 2019, s. 140). Kripto parayı riskli kılan önemli unsur son dönemlerde sanal paranın para aklayan kişiler ve dolandırıcılar tarafından yaygın olarak kullanılmasıdır. Kripto paranın önemli dezavantajlarından biri de bazı ülkelerin kripto para kullanımının yasak olmasıdır. Bu ülkelerde mal ve hizmet alışverişlerinde kripto paralar kullanılmamaktadır. Bu kapsamda kripto para kullanımına izin verilen ülkeler ile kripto parayı yasaklayan ülkeler arasındaki alışverişler kısıtlanmaktadır (Dubrovina ve Blagin, 2017, s. 83).

6. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE KRİPTO PARA

Kripto paraların işleyiş ve gelişimi kapsamında incelenmesi gereken önemli konu ülkelerin sanal para birimlerine bakış açısı ve bu paralarla ilgili düzenlemelerdir. Kripto paraların düzenlenmesi

bakımından ülkeler üç gruba ayrılmaktadır. İlk grup, kripto paraya resmi bir statü tanımış ülkelerden oluşmaktadır. İkinci grupta kripto parayla ilgili düzenlemeleri olmayan, fakat sanal para kullanımı karşılığında ceza uygulaması bulunmayan ülkeler yer almaktadır. Üçüncü grup, kripto parayı yasaklayan ülkeleri içermektedir.

İlk gruba yaklaşık olarak kırk ülke girmektedir. Bu ülkeler arasında ABD, Estonya, Arjantin, İngiltere, Kanada, Danimarka, İsviçre, Güney Kore, Japonya, Venezuela ve Singapur ve diğer bazı ülkeler yer almaktadır. Kripto para kullanımının en yaygın olduğu ülkelerin başında ABD gelmektedir. Sanal para, ABD'nin çoğu vilayetinde ödeme aracı olarak kullanılmakta ve piyasalarda aktif bir şekilde işleyiş görmektedir. Kripto para konusunda önemli adımlar atmış ülkeler arasında Estonya yer almaktadır. Estonya, diğer sanal para türlerinin yanı sıra merkez bankası tarafından üretilen ve bir sanal para türü olan escoin kullanımını planlamaktadır. Estonya'da bir diğer önemli gelişme blok zinciri üzerinde hükümet oylama sisteminin getirilmesiyle yaşanmıştır. Danimarka'da ise ülkedeki nakit para kullanımının kaldırılması yönünde çalışmalar yürütülmektedir. Ülkede sanal paralarla kullanılacak bir sistemin oluşturulması yönünde faaliyetler sürdürülmektedir. Güney Kore, sanal paranın tüm alanlarda yaygın olarak kullanıldığı bir ülkedir. Kanada ve İngiltere'de sanal para ödeme aracı olarak kabul edilmekte ve hatta vergiye de tabi tutulmaktadır (Durmuş ve Polat, 2018, s. 663). Arjantin, kripto para kullanımında önde gelen ülkeler arasında yer almaktadır. Arjantin Finansal Bilgi Birimi tarafından 2014 yılında tüm finansal kurumlara kripto para kullanımıyla ilgili izin verilmiştir. İsviçre'de kripto para aktif olarak değerlendirilmekte ve tüm işlemler izin gerekmeden yürütülmektedir. Sadece kripto paranın ticari amaçla alınıp satılması lisana tabi tutulmaktadır. İsviçre Finans Piyasası Denetim Kurumu, tokenleri ödeme aracı, aktif ve gelir olarak sınıflandırmaktadır. Singapur'da ise kripto para ödeme aracı olarak kabul edilmemekte, aktif olarak kabul edilmektedir. Venezuela, 20.02.2018 tarihinde dünyada ilk olarak kendi kripto para birimi olan petro'yu piyasaya süren ülkedir (Anohin ve Şmireva, 2018, s. 43). Japonya'da kripto para 2016 yılı itibariyle yasal ödeme aracı ve aktif olarak kabul edilmiştir (Semenev ve Makareviç, 2017, s. 144).

İkinci grupta Çin, Rusya ve Tayland yer almaktadır. Çin'de Aralık ayı 2013 yılından itibaren banka ve finansal kurumlarda kripto paralarla ilgili işlem yapılması uygun görülmemiş, özel şirket ve bireylerin ise kripto para kullanımına izin vermiştir. Rusya, 2017 yılının sonlarında kripto ruble olarak adlandırılacak kripto para birimi üreteceğine ve bu paranın hükümet kontrolü altında olacağıyla ilgili karar almıştır (Çetiner, 2018, s. 10). Bu karar kapsamında Rusya Cumhurbaşkanı Merkez Bankasına kripto para, blok zinciri ve madencilikle ilgili düzenlenmenin hazırlanması konusunda talimat vermiştir. Talimata göre düzenlemede dağıtılmış defter teknolojisi,

dijital akreditif, dijital ipotek, token ve akıllı sözleşme gibi kavramların tanımlarına yer verilecektir. Düzenleme çerçevesinde kripto para madenciliğinin organizasyonu ve uygulanması, ekonomik varlıkların tescili ve madencilikten elde edilen gelirin vergilendirilmesiyle ilgili konular da ele alınacaktır. Aynı zamanda jeton yerleştirerek kripto para ve fonların kamuya cazip hale getirilmesinin düzenlenmesiyle ilgili sistemin oluşturulması da planlanmaktadır (Korovina, 2018, s. 242).

Üçüncü gruba kripto para işlemlerinin yasaklandığı Vietnam, Endonezya, Lübnan, Pakistan ve Nepal gibi ülkeler girmektedir. Bu ülkelerde kripto paranın hükümet bazında kabul edilmediği için güven kazanmadığı görülmektedir (Anohin ve Şmireva, 2018, s. 43).

Türkiye’de kripto para kullanımı bakımından ikinci grup ülkeler arasında yer almaktadır. Ülkemizde kripto para kullanımını onaylayan herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Ülkemizde aynı zamanda kripto para kullanımını yasaklayan ve ceza yaptırım uygulamaları bulunan yasal düzenleme de mevcut değildir (Kesbiç ve Duramaz, 2018, s. 64).

Türkiye’de bitcoin’le ilgili ilk açıklama 25 Kasım 2013 tarihinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yapılmıştır. Yapılan açıklamaya göre bitcoin, mevcut yapısı ve işleyişi itibarıyla elektronik para olarak değerlendirilmemiştir. Bu nedenle de bu sanal paranın yasalarca gözetim ve denetimi mümkün görülmemiştir. Açıklamada aynı zamanda bitcoin ve benzeri sanal paralar ile gerçekleştirilen işlemlerde tarafların kimliklerinin bilinmemesi, söz konusu sanal paraların yasadışı faaliyetlerde kullanılması için uygun bir ortam yarattığı da vurgulanmıştır. Ayrıca açıklama kapsamında bitcoin’in, piyasa değerinin aşırı oynak olabilmesi, dijital cüzdanların çalınabilmesi, kaybolabilmesi veya sahiplerinin bilgileri dışında usulsüz olarak kullanılabilmesi gibi risklerin yanı sıra yapılan işlemlerin geri döndürülemez olmasından dolayı operasyonel hatalardan ya da kötü niyetli satıcıların suiistimalinden kaynaklı risklere de açık olduğu da belirtilmiştir (BDDK, 2013). Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ise kripto paraların ülkedeki finansal dengenin sağlanması açısından yararlı olacağı düşüncesiyle bazı araştırmalar yürütmeğe başlamıştır. Bu kapsamda TCMB, BDDK ve SPK iş birliğiyle kurulan Blockchain Çalışma Grubu kripto paralarla ilgili yasal düzenleme ve uygulamaları araştırmaya başlamış ve incelemeler sonucunda sanal para türlerinin kullanımında temkinli davranılması gerektiğini açıklamıştır (Yıldırım, 2019, s. 274).

Günümüz koşullarında teknolojik gelişmeler üretim sürecinin her basamağında yer almaktadır. Ülkemiz, teknolojik katma değer üretme bakımından diğer gelişmiş ülkelere nazaran geride kalmaktadır. Ülkemizin aradaki açığı kapatmak adına yüksek maliyetli araştırma ve geliştirme maliyetlerine katlanması gerekmektedir. Bu olanakların sınırlı olması ise

bitcoin gibi maliyeti düşük karı ise yüksek olan katma değerleri kullanmanın faydalı olacağına işaret etmektedir (Kamacı ve Özden, 2019, s. 37).

7. KRİPTO PARANIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Son dönemlerde kripto paranın hızlı bir şekilde yaygınlaşmasına rağmen bu sanal paranın ne olarak değerlendirileceği ve nasıl muhasebeleştirileceği konusunda önemli belirsizlikler bulunmaktadır. Özellikle de birçok ülkede kripto parayla ilgili yasal düzenlemenin olmaması bu paranın muhasebeleştirilmesi işlemlerini zorlaştırmaktadır. Kripto paranın kaydı, yapılan ödeme ve tahsilat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, dönem sonunda sanal paranın ne şekilde değerlendirileceğiyle ilgili uluslararası ve ulusal herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu kapsamda, kripto paranın muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri kılavuz olarak kullanılmaktadır (Dizkırıcı ve Gökgöz, 2018, s. 100). Muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve literatürde yer alan çalışmalara dayanarak kripto para aşağıda yer alan seçenekler kapsamında değerlendirilmektedir:

1. Nakit ve Nakit Benzeri
2. Finansal Araç
3. Stok
4. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık
5. Maddi Olmayan Varlık.

7.1. NAKİT VE NAKİT BENZERİ

İlk bakışta kripto paranın dijital para olması nedeniyle nakit para olarak değerlendirileceği düşünülebilir. Fakat UMS 7 Nakit Akış Tabloları kapsamında nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduat olarak tanımlanmaktadır. UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve Açıklama kapsamında ise nakit, değişim aracı olduğu için finansal bir varlıktır ve mali tablolardaki işlemlerin ölçülmesine dayanak oluşturmaktadır. Günümüzde kripto paranın değişim aracı olarak kullanıldığı fakat resmi paralara göre fazla talep görmediği görülmektedir. Kripto paranın resmi paralar gibi değerlendirilmesi için karşılığında mal ve hizmet alım satımının kolay bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan kripto paranın nakit olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir (Eren, Erek ve Buyruk Akbaba, 2020).

UMS 7'ye göre nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımlardan oluşmaktadır. Bu kapsamda kripto para,

yüksek dalgalanmalar sergilemesi nedeniyle nakit benzeri olarak sınıflandırılmamaktadır (İlma ve Kulikova, 2020, s. 81).

Kripto paranın yabancı para olarak işleme tabi tutulması durumunda muhasebenin on iki temel kavramından biri olan Özün Önceliği Kavramı kapsamında yabancı paranın Türk lirasına çevrilerek kaydedilmesi gerekmektedir (Aslantaş Ateş, 2016, s. 362). Kripto para alımı sırasında alış kuru, satışı sırasında ise satış kuru üzerinden 100 Kasa hesabının alt hesabı olarak kripto paranın türüne göre açılan hesaba kayıt yapılmaktadır. Alış ve satış kuru arasında farkın bulunması durumunda olumlu farklar 646 Kambiyo Karları, olumsuz farklar ise 656 Kambiyo Zararları hesabına kaydedilmektedir. BDDK ve Merkez Bankası tarafından kripto paraları onaylamaması nedeniyle hesap plan kapsamında yararlanılacak diğer hesap ise 108 Diğer Hazır Değerler hesabıdır (Doğan, Buyrukoğlu ve Kutbay 2018, s. 32). Kripto paranın yabancı para olarak nitelendirilmesi durumunda muhasebe kaydı Temelli (2019)'dan yararlanılarak aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir.

Örnek (Kripto paranın döviz/hazır değer olarak değerlendirilmesi durumu): ABC işletmesi 21.06.2019 tarihinde elindeki nakdi değerlendirmek amacıyla 40 bitcoin (BTC) satın almış ve ödemeyi banka hesabından gerçekleştirmiştir. İşletme 25.08.2019 tarihinde 10 BTC'yi Türk lirasına çevirmiştir. 31.12.2019 tarihi itibarıyla elindeki 30 BTC'yi değerlemeye tabi tutmuştur. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (Verilen kur değerleri o tarihlerdeki gerçek değerleri yansıtmamaktadır).

21.06.2019 tarihinde 1 BTC= 46.000 TL

25.08.2019 tarihinde 1 BTC= 43.000 TL

31.12.2019 tarihinde 1 BTC= 50.000 TL

----- 21.06.2019 -----	
108 Diğer Hazır Değerler	1.840.000
108.01. Kripto Para	
108.01.01. Bitcoin	
102 Bankalar	1.840.000
-----/-----	

40 BTC x 46.000 TL= 1.840.000 TL

----- 25.08.2019 -----		
102 Bankalar	430.000	
646 Kambiyo Zararları	30.000	
	108 Diğer Hazır Değerler	460.000
	108.01. Kripto Para	
	108.01.01. Bitcoin	
-----/-----		

10 BTC x 43.000 TL= 430.000 TL

Kur farkı= 10 BTC x (46.000-43.000) = 30.000 TL

Bitcoin'in TL'ye çevrilmesi ve zarar kaydı

----- 31.12.2019 -----		
108 Diğer Hazır Değerler	120.000	
108.01. Kripto Para		
108.01.01. Bitcoin		
	646 Kambiyo Karları	120.000
-----/-----		

Kur farkı= 30 BTC x (50.000-46.000) = 120.000 TL

7.2. FİNANSAL ARAÇ

Kripto paranın finansal varlık olarak kaydedilip kaydedilemeyeceğinin belirlenmesi için UMS 32 Finansal Araç: Sunum standardının incelenmesi gerekmektedir. Bu standart kapsamında finansal araç, bir işletmenin finansal varlığı ile başka bir işletmenin finansal borcu veya özkaynağa dayalı finansal aracında artış oluşturan sözleşme olarak tanımlanmaktadır. Finansal varlıklar, bir finansal kurum ile imzalanan sözleşmeye dayalı olarak mülkiyet hakkı tanıyan araçlar olup yatırımcılara arsa veya bina kullanımında olduğu gibi fiziksel sahiplik sağlamamaktadır. Bu varlıklar, yatırımcıları hisse senedi, tahvil gibi finansal varlıkların alım ve satımına ilişkin olarak gelecekte yararlanacakları faydalara dayalı sözleşmeyle kendilerine bağlamaktadır. Kripto paranın yatırım aracı ya da menkul kıymet olarak değerlendirilmesi durumunda ve kripto para alım satımı yapıldığında bu para 118 Diğer Menkul Kıymetler hesabının kripto parayla ilgili alt hesabına kaydedilmektedir. Bu paranın satışında kaynaklanan fiyat farkı ise menkul kıymet satış karı ya da zararı olarak değerlendirilmektedir (Akiz, 2019, s. 13). Kripto paranın menkul kıymet olarak nitelendirilmesi durumunda muhasebe kaydı Serçemeli (2018)'dan yararlanılarak aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir.

Örnek (Kripto paranın menkul kıymet olarak değerlendirilmesi durumu): X işletmesi kısa vadeli fiyat değişikliğinden faydalanmak için 15.05.2020 tarihinde 14.000 TL tutarında bitcoin satın

almış, 20.05.2020 tarihinde ise elindeki bitcoin'leri 19.000 TL'ye satmıştır.

Bitcoin Satış Kaydı

----- 15.05.2020 -----	
118 Diğer Menkul Kıymetler	14.000
118.02. Bitcoin	
100 Kasa	14.000
-----/-----	

Bitcoin Satış Karı Kaydı

----- 20.05.2020 -----	
100 Kasa	19.000
118 Diğer Menkul Kıymetler	14.000
118.02. Bitcoin	
646 Menkul Kıymet Satış Karları	5.000
-----/-----	

7.3. STOK

Uluslararası Muhasebe Standardı 2 Stoklar kapsamında stoklar, işin normal akışı içinde satılmak amacıyla elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ve üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmaktadır (Uluslararası Muhasebe Standardı 2 Stoklar, madde 6). Tanımda yer alan satılmak amacıyla elde tutulan ifadesinin kripto paranın tanımı ve modern çağdaki kullanım şekliyle çok uyumlu olmadığı düşünülmektedir. Aynı zamanda tanımda yer alan satılmak üzere üretilmekte olan ifadesinin de kripto para türlerinin içeriğiyle örtüşmediği görülmektedir. Kripto paranın ürün ve sunulacak hizmet açısından ilk madde ve malzeme olmaması gerekçesiyle tanımın son kısmında yer alan üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar ifadesiyle uyumlu olmadığı düşünülmektedir (Akiz, 2019, s. 13; Şahin, 2018, s. 913). Kripto paranın stok olarak nitelendirilmesini kısıtlayan diğer neden ise stokların istenilen zaman nakde dönüştürme imkanının olmamasıdır. Kripto paralar bu çerçevede istenilen zaman paraya dönüştürülebilmektedir (Dizkırıcı ve Gökgöz, 2018, s. 100). Kripto paranın stok olarak nitelendirilmesini kısıtlayan bir diğer durum ise Uluslararası Muhasebe Standardı 2 Stoklar kapsamında stokların, maliyet değeri ve net gerçekleşebilir değerden düşük olan yöntemle değerlendirilmesiyle ilgilidir. Net gerçekleştirilebilir değerlerin maliyetten düşük olması durumunda gelir tablosunda değer düşüklüğü ayrılmakta, net gerçekleşebilir değer bir önceki hesap döneminde kayda

geçmiş değerin üstüne çıktığında ise herhangi bir işleme tabi tutulmamaktadır. Kripto para açısından bu yöntemden yararlanma piyasadaki dalgalanmalardan kaynaklı olarak uygun görülmemektedir (Güdelci, 2020, s. 246).

Ancak emtia araçları olarak adlandırılan tüccarlar bakımından muhasebeleştirme işlemi incelendiğinde kripto paranın emtia olarak değerlendirilmesinin yanlış olmayacağı düşünülmektedir. Emtia araçları, yakın zamanda satış yapmak ve fiyattaki değişikliklerden kar sağlamak için kendileri veya başkaları adına emtia alıp satan grup olarak tanımlanmaktadır. Bu grup, mal stoklarını gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirerek daha düşük maliyetle satmakta ve değerdeki değişimi kar veya zarar olarak kaydetmektedir (Eren ve diğ., 2020, s. 1360). Kripto paranın emtia olarak kabul edilmesi durumunda muhasebe kaydı Yumuşaker (2019)'dan yararlanılarak aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir.

Örnek (Kripto paranın emtia olarak değerlendirilmesi durumu): Y işletmesi 14.04.2020 tarihinde yatırım amaçlı Arjantin'deki bir firmadan birimi 15.000 TL'den 3 adet bitcoin emtiası satın almıştır. Bitcoin'ler hemen şirketin yatırım mevduat hesabına geçmiştir. 2 gün sonra işletme 2 adet bitcoin'i 20.000 TL'ye satmıştır.

Bitcoin Alış Kaydı

----- 14.04.2020 -----		
157 Diğer Stoklar	45.000	
157.01 Soyut Emtialar		
	329 Diğer Ticari Borçlar	45.000
-----/-----		

Bitcoin Satış Kaydı

----- 16.04.2020 -----		
120 Alıcılar	40.000	
	600 Yurtiçi Satışlar	40.000
	600.09 Bitcoin Satışı	
-----/-----		
----- 16.04.2020 -----		
623 Diğer Satışların Maliyeti	30.000	
	157 Diğer Stoklar	30.000
	157.01 Soyut Emtialar	
-----/-----		

7.4. SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIK

Kripto paranın satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilemeyeceğinin belirlenmesi amacıyla TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler isimli Uluslararası Finansal Raporlama Standardının incelenmesi gerekmektedir. UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardı ve ayrıca TMS 16 Maddi Duran Varlıklar kapsamında yer alan duran varlık, mal ve hizmet üretimi veya arzında değerlendirilmek, başkalarına kiralamak veya idari amaçlar kapsamında kullanılmak amacıyla elde tutulan ve bir dönemden daha uzun süre kullanımı planlanan varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Bu çerçevede kripto paraların satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi doğru olmayacaktır (Şahin, 2018, s. 914).

7.5. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK

Kripto paranın maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceğinin değerlendirmesi için Maddi Olmayan Duran Varlıklar UMS 38'in incelenmesi gerekmektedir. Bu standart kapsamında maddi olmayan duran varlıklar, bir maddi olmayan duran bir varlık, fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan bir varlık olarak tanımlanmaktadır. UMS 38' e göre maddi olmayan duran varlık sözleşmede yer alan veya yasal haklardan kaynaklanabilmektedir. Standarda göre maddi olmayan duran varlığın belirlenebilir olması açısından ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme veya bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak veya ilgili sözleşme, varlık veya borçla beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir veya takas edilebilir olması önem taşımaktadır. Bu çerçevede Kur Değişim Etkileri UMS 21'e göre de maddi olmayan duran varlığın belirgin özelliği sabit veya belirlenebilir miktarda para alma hakkının olmamasıdır. Böylece kripto paranın, UMS 38'de göre ayrılabilir, satılabilir ve devredilebilir ve ayrıca UMS 21'de sahibine sabit veya tanımlanabilir sayıda para birimi alma hakkı tanımayan varlık olarak belirlenen maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesinin doğru olacağı düşünülmektedir. Kripto paranın borsada işlem görmesi nedeniyle ekonomik fayda sağlaması, değerinin dalgalanmalara maruz kalması nedeniyle güvenilirliğinin düşük olması ve fiziksel varlığı olmayan dijital para olması açısından maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılması uygun görülmektedir (Çumak, 2020, s. 154).

Kripto paranın maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirirken üzerinde özenle durulması gereken konu satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıkların UMS 2 Stoklar kapsamında değerlendirilmesidir. Bu çerçevede muhasebeleştirilmenin UMS 38'e göre

belirlenen maliyet veya yeniden değerlendirme modelini kullanmak yerine maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile yapılması gerekmektedir (Özkul ve Baş, 2020, s.70). Kripto paranın maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılması durumunda muhasebe kaydı Yüksel (2020)'dan yararlanılarak aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir.

Örnek (Kripto paranın maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi durumu): Z işletmesi gelecekte ekonomik fayda elde etmek amacıyla 05.07.2020 tarihinde 11.000 TL'lik kripto para satın almıştır. İşletme 28.07.2020 tarihinde bu kripto parayı 13.000 TL'ye satmıştır.

Kripto Para Alış Kaydı

----- 05.07.2020 -----	
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlık	11.000
267. 01. Kripto Para	
100 Kasa	11.000
-----/-----	

Kripto Para Satış Kaydı

----- 28.07.2020 -----	
100 Kasa	13.000
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlık	11.000
267. 01. Kripto Para	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	2.000
-----/-----	

8. SONUÇ

Sosyal ve ekonomik dijitalleşme sonucu geliştirilen ve günümüzde 3000'den fazla türü bulunan kripto varlıkların kullanımı gün geçtikçe artmaktadır. Kripto paralar, işletmelerin yanı sıra halkın da ilgisini ciddi oranda çekmekte ve yatırım, ödeme-tahsilat aracı olarak yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu varlık türleriyle gerçekleştirilen işlem hacimleri milyon ve hatta milyar dolarlarla ifade edilmektedir. Kripto paraların sağladığı gizlilik, düşük maliyet, mekan ve zaman sınırlamasının olmaması ve merkezi otoriteden bağımsızlık gibi avantajlardan kaynaklı olarak birçok ülke tarafından kabul edilip yaygın olarak kullanılmaktadır. Bazı ülkeler tarafından ise kripto paraların kullanımı, para aklayan kişiler ve dolandırıcılar tarafından kanuna aykırı işlerde sık olarak kullanılması

nedeniyle uygun görülmemektedir. Bu duruma rağmen kripto paraların finansal piyasalarda popülerite kazanması ve işlem hacminde yaşanan artışlar bu sanal paraların gelecekte de büyük ilgi göreceği ve piyasasının büyüyeceği düşüncesini ortaya koymaktadır. Bu kapsamda kripto para kullanımındaki olumsuzlukların ortadan kaldırılması ve güvenilirliğin sağlanması açısından bu sanal paralarla ilgili düzenlemelerin yapılması büyük önem taşımaktadır. Dünyada ve ülkemizde de kripto paraların yaygın olarak kullanılmasına rağmen herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

Kripto paralarla ilgili yasal düzenleme eksikliği bu paraların sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi işlemleriyle ilgili belirsizlikleri de beraberinde getirmektedir. Bu paraların muhasebeleştirilmesiyle ilgili özel standardın bulunmaması işlem yapanlar açısından kayıt ve değerlendirme sürecini ciddi oranda zorlaştırmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve muhasebenin temel kavramları çerçevesinde kripto paraların yabancı para, emtia ve maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılıp muhasebeleştirilmesi uygun görülse de kripto paraların muhasebeleştirilmesi işleminin eksiksiz bir şekilde gerçekleştirilmesi açısından bu para birimlerini kapsayacak özel standardın hazırlanması zaruri nitelik taşımaktadır. Ama öncelikle kripto paralarla ilgili belirsizlik ve sorunların giderilmesi amacıyla bu para birimlerinin genel yasal statüsünün belirlenmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akiz, E.H. (2019). Kripto paranın vergilendirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve denetimi. *Dış Ticaret Enstitüsü, Working Paper Series, Tartışma Metinleri*, 1-22.
- Alibekova, M.A. ve Kondraşova, İ.S. (2017). Kripto paraların (bitcoin) gelişim perspektifleri. *Tambov Devlet Üniversitesi Ekonomik Alanda Dijital Teknolojiler İsimli Makaleler Dergisi*, 5-11.
- Alınışık, B. (2018). Kripto paraların dünya ve Türkiye'deki güncel durumu üzerine bir inceleme. *Research Studies Anatolia Journal*, 2(4), 21-30.
- Alpago, H. (2018). Bitcoin'den selfcoin'e kripto para. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 3(2), 411-428.
- Anohin, N.V. ve Şmireva, A.İ. (2018). Finansal piyasanın enstrümanı olarak kripto para. *Fikirler ve İdealler Dergisi*, 3(37), 39-46.
- Arıca, R. Ve Kozak, R. (2020). Kripto para türlerinin turizm eğitimi alan bireyler tarafından bilinirliğinin incelenmesi: bitcoin örneği. *GSI Journals Serie A: Advancements in Tourism Recreation and Sports Sciences*, 2(2), 37-51.
- Aslantaş Ateş, B. (2016). Kripto para birimleri, bitcoin ve muhasebesi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), 349-366.
- Babkin, A.V., Burkaltseva, D.D., Guk, O.N. ve Tyulin, A.S. (2017). Kripto paranın düzenlenmesinin analizi ve gelişimi: uluslararası ve Rusya tecrübesi. *Modernleşme, Yenilik, Gelişim Dergisi*, 8(4), 554-565.
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Basın Açıklaması, https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/duyuru_0512_01.pdf.
- Belyayeva, B.V. ve Volkova, N.A. (2017, Aralık). *Rusya'da kripto para birimlerinin dolaşımını düzenleyen mevzuatın eksikliği sorunları*. Hukuk, Ekonomi ve Yönetimin Güncel Sorunları İsimli XI. Uluslararası Bilimsel Pratik Konferans Derleme Kitabı, Penza/Rusya, 193-197.
- Buhonova, S.M., Doroshenko, Yu.A. ve Maksimçuk, E.V. (2017). Bitcoin kripto parasının bazı gelişim yönleri, *Bryanskiy Devlet Teknik Üniversitesi Dergisi*, 7, 207-213.
- Burmistrova, İ.V. (2018, Mart). *Alternatif yatırım aracı olarak bitcoin, ripple gibi kripto para piyasasının incelenmesi*. Ekonominin Küreselleşmesi Koşullarında Tarımsal Sanayi Kompleksinin

- Finansmanı ve Vergilendirilmesinin Güncel Sorunları isimli V. Rusya Konferansı Derleme Kitabı, Penza/Rusya, 37-41.
- Çetiner, M. (2018). Bitcoin (kripto para) ve blok zincirin yeni dünyaya getirdikleri. *Istanbul Journal of Social Sciences*, 20, 1-16.
- Çumak, A.A. (2020). Muhasebeleştirmede aktif olarak değerlendirilen kripto para. *Samara Devlet Ekonomi Üniversitesi Dergisi*, 1(21), 153-155.
- Dizkırıcı, A.S. ve Gökğöz, A. (2018). Kripto para birimi ve türkiye’de bitcoin muhasebesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 92-105.
- Doğan, Z., Buyrukoğlu, S. ve Kutbay, H. (2018). Türkiye’de bitcoin işlemlerinin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin öneriler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 361, 23-33.
- Dubrovina, O.E. ve Blaginın, V.A. (2017, Aralık). *Yenilik enstrümanı olarak kripto para*. XIV Uluslararası Bilimsel Pratik Konferans Derleme Kitabı, Penza/Rusya, 81-84.
- Durmuş, S. ve Polat, M.Ş. (2018). Sanal para bitcoin. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(18), 659-673.
- Eremeyçuk, K.Yu. (2017). Kripto para birimi olan bitcoin’in gelişimi ve modern ekonomideki işlevlerinin perspektifleri. *Bilimler Patikası Dergisi*, 3(13), 390-393.
- Eren, B.S., Erek, M.S. ve Buyruk Akbaba, A.N. (2020). Kripto para ve muhasebeleştirilmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 1340-1367.
- Güdelci, E.N. (2020). UFRS kapsamında kripto para işlemlerinin muhasebeleştirilmesi: kripto paralar gerçekten para mı?, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(2), 237-257.
- Güleç, Ö.F., Çevik, E. ve Bahadır, N. (2018). Bitcoin ile finansal göstergeler arasındaki ilişkinin incelenmesi. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), 18-37.
- Gültekin, Y ve Bulut, Y. (2016). Bitcoin ekonomisi: bitcoin ekonomisinden doğan yeni sektörler ve analizi, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(3), 82-92.
- İlma, İ.R. ve Kulikova, L.İ. (2020). Muhasebeleştirilmenin yeni nesnesi kripto para. *Muhasebe, Analiz ve Denetim Dergisi*, 2, 81. 84.
- İsaev, A.L. (2017, Aralık). *Ticaretin yürütülmesinde alternatif çeşit olarak kripto para*. Modern Teknolojiler: Güncel Sorunlar, Başarılar ve

- Yenilikler İsimli XII Uluslararası Bilimsel Pratik Konferans Derleme Kitabı, Penza/ Rusya, 105-107.
- Kamacı, A. ve Özden, M. (2019). Lale çılgınlığı ve kripto para ilişkisi. *International Academic Journal*, 3(1), 26-40.
- Kaplanhan, F. (2018). Kripto paranın Türk mevzuatı açısından değerlendirilmesi “bitcoin örneği”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 353, Şubat, 105-112.
- Karaoğlan, S., Arar, T. ve Bilgin, O. (2018). Türkiye’de kripto para farkındalığı ve kripto para kabul eden işletmelerin motivasyonları. *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 6(2), 15-23.
- Kaya, S. (2018). Kripto para birimleri ve fikri açıdan değerlendirilmesi, *İslam ekonomisi ve finansı uygulama ve araştırma merkezi, Sakarya Üniversitesi*, 1-18.
- Kesbiç, C.Y. ve Duramaz, S. (2018, Ekim). *Dünya’da ve Türkiye’de kriptopara regülasyonu*. Uluslararası Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi Bildiriler Kitabı, Cilt 2, Niğde/Türkiye, 61-67.
- Kesebir, M. ve Günceler, B. (2019). Kripto para birimlerinin parlak geleceği. *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17, Ocak, 601-621.
- Khalilov Kuş, M.C., Gündebahar, M. ve Kurtulmuşlar, İ. (2017, Şubat). *Bitcoin ile dünya ve Türkiye’deki dijital para çalışmaları üzerine bir inceleme*. 19. Akademik Bilişim Konferansı, Aksaray/Türkiye, 1-8.
- Kızıl, E. (2019). Türkiye’de kripto paranın vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 29(155), 179-196.
- Korovina, A.A. (2018, Aralık). *Rusya’da kripto para ve ICO ile ilgili yasal düzenlemeler*. Rusya Federasyonu’nda Sivil Faaliyetin Artırılması Sürecinde Rusya ve Uluslararası Hukukun Önemi: Teori ve Uygulama Sorunları İsimli Uluslararası Bilimsel-Uygulama Konferansı Derleme Kitabı, Saratov/Rusya, 241-244.
- Kovalenko, D.A. ve Miller, E.V. (2017, Kasım). *Kripto paraların avantaj, risk ve güncel sorunları*. Ekonomin Gelişiminin Güncel Sorunları İsimli Uluslararası Bilimsel Pratik Konferans Derleme Kitabı, Omsk/Rusya, 153-157.
- Kulikovskiy, M.K. (2017, Aralık). *Kripto para bitcoin ve para sistemi*. World Science: Problems and Innovations İsimli XVI. Uluslararası Bilimsel Pratik Konferans Derleme Kitabı, Penza/Rusya, 286-290.

- Lipatov, E.V. ve Lobudeev, P.D. (2017, Aralık). *Kripto para: kavram, önem ve sınıflandırma*. Modern Bilimin Sorunları ve Gelişim Perspektifleri İsimli Uluslararası Bilimsel Pratik Konferans Derleme Kitabı, Kişinev/Moldova, 118-126.
- Ogolohina, S.D. (2017, Kasım). *Rusya finans piyasasında lider bir kripto para birimi olarak bitcoin geliştirme trendleri*. Finans Sektörünün Gelişiminin Güncel Sorunları İsimli V. Uluslararası Bilimsel Pratik Konferans Derleme Kitabı, Tambov/Rusya, 494-501.
- Osipova, E.A. ve Makarova, A.K. (2017, Haziran). *Kripto para piyasasının gelişim eğilimleri*. Dijital Toplumun Oluşumunda Bilgi ve Fikri Teknolojilerinin Önemi İsimli Konferans, Saint Petersburg Devlet Ekonomi Üniversitesi, Saint Petersburg/Rusya, 125-130.
- Özkul, F.U. ve Baş, E. (2020). Dijital çağın teknolojisi blokzincir ve kripto paralar: ulusal mevzuat ve uluslararası standartlar çerçevesinde mali yönden değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 60, 57-74.
- Paseçnaya, V.O. ve Astahova, İ.Yu. (2019, Kasım). *Rusya Federasyonu'nda blockchain sistem uygulamasının güncel durumu*. Modern Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Sonuçları İsimli VI. Rusya Bilimsel Pratik Konferans Derleme Kitabı, Penza/Rusya, 122-124.
- Plotnikova, T.V. ve Harin, V.V. (2018). Kripto para: oluşumu ve gelişim perspektifleri. *Rusya Mevzuatındaki Boşluklar Dergisi*, 4, 50-54.
- Podkolzina, İ.M. ve Gritskiv, M.A. (2017, Mayıs). *Kripto para nedir?.* Modern Araştırmalar İsimli Uluslararası Bilimsel Pratik Konferans Derleme Kitabı, Neftekamsk/Rusya, 568-572.
- Sayın, K.Ş. ve Mercan, E. (2018) Kripto para birimleri: vergilendirilmesi ve dünyadaki uygulamaları. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 5(20), 701-711.
- Semenev, E.V. ve Makareviç, M.N. (2017). Çeşitli ülkelerde (Japonya, ABD ve Rusya) kripto paranın yasal düzenlenmesi. *Yenilik Ekonomisi, Gelişim Perspektifleri ve İyileştirilmesi Dergisi*, 8(26), 143-147.
- Serçemeli, M. (2018). Kripto para birimlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 639, 33-66.
- Skrıleva, D.D. ve Şnyakin, K.V. (2017). Kripto para bitcoin'in para-kredi sistemine etkisi. *Samara Devlet Ekonomi Üniversitesi Genç Bilim İnsanları Dergisi*, 2(36), 87-91.

- Soldatova, A.S. (2017, Aralık). *Kripto para-dünya ekonomisinde bitcoin*. Bölgesel Sosyal Ekonomik Sistemlerin Gelişimi: Sorunlar, Teori ve Uygulama İsimli XV. Genç Bilim insanları Uluslararası Bilimsel Pratik Konferans Derleme Kitabı, Yekaterenburg/Rusya, 366-368.
- Spitsın, A.N. (2019, Aralık). *Kripto paraların muhasebeleştirilmesi*. Modern Ekonomi: Güncel Konular, Başarılar ve Yenilikler İsimli XXIII Uluslararası Bilimsel Pratik Konferans Derleme Kitabı, Penza/Rusya, 139-142.
- Şahin, O.N. (2018). TMS & TFRS ışığında muhasebe, vergi ve denetim açısından bitcoin ve diğer kripto para birimleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(4), 898-923.
- Temelli, F. (2019). Kripto para birimlerinden bitcoin ve muhasebe açısından değerlendirilmesi. *İktisadi Yenilik Dergisi*, 6(2), 107-119.
- Turan, Z. (2018). Kripto paralar, bitcoin, blockchain, petro gold, dijital para ve kullanım alanları. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(3), Temmuz, 1-5.
- Uluslararası Muhasebe Standardı 2 Stoklar.
- Vlasekno, M.N. (2017). Kripto paraların önemi, temel eğilimleri ve perspektifleri. *Ekonomi Vektörü Dergisi*, 4 (11), 100-104.
- Yakovina, E.Yu. (2017, Aralık). *Kripto paranın gelişim olanakları ve perspektifleri*, Hukuk, Ekonomi ve Yönetimin Güncel Sorunları İsimli XI. Uluslararası Bilimsel Pratik Konferansı Özet Kitabı, Penza/Rusya, 62-64.
- Yalçın, S. (2019). Kripto değişim araçlarının muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81, 101-120.
- Yarovova, V.V. ve Ruzinskiy, A.B. (2017). Kripto paraların muhasebeleştirilmesi. *Srednerusskiy Üniversitesi Eğitim Konsorsiyumu Dergisi*, 10, 138-140.
- Yaşar Akçalı, B. ve Şişmanoğlu, E. (2019). Kripto para birimleri arasındaki ilişkinin toda-yamamoto nedensellik testi ile analizi. *Ekev Akademik Dergisi*, 23(78), Bahar, 99-122.
- Yıldırım, F. (2015). Kripto paralar, blok zinciri teknolojisi ve uluslararası ilişkilere muhtemel etkileri. *Medeniyet Araştırmaları Dergisi*, 2(4), 81-97.
- Yıldırım, M. (2019). Blok zincir teknolojisi, kripto paralar ve ülkelerin kripto paralara yaklaşımları. *Bartın University Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences*, 10(20), 265-277.

- Yumuşaker, M.C. (2019). Kripto para ve tipleri, bitcoin olgusu ve muhasebesi. *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 9(12), 1007-1029.
- Yüksel, F. (2020). Kripto varlıklar ve IFRS kapsamında kripto paraların muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(2), 429-541.


BÖLÜM III

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YARGILAMANIN YENİLENMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE KARARLARA KARŞI ÇÖZÜM YOLLARI İÇERİSİNDEKİ YERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

*Evaluation of The Legal Quality of The Renewal of Trial in Turkish Tax
Law and The Place of Remedies Against The Decisions*

Pelin Mastar Özcan¹

*¹(Dr. Öğr. Üyesi), Manisa Celal Bayar Üniversitesi
e-mail: pelin.mastar@cbu.edu.tr*

 ORCID 0000-0001-9103-4131

I. GİRİŞ

Uyuşmazlıkların çözümü, yargısal çözüm yolları ile yapıldığında idare veya vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu tarafından dava açılmaktadır. Yetkili mahkeme dava sürecinde tarafları dinleyerek ve sunulan, bazı durumlarda da re'sen toplanan delilleri değerlendirerek yasalarda belirlenen usullere de uyarak karar verir. Verilen bu karar kanunda belirlenen başvuru sürelerinin sona ermesi ile değişemez bir nitelik alır ki bu hale gelen kararlara hukuk yazınında kesin karar adı verilmektedir.

Yargılamanın yenilenmesi yolu hariç olmak üzere kararı veren mahkemede dahil olmak üzere hiçbir kurum kesin hükmü değiştiremez. İşte bu noktada olağanüstü kanun yolu olarak açıklanan yargılamanın yenilenmesinin önemi oldukça açıktır. Yargılamanın yenilenmesi sonucunda hukuka aykırı karar değiştirilmekte ve bu sayede ortaya çıkan hak ihlalleri ortadan kaldırılmaktadır. 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 53. ve 55. maddelerinde de yargılamanın yenilenmesi yolunun hukuki rejimine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Bu çalışmada, yargılamanın yenilenmesi müessesesi vergi uyuşmazlıkları açısından değerlendirilmiştir.

II.KAVRAMSAL ÇERÇEVE: KESİN HÜKÜM VE KANUN YOLLARI

Çalışmanın bu bölümünde Kesin Hüküm Kavramı, Vergi Hukukunda Kesin Hüküm ve Kanun Yolu üzerinde durulacaktır.

A. Kesin Hüküm Kavramı

İlk derece mahkemelerde dava sürecinde taraflar dinlenip, taraflarca ileri sürülen ve/veya re'sen toplanan kanıtlar değerlendirildikten sonra uyuşmazlığın çözümünün sağlanabilmesi için karar verilmektedir. Verilen bu kararlara davanın taraflarından birinin itiraz etmesi doğaldır. Çünkü her bakımdan doğru bir karar verilmiş olsa bile davayı kaybeden tarafın menfaati zedelendiğinden karar tatmin edici bulunmayabilir. Diğer taraftan dava konusunun niteliği, davaya bakan hâkimin tecrübesizliği gibi nedenlerle de usul ve esasa aykırı kararların verilmesi mümkündür. İşte bu noktada tarafların haklarını koruyabilmesi ilk derece mahkeme tarafından verilen kararın tekrar değerlendirilebilmesi ve eğer yanlış bir karar verilmişse tarafların hukuki yararlarının tesis edilebilmesi için kararın yeniden değerlendirilerek düzeltilmesi gerekmektedir.

Bir toplumda yargılamanın kendinden beklenen işlevi yerine getirebilmesi başka bir ifade ile uyuşmazlığı kesin olarak çözüme kavuşturabilmesi için kesin hüküm verilmelidir. Kesin hüküm; en genel tanımıyla davayı sona erdiren karardır. Başka bir ifade ile kesin hüküm; kanuna uygun olarak verilen bir kararın olağan kanun yollarına başvurulmaması ya da olağan kanun yolları aşamalarından geçmesi sonrası kesinleşmesi, artık değiştirilemez bir nitelik kazanmasıdır (Kaşıkçı, 2017). Başka bir ifade ile kesin hüküm; yasada belirlenen usullere uygun olarak verilen bir kararın itiraz ve olağan kanun yolları (istinaf, temyiz) yollarını tamamlayarak değişmez bir nitelik kazanmasıdır. Kesin hükmün amacı husumetin yargılama sürecinin sonlanması husumetin çözüme kavuşturulmasıdır (Çağlayan,1999:123)

Kesin hükmün amacı, uyuşmazlığı çözümlenmek ve bir toplumda hukuki güvenliği sağlamaktır. Başka bir ifade ile mahkeme tarafından incelenerek verilen mahkeme kararına saygı duyulmasını sağlamak, çelişik kararların uygulanmasını önlemektir. Dolayısıyla kesin hüküm sayesinde hem davanın tarafları uyuşmazlığın çözümü ile fayda sağlarken hem de mahkemelerin aynı uyuşmazlık konusu ile sürekli meşgul edilmesinin önüne geçilmektedir (Akkan, 2009:9).

Tarafların haklarını koruyabilmesi için kesin hükme karşı itiraz etme hakları saklı olmakla birlikte bu itiraz hakkının sınırlı olduğu gerçeği de unutulmamalıdır. Her türlü iddiada kesin hükmün geçerliliği sorgulanır hale gelirse birey, lehine olan bir kararın bozulmazlığına güvenemez bu da adalete olan inancın zedelenmesine neden olacaktır. Bu yüzden çalışmanın ilerleyen bölümlerinde de bahsedileceği üzere kesin hükme karşı açılan yargılamanın yenilenmesi davalarının belirli hukuki sebeplerle sınırlandırıldığı görülmektedir.

B. Vergi Hukukunda Kesin Hüküm

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45.maddesinin ilk fıkrasına göre “*konusu 5 bin Türk lirasını (2020 yılı için bu tutar yedi bin Türk Lirasıdır) geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. Tek hakimle bakılan bir vergi davasında verilen kararın kesin karar olup olmadığının değerlendirilmesinde kararın verildiği tarih önem arz etmektedir.*” Örneğin; 2019 yılında açılmış bir vergi davasında dava konusu 6.500 TL ise ve karar 2020 yılında verilirse karar kesin olacaktır. Ancak karar 2019 yılında verilmiş olsaydı kesin karar hükmünde olmayacaktı ve dava taraflarının itiraz hakkı devam edecektir(Doğrusöz, 2020).

Temyiz incelemesi neticesinde Danıştay'ın verdiği kararlar kesin hüküm niteliğindedir. Ancak Danıştay bu temyiz incelemesinde

- ✓ Görev ve Yetki dışında bir işe bakılmış olması
- ✓ Hukuka aykırı karar verilmesi
- ✓ Usul hükümlerinin uygulamasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksiklik varsa hüküm bozulur dolayısıyla karar kesinleşmez.

Ayrıca İYUK 50. maddenin son fıkrasında Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulmasının zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu durumda Danıştay İdari ve Vergi Dava Dairelerinin kararları kesin hüküm niteliğindedir.

Vergi hukukunda verginin idari yönden kesinleşmesi ile kesin hüküm her zaman birbiri ile örtüşebilen kavramlar değildir. Bu yüzden vergi ile ilgili bir idari karara itiraz ederken söz konusu kararın daha önce aynı konuda mahkeme denetiminden geçen kesin hüküm olup olmadığının tespit edilmesi önem arz etmektedir. Bu bağlamda cezalı gelir vergisi tarhiyatına karşı açılan bir davada kesin hükmün ne zaman ortaya çıktığının incelenmesi faydalı olacaktır. Örneğin; mahkeme tarafından davanın incelenmesi sonucunda vergi aslı yönünden onanır ancak ceza üç kat değil bir kar uygulanması gerekçesiyle bozulursa verginin aslı kesinleşir ancak ceza kesinleşmediğinden kesin hüküm oluşmayacaktır (Kaşıkçı, 2017:91).

C. Kanun Yolu

Vergilendirme işlemleri yapılırken hata yapılması mümkündür. Bu hataların bir kısmı hatayı yapan idare tarafından kendiliğinden düzeltilmektedir. VUK 116'ya göre “*Vergi hatası; vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden eksik ya da fazla vergi istenmesi veya alınması*” olarak tanımlanmaktadır. Hesap hatası ve vergilendirme hataları olarak kanunda ikiye ayrılan vergi hatalarının bizzat kararı veren makam yani idare tarafından düzeltilmesi mümkündür (Özen, 2018: 266). Ancak yargılama neticesinde verilen kararlar bu kapsamın dışındadır. Başka bir ifade ile yargılama neticesinde çeşitli nedenlerle hukuka aykırı bir karar verilmişse bu kararın, kararı veren mahkeme tarafından kendiliğinden geri alınabilmesi ve düzeltilmesi mümkün değildir. Bu noktada kanun yollarından yararlanılmaktadır.

Kanun yolu; hatalı veya hukuka aykırı mahkeme kararının düzeltilmesi amacıyla yapılan başvurudur (Acun, 2020:339). Başka bir ifade ile kanun yolu; “*Mahkemece hükmedilmiş olan nihai kararın doğruluğunun bir üst mahkemece yeniden gözden geçirilmesini temin eden ve gerekliyse düzeltilmesini sağlayan bu suretle hükmün şekli anlamda kesinleşmesini erteleyen hukuki müessesedir.*” (Aydınoğlu, 2018:389). Bu açıdan bakıldığında kanun yolları; hukuki koruma hakkının gerçekleştirir ve adil yargılamanın yapılmasını koruma altına alır (Taner, 2018:186).

Kanun yollarını; olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere iki kategoride incelemek mümkündür. Bu ayrım, kesin hüküm kriterine dayanmaktadır. Bu doğrultuda; kesinleşmemiş mahkeme kararlarına karşı yapılan ve sonuçlanıncaya kadar mahkeme kararının kesinleşmesini askıya alan kanun yollarına “olağan kanun yolu”; kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı yapılan kanun yollarına “olağanüstü kanun yolu” adı verilmektedir (Acun, 2020:339).

İstinaf ve temyiz müesseseleri olağan kanun yollarıdır. Her kanun yolu ayrı ayrı incelemeye müktederdir. Ancak çalışma daha ziyade olağanüstü kanun yolları ile ilgili olduğundan burada olağan kanun yolları ile kısa bir bilgi verilmesi faydalı olacaktır.

İstinaf ile amaçlanan; ilk derece mahkemeler tarafından verilen kararları hem maddi hem de hukuki yönden denetlemektir. 2016 yılından itibaren istinaf yargılaması fiilen uygulama alanı bulmuştur. Vergi yargılaması bakımından üçlü bir yargılama mekanizması oluşturularak vergi mahkemeleri ile Danıştay arasında yer almıştır. Ülkemizde ilk yargılamanın baştan sona yenilenmediği dar anlamıyla ele alınan istinaf kurumu düzeltici bir kanun yoludur (Taner, 2018:189). İstinaf ile dava

hem maddi hem hukuki yönleri ile değerlendirilir bu sayede ilk karar yeniden incelenerek onanır veya değiştirilir (Bereket:12).

Temyiz ise Danıştay tarafından yapılan yargılama olup Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ve bölge idare mahkemelerinin istinaf kararlarına karşı temyiz yoluna gidebileceği belirtilmiştir. Vergi yargılamasında bir kararın temyiz edilebilmesi için nihai karar başka bir ifade ile yargılamayı nihayete erdiren nitelikte olması gerekmektedir (Karakoç, 2017:323).

Kanun yollarının bir diğer grubu olan olağanüstü kanun yolları ise kesin hüküm haline gelen mahkeme kararları için başvuru yollarıdır. Vergi yargılama hukuku, yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyiz olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Yargılamanın yenilenmesi ile izleyen bölümde ayrıntılı bilgi verileceğinden çalışmanın bu bölümünde kanun yararına temyiz uygulamasından kısaca bahsedilecektir. İYUK'un 51. maddesi kapsamında, kanun yararına temyiz, *"bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir"* şeklinde ifade edilmiştir. Kanun yararına temyizde İYUK 51/2'de de belirtildiği üzere karar kanun yararına bozulur dolayısıyla esas karar üzerinde bir değişiklik yapılmaz ilk kararın hukuki sonuçları varlığını aynen korumaya devam eder. Dolayısı ile kanun yararına bozma müessesesi ile hukuka aykırı karar veren ilk mahkeme uyarılmakta ve içtihat birliğini sağlamak ve bu sayede hukuki güvenlik ilkesini tesis etmek amaçlanmaktadır. (Gürkan, Deniz, & Boz, 2013:110).

III. YARGILAMANIN YENİLENMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE KANUN YOLLARI İÇERİSİNDEKİ YERİ

Vergi hukukunda olağanüstü kanun yolu olarak kabul edilen yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulabilmesi için mahkemece verilen bir karar olmalı ve bu karar da kesin hüküm niteliğinde taşınmalıdır.

A. Yargılamanın Yenilenmesi Müessesinin Gerekliliği

Olağanüstü bir kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi ile kesinleşmiş olan hukuki uyumsuzluğun tekrar değerlendirilmesi mümkün olmaktadır. Dolayısıyla ilk yargılamada tespit edilemeyen hususların fark edilmesi ve daha doğru bir kararın verilmesi mümkün olmaktadır. Dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi başvurusunda bulunulması için olağan kanun yolu aşamasının tamamlanması gerekir aksi takdirde

Danıştay başvurusu incelemeksizin reddine karar verebilir. (Acun, 2020: 344)

Dolayısıyla bu müessese ile yanlış veya hatalı mahkeme kararının hukuki geçerliliği ortadan kalkmaktadır. Bu sayede bireylerin adalet sistemine olan güvenleri tesis edilmektedir.

B. Koşulları

İdari yargı hukukunda yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulması için gereken koşullar İYUK 53. maddede düzenlenmiştir.

1. Karardan Sonra Yeni Bir Belgenin Ortaya Çıkması

53/1. maddenin (a) bendinde, “*Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması*” şeklinde ifade edilmiştir. Burada ele geçirilemeyen belge ile ifade edilmek istenen, önüne geçilemeyen bir nedenle (doğal afet, yangın, savaş vb.) değil, tarafların tüm çabasına rağmen yargılama esnasında ele geçirilemeyen belgelerdir (Çağlayan,2002:63).

Yeni bir belgenin yargılamanın yenilenmesi sebebi olabilmesi için aşağıda sayacağımız şartların birlikte bulunması gerekir: (Kaşıkçı, 2017: 148-149).

- ✓ *Bu belge dava görülürken mevcut olmamalıdır. Hüküm verildikten sonra gerçekleşen bir belge, yargılamanın yenilenmesine gerekçe teşkil edemez.*
- ✓ *Yeni ele geçirilmiş olan belge, hükmü etkileyecek (karara müessir) nitelikte olması gerekir. Yani bu belge davada ibraz edilmiş bulursa idi, dava yargılamanın yenilenmesini talep eden tarafın lehine sonuçlanacak idi ise yargılamanın yenilenmesine sebep teşkil edebilir.*
- ✓ *Bu yeni belgenin hükmün verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması gerekir. Hüküm verildikten sonra fakat kesinleşmeden önce elde edilmelidir. Hüküm verilmeden önce ele geçirilmiş olup mahkemeye sunulmayan belgeler, yargılamanın iadesi sebebi teşkil edemez.*
- ✓ *Bu yeni belgenin, dava sırasında ya zorlayıcı sebep ya da lehine hüküm verilen tarafın eyleminden dolayı elde edilememiş ve mahkemeye sunulamamış olması gerekir.*

Madde hükümleri değerlendirildiğinde lehine hüküm verilen tarafın, belgeyi çalıp saklaması, karşı tarafı aldatması veya taraflardan hiçbirinin kusuru olmaksızın belgeye ulaşamaması (örneğin dosyadan belgenin kaybolması vb.) gibi durumlarda yargılamanın yenilenmesine

başvurulabilir. Karardan sonra yeni bir belgenin ele geçmesi durumuna, deprem nedeniyle kaybolan evrak çantasının enkaz çalışmaları neticesinde karar verildikten sonra ele geçirilmesi ve belgeye ulaşılması da verilebilir (Bayraklı, 2009:304).

Bu gerekçedeki temel sorun elde edilen belgenin hükmü etkileyecek nitelikte olup olmadığının tespiti konusunda yaşanmaktadır. Örneğin Danıştay verdiği bir kararda inceleme sırasında çalındığı ileri sürülerek ibraz edilmeyen defter ve belgelerin bulunduğu bir durumda temyiz istemi reddedilen dosyada yargılamanın yenilenmesi başvurusunu yargılama sonrasında yeni belgelerin ortaya çıktığı gerekçesi ile kabul etmiştir (Aydın, 2010:71).

2. Hükme Esas Alınan Belgenin Sahteliğinin Anlaşılması

Yargılamanın yenilenmesinin sebeplerinden ikincisi, karar esas alınan belgenin sahteliğinin ortaya çıkmasıdır. Bir belgenin sahte olduğunun anlaşılması durumunda o belgeye dayanılarak verilen hüküm geçersiz sayılmaktadır. 4369 sayılı kanunda sahte belge “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir*” şeklinde tanımlanmıştır. Daha geniş bir tanım yapılması gerekirse sahte belge; taraflar arasında gerçekte olmayan bir işlem veya durumu varmış gibi gösteren veya alınması verilmesi gerekmeyen belgelerin fail tarafından düzenlenmesi şeklinde tanımlanabilir. Dolayısıyla sahte belgelerde gerçeğe aykırı bilgiler yer almaktadır. Bu kapsamda gerek Hazine ve Maliye Bakanlığının yayınladığı genel tebliğlerde gerek yargı kararlarında belgenin sahte olduğuna ilişkin birtakım özelliklere yer verilmiştir. Bu çerçevede (Deniz & Gencel, 2019:159-161):

- ✓ Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler,
- ✓ Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,
- ✓ Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler, sahte belge olarak kabul edilmektedir.

İYUK 53/1-b maddesine göre aşağıdaki durumlar yargılamanın yenilenmesi sebebinin oluştururlar.

- ✓ *Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine, hükümden sonra bir mahkeme kararıyla hükmedilmiş olması.*
- ✓ *Hükme esas alınan belgenin sahteliğinin, hüküm lehine olan tarafça, bir mahkeme ya da resmi makam huzurunda ikrar edilmiş olması.*
- ✓ *Senedin sahteliği hakkındaki mahkeme kararı, hükümden önce verilmiş olmakla birlikte, yargılamanın yenilenmesi talebinde*

bulunan taraf bunu hükümden sonra öğrenmiş ise, bu da yargılamanın sebebini teşkil eder.

Yukarıdaki düzenlemelerden hareketle karara esas belgenin örneğin bir senedin yargılamanın yenilenmesine sebep olabilmesi için senedin sahte olduğunun mahkeme veya resmi bir makam (örneğin; noter, icra dairesi vb.) tarafından tespit edilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca sahte belge ikrarının belgeden yararlanan kişi tarafından yapılması gerekmektedir (Kaşıkçı, 2017:157-158).

3. Hükme Esas Alınan İlamın Kesin Bir Hükümle Kalkması

Bir dava görülürken karara esas alınan bir hükmün kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması da yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden birisidir (m. 53/1-c).

Bu gerekçe ile yargılamanın yenilenmesine başvurulması durumunda karara esas olan ilamın ortadan kalktığı öğrenildiği tarihten itibaren altmış gündür.

4. Bilirkişinin Gerçeğe Aykırı Rapor Vermesi

Yargılamanın yenilenmesinin sebeplerinden birisi de hükme esas alınan bilirkişi raporunun gerçeğe aykırı olduğunun mahkeme kararıyla tespit edilmesidir (m. 53/1-d). Bu durumun, yargılamanın iadesine sebep teşkil etmesi için iki durumun birlikte gerçekleşmesi gerekir (Çağlayan, 2002: 65):

- ✓ Bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı rapor verdiğinin mahkemeye karar altına alınmış olması gerekir. Bu karar ceza mahkemeleri tarafından verilen bir karar olabilir, yani bilirkişi gerçeğe aykırı rapor düzenlemekten mahkûm edilmiş olabilir. Şayet, delil yokluğundan veya başka bir sebeple ceza kovuşturmasına başlanamamışsa, bu durumda raporun sahteliği, yargılamanın yenilenmesi incelemesinde ispatlanıp karara bağlanabilir.
- ✓ Gerçeğe aykırı olduğu mahkeme kararıyla belirlenen bilirkişi raporunun, esas davada hükme esas olarak alınmış olması gerekir.

5. Hile Kullanılmış Olması

Vergi hukukunda hile; vergiye tabi gelirin veya ödenmesi gereken verginin kısmen veya tamamen azaltılması amacıyla muhasebe kayıt ve tekniklerinin kullanılmasıdır (Katkat Özçelik, 2018:499). “*VUK Md. 359’da sayılan kaçakçılık fiillerinin nerdeyse tamamını muhasebe hilesi olarak değerlendirilmiştir. Örneğin; mal alışlarını sahte fatura ile belgelendirmek, belgeler üzerinde tahrifat yapmak, fatura muhteviyatını*

gerçeğe aykırı düzenlemek gibi fiillerin her biri ayrı ayrı kaçakçılık fiili sayılmaktadır. Bunun yanında, sadece usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasını gerektiren, vergi kabahatleri de muhasebe hilesi olarak gösterilmiştir. Örneğin satış yapıldığı halde fatura düzenlenmemesi veya alış yapıldığı halde fatura alınmaması; satış faturasının deftere kaydedilmemesi gibi vergi kabahati sayılan fiiller muhasebe hilesi olarak nitelendirilmektedir” (Somoncu & Esmeray, 2018:314).

Bu bağlamdan yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden biri olan lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanımının gerçekleşmesi için iki durumun bir arada bulunması gerekir.

- ✓ Söz konusu hilenin, lehine karar verilen tarafça kullanılması gerekir. Burada bahsedilen hile, yalan tanıklık, yalan yere yemin, sahte belge dışında kullanılan hilelerdir. Örneğin, gerçekte var olan vakıaların bilerek gizlenmesi veya sahte vakıalara dayanarak karşı tarafın yanıltılması, tebligatlarda hile yapılması, karşı tarafın vekili ile olan yazışmaların ele geçirilerek bunları kullanması gibi durumlar bu anlamda hileleri oluşturur (Çağlayan,2002:65).
- ✓ Bu hilelerin başka bir mahkeme tarafından tespit edilmesi gerekmez, doğrudan doğruya yargılamanın yenilenmesi talebini inceleyen mahkemede dikkate alınıp sonuçlandırılır.

Yargılamanın yenilenmesine neden olan hileye örnek olarak işlemin iptal edildiği beyanına dayanılarak davadan feragat edilmiş olması örnek olarak gösterilebilir (Kaşıkçı, 2017:165).

6. Yetkisiz Kimselerin Huzurunda Davanın Görülmesi

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden altıncısı, vekil ya da kanuni temsilci olmayan kimseler ile davaya bakılıp karara bağlanmasıdır (m. 53/1-f). Bu düzenlemenin amacı, kendisini yargı önünde usulüne uygun olarak temsil ettiremeyen taraf aleyhine verilmiş hükmün yeniden gözden geçirilmesini ve bir yanlışlık varsa bunun düzeltilmesini sağlamaktır.

Bu hükme dayanarak, yargılamanın yenilenmesini talep etme hakkı, davada hukuka uygun şekilde vekil ya da kanuni temsilci tarafından temsil edilmemiş tarafa aittir. Diğer tarafın, yargılamanın yenilenmesini istemede hukuki yararı bulunmamaktadır.

Davada bulunmayan tarafın, davada kanuni temsilcisi olmayan bir kişi tarafından temsil edilmiş olması yargılamanın yenilenmesi sebebidir. Aynı şekilde, kanuni temsilcisi bulunmakla birlikte, temsilci olmadan karar verilmiş olması da yargılamanın yenilenmesi sebebi teşkil eder (Kaşıkçı, 2017:169).

Yine davanın usulüne uygun olarak görevlendirilmemiş (vekaletsiz) vekil tarafından temsil edilerek davanın sonuçlandırılması yargılamanın yenilenmesi sebebini oluşturur. Vekaletname olmakla birlikte, avukatın barodan kaydı silinmiş olması, yargılamanın yenilenmesine gerekçe olamaz.

7. Davaya Bakması Yasak Olan Hâkimin Hüküm Vermesi

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin biri olarak, davadan çekilmeye mecbur olduğu halde hâkimin davayı görüp karar bağlamasıdır (m. 53/1-g). Bu halde, hâkimin davaya bakmış olmasının hükmü etkileyip etkilemediğine bakılmaz. Toplu mahkemelerde, hâkimin birisinin bu kapsamda olması, yargılamanın yenilenmesi için yeterli olur. Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan tarafın, dava sırasında hâkimin çekilmeye mecbur olduğunu bilmemesi gerekir. Dava görülürken bu durum taraflarca biliniyorsa, yargılamanın yenilenmesi değil temyiz istenebilir.

8. Çelişik Hükümlerin Varlığı

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden sonuncusu ise, birbirine aykırı iki hükmün ortaya çıkması durumudur (m. 53/1-h). Çelişik hükümlerin varlığı sebebinin gerçekleşmesi için, şu şartların bir arada bulunması gerekir.

- ✓ Ortada bir mahkeme kararı bulunmalıdır.
- ✓ Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bu konu hakkında yeni bir mahkeme kararı verilmiş olmalıdır.
- ✓ Kanuni bir dayanak olmamasına rağmen, ikinci kararın birinci karara aykırı olması gerekir.
- ✓ Birinci karara aykırı olan ikinci karar ya aynı mahkeme ya da başka bir mahkeme tarafından verilmiş olmalıdır.

Yargılamanın yenilenmesi yoluna gidebilmek için iki kararın da kesinleşmiş olması gerekir. Son karar kesinleşmeden önce yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulmuş ise, ikinci karar ilgiliye tebliğ olunur ve kesinleşmesi beklenir.

Bu konu ile ilgili olarak Danıştay 9. Dairenin vermiş olduğu 23.02.2011 tarihli 2008/8662 esas ve 2011/422 nolu kararının incelenmesi faydalı olacaktır. (BD Hukuk Forumu, 2020) “...*Dosyanın incelenmesinden, yeminli mali müşavir olan davacı adına, ... Nakliyecilik Personel Taşımacılık Turizm İnş. ve San. Ltd. Şti. hakkında düzenlediği katma değer vergisi iade tasdik raporları nedeniyle haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğiinden bahisle iştirak suçuna bağlı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 338 ve 344/2. maddeleri*

*uyarınca 1997/Ocak-Nisan dönemleri için kaçakçılık cezası kesildiği, bu cezanın İzmir 3. Vergi Mahkemesinin E: 1997/1196 sayılı dosyasında dava konusu yapıldığı, davanın 28.4.1999 tarih ve K: 1999/254 sayılı karar ile reddedildiği, bu kararın Dairemiz tarafından onanarak kesinleştirildiği, bunun yanında davacı adına müteselsil sorumluluk kapsamında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesi uyarınca 1997/Ocak-Nisan dönemleri için kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatının yapıldığı, cezalı tarhiyatın İzmir 1. Vergi Mahkemesinin E:2000/1395 sayılı esasında dava konusu yapıldığı, davanın 25.9.2003 tarih ve K:2003/1519 sayılı karar ile kabul edilerek cezalı tarhiyatın kaldırıldığı, bu kararın temyiz edilmeksizin kesinleşmesi üzerine **davacı tarafından, tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında iki ayrı Mahkemeden birbirine aykırı iki karar çıktığı iddiasıyla yargılamanın yenilenmesinin istenildiği anlaşılmaktadır.***

Bu olaya ilişkin olarak verilen karar incelendiğinde iki ayrı mahkemeden birbirine aykırı karar verildiği kararı red edilmiştir. Red kararının nedeni olarak da yargılamanın yenilenmesini istediği davanın konusu, iştirak suçuna bağlı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 338 ve 344/2. maddeleri uyarınca 1997/Ocak-Nisan dönemleri için kesilen kaçakçılık cezası iken, diğer davanın konusunun ise; müteselsil sorumluluk kapsamında 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi uyarınca 1997/Ocak-Nisan dönemleri için tarh edilen kaçakçılık cezalı katma değer vergisi olduğu anlaşılmış olup, bu durumda, 2577 sayılı Kanunun 53. maddesinin 1. fıkrasının h bendinde belirtilen yargılamanın yenilenmesi sebebinin bulunmadığı belirtilmiştir.

Bu açıklamalar ışığında vergi hukukunda yargılamanın yenilenmesine konu olmayacak kararları aşağıdaki şeklide özetlemek mümkündür.

- ✓ İstinaf üzerine verilen onama kararları ile Danıştay'ın temyiz üzerine verdiği onama/bozma kararları,
- ✓ Yürütmenin durdurulması kararları,
- ✓ Ara kararlar (örn. Bilirkişi ataması, keşif vb.)
- ✓ İlk inceleme üzerine verilen kararlar (örn:ehlîyet, hak düşürücü süre)
- ✓ Feragat, sulh ve kabul işlemleri

C. Yargılamanın Yenilenmesinde Yargılama Süreci

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin başvuru yapıldıktan sonra ilgili başvuru yukarıda belirtilen nedenlerin varlığının değerlendirilmesi açısından ön incelemeye alınır. Eğer nedenlerden en az birinin varlığı

tespit edilirse yargılamanın yenilenmesi sebebinin haklılığı değerlendirilir. Bu değerlendirme neticesinde İYUK 53.maddede belirtilen nedenler görünürde olmakla birlikte talep haksızsa yenileme istemi red edilir.

Yargılamanın yenilenmesi başvurusunun red edilmesi durumunda bu karara karşı olağan kanun yollarına başvurmak mümkündür. Yargılamanın yenilenmesi başvurusu idare veya vergi mahkemesi kararına karşı yapılmışsa başvurunun reddi kararına karşı bölge idare mahkemesine istinaf kanun yoluna başvurulabilir. Bölge idare mahkemesi idare veya vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararı hukuka uygun bulduğu takdirde istinaf başvurusunun reddine karar verecektir. İstinaf başvurusunun reddine ilişkin karar, İYUK'un 46. maddesi uyarınca mümkünse, Danıştay'da temyiz edilebilecektir (Acun, 2020:348-349). Eğer talep haklı görülürse davaya yeniden bakılır ve karar verilir (Acun, 2020:348). Yeniden yapılan yargılamada iki farklı karar ortaya çıkabilir. Bu kararlardan ilki, ilk yargılama neticesinde verilen kararın onaylanmasıdır. İkinci durum ise ilk kararın kısmen veya tamamen bozularak yeniden hüküm kurulmasıdır (Yüce, 2018:322).

IV. SONUÇ

Vergi yargılama hukukunda yargılamanın yenilenmesi olağanüstü kanun yoluna; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri veya Danıştay'ın ilk derece yargılama makamı olarak karar verdiği davalarda kesin hüküm haline gelen kararlar için başvurulabilir. Yargılamanın yenilenmesinin önemi Anayasa'da güvence altına alınan hakkaniyet, hukuki güvenlik ve kamu düzenine ilişkindir. Olağanüstü bir kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi, ilk yargılamada tespit edilemeyen hususların fark edilerek daha doğru bir kararın verilmesini sağlamaktadır. Yargılamanın yenilenmesi koşulları hakkaniyete ulaşmada dikkatle değerlendirilmelidir. Koşullardan ilki karardan sonra yeni bir belgenin ortaya çıkması şeklindedir. Burada belgenin yargılama esnasında dava dosyasında olmaması önemli olmakla birlikte olağanüstü kanun yolu olarak yargılamanın yenilenmesine başvuruda kabul niteliği taşıması için hükme esas değere sahip olmalıdır. İkincisi ise hükme esas alınan belgenin sahteliğinin anlaşılması sebebidir. Bu sebep de yargılama bittikten sonra hükme esas belgenin sahteliğinin tespiti ile ortaya çıkar. Belgenin sahteliği bilirkişi raporuyla ve ceza mahkemesi kararıyla sabit olmalıdır. Üçüncüsü bir dava görülürken karara esas alınan bir hükmün kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkmasıdır. Burada en önemli kıstas hükme esas alınmadır. Dördüncü koşul; bilirkişi raporunun gerçeğe aykırı olduğunun mahkeme kararıyla tespit edilmesi ve bilirkişi raporunun, esas davada hükme esas olarak alınmış olmasıdır. Diğer koşullar ise hile, vekil ya da kanuni temsilci olmayan kimseler ile davaya bakılıp karara bağlanmasıdır. Burada anayasada güvence altına

alınan adil yargılanma hakkının korunmasında yargılamanın yenilenmesi önemli araçtır. Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin bir diğeri davadan çekilmeye mecbur olduğu halde hâkimin davayı görüp karar bağlamasıdır. Burada karar niteliğinin tartışılmasına gerek yoktur. Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden sonuncusu ise, birbirine aykırı iki hükmün ortaya çıkması durumudur. Bu durumda hükmün icrası tereddüt teşkil eder. Sonuç olarak olağanüstü kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi temelde hakkaniyete dayanmaktadır. Talep edilebilmesi için tüm koşulların ortak noktası kararın kesin olması ve hükmün esasını etkilemesidir. Bu sebeple yargılamanın yenilenmesinde yapılacak başvuruda özellikle kararın kesinleşmesi ve iddianın hükme esas alınan olgulardaki farklılığı kanıtlanması gerekmektedir. Yargılamanın yenilenmesi kararının bu koşullarının yanında kanaatimce eklenebilecek bir husus da içtihadı aykırılıktır. Konusu aynı ve sadece tarafları farklı vergi davalarında birbirlerine uymayan kararlarda içtihat meydana getirilmeli ve bu içtihat yargılamanın yenilenmesi için anayasal eşitlik ilkesi gereğince koşul kabul edilmelidir.

Kaynakça

- Acun, B. (2020). İdari Yargılama Usulünde Yargılamanın Yenilenmesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1), 338-352.
- Akkan, M. (2009). Medeni Usul Hukukunda Tarafların Farklı Olması Durumunda Kesin Hükümün Delil Niteliği. *DEU Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(Özel Sayı), 3-61.
- Aydın, H. (2010). *İdari Yargıda Olağanüstü Kanun Yolu*. Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Aydinoğlu, Z. (2018). İstinaf Kanun Yolunun İdari Yargılama Usulüne Başlıca Etkileri. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*(34), 387- 423.
- Bayraklı, H. (2009). *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*. Afyonkarahisar: Celepler Matbaası.
- BD Hukuk Forumu. (2020). <https://forum.barandogan.av.tr/topic/964/iyuk-madde-53>, (Erişim Tarihi:13.10.2020).
- Bereket, Z. (tarih yok). İdari Yargılama Usulü Hukuku Açısından İstinaf ve Kabul Sorunu. *Danıştay Dergisi*(94), 11-27.
- Çağlayan, R. (1999). İdari Yargılamada Kesin Hüküm. *A.Ü Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(1), 123-141, <https://hukukdergi.ebyu.edu.tr/?p=749>, (Erişim Tarihi:20.10.2020)
- Çağlayan, R. (2002). İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesi. *AÜEHFD*, VI(1-4), 61-76.
- Deniz, K., & Gencel, U. (2019). Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*(39), 157-168.
- Doğrusöz, B. (2020, Ocak 2). *Vergi Yargısında 2020'nin Parasal Değerleri*, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2020nin-parasal-degerleri/45974>, (Erişim Tarihi:02.11.2020).
- Gürkan, M. F., Deniz, Y., & Boz, S. S. (2013). İdari Yargıda Kanun Yararına Bozma. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 21(1), 105-127.
- Karakoç, Y. (2017). *Vergi Yargılaması Hukuku Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*. Ankara: Yetkin Yayıncılık.

- Kaşıkcı, M. (2017). *Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi*. İstanbul: Filiz Yayınevi.
- Katkat Özçelik, M. (2018). Vergi Kaçırma Amaçlı Muhasebe Hileleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 493-517.
- Özen, M. (2018). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Somoncu, A., & Esmeray, A. (2018). Etik Çerçeve de Muhasebe Hukuku ve Vergi Hukukunun Hile Kavramına Bakışı ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* , 310-333.
- Taner, S. (2018). Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme. *TBB Dergisi*(136), 185-224.
- Yüce, M. (2018). *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılması Usulü* . Ankara: Adalet Yayınevi.


BÖLÜM IV

EDİTİM YÖNETİCİLERİNİN KULLANDIKLARI ÖRGÜTSEL GÜÇ TÜRLERİNİN ÖĞRETMENLERİN ÖRGÜTSEL SESSİZLİK DAVRANIŞLARINA ETKİSİ

*The Effect of The Types of Organizational Power Used by Education Managers
on The Organizational Silence Behavior of Teacher's*

Ahmet Yıldırım¹

¹(Dr. Öğr. Üyesi), Süleyman Demirel Üniversitesi,, e-mail: ahmet.yildirim@sdu.edu.tr

 ORCID 0000-0002-1208-071X

1.GİRİŞ

Sosyal bilimlerde kullanılan birçok olgunun izahında doğrudan ya da dolaylı bir şekilde kullanılan güç kavramı tartışmalı bir kavram olarak alanyazında kendisine yer bulmaya devam etmektedir. Güç, bir bireyin başka birey ya da bireylerin davranışlarını etkileme kapasitesidir ve bu nedenle etkilenen birey, etkileyen bireyin istek ve arzuları doğrultusunda faaliyette bulunur (Eren, 2010). Bu anlamda güç; bireyin başkalarını kendi isteği doğrultusunda harekete sevk edebilme yeteneği olarak tanımlanabilir.

Güç, “iş yaptırabilme yeteneği” (Salancik ve Pfeffer, 1977), “sonuçlara müdahale edebilmek için istenen şeylerin yapılmasını sağlayabilme” (Mintzberg, 1983), “eyleme başlamayı ve onu sürdürmeyi; niyetleri gerçekliğe dönüştürmeyi mümkün kılan temel enerji” (Bennis ve Nanus, 1985) gibi farklı şekillerde tanımlanmaktadır.

Yönetim, örgütsel amaçların etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirmek amacıyla eldeki kaynakların planlanması ve kontrol edilmesini kapsayan faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (Girffin 1999). Yöneticilerin, örgütsel amaçlar çerçevesinde etkililiği ya da daha doğru bir ifade ile örgütü yönetebilmesi, sahip olduğu gücü etkili bir şekilde kullanması ile mümkün hale gelmektedir. Bu anlamda yöneticiler örgütsel amaçları gerçekleştirmeye çalışırken bir takım güç türlerine başvurmaktadır. Bu bağlamda örgütün amaçlarına ulaşabilmesi için yöneticilerin kullandıkları örgütsel güç türlerinin örgütsel süreçleri etkileyen önemli bir faktör olarak değerlendirilebilir.

Werner (1993:85) güç kavramını, örgüt içindeki konumun değil, daha çok yöneticinin başka kişi ve grupları etkileme yeteneğinin bir ürünü

olarak değerlendirilmesi gerektiğini, yöneticinin başkalarını yönetme yetkisi olmasına rağmen onları iş yapmada etkileyemediği sürece güç sahibi olamayacağını düşünmektedir.

Güç, verimli ve etkili bir biçimde kullanılmazsa örgütler amaçlarından uzaklaşabilirler. Yöneticilerin bu güç türlerini verimli ve etkili kullanmamaları örgüt içerisinde bir takım sıkıntıların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Alan yazında örgütsel davranışla ilgili olarak örgütsel sinizm, örgütsel bağlılık, yıldırma, mobbing, örgütsel adalet, örgüt kültürü, örgütsel vatandaşlık, örgütsel sessizlik gibi kavramlar yöneticilerin kullandığı güç türlerine bağlı olarak olguyu ifade etmede önemli yer tutan kavramlar haline gelmiştir (Atmaca, 2014; Altinkurt ve Yılmaz.2012).

Örgütlerde sessizlik kavramı, başlangıç olarak bir bağlılığa işaret ediyor gibi görülse de esasen çalışanların örgütsel sorun ve konularla ilgili görüş ve bilgi sahibi olmasıyla birlikte bu bilgileri bilinçli bir şekilde saklanması olarak betimlenmektedir. Alanyazında genel olarak örgütsel sessizlik; bireylerin bilişsel, davranışsal ve duygusal değerlendirmelerinin örgüt içinde herhangi bir değişikliğe yol açamayacağını ya da düzelmeye sağlayamayacağını bildikleri için bilerek ve isteyerek söylenmemesi durumu olarak ifade edilmektedir (Pinder ve Harlos, 2001). Diğer yandan örgütsel sessizlik bireylerin istedik bir şekilde sessizliği tercih etmelerinde yöneticilerin fikirleri reddetmesi ya da olumsuz karşılık vermeleri ve yukarıya doğru biçimsel geribildirim mekanizmalarının çalışmaması olarak da tanımlanabilir (Morrison ve Milliken, 2005). Dolayısıyla örgütteki yöneticilerin kullandıkları güç türlerine göre bireylerin istedik sessizlik türleri ya da dereceleri değişkenlik göstermesi beklenmektedir. Bu bağlamda bireylerin istedik sessizliğe yönelmelerinin örgütsel yönetimle ilişkilendirilmesi ve bu bağlamda irdelenmesi zaruret arz etmektedir.

Yöneticinin başarısı, elindeki güç kaynaklarını etkin biçimde kullanarak çevresindekileri etkileyebilmesine bağlıdır. Örgütlerde yöneticilerin güç sahibi olmaları ve astlarını örgütün amaçlarına yönlendirmeleri beklenir. Bu nedenle eğitim yöneticilerinin, öğretmenleri okulun amaçları doğrultusunda etkilemeleri ve güç kaynaklarını etkin bir biçimde kullanma düzeylerinin öğretilerinin örgütsel sessizlik davranışı etkisini belirlemek özgün ve önemli bir araştırma konusu olarak ortaya çıkmaktadır.

2. Kavramsal Temeller

2.1. Örgütsel Güç

Örgütlerin faaliyetlerini yürütmelerindeki en önemli faktör güç ve güce dayalı otoritedir. Pfeffer (1992a, 1992b) güç'ü basit anlamda

potansiyel bir kuvvet; geniş anlamda ise davranışları etkileme, olayların akışını değiştirme, direnişlerle başa çıkma ve insanların bu yönde davranmalarını sağlayarak, onları kazanma yolunda potansiyel bir yetenek olarak tanımlamıştır.

Farklı disiplinlerde güç kavramı Clegg (1989), Lukes (1974), Weber (1978) ve Giddens (1984), gibi sosyal bilimciler tarafından kapsamlı bir şekilde ele alınıp değerlendirilmiştir. Weber (2004) gücü; “*bir sosyal ilişki içinde, bir aktörün hangi temele dayanırsa dayansın, direnmeyle karşılaşsa bile istediğini yapabilme konumunda olma ihtimali*” olarak açıklamaktadır. Lukes ise (1974) güç’ün, yalın güç, politik güç ve sosyal güç olmak üzere üç boyutlu bir içerikle tanımlanabileceğini düşünmektedir. Parsons, gücün sosyal baskı ve hâkimiyet sorunu olmadığını düşünerek, hedeflerin başarılması için, sosyal sistemin potansiyelinden insan etkinlik ve kaynaklarının koordine olmasına uzanıp uzanmadığını incelemektedir (Crossman, 2015).

Gücün sadece kaynakların paylaşımı ile ilgili bir konu olmadığını aynı zamanda gücün ilişkileri sürdürme ihtiyacı ve isteği ile ilişkili bir kavram olduğunu da belirtmek gerekir (Howell, 2005:16). Alanyazında güç, dışsal kaynak (tutmak, paylaşmak veya elden çıkarmak için soyut bir kavram) ve içsel kaynak (iş yapma kapasitesi) olarak görme eğilimi baskındır (Shaver, 2003: 26). Diğer yandan güç, zorlanma veya ödül yönlendirmesi açısından, farklı özellik ya da oranlarda olan ve kontrol etme yeterliliği ya da kapasitesi açısından da tanımlanmaktadır (Lewis, 1991:13- 14). Son dönemlerde güç, başkalarının iradelerine ve direnişlerine rağmen birtakım şeyleri elde etme ya da politik mücadeleleri kazanma ve direnişlerle başa çıkma kapasitesi olarak da ifade edilmektedir (Kirel, 1998: 5).

Örgütlerde gücün taraflar arasında (işgören ve yönetici, kadın ve erkek, azınlık ve çoğunluk vb.) eşit bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadığına ilişkin inanç ve idealler örgütsel gücün anlaşılmasına ilişkin önemli bir nokta olarak ele alınmıştır (Coleman, 2004). Bu açıdan ele alındığında; Marriott (2008), örgütsel kaynakların kontrolünü sağlamada örgütlerdeki formel otoritenin mücadele tarafından şekillendirildiğini belirtmektedir. Kaynaklar üzerinde sağlanan kontrol ise, gücün bir başka şeklidir. Bu nedenle, örgütsel yapılar, kurallar, uygulama ve prosedürler politik ve örgütsel kontrol için verilen mücadelenin bir yansıması olarak görülmektedir (Frawley, 2015).

2.2.Örgütsel Gücün Kaynakları/Türleri

Güç kaynakları, sahip olunan gücün temellerine dayalı bir yaklaşımı ifade etmektedir. Alanyazında güç türleri çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmaların bir kısmında Etinozi'nin güç sınıflandırmasına uygun şekilde zorlayıcı güç, kazanç gücü ve normatif

güç olmak üzere üç başlık kullanmış, bazen de güç, otorite sistemleri, ideoloji ve uzmanlık sistemleri, politika sistemleri olmak üzere üç kategoride ele alınmıştır (Mintzberg, 1983; Hoy ve Miskel, 2010).

Clegg, Courpasson ve Phillips'e (2006) göre örgüt başarısı güce bağlıdır ve örgütler güce ihtiyaç duymaktadır. Gücü kullanan kişinin tarzına, çalışanlarla olan iletişim biçimine ve örgüt iklimine göre farklı şekillerde sınıflandırılabilen güç konusu genel anlamda karizmatik, yasal ve geleneksel olarak sınıflandırılmaktadır (King, 1983).

Yöneticiler örgütlerin hedeflere ulaşması için örgüt üyelerini bir takım güç kaynaklarını kullanarak etkilemekte ve bu sayede istedik yönde davranış değişikliği sağlayabilmektedir (Korkmaz ve Abaan, 2005; Munduate ve Gravenhorst, 2003). Wagner ve Hollenbeck (1995: 448-451), gücün türü ve gücün türüne göre kullanılan gücün kaynağına ilişkin olarak yaptıkları değerlendirmelerinde güç'ü ödül gücü, zorlayıcı güç, yasal güç, referans gücü ve uzmanlık gücü olmak üzere kategorik olarak boyutlandırmışlardır.

Güç Türü	Güç Kaynağı
Ödül gücü	Ödüllendirme sonuçları üstünden kontrol
Zorlayıcı güç	Cezalandırma sonuçları üstünden kontrol
Yasal güç	Otoritenin yasal pozisyonunun kullanımı
Referans gücü	Çekicilik, Karizma
Uzmanlık gücü	Uzmanlaşma, bilgiye ve yeteneğe sahip olma

(Wagner ve Hollenbeck, 1995: 448)

Ödül gücünde kullanılan strateji ödüllendirmedir. Zorlayıcı gücün kaynağı ise cezalandırmadır. Yasal gücün kaynağı yasal konum ve yetkililerdir. Referans gücünde etkilemeye dönük beceri ve özelliklerdir. Uzmanlık gücünün kaynağı ise profesyonel bilgi sahibi olmaktır.

Güç kaynakları veya türleri ilk olarak French ve Raven (1959) tarafından kişi ve örgüt, grup, takım arasındaki etkileşimlerden yola çıkılarak yasal güç, zorlayıcı güç, ödüllendirme gücü, karizmatik (benzeşim) gücü ve bilgi/uzmanlık gücü olarak beş boyutta ele alınmıştır. Bu çalışmada bu tasnif dikkate alınmıştır.

Yasal Güç (Legitimate Power): Yöneticinin, bulunduğu pozisyona bağlı yasal düzenlemeye dayalı olarak çalışanların davranışlarını etkileme hakkına sahip olduğu güç kaynağıdır. Yasal güç, verimliliği olumlu yönde etkileyebildiği gibi olumsuz yönde de etkileyebilir ve en düşük düzeyde itaat oluşturabilir. Statü ve pozisyona dayalı yasal gücün dayatmaya dönmesi yönetici de otoriterleşmeye, çalışanlarda ise iş doyumusuzluğuna, direnmelere ve çatışmalara neden olabilmektedir (Birgi, 2006; Peker ve Aytürk, 2000).

Zorlayıcı güç (Coercive Power): Zorlayıcı güç ödül gücünün karşıtı olarak konumlandırılabilir ve korku temellidir. Yöneticilerin çalışanlarını istedikleri davranışa yöneltmek için başvurdukları maddi ve manevi zorlamalarını açıklayan güçtür. Bu güç, baskı gücü olarak da ifade edilebilir. Yöneticilerin çalışanlara yönelik uyguladıkları maddi ya da manevi zorlamaları ifade etmektedir. Yöneticiler sahip olduğu gücü, korkutma ve yıldırma aracı olarak kullanmaktadırlar. Bu gücün kullanılması çalışanlarda korku yaratmaktadır. Bu nedenle örgüt yönetiminde aşırı derecede kullanıldığında etkili bir yönetsel güç olmaktan çıkmaktadır (Meydan ve Polat, 2010).

Ödül Gücü (Reward Power): Ücret artışı sağlama, terfi ettirme, daha fazla sorumluluk verme, daha iyi iş verme, statüyü değiştirme, övme gibi ödüllerin yaptırımı dayalı bir güç kaynağı olarak kullanılmasıdır. Yöneticilerin çalışanlarını daha çok çalışmalarını teşvik edebilmek için kullanılan bir güçtür. Ancak bu gücün nasıl kullanıldığı, ne kadar adil dağıtıldığı önemlidir (Meydan, Polat, 2010).

Karizmatik Güç (Referent Power): Karizmatik güç yöneticinin kişisel özellikleri ve davranışları ile ilgilidir. Karizmatik güce sahip yönetici beğenilen, saygı duyulan ve model alınan bir kişidir. Yöneticinin kişiliğinin ve iletişim becerisinin bir yansımasıdır (Bayrak, 2001; Peker ve Aytürk, 2000: 292).

Uzmanlık Gücü (Expert Power): Bu güç kaynağı yöneticinin sahip olduğu bilgi ve deneyim ile ilgilidir. Yöneticinin sahip olduğu deneyim, bilgi birikimi ile çalışanları etkilemesi olarak tanımlanmaktadır. Yöneticinin sahip olduğu ve paylaştığı faydalı bilgi, uzmanlık gücünün sınırlarını belirlemektedir (Başaran, 2004; Yukl ve Taber, 1983).

Ulusal alanyazında örgütsel güç ile ilgili olarak; güç mesafesi (Kemikkıran, 2015; Uslu ve Ardiç, 2013), kaynak bağımlılığı (Dikili, 2014), örgütsel güç ölçeği geliştirme (Altınkurt ve Yılmaz, 2013), iş çevresine uyum (Argon vd. 2014); iç motivasyon ve örgütsel özdeşleşme (Özdemir, 2013), örgütsel vatandaşlık davranışı (Çavuş ve Harbalıoğlu, 2016; Uğurlu ve Demir, 2016), örgütsel bağlılık ve örgütsel özdeşleşme (Polat ve Meydan, 2011) üzerine çalışmalar yapılmıştır.

2.3. Örgütsel Sessizlik

Örgütsel davranış alanyazınında önemli bir araştırma alanı haline gelen örgütsel sessizlik kavramına yönelik araştırmalar son dönemde artarak devam etmektedir. Alanyazında birçok araştırmacı sessizlik davranışına bireysel bir düzlemde değerlendirirken, önemli bir araştırmacı grubu örgütsel sessizlik olgusunu örgütsel açıdan irdelenmesi gereken bir davranış olarak dikkate almaktadırlar.

Sessizlik, sesin yokluğu, sükût (TDK, 2005), açık bir şekilde anlaşılabilir bir davranışın sergilenmeyişi (Dyne, Linn, Soon & Isabel, 2003) olarak tanımlanmaktadır. Sessizlik olgusu; tevazu, diğerlerine saygı, sağduyu ve nezaket gibi iyi ahlak ve erdem unsurları ile yakından ilişkilidir (Nakane 2006: 1812). Örgütsel bağlamda sessizlik olgusunu sessizliğin örgütte bir iklim ve kültür haline gelmesine dayalı olarak çalışanların sessizlik davranışına yöneldiklerini ifade etmek olasıdır (Alparslan, Kayalar, 2012).

Erenler (2010) araştırmasında sessizliğin beş fonksiyonundan bahsetmektedir. Bu fonksiyonlara göre sessizlik;

- Bireyleri bir araya getirebilir veyahut uzaklaştırabilir.
- İlişkilere zarar verebilir ya da ilişkileri geliştirebilir.
- Bilgi sağlayabileceği gibi bilgi gizleyebilir.
- Derin düşüncelere ya da hiçbir düşüncenin olmayışına işaret edebilir.
- Hem onaylamanın hem de muhalefetin bir göstergesi olabilir.

Morrison ve Milliken (2000) sessizliği “*çalışanların işlerini ve örgütü iyileştirmeye ilgili sahip oldukları bilgi ve önerilerini kasıtlı olarak esirgemesi*” şeklinde tanımlamaktadırlar. Bir başka yaklaşıma göre sessizlik; çalışanların kendi örgütsel şartlarının davranışsal, bilişsel veya duygusal değerlendirmeleri hakkında bu durumu değiştirebilecek veya düzeltebilecek kişilere sözlü ya da yazılı ifadeden kaçınma olarak tanımlanmaktadır (Bildik, 2009). Bowen ve Blackmon, (2003) bu bağlamda örgütsel sessizliği, çalışanların kendi örgütleri için herhangi bir katkıda bulunmamalarına bağlı ortaya çıktığını düşünmektedir. Bu minvalde örgüt üyeleri arasında oluşan sessizlik iklimi, örgütü doğruları bilen ama bunları dile getiremeyen insanların müteşekkil bir yapıya dönüşmesine sebebiyet verir (Vakola ve Bouradas, 2005: 446).

Sessiz kalma davranışının rasyonel bir davranış haline dönüştüğü bir örgütsel iklimde çalışanlar, sessiz kalmalarının kendilerinin lehine olacağını aksi davranışların tehlikeli sonuçlar ortaya çıkarabileceğini düşünerek sessizlik davranışını istendik bir davranış olarak seçebilirler. Ortaya çıkan bu örgütsel iklim zamanla teamül haline dönüşürken,

çalışanların sessiz kalmaları doğal bir eğilim haline dönüşür (Gephart vd., 2009: 5).

Sessizlik suskunluk dışında farklı şekillerde kendisini gösterir. Sessiz kalma davranışı, kişinin içgörü geliştirmesi, kendisini eleştirmesi, bir nevi kendisi ve beyni arasında bir diyalog oluşturması demektir (Alerby, Elidottir, 2003).

Örgütsel sessizlik olgusu, çok boyutlu bir yapı içermektedir. Bu boyutlardan ilki bilinçli sessizliktir. Bilinçli sessizlik boyutunda, çalışanlar istedik bir şekilde sessiz kaldıkları sorun ve düşünceleri hakkında konuşmadıkları görülmektedir. İkinci sessizlik boyutu savunmacı (defansif) sessizliktir. Bu sessizlik tipinde çalışanlar kendi menfaatlerini korumak ve çatışma ortamı oluşturmamak için sessiz kalmayı tercih ettikleri görülür. Diğer sessizlik boyutu ise toplu sessizliktir. Bu boyutta çalışanlar aldıkları kararlar sonucu, fikirlerini açıklamama ve susmayı tercih etmelerini içeren sessiz kalma davranışı geliştirirler (Park ve Keil 2009). Çalışanların sessizlik davranışları, kişisel özelliklerine, örgüt yönetimine ve örgütün genel olarak iletişim yapısına göre değişkenlik gösterebilmektedir. Oluşan veya var olan örgütsel sessizlik iklimi çalışanlar tarafından algılandığı sürece, işgörenlerin sessizlik davranışlarını göstermeleri beklenmektedir (Alparslan & Kayalar, 2012).

Konuşma davranışının risk barındırdığına dair değerlendirmeler çalışanları sessiz kalma davranışına yöneltmektedir. Diğer yandan çalışanların dışlanma korkusu, terfi edememe, sorunlu kişi algısı yaratma korkusundan dolayı düşüncelerini konuşmama eğilimi içerisine girerler. Çalışanların çoğunlukla olumsuz olarak yorumlanabilen bilgiyi paylaşma için isteksiz oldukları ve bu paylaşımın örgüt hiyerarşisinde bir tehdit veya olumsuz bir durum olarak yorumladıkları ve genellikle sorun çıkarıcı, dedikoducu veya şikâyetçi olarak adlandırılmaktan korktukları belirtilmektedir (Milliken, Morrison & Hewlin, 2003).

Örgütsel sessizlik kavramının örgütsel davranış alanyazına Morrison ve Milliken (2000)'in çalışmalarıyla girmiştir. Morrison ve Milliken (2000) örgütsel sessizliği spesifik biçimde “*yöneticinin tutumlarının ve inançlarının bir sonucu*” olarak ele alır. Bu görüşe göre, yöneticilerin olumsuz geri besleme korkusu, insanların doğaları gereği tembel oldukları şeklindeki inançları ve örgütsel kültür, örgütlerde sessizliğin oluşmasına ve gelişmesine katkıda bulunabilmektedir.

Günümüzde örgütler takım çalışması, kendi kendini yöneten gruplar, örgütsel güçlendirme gibi yöntem ve uygulamalara daha fazla önem vermektedirler. Günümüzdeki hâkim yönetim uygulamaları sonucunda çalışanlar arasında daha fazla düzeyde bilgi paylaşımının ve uyumun gerçekleşmesi beklenirken, çeşitli nedenlerden dolayı çalışanların örgütlerine karşı kayıtsız ve sessiz kaldıkları gözlemlenmektedir. Bu sessiz

kalma davranışları örgütte yeni fikirlerin, ortaya çıkmasını engellemektedir (Gül, Özcan, 2011).

2.4. Güç Türleri ve Örgütsel Sessizlik İlişkisi

Yöneticilerin sahip oldukları gücü etkili ve verimli olarak kullanabilmesi; ancak gücün mahiyetini anlaması ile mümkündür. Pfeffer'e (1992) göre, yönetsel süreçlerde işlerin altından kalkmak güç kullanmayı gerektirmektedir bu da etkili yöneticilerin gerçekleştirebilecekleri bir olgu olarak ele alınmaktadır. Güç, örgütlerdeki herhangi bir boşluğu sürekli doldurur. Güç kullanmama/kullanamama hali kaos yaratır. Gücün varlığı güvensizliği azaltır. Örgütlerin etkinliklerini sağlayabilmeleri için güç yapısı gereklidir. Güç, her zaman kişiseldir, her zaman sorumluluk alanıyla karşı karşıyadır ve bu alan içinde hareket eder. Başka bir deyişle, etkili bir güç sahibi, örgütün amaçlarını gerçekleştirmekle sorumludur (Çelik, 2012). Bu da gücünü nasıl kullanacağı ile yakından ilişkilidir.

Ancak sadece gücün kullanımı değil, gücün kullanımı ile birlikte ortaya çıkabilecek muhtemel sonuçlar da önem taşımaktadır. Bu sonuçlar arasında örgütsel tükenmişlik, mobbing, iş tatminsizliği, yabancılaşma, sinizm, atalet ve örgütsel sessizlik gibi bazı kavramlar bulunmaktadır. Bu faktörlerden örgütsel sessizlik son zamanlarda yerli ve yabancı alanyazında örgütsel davranış araştırmalarında büyük önem teşkil eden ve örgütleri etkileyen bir kavram olarak önem teşkil etmektedir (Arlı, 2013). Güç olgusu, birinin diğerini istediği şekilde etkileyebilme ve o kimseler üzerinde istediği değişimleri gerçekleştirebilmesiyle ilgili bir durum olması bireylerin yapmak istediklerini başkalarına yaptırabilme yeteneğini ifade etmesi diğer bir ifade ile örgütsel tüm süreçlerin tümünü yakından ilgilendirmesi anlamına gelmektedir (Salancik ve Pfeffer,1977: 47). Bu bağlamdan bakıldığında güç kullanımı ve güç kullanımındaki tercihler örgütsel sessizliğin önemli bir değişkeni olduğu görülmektedir.

Bireylerin sessizliklerinin nedeni, seslilik konusunda isteksizlik sebepleri, örgüt ile ilgili konular veya sorunları kiminle paylaştıkları ve kimlerle konuşarak kime/kimlere karşı sessiz kalacaklarına ne şekilde karar verdikleri, sessiz kalmalarının nasıl anlaşıldığı gibi boyutların tespiti gereklidir.

Çalışanların yöneticileri ile iletişimlerini risk düzeyinde algılaması ve konuşmalarının hoş karşılanmayan çekişme şekline dönüştüğüne dair durumlar görülmektedir. Bu durumda yöneticilerin çalışanlara karşı kullandıkları güç türleri çalışanların algısına göre değişerek tepkileri sessiz kalma ya da karşılık verme şeklinde açığa çıkabilmektedir.

Örgütlerde yöneticilerin kullandığı güç kaynaklarının çalışanlar tarafından itaat etmek, direnmek ya da örgüte bağlılık gibi üç farklı şekilde karşılık bulduğu ifade edilmiştir (Daft, 1993: 479). Yöneticilerin sahip oldukları güçle örgütteki çalışanların davranışlarını etkilemeye çalıştıkları görülmüştür. Bu bağlamda örgütsel güç kullanan yönetici ile çalışanların sessizlik gösterme davranışı arasında ilişki bulunmaktadır. Ancak varolan ilişki çift yönlüdür. Güç kullanan yönetici çalışanların sessizlik nedeni olabildiği gibi, sessiz kaldığı için yönetici tarafından güç kullanımına maruz kalan çalışanlarda olabilmektedir.

Alanyazında yöneticilerin kullandığı örgütsel güç türlerinin öğretmenlerin örgütsel sessizlik davranışına yönelik kısıtlı sayıda araştırma bulunmaktadır. Bu araştırmalar içerisinde Güven, Kulbak, Burunsuzoğlu (2018), Bayraktar, Fırat (2019), Aydın, (2016) çalışmaları sayılabilir. Öte yandan bu çalışmada dikkate aldığımız değişkenlerin farklı değişkenlerle de değerlendirildiği çalışmalar vardır. Bu çalışmalar arasında; Yılmaz, Altinkurt (2012), Şener (2007), Zafer (2008), Polat (2010), Gökkaya (2010), Sağ (2010), Gültürk (2012), Aslanargun (2009), Kayalı (2011), Deniz (2013), Yorulmaz (2014), Atmaca (2014), Demir (2014), Diş (2015), Yüksel (2015), Ruçlar (2013), Morrison ve Milliken (2000), Pinder ve Harlos (2001), Somech ve Drach-Zahavy (2002), Guditus ve Zirkel (1979), Liu ve Fang'ın (2006) çalışmaları sayılabilir.

Pfeffer'in (1992) örgütte işlerin yürütülmesinde; stratejik vizyon geliştirme, hiyerarşik otorite ve örgütsel gücün kullanımı gibi üç boyuttan bahsetmektedir. Dolayısıyla örgütsel güç ile ilgili olarak kuramsal temelleri bu çerçevede aramak gerekmektedir. Bu bağlamda French ve Raven (1959/1968) tarafından geliştirilen ve Raven (1993) tarafından şekillendirilen güç temelleri taksonomisi eğitim yöneticilerinin kullandığı güç kaynakları ile ilgili kuramsal çerçeveyi sağladığı düşünülmektedir.

Nezaket kuramları, sosyal uyumu korumak ve ilerletmek için iletişim stratejilerinin nasıl kullanılacağına odaklanır (Culpeper 1996: 349). Sessizlik, Brown ve Levinson (1987) tarafından geliştirilen nezaket stratejilerinin uygulanmasında kullanılabilir. Nezaket stratejisi olarak kullanılan konuşma ve sessizliğin temelini oluşturan sosyo-kültürel normlar ve değerler söz konusudur. Sessizlik davranışı ile bir diğer kuramsal temel, Vroom'un Bekleyiş Kuramı ve Ajzen'in Planlı Davranış Kuramıdır. Bu kurama göre eğer bireyler açıkça konuşmanın olumlu sonuçlar yaratmayacağına inanırsa öyle davranmayı önemsiz olarak değerlendirecek ve bu nedenle giderek sessizleşebilecektir (Premeaux, 2001: 9-14). Sessiz kalmayı tercih etmenin dayandırıldığı diğer bir kuram Noelle Neumann'ın (1974: 43-51) geliştirdiği "sessizlik sarmalı (spirals of silence)" kuramıdır. Bireyler çoğunluğun fikrine uymazlarsa toplum onları dışına iter. Bireyler yalnızlaşmaktan kaçınma ve hemcinslerinden kabul

görme ihtiyacı duyarlar. Hata yapma korkusundan ziyade izolasyon korkusu, insanların aynı fikirde olmasa da çoğunluğa katılmalarını sağlar.

Yöneticilerin kullandıkları güç türleri sonucunda bazı durumlarda öğretmenler sessizlik kalma davranışı göstermektedirler. Sessizliğin hem sebebi hem de sonucu olabilen yöneticilerin kullandığı güç türlerini incelemek okul yöneticilerine yol gösterici olacaktır. Diğer taraftan öğretmenler, yöneticilerinin kullandığı güç türlerini analiz edebilmeleri ve buna karşı sessizlik davranışlarının neden ve sonuçlarını daha iyi algılayabileceklerdir. Alanyazında da benzer araştırmalara bakıldığında bu araştırmanın iki önemli kavram “güç türleri” ve “örgütsel sessizliği” birleştirerek arasındaki ilişkinin ortaya çıkarılmasının gerekli ve anlamlı olacağı düşünülmektedir.

Bu araştırmanın temel amacı, eğitim yöneticilerinin kullandıkları örgütsel güç türleri ile öğretmenlerin örgütsel sessizlik davranışı arasındaki ilişkiyi belirleyerek, yöneticilerin kullandıkları örgütsel güç türlerinin öğretmenlerin örgütsel sessizlik davranışı üzerindeki etkisini değerlendirmektedir.

Araştırmanın kuramsal temelleri ve amacı dâhilinde aşağıdaki hipotezlere cevap aranmıştır.

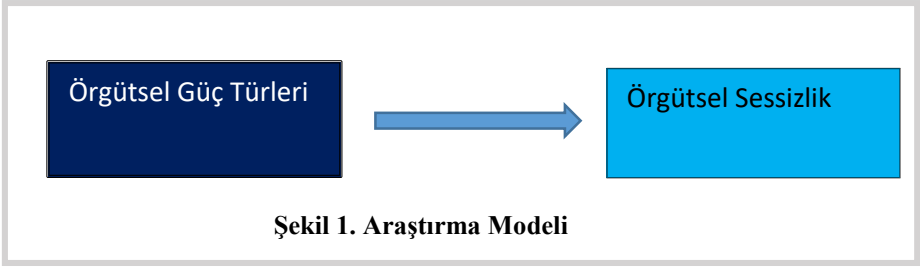
H1: Eğitim yöneticilerinin kullandığı örgütsel güç türleri ile öğretmenlerin örgütsel sessizlik davranışı boyutları arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki vardır.

H2: Eğitim Yöneticilerinin kullandıkları örgütsel güç türlerinin, öğretmenlerin örgütsel sessizliğini pozitif ve anlamlı düzeyde etkilemektedir.

3. YÖNTEM

3.1.Araştırmanın Amacı ve Modeli

Araştırma, öğretmenlerin eğitim yöneticilerinin kullandığı güç türlerine ilişkin algı düzeyleri ve öğretmenlerin örgütsel sessizlik düzeyleri arasındaki ilişkiyi açıklamaya yönelik betimsel nitelikte ilişkiisel tarama modelinde bir çalışmadır. Betimsel-ilişkiisel tarama modelindeki araştırmalarda bir durum ya da olay olduğu gibi betimlenmekte ve bu duruma sebep olan değişkenlerin ilişkisi, etkisi ve bunların dereceleri belirlenmektedir (Kaya, Balay ve Göçen, 2012).



3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evreni Isparta il merkezinde 2020-2021 Eğitim-Öğretim yılında 71 okulda görev yapan görev yapan 2,063 öğretmenden oluşmaktadır. Araştırma için gerekli izinler ilgili kurumdan alınmıştır. Sonrasında ise kolayda örnekleme metodu kullanılarak toplamda 250 öğretmene anket formları dağıtılmış olup 231 anketin geri dönüşü gerçekleşmiştir. Araştırmada hazırlanan anketlerin geri dönüş oranı %88.1 olarak hesaplanmıştır. Yapılan incelemede gelişigüzel doldurulan ve veri kaybı içeren anket formları olduğu tespit edilmiş ve bu anket formları çalışmaya dâhil edilmemiştir. Sonuçta 206 adet geçerli anket formu üzerinden analizler yapılmıştır.

3.3. Veri Toplama Tekniği ve Ölçekler

Bu çalışmada anket yöntemiyle veriler toplanmıştır. Anket formu 3 bölümden oluşmakta olup ilk bölümünde katılımcıların demografik niteliklerine yönelik sorular yer almaktadır. Anket formunun diğer 2 bölümünde yer alan ölçeklerle ilgili olarak aşağıda ayrıntılı bilgiler verilmektedir.

Örgütsel Güç Ölçeği; Altinkurt ve Yılmaz (2014) tarafından geliştirilmiştir ve “Yasal Güç (1-4.madde)”, “Ödül Gücü (5-11.madde)”, “Zorlayıcı Güç (12-21.madde)”, “Uzmanlık Gücü (22- 29.madde)” ve “Karizma Gücü (30-37.madde)” olmak üzere beş alt boyuttan oluşmaktadır. Likert tipi dereceleme ölçeği formatında 37 maddeden oluşan ölçeğin maddeleri 1-Hiçbir zaman, 2-Çok nadir, 3- Bazen, 4-Çoğunlukla ve 5-Her zaman seçenekleri ile yanıtlanmaktadır. Her bir alt boyut için hesaplanan Cronbach Alfa güvenilirlik katsayıları 0.83 ile 0.94 arasında değişmektedir (Altinkurt ve Yılmaz, 2013). Bu çalışmada her bir alt boyut için hesaplanan Cronbach Alfa güvenilirlik katsayıları 0.78 ile 0.89 arasında değişmektedir.

Örgütsel sessizliği ölçmek için Dyne ve diğerleri (2003) tarafından geliştirilen ve Tiktaş (2012) tarafından Türkçe’ye çevrilmiş Örgütsel Sessizlik Ölçeği kullanılmıştır. Kabul edilmiş sessizlik (1, 2, 3, 4 ve 5), Kabul Edilmiş Sessizlik (6, 7, 8, 9, 10), Savunma amaçlı Sessizlik (11,12,13,14,15), Savunma Amaçlı Sessizlik (16, 17,18,19,20), Örgüt

yararına sessizlik (21,22,23,24), Örgüt yararına seslilik (25,26,27) olmak üzere 6 alt boyuttan oluşmaktadır. Her madde 5’li Likert ölçeğiyle ölçümlendirilmiş ve 1- Kesinlikle Katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 4- Katılıyorum ve 5- Kesinlikle Katılıyorum ifadelerinden oluşmaktadır. Cronbach Alfa güvenilirlik katsayıları 0.87 ile 0.91 arasında değişmektedir. Bu çalışmada her bir alt boyut için hesaplanan Cronbach Alfa güvenilirlik katsayıları 0.80 ile 0.87 arasında değişmektedir.

3.4. Araştırmada Kullanılan İstatistiksel Yöntemler

Araştırma verilerinin analizinde SPSS 22 programı kullanılmıştır. Çalışmada ayrıca kullanılan ölçeklerin geçerliliğini test etmek için AMOS 22 programından yararlanılmıştır. Bu kapsamda ölçeklerin geçerliliği doğrulayıcı faktör analizi yardımıyla sınanmıştır. Ölçeklerin güvenilirliğini ölçmek için ise iç tutarlılık katsayısı tercih edilmiştir. Araştırmada kullanılan değişkenlerin aralarındaki ilişkilerin ve etkilerin test edilmesinde korelasyon ve regresyon analizi kullanılmıştır.

4. BULGULAR

Araştırma kapsamında elde edilen bulgular, aşağıda başlıklar halinde verilmiştir.

4.1. Sosyo-Demografik Bulgular

Araştırmaya katılan öğretmenlerin demografik nitelikleri Tablo 1’de verilmektedir.

Tablo 1: Sosyo-Demografik Veriler

		Sayı	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	98	47,57
	Erkek	108	52,42
Medeni Durum	Evli	182	88.34
	Bekâr	44	21.36
Eğitim Düzeyi	Lisans	187	90,77
	Yüksek Lisans	19	9.23
	Doktora	-	

Kıdem Yılı	1-5 Yıl	22	10,67
	6-10 Yıl	53	25,70
	11-15 Yıl	59	28,61
	16-20 Yıl	41	19,88
	20 +	31	15,03
	Toplam	206	100.0

Tablo 1’de görüldüğü üzere, erkek ve kadın öğretmen oranı birbirine yakındır. Katılımcılara ait cinsiyet dağılımı Türkiye ortalamasına da yakın oranlardadır. Katılımcı grubumuz ağırlık olarak evli, lisans mezunu ve 11-15 yıl mesleki kıdeme sahiptirler.

4.2. Ölçeklerin Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizleri

Ölçeklerin yapı geçerliliği doğrulayıcı faktör analiziyle sınanmıştır. Ayrıca ölçeklerin güvenilirliklerini ölçmek amacıyla iç tutarlılık katsayılarına bakılmıştır. Yapı geçerliliğine yönelik elde edilen sonuçlar Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2: Ölçeklerin Uyum Değerleri

	X²	df	X²/df	GFI	CFI	RMSEA
Örgütsel Güç Türleri	162.321	77	2.108	0,90	0.96	0.05
Örgütsel Sessizlik	175.127	98	1,787	0.91	0.97	0.05
İyi Uyum Değerleri*			≤ 3	≥ 0.90	≥ 0.97	≤ 0.05
Kabul Edilebilir			≤ 4-5	≥ 0.89-0.85	≥ 0.95	≤ 0.06-0.08
	* (Meydan ve Şeşen, 2015:37, *Joreskog ve Sörbom, 1993; Kline, 1998; Anderson ve Gerbing, 1984)					

Ölçeklerin doğrulayıcı faktör analizi sonucunda elde edilen örgütsel güç türleri ölçeği ($X^2/df= 2.108$; $RMSEA= 0.05$; $CFI= 0.96$; $GFI= 0.90$) ve örgütsel sessizlik ($X^2/df= 1.787$; $RMSEA= 0.05$; $CFI= 0.97$; $GFI= 0.91$), ölçeklerine ait uyum iyiliği değerleri ile iyi uyum değerleri arasında yer aldığından tüm ölçeklerin yapı geçerliliği sağlanmıştır.

Ayrıca ölçeklerin güvenilirliklerini ölçmek amacıyla iç tutarlılık katsayılarına bakılmıştır. Örgütsel güç türleri ölçeğinde 32 madde ve 5 boyut yer almaktadır. Ölçeğin Cronbach Alfa katsayısı 0.81'tür. Ölçeğin alt boyutlarına ilişkin Cronbach Alfa katsayıları yasal güç boyutu 0.61, ödül gücü 0.79, zorlayıcı güç 0.89, karizmatik güç 0.77, uzmanlık gücü 0.86 olarak bulunmuştur. Örgütsel sessizlik ölçeğinde 27 madde ve 6 boyut yer almaktadır. Ölçeğin Cronbach Alfa katsayısı 0.81'dir. Ölçeğin alt boyutlarına ilişkin Cronbach Alfa katsayısı Kabul Edilmiş Sessizlik 0.78, Kabul Edilmiş Sessizlik 0.69, Savunma Amaçlı Sessizlik 0.85, Savunma Amaçlı Sessizlik 0.83, Örgüt Yararına Sessizlik, 0.78, Örgüt Yararına Sessizlik 0.83 olarak bulunmuştur. Ölçeklerin içsel tutarlılık katsayıları, alanyazında kabul edilen değerlerin üzerinde olduğu tespit edilmiştir ($\alpha \geq 60$). Elde edilen iç tutarlılık katsayısına göre, kullanılan ölçeklerin güvenilir düzeyde oldukları değerlendirilmiştir (Nunnally, 1978; Sipahi, Yurtkoru, Çinko, 2008:89).

4.4. Değişkenler Arası İlişkilere İlişkin Bulgular

Araştırmada kullanılan değişkenler arasındaki ilişkiler Pearson Korelasyon analizi yardımıyla tespit edilmiştir. Bu kapsamda ayrıca değişkenlere ait aritmetik ortalama, standart sapma ve çarpıklık/basıklık değerleri de verilmiştir.

Tablo 3. Ölçeklerin Boyutlarına Dayalı Betimsel İstatistikler

Değişkenler (n: 206)	Ort.	SS	Varyans
Yasal Güç	3,1262	,91107	,830
Ödül Gücü	2,9650	,97817	,957
Karizmatik Güç	2,7709	,88209	,778
Zorlayıcı Güç	3,0010	,77384	,599
Uzmanlık Gücü	3,0667	1,14662	1,315
Kabul Edilmiş Sessizlik	2,8592	1,30628	1,706
Kabul Edilmiş Sessizlik	4,0243	,91799	,843
Savunma Amaçlı Sessizlik	3,7581	1,06414	1,132
Savunma Amaçlı Sessizlik	3,7179	1,16651	1,361
Örgüt Yararına Sessizlik	2,4741	1,04499	1,092
Örgüt Yararına Sessizlik	3,9693	1,10609	1,223

Değişkenlere ait boyutlar incelendiği zaman, katılımcıların en yüksek algıladıkları örgütsel sessizlik boyutu kabul edilmiş seslilik (Ort.=4,02) ve örgüt yararına seslilik (Ort.=3,96), en düşük ortalama ise örgüt yararına sessizliktir (Ort.=2,47). Örgütsel güç türleri açısından ise, en yüksek ortalama yasal güç (Ort.=3,12), en düşük ise karizmatik güçtür (Ort.=2,77). (Tablo 4).

Tablo 4. Değişkenler Arası İlişkiler (Korelasyon Analizi)

	Kabul Edilmiş Sessizlik	Kabul Edilmiş Seslilik	Savunma Amaçlı Sessizlik	Savunma Amaçlı Seslilik	Örgüt Yararına Sessizlik	Örgüt Yararına Seslilik
Yasal Güç	.543**	.423**	.619**	.312**	.673**	.412**
Ödül Gücü	.100	.121	.231	.311	.111	.015
Karizmatik Güç	.011	.089	.031	.065	-.012	.041
Zorlayıcı Güç	.436**	.512**	.601**	.311*	.512**	.367**
Uzmanlık Gücü	.176*	.101*	.247**	.198*	.231*	.156*

Tablo 4’de yapılan korelasyon analizinin sonucuna göre, yöneticiler tarafından kullanılan güç türlerinden yasal güç, ödül gücü, karizmatik güç, zorlayıcı güç ve uzmanlık gücü ile örgütsel sessizlik davranışı boyutlarından kabul edilmiş sessizlik, kabul edilmiş seslilik, savunma amaçlı sessizlik savunma amaçlı seslilik, örgüt yararına seslilik arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Karizmatik güç ile örgüt yararına sessizlik arasında ise negatif yönlü bir ilişki söz konusudur. Karizmatik güç ile örgütsel sessizliğin diğer boyutları arasında ve uzmanlık gücünün örgütsel sessizliğin boyutları arasında pozitif yönlü ancak çok zayıf bir ilişki söz konusudur. Yöneticinin ödüllendirme gücü ile öğretmenlerin örgütsel sessizlik boyutları arasında pozitif yönlü ancak çok düşük düzeyde bir ilişki söz konusudur. Zorlayıcı güç ile örgütsel sessizlik boyutları arasında orta düzeyde pozitif yönde bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Bu bulguya göre yöneticinin yasal güç ve zorlayıcı gücü arttıkça öğretmenlerin örgütsel sessizlik davranışı artacaktır.

Tablo 5: Yöneticinin Güç Kaynaklarının Örgütsel Sessizlik Davranış Boyutları Üzerine Etkisi (Regresyon Analizi)

		BAĞIMLI DEĞİŞKENLER													
		Örgütsel Sessizlik		Kabul Edilmiş Sessizlik		Kabul Edilmiş Seslilik		Savunma Amaçlı Sessizlik		Savunma Amaçlı Seslilik		Örgüt Yararına Sessizlik		Örgüt Yararına Seslilik	
R2		0,21		0,17		0,15		0,15		0,27		0,29		0,23	
		Beta	p	Beta	p	Beta	p	Beta	p	Beta	p	Beta	p	Beta	p
BAĞIMSIZ DEĞİŞKENLER	Yasal Güç	,364	,043	,133	,021	,513	,048	,451	,033	,235	,042	,342	,031	1,007	,000
	Ödül Gücü	,176	,023	-,577	,024	-,368	,148	-,686	,007	-,276	,283	,149	,475	-,751	,002
	Karizmatik Güç	-,100	,900	,108	,408	,026	,844	,132	,309	,104	,430	,247	,330	,055	,657
	Zorlayıcı Güç	,015	,048	,169	,011	,183	,035	,0128	,038	,171	,100	,348	,048	,167	,039
	Uzmanlık Gücü	,638	,006	,731	,044	,272	,453	,100	,781	,288	,043	,441	,101	,931	

Örnekleme oluşturan yöneticilerin yasal, ödül, karizmatik zorlayıcı ve uzmanlık güç tercihlerindeki bir birimlik artış, öğretmenlerin örgütsel sessizlik davranışı üzerinde sırasıyla 0,377, 0,176, 0,015, 0,638 birimlik artış ve -0,100 birimlik azalış sağlamaktadır. Bununla birlikte; kabul edilmiş sessizlik %17'si (R2=0,17), kabul edilmiş seslilik %15'i (R2=0,15), savunma amaçlı sessizlik %15'i (R2=0,15), savunma amaçlı sessizlik %27'si (R2=0,27), örgüt yararına sessizlik %29'u (R2=0,29) örgüt yararına seslilik % 23'ü (R2=0,23) bağımsız değişken yöneticinin tercih ettiği örgütsel güç türleri tarafından açıklanabilmektedir.

Model içerisinde bulunan değişkenlerin anlamlılık düzeyleri (p) incelendiğinde; örgütsel güç türleri ve örgütsel sessizlik değişkenleri boyutları arasındaki tüm ilişkiler anlamlı değildir. Bulgulara göre, örgütsel sessizlik boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı düzeyde örgütsel güç türü yasal güç ve zorlayıcı güç boyutlarından etkilenmektedir (p<0,05). Diğer bağımsız değişkenlerin etkilerinin (p>0,05) anlamlı olmadığı bulunmuştur. (Tablo 5)

SONUÇ

Gevşek yapılı ve değer merkezli örgüt niteliği taşıyan eğitim örgütlerinde eğitim yöneticilerinin kullanmış olduğu gücün türlerinin tespit edilmesi bu örgütlerin çözümlenmesi bakımından önem arz etmektedir. Öte yandan eğitim örgütlerinde yönetsel işlem ve eylemlerde bulunan eğitim yöneticilerinin başarılı olması, elindeki güç kaynaklarının etkin olarak kullanılıp çevresindekileri de etkileyebilmesiyle ilgilidir.

Araştırmada eğitim yöneticilerinin kullandığı güç kaynakları ile öğretmenlerin örgütsel sessizlik davranışı arasındaki ilişkinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırma sonucuna göre örgütsel güç türlerinden yasal güç ve zorlayıcı güç ile örgütsel sessizlik boyutları arasında pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Yasal güç ile kabul edilmiş sessizlik, kabul edilmiş seslilik, savunma amaçlı sessizlik, savunma amaçlı sessizlik, örgüt yararına sessizlik ve örgüt yararına seslilik arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Karizmatik güç ile örgütsel sessizlik ve alt boyutları arasında bir ilişki tespit edilememiştir. Bu bulguya göre, örgütsel güç türlerinden olan yasal güç, zorlayıcı güç ve uzmanlık gücü arttıkça öğretmenlerin örgütsel sessizlik davranışı artacaktır. Elde edilen sonuçlar, Güven, Kulbak, Burunsuzoğlu (2018), Bayraktar, Fırat (2019), Aydın'ın (2016) çalışmaları ile örtüşmektedir.

Yapılan regresyon analizinin sonucuna göre öğretmenlerin örgütsel sessizlik davranışı, örgütsel güç türleri tarafından açıklanabilmektedir. Anlamlılık değerlerine göre bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki tüm ilişkiler anlamlı değildir. Elde edilen sonuçlara göre örgütsel sessizlik davranışı istatistiksel olarak anlamlı düzeyde yöneticinin güç kaynaklarından zorlayıcı, yasal ve uzmanlık gücünden etkilenmektedir. Bu bağlamda örnekleme oluşturan iş görenlerin zorlayıcı, yasal ve karizmatik güçlerindeki bir birimlik artış, örgütsel vatandaşlık davranışı üzerinde sırasıyla 0,377, 0,176, 0,015, 0,638 birimlik artış ve -0,100 birimlik azalış sağlamaktadır.

Çalışmada yapılan analizler sonucunda eğitim örgütlerinde yöneticilerin kullandığı güç türleri öğretmenlerin sessizlik davranışlarını arttıracak nitelikte olması önem arz etmektedir. Dolayısıyla politika belirleyiciler, dinamik bir yapı arzeden eğitim örgütlerinde öğretmenlerin örgütsel sessizlik davranışına yönelmelerinin önüne geçebilmek için eğitim yöneticilerinin kullandıkları güç türlerinin denetlenmesi ve yönlendirilmesi hususunda gerekli düzenlemeleri yapmaları beklenmektedir. Ayrıca eğitim örgütlerinin dinamik ve hassas yapısı nedeniyle eğitim yöneticilerinin güç türleri tercihinde yapıcı ve yönlendirici olabilmeleri için gerekli hizmetiçi eğitimlerle desteklenmeleri gerekmektedir. Ayrıca, öğretmenlerin tutum ve davranışlarını desteklemek için kuralların yeniden düzenlenmesi, örgütlerde işbirliğine dayalı

Çalışmaların oğaltılması, örgütsel öğrenme konusunda okul kültürünün yeniden yapılandırılması ve yöneticiler için insan kaynakları yönetimini geliştiren programların düzenlenmesinin, örgütsel sessizliği en aza indirmek için önem taşıdığını belirtmektedirler.

Araştırmada bir takım kısıtlar da söz konusudur. Bunlardan ilki, sadece eğitim sektöründen ve sınırlı sayıda çalışanla araştırmanın yapılmasıdır. Bir diğer kısıt ise, öğretmenlerin salgın döneminde zdeğerlendirmeye dayalı olarak verilerin toplanması ve araştırma deseninin kesitsel tarzda oluşturulmasıdır. Araştırma sonuçlarının genelleştirilebilmesi için, farklı diğer illerden ve farklı sektörlerden elde edilecek örneklemeler üzerinde araştırmanın tekrarlanmasında fayda görülmektedir. Ayrıca rgtsel güç türleri, örgütsel sessizlik ilişkisinin farklı değişkenlerle de ilişkisinin araştırılması ve kıdem, ve branş değişkenlerinin rolünü ortaya çıkaracak çalışmaların yapılması gelecekte yapılacak olan araştırmalar için önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Alerby, E. & Elidottir, J. (2003). The Sounds of Silence: Some Remarks on the Value of Silence in the Process of Reflection in Relation to Teaching and Learning, *Reflective Practice*, Vol: 4, No: 1, 40-51.
- Alparslan, A.M., Kayalar, M. (2012). Örgütsel Sessizlik: Sessizlik Davranışları ve Örgütsel ve Bireysel Etkileri, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 6, 136-147.
- Aslanargun, E. (2009). Okul Müdürlerinin Yönetimde Başvurdukları Güç Türleri.(Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Atmaca, T. (2014). Okul Yöneticilerinin Kullandıkları Güç Türleri İle Öğretmenlerin Yaşadıkları Yıldırma, Örgütsel Bağlılık ve Örgütsel Sinizm Arasındaki İlişki. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Başaran, İ. E. (2004). Yönetimde İnsan İlişkileri. Nobel Yay., Ankara.
- Bayrak, S. (2001). Yönetimde Bir İhmal Konusu Olarak Güç Ve Güç Yönetimi –II-. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(1), 23-42.
- Bayraktar, H., V., Açıkse, F., B., (2019). İlkokul Yöneticilerinin Yönetimde Kullandıkları Örgütsel Güç Türleri İle İlgili Sınıf Öğretmenlerinin Algılarının İncelenmesi, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 12 (65).
- Bennis, W. G., and Nanus; B. (1985). *Leaders: The Strategies for Taking Charge*. New York: Harper and Row.
- Bildik, B. (2009). Liderlik Tarzları, Örgütsel Sessizlik ve Örgütsel Bağlılık İlişkisi, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze.
- Birgi, B. (2006). Eğitimde Yönetimsel Gücün Etkili Kullanımı. <http://yayim.meb.gov.tr/yayimler/ekim/birgi.htm>
- Bowen, F. & Blackmon, K. (2003). Spirals of Silence: The Dynamic Effects of Diversity on Organizational Voice *Journal Of Management Studies*, 40:6.
- Clegg, S., Courpasson, D. & Phillips, N. (2006) *Power and Organization*, Sage, London.
- Coleman, P. T. (2004). Implicit Theories of Organizational Power and Priming Effects on Managerial Power-Sharing Decisions: An Experimental Study. *Journal of Applied Social Psychology*. 34 (2), 297-321.

- Crossman, A. (2015). Power. [www.about.com:
http://sociology.about.com/od/P_Index/g/Power.htm](http://sociology.about.com/od/P_Index/g/Power.htm) -
- Culpaper, J. (1996). "Towards an Anatomy of impoliteness", *Journal of Pragmatics*, 25: 349-367.
- Daft, R.L. (2004). *Organization theory and design*. London: Thomson.
- Demir, A. (2014). Örgütsel Vatandaşlık Davranışının Öncülü Olarak Okul Yöneticilerinin Kullandıkları Güç Kaynakları. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas.
- Deniz, A. (2013). Okullarda Güç Mesafesi Ve Örgütsel Bağlılık Arasındaki İlişki. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir.
- Diş, O. (2015). Okul Yöneticilerinin Kullandıkları Güç Kaynakları İle Örgüt İklimi Arasındaki İlişki. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- Dyne, Linn Van, Soon Ang & Isabel C. B. (2003). Conceptualizing employees' silence and employee voice as multidimensional constructs, *Journal Of Management Studies* 40:6.
- Eren, E. (2010). Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi. (12. Baskı) Beta Basım Yayın, İstanbul.
- Erenler, E. (2010), Çalışanlarda Sessizlik Davranışının Bazı Kişisel ve Örgütsel Özelliklerle İlişkisi: Turizm Sektöründe Bir Alan Araştırması, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- Frawley, S. (2015). Organizational Power and The Management of a Mega-Event: The Case of Sydney 2000. *Event Management*, 19, 247-260.
- French, J. R. P. & Raven, B. (1959). The Bases of Social Power. In D. Cartwright (Ed.), *Studies in social power*. Ann Arbor, MI: Institute for Social Research.
- Gephart, J. J. K., J. R. Detert, , L. K. E. Trevin ve C. Amy, (2009) Silenced by Fear: The Nature, Sources, and Consequences of Fear at Work, *Research in Organizational Behavior*, 29, 1-31.
- Gökkaya, F. (2010). Lider Güç Türlerinin Örgütsel Öğrenme Üzerine Etkileri (Aydın Köşk ve Germencik ilköğretim okulları örneği). (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Beykent Üniversitesi, İstanbul.
- Guditus, C.W. ve Zirkel, P.A. (1979). Bases of Supervisory Power Among Public School Principals. *Administrator's Notebook*, 28(4), 1-4.

- Gül, H. & Özcan, N. (2011). Mobbing ve Örgütsel Sessizlik Arasındaki İlişkiler: Karaman İl Özel İdaresinde Görgül Bir Çalışma. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 2, 80-134.
- Güven, S., Kulbak, H., Burunsuzoğlu E.N. (2018). Okul Müdürlerinin Kullandıkları Güç Türlerine Ve Örgütsel Sessizliğe İlişkin Branş Öğretmenlerinin Görüşleri, Journal Of Social And Humanities Sciences Research, Vol:5, (17),241-252.
- Howell, S. K. (2005). Adaptive self-regulation and organizational politics: Investigating the effects in the accounting profession. (Unpublished Doctoral Thesis). College of Business Administration University of Central Florida.
- Kayalı, M. (2011). Okul Müdürlerinin Kullandıkları Güç Kaynakları (Uşak ili örneği). (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Uşak Üniversitesi, Uşak.
- Kırel, Ç. (1998). Örgütlerde Güç Kullanımı. Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1031.
- King, R. (1983). The Sociology of School Organization. San Francisco: Jossey Bass.
- Lewis, J. H. (1991). An analysis of the Relationship Between The Power Orientation Of Deans And The Organizational Climate İn Colleges And Schools Of Nursing. (Unpublished Master thesis). The Department of Educational Administration of the College of Education.
- Marriott, S. (2008). Inclusion and Exclusion at the NHS. Unpublished Doctor of Management, University of Hertfordshire, Hertfordshire
- Meydan, C. H. ve Polat, M. (2010). Liderin Güç Kaynakları Üzerine Kültürel Bağlamda Bir Araştırma. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 65 (4), 123–140.
- Milliken, Frances J. , Elizabeth W. Morrison & Patricia, E. Hewlin. (2003). “An Exploratory Study Of Employee Silence: Issues That Employees Don’t Communicate Upward And Why”, Journal Of Management Studies 40:6.
- Mintzberg, H. (1983). Power in and Around Organizations. Englewood Cliffs, USA: Prentice Hall, Inc.
- Morgan, G. A., Leech, N. L., Gloeckner, G. W., & Barret, K. C. (2004). SPSS for Introductory Statistics: Use and Interpretation. Second Edition. London: Lawrance Erlbaum Associates.

- Morrison, E. F. & Milliken, F. J. (2000). Organizational Silence: A Barrier to Change and Development in a Pluralistic Academy of Management. *The Academy Of Management Review*, 25 (4) : 706-725.
- Morrison, E. W ve Milliken, F. J. (2000), “Organizational Silence: A Barrier to Change and Development in A Pluralistic World”, *The Academy of Management Review*, 25(4), ss. 706 725.
- Morrison, E.W. ve Milliken, F.J.(2000). Organizational Silence: A Barrier to Change and Development in a Pluralistic World. *The Academy of Management Review*, 25(4), 706-725.
- Nakane, I., (2006). Silence and Politeness İn Intercultural Communication İn University Seminars, *Journal of Pragmatics*, 38(11), 1811-1835.
- Noelle-Neumann, E. (1974). “The Spiral of Silence, A Theory of Public Opinion”, *Journal of Communication*, 24 (2): 43-51.
- Park, C. W. & Keil, M. (2009). Organizational Silence And Whistle-Blowing On It Projects: An İntegrated Model, *Decision Sciences* 40 (4): 901-919.
- Peker, Ö. ve Aytürk, N. (2000). *Yönetim becerileri*. Yargı: Ankara.
- Pfeffer, J. (1992a). *Managing with Power: Politics and Influence in Organizations*. USA: Harvard Business School.
- Pfeffer, J. (1992b). *Understanding Power İn Organizations*. *California Management Review*, 34 (2): 29- 50.
- Premeaux, S.F. (2001). *Breaking The Silence: Toward an Understanding of Speaking up in the Workplace*, Basılmamış doktora tezi, Louisiana State University.
- Salancik, C. R., and Pfeffer, J. (1977). Who Gets Power-And How They Hold On To İt: A Strategic Contingency Model Of Power. *Organizational Dynamics*, 5: 3–21.
- Shaver, S. (2003). *Organizational Power And Politics: More Than Meets The Eye İn Program Planning*. (Unpublished Master Thesis). Department of Adult and Continuing Education College of Arts and Sciences Chicago, Illinois.
- Tıktaş, G. (2012). *Örgüt Kültürü, Örgütsel Özdeşleşme Ve Örgütsel Sessizlik İlişisine Yönelik Bir İnceleme (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

- Vakola, M., D. Bouradas, (2005).Antecedents and Consequences Of Organisational Silence: An Empirical Investigation, Employee Relations, 27(5), 441-458.
- Wagner, J. A., ve Hollenbeck, J. R. (1995). Power, Politics And Intergroup Conflict. Wagner, J. A. ve Hollenbeck , J. R. (Ed.). Management of Organizational Behavior içinde (pp. 448-452). New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- Werner,I. (1993). Liderlik ve Yönetim (Çev. Vedat Üner). 1. Baskı.İstanbul: Rota Yayın Yapım Tanıtım Tic.Ltd.Şti.
- Yılmaz, K , Altinkurt, Y . (2012). Okul Yöneticilerinin Kullandıkları Güç Kaynakları İle Öğretmenlerin İş Doyumu Arasındaki İlişki . Kastamonu Eğitim Dergisi , 20 (2) , 385-402 .
- Yukl, G. ve Taber T. (1983). The effective use of managerial power. New York: American Management Associations.


BÖLÜM V

TMS 37 STANDARININ UYGULANMASININ BİST 30 ENDEKSİNDEKİ ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLO VE DİPNOTLARI ÜZERİNDEN İNCELENMESİ


Examining of IAS 37 Standard Within The Scope of The Financial Statements And Footnotes of The Companies in The BIST 30 Index

Burcu İşgüden Kılıç¹ & Mavera Demirkan²

¹ (Dr. Öğretim Üyesi), Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi,
e-mail: bkilic@bandirma.edu.tr

 ORCID 0000-0002-0032-9792

² Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi,
e-mail: mvsmvra@gmail.com

 ORCID 0000-0002-5994-6015

1. GİRİŞ

İşletme yönetiminin ve işletme ile ilgili tüm paydaşların, işletmeler ile ilgili karar alma süreçlerinde yararlandığı en önemli araç finansal raporlardır. Bu araçların faydası açısından en önemli unsurlardan birisi mali olayların gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasıdır. Yakın zamanlarda yaşanan muhasebe skandalları işletmelerin kârlarını, karşılık ayırma yoluyla değiştirebildiklerini ortaya çıkarmıştır. Bu durumun engellenebilmesi amacıyla 1 Temmuz 1999'dan itibaren uygulanmak üzere "IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets" yürürlüğe girmiştir. Türkiye'de ise TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (TMS 37) olarak adlandırılan standart 31.12.2015'ten sonra uygulanmaya başlanmıştır. Böylece, finansal tablolara alma kıstaslarının ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanabilmesi ve bunlar için gerekli olan açıklamaların dipnotlarda yer alması sağlanmıştır.

TMS 37 standardı, karşılıkların hangi amaçlarla ayrılacağını, karşılık kavramının gider tahakkukları, koşullu borç ve borç kavramlarından farklılığı, ayrılması gerek karşılıklarda ön koşulların neler olduğunu, karşılık, koşullu borç ve koşullu varlıkların değerlemelerinin nasıl yapılacağını ve finansal tablo eklerinde ve dipnotlarında hangi bilgilere yer verilmesini gerektiğini düzenlemektedir (Örten vd., 2019: 444).

Finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde raporlama yapan işletmeler, hangi konularda karşılıkların ayrıldığını, karşılık ayırırken hangi varsayımlarda bulunulduğunu ve iskonto oranlarının ne olduğunu finansal raporlarının ilgili bölümlerinde ve bilançoda borç karşılıkları kaleminin dipnotunda açıklamalıdır. Bunun yanı sıra karşılık hesaplarının mutlaka geçmiş yıla karşılaştırmalı verilmesi gerekir ve gelir tablosuna giden tutarların hangi hesaplara yerleştiği açıklanmalıdır. Koşullu borçlarda da yine bilanço dipnotlarında şarta bağlı varlık ve yükümlülükler gibi bir başlık altında açıklanmalıdır. Şarta bağlı varlıklar veya koşullu varlıklar kesinleşmediği takdirde bilançonun aktifine alınmazlar.

Çalışmada, BIST 30 endeksinde işlem gören şirketlerin dönem sonu finansal tablo ve dipnotlarında, TMS 37 standardına ilişkin temel açıklamaların ne ölçüde ve hangi konuları kapsayacak şekilde yer aldığı incelenmektedir. Öncelikle karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar hakkında genel bir bilgi verilmiş ve sonrasında literatür taraması yapılmıştır. Çalışmada, içerik analizi yöntemi kullanılarak, TMS 37 kapsamında finansal tablolara yansımış açıklamalar Kamuyu Aydınlatma Platformundan elde edilen finansal raporlar üzerinden incelenmiştir. Elde edilen bulgular doğrultusunda, BIST 30 endeksindeki işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarında 2015-2019 yılları içerisinde dava karşılıkları ve diğer karşılıklar kullanımının daha fazla kullanıldığı tespit edilmiştir. Koşullu Borçlar ve Koşullu varlıklar kullanımının yıllara göre çok fazla değişiklik göstermediği dikkat çekmiştir. TMS 37 standardının BİST 30 Endeksinde işlem gören şirketler tarafından yeterli oranda açıklandığı görülmektedir

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Aşağıdaki başlıklarda, TMS 37 standardındaki temel esaslar ve TMS 37 ile ilgili literatürde yer alan bazı çalışmalar değerlendirilecektir.

2.1. TMS 37 STANDARDINDA YER ALAN DÜZENLEMELER

TMS 37 sayesinde karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların güvenilir bir şekilde ölçülmesi, kayıtlanması ve raporlanması sağlanmakta ve ihtiyatlılık kavramına uygun bir şekilde risklere karşı önlemler alınabilmektedir (Demir, 2019:10). Ayrıca bu standart finansal tablo kullanıcılarının bu bilgileri doğru bir şekilde anlayabilmeleri için ilgili bilgilerin mali tabloların dipnotlarında açıklanması gerektiğini düzenlemektedir (KGK, TMS 37: md.1-9).

Karşılıklar, gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir ve aktif değer azalışı karşılıkları yanında borç ve gider karşılıkları olarak da karşımıza çıkmaktadır. TMS 37 standardında borç ve

gider karşılıkları düzenlenmektedir. Bunlar, işletmenin geçmişte yüklediği bir işten ve yasal düzenlemelerden kaynaklanarak işletmeye yükümlülük olan ancak ne zaman, ne tutarda gerçekleşeceği belli olmayan ve hatta gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belli olmayan bazı taahhütler için kullanılır (Yükçü vd., 2013: 1; Örtten, vd., 2019: 444; Karagül vd., 2013: 37). Karşılıkların bilanço ve gelir tablosuna yansıtılabilmesi için yükümlülüğün geçmişteki faaliyetlerden kaynaklı olması, yükümlülüğün gerçekleştirilmesinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması ve yükümlülüğün güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi gereklidir (KGK, TMS 37: md. 14). Standardın karşılıklarla ilgili verdiği örnekler arasında; garantili satış karşılığı, satış primi karşılıkları, ana tamiratlar, sigorta, çevre zarar ve düzenleme, çekilme veya terk etme maliyetleri, dezavantajlı sözleşme karşılıkları, yeniden yapılandırma karşılıkları, vergi davaları karşılıkları yer almaktadır (Usul ve Özer Keçe, 2016: 51; Tosunoğlu ve Cengiz, 2019: 64).

Karşılıklar finansal tablolara alınabilen yükümlülükleri kapsar iken koşullu borçlar ise henüz finansal tablolara alınabilen yükümlülükleri kapsamamaktadır. *Koşullu borçlar*, geçmişteki işlemlerden kaynaklanan, işletmenin kontrolünün dışında kalan olayların meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu oluşur. Koşullu borçlar, devam eden davalar, satıcılara ciro edilen senetler, lehte/aleyhte tazminat talepleri, verilen teminat mektupları, kefaletler gibi olaylardan doğabilir (Tosunoğlu ve Cengiz, 2019: 66).

Koşullu borç kavramının tam zıttı koşullu varlıkları oluşturmaktadır. *Koşullu varlıklar*, beklenilmeyen olaylar sonucu ortaya çıkan ve varlık unsurlarını arttıran durumlardır. Koşullu varlıklar, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu ortaya çıkarabileceğinden, bunları finansal tablolarda aktife kaydetmek uygun değildir, fakat bilanço dipnotlarında bu durumla ilgili açıklayıcı bilgi verilebilir. Ancak, işletmenin ekonomik bir kaynak elde etmesi büyük ölçüde kesinleşmişse o zaman hem varlık hem de buna ilişkin gelir, olduğu dönemin finansal tablolarına alınır (Örtten, vd., 2019: 445-446; KGK, TMS 37: md. 10; KGK, TMS 37: md. 31-35). Koşullu varlıklara, alınan teminatlar, yaptırılan sigortalar, alınan iş garantileri, hak devri sebebiyle doğacak alacaklar, lehte açılan davalar, devlet yardımları, maddi olamayan duran varlıklarda açıklanmamış patent, kota hakkı, kullanım hakkı örnek olarak verilebilir (Tosunoğlu ve Cengiz, 2016: 67).

TMS 37'nin düzenlediği hususlar kapsamında finansal tablo dipnot ve açıklamalarında; dönemin başı ve sonundaki defter değerleri, dönem içinde ayrılan karşılıklar, önceden ayrılan karşılıklara ilaveler, dönem boyunca kullanılanların karşılıkları, dönem içinde kapatılan karşılıklar, dönem içinde kullanılmayan karşılıklar, zamanın geçmesinden ya da iskonto oranındaki değişikliklerden oluşan dönem içindeki artışlar,

yükümlülüğün özet bir tanımı, ekonomik kaynakların işletme dışına çıkış zamanları, bu çıkışların miktar ve zamanlamaları hakkındaki belirsizlik açıklamaları, gelecekte oluşacak olayların varsayımları, beklenen tazminat tutarları yer alabilir. Her koşullu borç sınıfı, kaynak çıkışı olasılığı çok düşük olmamak şartıyla dipnotlarda tanımlanır. Makul çabayla belirlenebiliyorsa, finansal etkilerine ait bir tahmin, tazminat olasılıkları ve kaynak çıkışlarının tutar ve zamanlamasındaki belirsizliğe ilişkin bir gösterge dipnotla açıklanır. Makul bir çabayla bu bilgiler elde edilemiyorsa dipnotlarda açıklama yapılır. İşletme üçüncü kişiler ile olan ihtilafında işletme zarar görecektse, dipnotlarda açıklanması gerekli bilgiler, dipnotlarda açıklanmaz, ihtilafı ilgili bilginin açıklanmadığı hususu ve gerekçesi açıklanır (Gerşil ve Sönmez, 2007: 138-139).

2.2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürdeki çalışmaların, TMS 37'nin vergi düzenlemeleri ile karşılaştırılmasına ve BIST şirketleri üzerinde yapılan araştırmalara yönelik olduğu görülmektedir. TMS 37 standardı kapsamında literatürden bazı örnekler aşağıda özetle sunulmuştur:

Akça ve Gönen (2015) tarafından yapılan çalışmada TMS 37 standardı vergi mevzuatı ile karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve koşullu borçlar, koşullu varlıklar ve karşılıklar muhasebe kayıt örnekleriyle ele alınmıştır. Çalışmada yer verilen örnekler doğrultusunda vergi mevzuatında karşılık ayırmak için yasal işlemin başlatılması gerekirken Uluslararası Finansal Raporlama sisteminde böyle bir koşulun olmadığı sonucuna varılmıştır.

Çetin ve Akarçay (2015), çalışmalarında TMS 37 Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardını incelemişler ve işletmeleri ilgilendiren bu standardın önemini ortaya koymayı amaçlamışlardır. Çalışmanın uygulama kısmında IMKB 30'da yer alan şirketlerin 31.12.2008-31.12.2009 tarihli finansal tablo ve dipnotları ele alınmıştır. Çalışma sonucunda kavram kargaşasını önlemek için iki farklı yol önerilmiştir. Bu önerilerden ilki, Tek Düzen Hesap Planında yer alan değerlendirme açısından kullanılan karşılık hesaplarının gözden geçirilerek indirim olarak yeniden düzenlenmesi, ikincisi ise Türkiye Muhasebe Standardında yer alan karşılık terimi ile tahmini borçlar terimi kullanılmasıdır.

Karabınar ve Demirci (2017) tarafından yapılan çalışmada sigorta şirketlerinin TMS 37'yi nasıl uyguladığı incelenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre TMS 37 sigorta şirketlerinin uygulamakta zorunlu olduğu standartlardan birisi olduğu tespit edilmekle birlikte standardın tazminatları düzenleyen kısımlarının uygulamada yer bulmadığı belirlenmiştir.

Acar ve Özkan (2017), çalışmalarında UMS 37 hükümleri, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklara göre raporlanan hükümlerin ne ölçüde açıklandığı ve hükümler ile kurumsal yönetim arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlamışlardır. UMS 37 kapsamındaki hükümler ile kurumsal yönetim arasındaki ilişki literatürde araştırılmamıştır. Bu nedenle, yazarların bilgisine göre, bu hükümler ve kurumsal yönetim yapısı üzerine öncü bir araştırmadır. Mevcut araştırma da, 2005-2010 yılları arasında Borsa İstanbul'dan 1.078 firma yılı gözlem örneği kullanılarak panel veri analizi kullanılmıştır. Araştırma sonucunda hükümlerin tam olarak açıklanmasını sağlayan firmaların daha büyük kurullara, daha yüksek sahiplik yoğunluğuna ulaşma olasılığının yüksek, CEO ikiliğine sahip olma olasılığının daha düşük olduğu görülmüştür.

Cebeci ve Cavlak (2018) yaptıkları çalışmada, TMS 37 ve TMS 19 kapsamındaki karşılıkların BİST 30 endeksindeki işletmeler tarafından finansal tablo ve dipnotlarda nasıl ele alındığı değerlendirilmiştir. Ayrıca karşılıkların kullanım düzeylerinin belirlenmesi için karşılık oranları ve sektörler göre dağılım da incelenmiştir. Elde edilen temel bulgulara göre karşılıklar yaygın bir şekilde madencilik ve ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörlerinde kullanılmaktadır. Bunun yanı sıra en yüksek karşılıklar bankalar tarafından ayrılmaktadır. Kısa vadeli karşılıklar arasında dava karşılıkları, maliyet gider karşılıkları ve garanti gider karşılıkları ilk sırada gelmektedir. Kıdem tazminatı karşılığı ve garanti karşılıkları ise uzun vadeli karşılıklar arasında yer almaktadır.

Tosunoğlu ve Cengiz (2019), çalışmalarında karşılıkların, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların doğru ölçülmesi, kayıt edilmesi ve raporlanması ile doğru gerçek ve güvenilir bilgi sunmayı amaçlamışlardır. TMS 37 standardını teorik olarak değerlendirmişler, örnek uygulama ile konuyu açıklamışlar ve uygulamaya yönelik önerilerde bulunmuşlardır.

Saban, Küçükler ve Küçükler (2019) tarafından yapılan çalışmada garanti hizmetlerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 37 ve TFRS 15 kapsamında bilgi verilmesi amaçlanmıştır. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre TFRS 15 kapsamında garantilerin, ürünün belirlenen özelliklere uygun olarak çalışacağına dair verilen teminat ve ürünün özelliklerine uygun olduğuna yönelik sağlanan hizmet olmak üzere iki farklı şekilde değerlendirilebileceği belirtilmektedir. Ayrıca işletmenin temel garantiyi TMS 37'ye göre muhasebeleştirilmesi gerektiği vurgulanmış olmakla birlikte eğer müşteri sözleşme konusu ürün ile birlikte ilave garantiyi de satın almışsa, o zaman garanti hizmetini TFRS 15'e göre değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

3. ARAŞTIRMA VERİLERİ VE METODOLOJİ

Çalışmanın amacı, BIST 30 endeksinde işlem gören şirketlerin dönem sonu finansal tablo ve dipnotlarında, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu

Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına (TMS 37) ilişkin temel açıklamaların ne ölçüde ve hangi konuları kapsayacak şekilde yer aldığını belirlemektir. Bu amaçla BIST 30 endeksinde işlem gören şirketlerin 2015-2019 yılları arası dönem sonu finansal tablo ve dipnotları içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve TMS 37'nin uygulanışı açısından mevcut durum ortaya konulmuştur. İçerik analizi gerçekleştirilirken SPSS 21 istatistik paket programından faydalanılmıştır.

Çalışmada nitel analiz tekniklerinden biri olan ve sosyal bilimlerde yaygın olarak kullanılan içerik analiz yöntemi uygulanmıştır. İçerik analizi ile belgelerin, mülakat belgelerinin veya kayıtlarının sınıflandırılması ve karşılaştırılması mümkündür. İçerik analizi, katılımcı görüşlerini, belge ve dokümanları içerik ayrıntılı ve sistematik olarak incelememize yardımcı olmaktadır (Altunışık ve diğerleri 2004, 234). İçerik analizini kullanarak, birbirine benzeyen verileri belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirmek ve bunları tüm kesimlerin anlayabileceği bir biçime sokarak değerlendirmek mümkündür (Karataş 2015, 74; Yıldırım ve Şimşek 2006, 227).

Literatür dikkate alındığında içerik analizinin, işletmeler ve paydaşlar arasında önemli bir iletişim aracı olan çeşitli raporların içeriğinin nesnel ve sistematik olarak analiz edilmesinde kullanıldığı görülmektedir. İçerik analizinde dokümandaki bilgiler sınıflara/kategorilere göre kodlanır ve frekans dağılımı ölçülür. Kodlama sonucunda bulunan sayısal ölçümlerden faydalanılarak farklı istatistiksel analizlerin gerçekleştirilebilmesi için nitel veri nicel veriye dönüştürülmüş olur (Kavut, 2010).

Çalışmada BIST 30 endeksinin seçilme nedeni, Borsa İstanbul'da işlem gören, hem işlem hacmi hem de piyasa değeri açısından en yüksek şirketlerin yer aldığı endeks olmasıdır. BIST 30 endeksi hisseleri 3 ayda bir yenilediğinden Ocak, Nisan, Temmuz ve Eylül aylarında endeks yeniden hesaplanır. Çalışmada, 2. çeyrekte Haziran 2020 tarihi itibarıyla BIST-30 endeksinde yer alan işletmelerin 2015-2019 yılları arası dönem sonu finansal raporları ve dipnotları araştırmanın kapsamına dahil edilmiştir.

BIST 30 endeksindeki işletmelerin 2015-2019 yılları arası dönem sonu finansal tablo ve dipnotlarına Kamuyu Aydınlatma Platformunda yayınlanan Finansal raporlardan ulaşılmıştır. Çalışma kapsamında finansal tablo ve dipnotları incelenen BIST 30 endeksindeki işletmeler aşağıda Tablo-1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: BIST 30 Endeksindeki Şirketler (Haziran 2020)

1	Akbank T.A.Ş. (Akbnk)
2	Arçelik A.Ş.(Arçlk)
3	Aselsan Elektronik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.(Asels)
4	Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.(Bimas)
5	Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş. (Dohol)
6	Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.(Ekgyo)
7	Ereğli Demir Ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş. (Eregl)
8	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş. (Sahol)
9	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi Ve Ticaret A.Ş. (Krdmd)
10	Koç Holding A.Ş. (Kchol)
11	Koza Altın İşletmeleri A.Ş. (Kozal)
12	Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş. (Kozaa)
13	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş. (Pgsus)
14	Petkim Petrokimya Holding A.Ş. (Petkm)
15	Soda Sanayii A.Ş. (Soda)
16	Tav Havalimanları Holding A.Ş. (Tavhl)
17	Tekfen Holding A.Ş. (Tkfen)
18	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş. (Toaso)
19	Trakya Cam Sanayii A.Ş. (Trkcm)
20	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. (Tcell)
21	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş. (Tuprs)
22	Türk Hava Yolları A.O. (Thyao)
23	Türk Telekomünikasyon A.Ş. (Ttkom)
24	Türkiye Garanti Bankası A.Ş. (Garan)
25	Türkiye Halk Bankası A.Ş. (Halkb)
26	Türkiye İş Bankası A.Ş. (Isctr)
27	Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. (Tskb)

28	Türkiye Şişe Ve Cam Fabrikaları A.Ş. (Sıse)
29	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. (Vakbn)
30	Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş. (Ykbnk)

4. BULGULAR

Çalışma verilerinin, tanımlayıcı istatistikler ve içerik analizi varsayımları ile işlenmesi sonucunda elde edilen bulgular alt başlıklarda ele alınmaktadır.

4.1. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER

Çalışmada, Haziran 2020 itibarıyla BIST 30 endeksinde yer alan ve 2015 - 2019 yılları arasındaki finansal tabloları incelenen işletmelerin sektörel dağılımına bakıldığında, 30 şirketin %46,7'sini (14 şirket) mali kuruluşlar; %26,7'sini (8 şirket) imalat; %13,4'ünü (4 şirket) ulaştırma, haberleşme ve depolama; %6,7'sini (2 şirket) madencilik ve taş ocakçılığı; %3,3'ünü (1 şirket) toptan ve perakende ticaret, oteller ve lokantalar ve %3,3'ünü (1 şirket) teknoloji sektöründe faaliyet gösteren şirketler oluşturmaktadır.

Tablo 2: BIST 30 Endeksindeki Şirketlerin Sektörlere Göre Dağılımı (Haziran 2020)

Endeks	Sektörler	Sayı	Yüzde %
BIST 30	Mali Kuruluşlar	14	46,7
	İmalat	8	26,7
	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	4	13,3
	Madencilik ve Taş ocakçılığı	2	6,7
	Toptan ve Perakende Ticareti Lokantalar ve Oteller	1	3,3
	Teknoloji	1	3,3
Toplam		30	100

2015-2019 yılları arası finansal tablo ve dipnotlarının incelenmesi sırasında, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardının uygulamasına dair genel bir açıklamaya yer verildiği görüşmüştür. Şirketlerin, finansal tablo ve dipnotlarında yapılan inceleme sonucunda TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına ilişkin temel açıklamaların ne ölçüde ve hangi konuları

kapsayacak şekilde ele alındığı yıllar itibariyle (2015-2019 yılları arası) aşağıdaki başlıklarda ele alınmıştır.

4.2. 2015 YILI FİNANSAL TABLO VE DİPNOTLARININ TMS 37 AÇISINDAN ANALİZİ

BIST 30 endeksinde işlem gören şirketlerin 2015 yılı dönem sonu finansal tablo ve dipnotların TMS 37 kapsamında yer alan açıklamaları Tablo-3’de görülmektedir. 2015 yılında, karşılıklar kapsamında dava ve tazminat karşılıkları TMS 37 açısından en fazla açıklanan karşılık tutarları iken, koşullu varlıklarda alınan teminatların ve koşullu borçlarda da verilen teminatların en fazla açıklandığı görülmüştür.

Tablo 3: BIST 30 Endeksindeki Şirketlerin 2015 Yılı TMS 37 Uygulaması

Ana Başlık	Alt Başlık	2015 yılı finansal tablolarında açıklanmış mı?		Dipnotlarda açıklayan sektörler
		Evet (%)	Hayır (%)	
Karşılıklar	Garanti Karşılıkları	13,3	86,7	İmalat, Mali kuruluşlar
	Dava/Tazminat Gider Karşılıkları	80	20	İmalat
	Sözleşmeye Dayalı Karşılıklar	6,7	93,3	Mali kuruluşlar
	Satış Prim/Satış İskonto Karşılıkları	13,3	86,7	İmalat , Mali kuruluşlar
	Ceza ve Zararlar Karşılıkları	23,3	76,7	İmalat , Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme
	Montaj/Nakliye/Bakım Onarım	20	80	İmalat , Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme
	İade Karşılıkları	10	90	İmalat

	İdari Gider Karşılıkları	40	60	İmalat , Mali kuruluşlar, Madencilik
	Royalti ve Fiyat Farkı Karşılığı	0	100	-
	Diğer Karşılıklar	76,7	23,3	Mali kuruluşlar
Koşullu Varlıklar	İşletme Lehine Açılan Davalar	3,3	96,7	Mali kuruluşlar
	Alınan Teminatlar	33,3	66,7	İmalat, Mali kuruluşlar, Madencilik, Teknoloji
Koşullu Borçlar	İşletme Aleyhine Açılan Davalar	43,3	56,7	İmalat, Mali kuruluşlar, Madencilik, Ulaştırma depolama ve haberleşme
	Verilen Teminat	63,3	36,7	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji, Toptan perakende ticaret
	Verilen Kefaletler	10	90	İmalat, Mali kuruluşlar
	Vergi vb. Cezalar	23,3	76,7	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme
	Hareket Listesi Mevcut (Tms 37 İle İlgili Karşılıklar İçin)	100	0	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji, Toptan perakende ticaret

Tablo 3'te karşılıklar bölümüne bakıldığında;

- Dava/tazminat gider karşılıklarının BIST 30'daki şirketlerin %80'i tarafından 2015 yılında finansal tablo dipnotlarında açıklandığı görülmektedir. Bu karşılık tutarının belirlenmesinde, şirket yönetimi en iyi tahminleri belirlemeye özen göstermiştir. Sektör olarak bakıldığında finansal tablo dipnotlarında TMS 37 kapsamında dava / tazminat gider karşılıkları için çoğunlukla imalat ve mali kuruluşlar sektörlerinde yer alan işletmelerin açıklama yaptığı görülmüştür.

- Garanti Karşılıklarını 2015 yılında şirketlerin %13,3'ü finansal tablolarının dipnotlarında açıklamıştır. Bu karşılıklar işletmelerin sattıkları mallarda belli bir süre garanti vermeleri durumunda işletmenin ileride uğrayabileceği muhtemel zararlar söz konusu ise geçmiş tecrübe ve incelemelerden yola çıkılarak hesaplanan ve ayrılan karşılıklar olarak açıklanmaktadır. 2015 yılında BIST 30 endeksinde imalat sektöründeki şirketler garanti karşılıklarına dair açıklama yapmışlardır.

- Sözleşmeye dayalı karşılıklar, zarara sebebiyet verecek sözleşmelerden kaynaklanan mevcut yükümlülükler sonucu hesaplanır ve muhasebeleştirilir. BİST 30 endeksindeki işletmelerin % 6,7'si 2015 yılında bu karşılıkları dipnotlarında açıklamışlardır. 2015 yılında BIST 30 endeksinde mali kuruluşlar sektöründeki şirketler sözleşmeye dayalı karşılıklar için açıklama yaptığı görülmüştür.

- Satış Destek Primi Karşılıkları BIST 30 endeksindeki işletmelerin %13,3'ü tarafından 2015 yılında finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Şirketler bu karşılığı bayi stoklarında bulunan araçlarla ilgili oluşacak satış destek primleri için ayırmışlardır. Alıcılara, saha satış görevlilerine, işletmeden belli tutarların üzerinde alış/satış yapana aracılık edenlere satışların hacmi ile orantılı bir şekilde satış primleri hesaplanır ve bu tutarlar kesinlik kazanana ve yeterli belgeler düzenlenene kadar karşılık olarak izlenmektedir. 2015 yılında BIST 30 endeksinde imalat ve mali kuruluşlar sektörlerindeki şirketlerin satış destek primi karşılıkları dair açıklama yapmıştır.

- Ceza ve Zararlar Karşılıkları, şirketlerin iş, vergi, ticari davaları vb. davalarından oluşmaktadır. BİST 30 endeksindeki işletmelerin %23,3'ü 2015 yılında bu karşılığı dipnotlarında açıklamıştır. Ceza ve zararlar karşılıklarının imalat, ulaştırma-depolama ve haberleşme ve mali kuruluşlar sektörlerindeki işletmeler tarafından finansal tablo dipnotlarında açıklandığı görülmüştür.

- Montaj/Nakliye/Bakım Onarım Karşılıkları BİST 30 endeksindeki işletmelerin %20'si tarafından 2015 yılsonu finansal tablolarının dipnotlarında açıklanmıştır. Montaj giderleri, bayilere satılmış ve cari dönemde gelir olarak kaydedilmiş, fakat henüz müşterilere montajı yapılmamış malların, gelecek dönemlerde montajından doğacak ve şirket tarafından karşılanacak giderleri için geçmiş tecrübe ve geleceğe dair

beklentilerden yola çıkılarak hâsılatın ortaya çıktığı dönemde kaydedilmektedirler. 2015 yılı finansal tablo dipnotlarında imalat, ulaştırma-depolama ve haberleşme ve mali kuruluşlar sektörlerindeki işletmelerin bu karşılıkları açıklandığı görülmüştür.

- İade Karşılıkları şirketlerin 2015 yılında sadece %10'unun açıkladığı bir karşılıktır. İade karşılıkları, bilanço tarihinden önce satılan bir mal ile ilgili olarak bilanço tarihinden sonra ortaya çıkabilecek iade tutarı geçmiş tecrübelerle göre tahmin edilir ve satış anında, tahmin edilen tutar kadar eş zamanlı olarak borç karşılığı ayrılır. BİST 30 endeksinde imalat sektöründe finansal tablo dipnotlarında 2015 yılında bu karşılıklar açıklanmıştır.

- İdari Gider Karşılıkları, şirketlerin % 40'ı tarafından 2015 yılında finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu karşılıklar, şirketin yönetimiyle ve idaresiyle ilgilidir. Pek çok şirkette idari gider olmasına rağmen şirketlerin çoğunun bu karşılığı ayırmadığı görülmektedir. Bu karşılıklar en fazla mali kuruluşlar, imalat ve madencilik sektöründeki işletmeler tarafından açıklanmıştır.

- Royalti ve Fiyat Farklı Karşılığı 'bir lisans veya ticari marka sahibinin sahip olduğu hakları bir başkasına devretmesi karşılığı verilen bedeldir. BİST 30 Endeksindeki şirketlerin 2015 yılı dönem sonu finansal tablo dipnotlarında bu karşılığı açıklanmadığı görülmüştür.

- Diğer Karşılıklar ise BİST 30 endeksindeki işletmelerin %76,7'si tarafından 2015 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır, fakat bunların türleri hakkında ayrıca bilgi bulunamamıştır. Bu karşılıklar en fazla mali kuruluşlar tarafından finansal tablo dipnotlarında gösterilmiştir.

Tablo-3'te koşullu varlıklar kısmına bakıldığında, BİST 30 endeksindeki şirketlerin 2015 yılı finansal tablo dipnotların en fazla alınan teminatlara (%33,3) dair açıklama yaptığı, bunun yanı sıra işletme lehine açılan davaların (%3,3) da bu kapsamda dipnotlarda açıklandığı görülmektedir. Alınan teminatlarla ve işletme lehine açıklan davalarla ilgili yapılan açıklamaların mali kuruluşlarda yoğun olduğu görülmektedir.

Tablo-3'te koşullu borçlar kısmına bakıldığında şirketler tarafından en çok ayrılan yükümlülük verilen teminatlardır. Verilen teminatlar BİST 30 endeksindeki şirketlerin %63,3'ü tarafından finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu açıklamalar çoğunlukla imalat sektöründeki işletmelerce yapılmıştır. Bunun yanında işletme aleyhine açılan davalar da 2015 yılında endekste şirketlerin %43,3'ü tarafından açıklanmıştır. Bu açıklamalar çoğunlukla mali kuruluşlar sektöründeki işletmelerce yapılmıştır.

4.3. 2016 YILI FİNANSAL TABLO VE DİPNOTLARININ TMS 37 AÇISINDAN ANALİZİ

BİST 30 endeksinde işlem gören şirketlerin 2016 yılı dönem sonu finansal tablo ve dipnotların TMS 37 kapsamında yer alan açıklamaları

Tablo-4’te görülmektedir. 2016 yılında, karşılıklar kapsamında dava ve tazminat karşılıkları TMS 37 kapsamında en fazla açıklanan karşılık tutarları iken, koşullu varlıklarda alınan teminatların ve koşullu borçlarda da verilen teminatların en fazla açıklandığı görülmüştür.

Tablo 4: BIST 30 Endeksindeki Şirketlerin 2016 Yılı TMS 37 Uygulaması

Ana Başlık	Alt Başlık	2016 yılı finansal tablolarında açıklanmış mı?		Dipnotlarda açıklayan sektörler
		Evet(%)	Hayır(%)	
Karşılıklar	Garanti Karşılıkları	13,3	86,7	İmalat
	Dava/Tazminat Gider Karşılıkları	83,3	16,7	İmalat, Mali kuruluşlar
	Sözleşmeye Dayalı Karşılıklar	13,3	86,7	Mali kuruluşlar
	Satış Prim/Satış İskonto Karşılıkları	13,3	86,7	İmalat
	Ceza ve Zararlar Karşılıkları	26,7	73,3	İmalat, Ulaştırma depolama ve haberleşme
	Montaj/Nakliye/Bakım Onarım	20	80	İmalat, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Teknoloji
	İade Karşılıkları	10	90	İmalat, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Teknoloji
	İdari Gider Karşılıkları	36,7	63,3	Mali kuruluşlar
	Royalti ve Fiyat Farkı Karşılığı	0	100	-
	Diğer Karşılıklar	80	20	Mali kuruluşlar
Koşullu Varlıklar	İşletme Lehine Açılan Davalar	3,3	96,7	Mali kuruluşlar
	Alınan Teminatlar	33,3	66,7	İmalat, Mali kuruluşlar, Madencilik, Teknoloji

Koşullu Borçlar	İşletme Aleyhine Açılan Davalar	40	60	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji
	Verilen Teminat	53,3	46,7	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji, Toptan perakende ticaret
	Verilen Kefaletler	10	90	İmalat, Mali kuruluşlar
	Vergi vb. Cezalar	23,3	76,7	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme
Hareket Listesi Mevcut (TMS 37 İle İlgili Karşılıklar İçin)		100	0	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji, Toptan perakende ticaret

Tablo 4'te karşılıklar bölümüne bakıldığında;

- Garanti Karşılıkları, BIST 30 endeksindeki şirketlerin %16,7'si tarafından 2016 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu oran 2015 yılından çok farklı değildir. Çoğunlukla imalat sektörü tarafından finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır.

- Dava Tazminat Gider karşılıkları, endeksteki işletmelerin %83,3'ü tarafından dipnotlarda açıklanmıştır. 2016 yılında işletmeler tarafından en fazla ayrılan karşılık türü dava /tazminat gider karşılıklarıdır. Bu karşılığın açıklanma oranı 2015 yılına nazaran artış göstermiştir. En fazla mali kuruluşlar ve imalat sektörü tarafından finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır.

- Sözleşmeye dayalı karşılıklar da, 2015 yılına göre artış göstermektedir. 2016 yılında endeksteki işletmelerin %13,3'ü tarafından sözleşmeye dayalı karşılıklara ilişkin açıklama yapılmıştır. En fazla mali kuruluşlar tarafından finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Benzer şekilde Satış Prim/Satış İskonto karşılıkları da endeksteki şirketlerin %13,3'ü tarafından dipnotlarda açıklanmıştır. En fazla imalat sektörü tarafından finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır.

- Ceza ve zarar karşılıkları için endeksteki şirketlerin %26,7'si 2016 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklama yapmışlardır. Bu oran, 2015 yılından biraz daha yüksektir. Çoğunlukla imalat, ulaştırma-depolama ve

haberleşme sektörlerindeki işletmeler tarafından finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır.

• Montaj/Nakliye/Bakım Onarım Karşılıkları aynı 2015 yılında olduğu gibi, BİST 30 endeksindeki işletmelerin %20'si tarafından 2016 yılsonu finansal tablolarının dipnotlarında açıklanmıştır. Çoğunlukla imalat, ulaştırma-depolama ve haberleşme sektörlerindeki işletmeler tarafından finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. İade Karşılıkları da benzer şekilde 2015 yılında olduğu gibi, BİST 30 endeksindeki işletmelerin %10'u tarafından 2016 yılsonu finansal tablolarının dipnotlarında açıklanmıştır. Çoğunlukla imalat, ulaştırma-depolama ve haberleşme ve teknoloji sektörlerindeki işletmeler tarafından finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır.

• İdari Gider Karşılıkları, endeksteki işletmelerin %40'ı tarafından 2016 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu oran, 2015 yılında da aynıdır. Mali kuruluşlar tarafından finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır.

• Diğer Karşılıklar ise BİST 30 endeksindeki işletmelerin %80'i tarafından 2016 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır, fakat bunların türleri hakkında ayrıca bilgi bulunamamıştır. Bu karşılıklar en fazla mali kuruluşlar tarafından finansal tablo dipnotlarında gösterilmiştir.

Tablo-4'te koşullu varlıklar kısmı incelendiğinde, BİST 30 endeksindeki şirketlerin %3,3'ü tarafından işletme lehine açılan davaların ve %33,3'ü tarafından alınan teminatların 2016 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklandığı belirlenmiştir. Alınan teminatlarla ilgili yapılan açıklamaların çoğunlukla imalat sektöründeki işletmelerce yapıldığı belirlenmiştir. İşletme lehine açılan davaların ise mali kuruluşlar sektöründeki işletmelerce yapıldığı belirlenmiştir.

Tablo-4'te koşullu borçlar kısmına bakıldığında, endeksteki işletmelerin %40'ı tarafından işletme aleyhine açılan davalar, %53,3'ü tarafından verilen teminatlar, %10'u tarafından verilen kefaletler ve %23,3'ü tarafından vergi vb. cezalar için koşullu borçların açıklandığı belirlenmiştir. Yapılan açıklamaların çoğunluğu mali kuruluşlar sektöründe yer alan işletmelerce yapılmıştır.

4.4. 2017 YILI FİNANSAL TABLO VE DİPNOTLARININ TMS 37 AÇISINDAN ANALİZİ

BIST 30 endeksinde işlem gören şirketlerin 2017 yılı dönem sonu finansal tablo ve dipnotların TMS 37 kapsamında yer alan açıklamaları Tablo-5'te görülmektedir. 2017 yılında, karşılıklar kapsamında dava ve tazminat karşılıkları ve diğer karşılıklar TMS 37 kapsamında en fazla açıklanan karşılık tutarları iken, koşullu varlıklarda alınan teminatların ve koşullu borçlarda da verilen teminatların en fazla açıklandığı görülmüştür.

Tablo 5: BIST 30 Endeksindeki Şirketlerin 2017 Yılı TMS 37 Uygulaması

Ana Başlık	Alt Başlık	2017 yılı finansal tablolarında açıklanmış mı?		Dipnotlarda açıklayan sektörler
		Evet(%)	Hayır(%)	
Karşılıklar	Garanti Karşılıkları	13,3	86,7	İmalat
	Dava/Tazminat Gider Karşılıkları	80	20	İmalat, Mali kuruluşlar
	Sözleşmeye Dayalı Karşılıklar	13,3	86,7	Mali kuruluşlar
	Satış Prim/Satış İskonto Karşılıkları	16,7	83,3	Mali kuruluşlar
	Ceza ve Zararlar Karşılıkları	26,7	73,3	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji
	Montaj/Nakliye/Bakım Onarım	20	80	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme
	İade Karşılıkları	6,7	93,3	İmalat, Ulaştırma depolama ve haberleşme
	İdari Gider Karşılıkları	36,7	63,3	İmalat, Mali kuruluşlar,
	Royalti ve Fiyat Farkı Karşılığı	0	100	–
	Diğer Karşılıklar	80	20	İmalat, Mali kuruluşlar
Koşullu Varlıklar	İşletme Lehine Açılan Davalar	3,3	96,7	Mali kuruluşlar
	Alınan Teminatlar	30	70	İmalat, Mali kuruluşlar, Madencilik, Teknoloji

Koşullu Borçlar	İşletme Aleyhine Açılan Davalar	36,7	63,3	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji
	Verilen Teminat	53,3	46,7	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji, Toptan perakende ticaret
	Verilen Kefaletler	10	90	İmalat, Mali kuruluşlar
	Vergi vb. Cezalar	23,3	76,7	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme
Hareket Listesi Mevcut (TMS 37 İle İlgili Karşılıklar İçin)		100	0	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji, Toptan perakende ticaret

Tablo 5’te karşılıklar bölümüne bakıldığında;

- Garanti Karşılıkları endeksteki şirketlerin %13,3’ü tarafından 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu durumda garanti karşılıklarının dipnotlarda açıklanması 2016 yılına göre azalış gösterirken, 2015 yılı ile aynı kalmıştır. Ayrıca, bu açıklamalar imalat sektöründeki işletmeler tarafından yapılmıştır.

- Dava Tazminat Gider karşılıkları, endeksteki işletmelerin %80’i tarafından finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu karşılıklara ilişkin olarak 2017 yılında açıklama yapan işletme sayısı azalış eğilimindedir. Mali kuruluşlar ve imalat sektöründeki işletmeler bu açıklamaları yapan işletmelerdir.

- Sözleşmeye dayalı karşılıkların dipnotlarda açıklanmasına ilişkin işletme sayısı 2016 yılına göre farklılık göstermemiştir. 2017 yılında da endeksteki işletmelerin %13,3’ü sözleşmeye dayalı karşılıkları 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Açıklama yapan işletmelerin çoğunluğu mali kuruluşlardan oluşmaktadır.

- Satış Prim/Satış İskonto karşılıkları, endeksteki işletmelerin %16,7’si tarafından 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu

açıklamaların mali kuruluşlarda daha fazla olduğu görülmüştür. Bu oran 2015 yılı ile aynı iken, 2016 yılından daha yüksektir.

- Ceza ve zarar karşılıkları için endeksteki şirketlerin %26,7'si 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklama yapmıştır. Bu oran, 2015 yılından biraz daha yüksek iken, 2016 yılı ile aynıdır. Bu açıklamalar BIST 30 endeksindeki toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller sektörü hariç diğer tüm sektörlerde bazı işletmeler tarafından yapılmıştır.

- Montaj/Nakliye/Bakım Onarım Karşılıkları aynı 2015 ve 2016 yıllarında olduğu gibi, BİST 30 endeksindeki işletmelerin %20'si tarafından 2017 yılsonu finansal tablolarının dipnotlarında açıklanmıştır. BIST 30 endeksindeki imalat, mali kuruluşlar ve ulaştırma, depolama ve haberleşme sektöründeki işletmelerden bazıları bu açıklamaları yapmıştır.

- İade Karşılıkları, endeksteki işletmelerin %6,7'si tarafından 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu açıklamalar, imalat ve ulaştırma, depolama ve haberleşme sektöründen işletmeler tarafından yapılmıştır. 2015 ve 2016 yıllarına nazaran açıklama yapan işletme sayısında az da olsa bir düşüş meydana gelmiştir.

- İdari Gider Karşılıkları, endeksteki işletmelerin %36,7'si tarafından 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu oran, 2015 ve 2016 yıllarına nazaran az da olsa düşüş göstermiştir. Bu açıklamalar, çoğunlukla mali kuruluşlar ve imalat sektöründeki işletmeler tarafından yapılmıştır.

- Diğer Karşılıklar ise BİST 30 endeksindeki işletmelerin %80'i tarafından 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır, fakat bunların türleri hakkında ayrıca bilgi bulunamamıştır. Mali kuruluşlar ve imalat sektöründeki işletmelerin çoğunluğu tarafından bu açıklamalar yapılmıştır.

Tablo-5'te koşullu varlıklara bakıldığında, endeksteki işletmelerin %3,3'ü tarafından işletme lehine açılan davalar ve %30'u tarafından alınan teminatlar 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. İşletme lehine açılan davalar mali kuruluşlar sektöründeki, alınan teminatlar ise çoğunlukla imalat sektöründeki işletmelerce açıklanmıştır.

Tablo-5'te koşullu borçlar kısmına bakıldığında, endeksteki işletmelerin %36,7'si tarafından işletme aleyhine açılan davalar, %53,3'ü tarafından verilen teminatlar, %10'u tarafından verilen kefaletler ve %23,3'ü tarafından vergi vb. cezalar için koşullu borçların 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklandığı belirlenmiştir. Bu açıklamaları yapan işletmelerin çoğunlukla mali kuruluş ve imalat sektöründe yer aldığı belirlenmiştir.

4.5. 2018 YILI FİNANSAL TABLO VE DİPNOTLARININ TMS 37 AÇISINDAN ANALİZİ

BIST 30 endeksinde işlem gören şirketlerin 2018 yılı dönem sonu finansal tablo ve dipnotların TMS 37 kapsamında yer alan açıklamaları Tablo-6'da görülmektedir. 2018 yılında, karşılıklar kapsamında diğer karşılıklar TMS 37 kapsamında en fazla açıklanan karşılık tutarları iken, koşullu varlıklarda alınan teminatların ve koşullu borçlarda da verilen teminatların en fazla açıklandığı görülmüştür.

Tablo 6: BIST 30 Endeksindeki Şirketlerin 2018 Yılı TMS 37 Uygulaması

Ana Başlık	Alt Başlık	2018 yılı finansal tablolarında açıklanmış mı?		Dipnotlarda açıklayan sektörler
		Evet(%)	Hayır(%)	
Karşılıklar	Garanti Karşılıkları	16,7	83,3	İmalat, Mali kuruluşlar, Teknoloji
	Dava/Tazminat Gider Karşılıkları	76,7	23,3	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji, Toptan perakende ticaret
	Sözleşmeye Dayalı Karşılıklar	13,3	13,3	İmalat, Mali kuruluşlar
	Satış Prim/Satış İskonto Karşılıkları	16,7	83,3	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme
	Ceza ve Zararlar Karşılıkları	26,7	73,3	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji
	Montaj/Nakliye/ Bakım Onarım	20	80	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme
	İade Karşılıkları	6,7	93,3	İmalat, Ulaştırma depolama ve haberleşme

	İdari Gider Karşılıkları	36,7	63,3	İmalat, Mali kuruluşlar
	Royalti ve Fiyat Farkı Karşılığı	0	100	-
	Diğer Karşılıklar	83,3	16,7	Mali kuruluşlar
Koşullu Varlıklar	İşletme Lehine Açılan Davalar	3,3	96,7	Mali kuruluşlar
	Alınan Teminatlar	30	70	İmalat, Mali kuruluşlar, Madencilik, Teknoloji
Koşullu Borçlar	İşletme Aleyhine Açılan Davalar	40	60	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik
	Verilen Teminat	53,3	46,7	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji, Toptan perakende ticaret
	Verilen Kefaletler	10	90	İmalat, Mali kuruluşlar
	Vergi vb. Cezalar	23,3	76,7	İmalat, Mali kuruluşlar
Hareket Listesi Mevcut (TMS 37 İle İlgili Karşılıklar İçin)		100	0	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji, Toptan perakende ticaret

Tablo 6’da karşılıklar bölümüne bakıldığında;

- Garanti Karşılıkları endeksteki şirketlerin %16,7’si tarafından 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu durumda garanti karşılıklarının dipnotlarda açıklanması 2017 yılına göre artış gösterirken, 2016 ve 2015 yılı ile aynı kalmıştır. Bu açıklamalar, imalat, teknoloji ve mali kuruluşlar sektörlerinde yer alan işletmeler tarafından yapılmıştır.

- Dava Tazminat Gider karşılıkları, endeksteki işletmelerin %76,7’si tarafından 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu karşılıklara ilişkin açıklama yapan işletme sayısı önceki yıllara göre düşük kalmıştır, fakat BİST 30 endeksindeki tüm sektörlerden bu karşılıklara dair açıklama yapılmıştır.

• Sözleşmeye dayalı karşılıkların dipnotlarda açıklanmasına ilişkin işletme sayısı 2016 ve 2017 yıllarına göre farklılık göstermemiştir. 2018 yılında da endeksteki işletmelerin %13,3'ü sözleşmeye dayalı karşılıkları 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında mali kuruluşlar ve imalata sektöründe yer alan bazı işletmeler tarafından açıklanmıştır.

• Satış Prim/Satış İskonto karşılıkları, endeksteki işletmelerin %16,7'si tarafından 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu açıklamalar, imalat, ulaştırma, depolama ve haberleşme ve mali kuruluşlar sektörlerinden işletmelerce yapılmıştır. Bu oran 2015 ve 2017 yılları ile aynı iken, 2016 yılından daha yüksektir.

• Ceza ve zarar karşılıkları için endeksteki şirketlerin %26,7'si 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklama yapmıştır. Bu oran, 2015 yılından biraz daha yüksek iken 2016 ve 2017 yılları ile aynıdır. Bu açıklamalar BİST 30 endeksindeki toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller sektörü hariç diğer tüm sektörlerde bazı işletmeler tarafından açıklanmıştır.

• Montaj/Nakliye/Bakım Onarım Karşılıkları aynı 2015, 2016 ve 2017 yıllarında olduğu gibi, BİST 30 endeksindeki işletmelerin %20'si tarafından 2018 yılsonu finansal tablolarının dipnotlarında açıklanmıştır. Açıklama yapan işletmeler imalat, ulaştırma, depolama ve haberleşme ve mali kuruluşlar sektörlerindedir.

• İade Karşılıkları endeksteki işletmelerin %6,7'si tarafından 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. 2015 ve 2016 yıllarına nazaran açıklama yapan işletme sayısında az da olsa bir düşüş meydana gelmiştir. Açıklama yapan işletmeler imalat ve ulaştırma, depolama ve haberleşme sektörlerindedir.

• İdari Gider Karşılıkları, endeksteki işletmelerin %36,7'si tarafından 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu oran, 2015 ve 2016 yıllarına nazaran az da olsa düşüş gösterirken, 2017 yılı ile aynıdır. Finansal tablo dipnotlarında açıklama yapan işletmelerin çoğunluğu imalat ve mali kuruluşlar sektörlerindedir.

• Diğer Karşılıklar ise BİST 30 endeksindeki işletmelerin %83,3'ü tarafından 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır, fakat bunların türleri hakkında ayrıca bilgi bulunamamıştır. Açıklama yapan işletmelerin çoğu mali kuruluşlar sektöründedir.

Tablo-6'da koşullu varlıklara bakıldığında, endeksteki işletmelerin %3,3'ü tarafından işletme lehine açılan davalar ve %30'u tarafından alınan teminatlar 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Açıklama yapan işletmelerin çoğu mali kuruluşlar sektöründe yer almaktadır.

Tablo-6'da koşullu borçlar kısmına bakıldığında, endeksteki işletmelerin %40'ı tarafından işletme aleyhine açılan davalar, %53,3'ü tarafından verilen teminatlar, %10'u tarafından verilen kefaletler ve %23,3'ü tarafından vergi vb. cezalar için koşullu borçları 2018 yılı finansal

tablo dipnotlarında açıklandığı belirlenmiştir. Yapılan açıklamaların çoğu mali kuruluşlar sektöründe faaliyet gösteren işletmelerce yapılmıştır.

4.6. 2019 YILI FİNANSAL TABLO VE DİPNOTLARININ TMS 37 AÇISINDAN ANALİZİ

BIST 30 endeksinde işlem gören şirketlerin 2019 yılı dönem sonu finansal tablo ve dipnotların TMS 37 kapsamında yer alan açıklamaları Tablo-7’de görülmektedir. 2019 yılında, karşılıklar kapsamında diğer karşılıklar TMS 37 kapsamında en fazla açıklanan karşılık tutarları iken, koşullu varlıklarda alınan teminatların ve koşullu borçlarda da verilen teminatların en fazla açıklandığı görülmüştür.

Tablo 7: BIST 30 Endeksindeki Şirketlerin 2019 Yılı TMS 37 Uygulaması

Ana Başlık	Alt Başlık	2019 yılı finansal tablolarında açıklanmış mı?		Dipnotlarda açıklayan sektörler
		Evet(%)	Hayır(%)	
Karşılıklar	Garanti Karşılıkları	16,7	83,3	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Teknoloji
	Dava/Tazminat Gider Karşılıkları	76,7	23,3	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji, Toptan perakende ticaret
	Sözleşmeye Dayalı Karşılıklar	10	90	Mali kuruluşlar
	Satış Prim/Satış İskonto Karşılıkları	16,7	83,3	Mali kuruluşlar
	Ceza ve Zararlar Karşılıkları	20	80	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Teknoloji,
	Montaj/Nakliye/Bakım Onarım	20	80	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme,

	İade Karşılıkları	6,7	93,3	İmalat, Mali kuruluşlar
	İdari Gider Karşılıkları	30	70	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik
	Royalti ve Fiyat Farkı Karşılığı	0	100	-
	Diğer Karşılıklar	86,7	13,3	İmalat
Koşullu Varlıklar	İşletme Lehine Açılan Davalar	6,7	93,3	Mali kuruluşlar
	Alınan Teminatlar	30	70	İmalat, Mali kuruluşlar, Madencilik, Teknoloji
Koşullu Borçlar	İşletme Aleyhine Açılan Davalar	40	60	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Teknoloji, Madencilik
	Verilen Teminat	53,3	46,7	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji, Toptan perakende ticaret
	Verilen Kefaletler	10	90	İmalat, Mali kuruluşlar
	Vergi vb. Cezalar	20	80	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme
Hareket Listesi Mevcut (TMS 37 İle İlgili Karşılıklar İçin)		100	0	İmalat, Mali kuruluşlar, Ulaştırma depolama ve haberleşme, Madencilik, Teknoloji, Toptan perakende ticaret

Tablo 7’de karşılıklar bölümüne bakıldığında;

• Garanti Karşılıkları endeksteeki şirketlerin %16,7’si tarafından 2019 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Açıklama yapan işletmeler imalat, teknoloji, mali kuruluşlar ve ulaştırma, depolama ve haberleşme sektöründe yer almaktadır. Bu durumda garanti karşılıklarının dipnotlarda açıklanması 2017 yılına göre daha fazla sayıda işletme

tarafından gerçekleştirilirken, 2018, 2016 ve 2015 yıllarında açıklama yapan işletme sayısı aynı kalmıştır.

- Dava Tazminat Gider karşılıkları, endeksteki işletmelerin %76,7'si tarafından 2019 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu karşılıklara ilişkin açıklama yapan işletme sayısı 2018 yılı ile aynıdır. Açıklama yapanlar arasında imalat ve mali kuruluşlar sektöründeki işletmeler çoğunlukta olmakla birlikte tüm sektörlerden işletmeler bulunmaktadır.

- Sözleşmeye dayalı karşılıklar, endeksteki işletmelerin %10'u tarafından 2019 yılı finansal dipnotlarında açıklanmıştır. Bu açıklamalar sadece mali kuruluşlar sektöründeki bazı işletmelerce yapılmıştır. Bu orana göre açıklama yapan işletme sayısı 2016, 2017 ve 2018 yıllarına nazaran biraz daha düşüktür.

- Satış Prim/Satış İskonto karşılıkları, endeksteki işletmelerin %16,7'si tarafından 2019 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Bu oran 2015, 2017 ve 2018 yılları ile aynı iken, 2016 yılından daha yüksektir. Finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalar, imalat, ulaştırma, depolama ve haberleşme ve mali kuruluşlar sektörlerindeki işletmelerce yapılmıştır.

- Ceza ve zarar karşılıkları için endeksteki şirketlerin %20'si 2019 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklama yapmıştır. 2019 yılında ceza ve zarar karşılıkları için açıklama yapan işletme sayısı diğer yılların tamamından düşüktür. Finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalar, imalat, ulaştırma, depolama ve haberleşme, teknoloji ve mali kuruluşlar sektörlerindeki işletmelerce yapılmıştır.

- Montaj/Nakliye/Bakım Onarım Karşılıkları aynı 2015, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında olduğu gibi, BİST 30 endeksindeki işletmelerin %20'si tarafından 2019 yılsonu finansal tablolarının dipnotlarında açıklanmıştır. Finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalar, imalat, ulaştırma, depolama ve haberleşme ve mali kuruluşlar sektörlerindeki işletmelerce yapılmıştır.

- İade Karşılıkları endeksteki işletmelerin %6,7'si tarafından 2019 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. 2015 ve 2016 yıllarına nazaran açıklama yapan işletme sayısında az da olsa bir düşüş meydana gelirken, bu sayı 2018 yılı ile aynıdır. Bu açıklamalar, imalat ve mali kuruluşlar sektörlerindeki işletmelerce yapılmıştır.

- İdari Gider Karşılıkları, endeksteki işletmelerin %30'u tarafından 2019 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. 2019 yılında idari gider karşılıkları için açıklama yapan işletme sayısı diğer yılların tamamından düşüktür. Finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalar, madencilik, imalat, ulaştırma, depolama ve haberleşme ve mali kuruluşlar sektörlerindeki işletmelerce yapılmıştır.

- Diğer Karşılıklar ise BİST 30 endeksindeki işletmelerin %86,7'si tarafından 2019 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır, fakat bunların türleri hakkında ayrıca bilgi bulunamamıştır. Tüm sektörlerden

bazı işletmeler tarafından açıklama yapılmakla birlikte en fazla açıklama mali kuruluşlardan gelmiştir.

Tablo-7’de koşullu varlıklara bakıldığında, endeksteki işletmelerin %6,7’si tarafından işletme lehine açılan davalar ve %30’u tarafından alınan teminatlar 2019 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklanmıştır. Yapılan açıklamaların çoğu mali kuruluşlar sektöründe faaliyet gösteren işletmelerce yapılmıştır.

Tablo-7’de koşullu borçlar kısmına bakıldığında, endeksteki işletmelerin %40’ı tarafından işletme aleyhine açılan davalar, %53,3’ü tarafından verilen teminatlar, %10’u tarafından verilen kefaletler ve %20’si tarafından vergi vb. cezalar için koşullu borçları 2019 yılı finansal tablo dipnotlarında açıklandığı belirlenmiştir. Yapılan açıklamaların çoğu mali kuruluşlar sektöründe faaliyet gösteren işletmelerce yapılmıştır.

5. SONUÇ

TMS 37 standardı, belirsizliklere karşı tedbir almayı sağladığından finansal tabloların güvenilirliğini artıran bir standarttır. TMS 37 standardında yer alan hükümlerin, finansal tablo ile ilgilenen kullanıcıların doğru ve güvenilir kararlar alabilmesi için standartta yer aldığı şekilde uygulanması önemlidir.

Karşılıklar tutarı ve zamanı olmayan yükümlülüklerdir. Standartta göre karşılıkların muhasebeleştirilmesi için, mevcut bir yükümlülüğün olması, işletmeden nakit çıkışının muhtemel olması, tahminlerin güvenilir olması gerekir. Eğer bu üç kriter varsa karşılıklar finansal tablolara yansıtılır ve dipnotlarda standartta uygun bir şekilde açıklanır. Açıklamalar dönem başı, dönem içi ve dönem sonu karşılıklar olarak hareket tablosu adı altında toplanır.

Koşullu borçlar, yükümlülük güvenilir olarak tahmin edilemediğinde ve ekonomik kaynak çıkışına neden olup olmayacağı kesin olarak belirlenemediğinde sadece finansal tablo dipnotlarında açıklanır. Yükümlülüğün tutarı muhtemelen hesaplanabiliyorsa o zaman bilançoda karşılık ayrılabilir. Yine standartta yer alan koşullu varlıklar; işletmenin kontrolünde olmayan ve beklenmeyen olaylardan oluşan ve işletmeye ekonomik fayda girişi sağlaması ihtimali olan varlıklardır. Ekonomik fayda girişi kesin olmadığından tahakkuk ettirilmezler ve finansal tablo dipnotlarında açıklamaları yapılır.

Bu çalışmada, BIST 30 endeksinde işlem gören şirketlerin dönem sonu finansal tablo ve dipnotlarında, TMS 37’ye ilişkin temel açıklamaların ne ölçüde ve hangi konuları kapsayacak şekilde ele alındığı belirlenmeye çalışılmıştır. Kamuyu Aydınlatma Platformundan elde edilen finansal raporlar üzerinden BIST 30 endeksindeki işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarında 2015-2019 yılları içerisinde dava tazminat

karşılıkları ve diğer karşılıklar kullanımının ve açıklamalarının yoğun olduğu görülürken, royalti ve fiyat farkı karşılıklarının hiç kullanılmadığı ve açıklanmadığı belirlenmiştir. Ayrılan karşılıklar ve bunlara ilişkin oluşturulan finansal tablo dipnotlarının çoğunlukla imalat ve mali kuruluşlar sektörlerinden işletmelerce yapıldığı görülmüştür. Koşullu borçlar ve Koşullu varlıklar kullanımının yıllara göre çok fazla değişmediği, koşullu varlıklarda alınan teminatların, koşullu borçlarda ise verilen teminatların sıklıkla finansal tablo dipnotlarında açıklandığı belirlenmiştir. Koşullu borçlar ve koşullu varlıklara dair finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamaların çoğu mali kuruluşlar sektöründe faaliyet gösteren işletmelerce gerçekleştirilmiştir. Ayrıca hareket tablosu BIST 30 kapsamındaki tüm şirketlerde mevcuttur. Bazı şirketler çalışanlara sağlanan faydalar ile TMS 37 standardını aynı dipnot içinde açıklarken, çok az şirket, vergi karşılığını da aynı dipnot içinde kullanmıştır.

KAYNAKÇA

- Acar, E. ve Özkan S. (2018). Corporate Governance And Provisions Under IAS 37. *EuroMed Journal Of Business*, 12 (1), 52-72. doi: 10.1108/EMJB-03-2016-0007.
- Akça, N., ve Gönen, S., (2015). Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları Ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi. *Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3 (3), 89-105. <http://www.siyasetekonomiyonetim.org/index.php/sevad/article/view/281>.
- Cavlak, H. ve Cebeci, Y. (2018). Karşılıkların Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Şirketlerde Kullanımı. *Öneri Dergisi*, 13 (49), 109-128. doi: 10.14783/maruoneri.vi.290833.
- Çetin, A. ve Akarçay Öğüz, A., (2015). Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıkların İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29 (2), 407-430. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muiibd/issue/487/4526>.
- Demir, F., (2019). TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Bir Örnek Olay Çalışması. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>.
- Karabınar, S. ve Demirci, Ş. D. (2017). Tazminat Kavramı ve TMS 37 Kapsamında Tazminat Varlıklarının Sigorta Şirketlerinde Raporlanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10 (4), 55-68.
- Karagül, A. A., Çabuk, A., Erol, C., Bahar, B., Sevim, Ş. ve Sayılır, Ö., (2013). *Finansal Tablolar Analizi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Gerşil, A. ve Sönmez, F. (2007). Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar. *Mali Çözüm Dergisi*, 79, 121-140. <https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum79?e=25078185/58370305>.
- Saban, M., Küçüker, M. ve Küçüker, H. (2019). Garantilerin Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *MUFİDER Muhasebe Ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 2 (1), 47 - 54
- Tosunoğlu, C. ve Cengiz, S. (2019). TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulamaları. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (1), 61-82.

- Uşul, H. ve Özer Keçe, F. (2016). TMS 37 Kapsamındaki Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3 (5), 49-60.
- Yükçü, S. ve Yaşar, S. (2013). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların TMS 37 Standardı Kapsamında İncelenmesi. *Muhasebe Denetime Bakış Dergisi*, 40, 3-52. <https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/35cff749-7196-48e1-a65e-bbad7fac6f93/muhasebe-ve-denetime-bakis-dergisi-sayi--40>.


BÖLÜM VI

KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK VE KÜRESEL SOSYO EKONOMİK, POLİTİK SİSTEMİ*

*Corporate Social Responsibility and Its Global Socio Economic, Political
System*

Sarp Bağcan¹

*¹(Dr.Öğretim Üyesi), İstanbul Gelişim Üniversitesi,
e-mail: bagcansarp@gmail.com*

 ORCID 0000-0001-8075-378X

GİRİŞ

Günümüz toplumlarında sermaye, devlet, kamu yararı ve toplum arasındaki sınırlar küreselleşmeyle beraber sermaye lehine muğlaklaşmış, toplumsal eşitsizlikler artmıştır. Avrupa ve dünyanın ABD dahil çeşitli yerlerinde eşitsizlik temelli toplumsal hareketler yükselişe geçmiş, küreselleşmenin getirdiği ülke içi ve ülkelerarası eşitsizlikler (durum); Covid-19 pandemisinin özellikle sağlık ve ekonomi alanındaki etkileriyle iyice ortaya çıkmıştır.

Çalışma bu noktada yukarıdaki sürecin de temelinde yer alan neo liberalizm ve özelleştirmeler döneminde, kamudan sermayeye ve küresel sermayeye değer transferinde ortaya çıkan toplumsal sorunlarla ilgilenme iddiasında olan kurumsal sosyal sorumluluğu (KSS) merkezine almaktadır.

Zira kurumsal sosyal sorumluluk bu süreç içinde yükselişe geçmiştir ve kurumsal sosyal sorumluluk bu noktada birçok şeyin aynı anda görülüp tespit edilebildiği önemli bir kavramdır. Kavram; sermayenin (şirketlerin) kendi tarihsel gelişimi içinde ortaya çıkan yönetim anlayışları ile, Birleşmiş Milletler vb. İkinci Dünya Savaşı sonrası ortaya çıkan politik ve ekonomik örgütlenmeler ile sermaye arasındaki ilişkinin izlenebildiği; sadece şirketlerin yaklaşımını değil, kurumların şekillenmesini ve eşitsizliğin tarafları olan çevre ülkelerin sürece bakışını da gösterebilen bir noktada durmaktadır. Bu gelişmelerin içinde, eşitsizliklerin artması sürecinde küreselleşen sermaye, uluslararası ekonomi-politik örgütler ve toplumlar için yükselen bir kavram olan KSS'ye geçmişten günümüze bir bakış önemlidir.

* Bu çalışma, yazarın 2013 tarihli “Sosyal Devlet Bağlamında Yazılı Basında Sosyal Sorumluluk Kampanyaları: Hürriyet ve Milliyet Gazeteleri” başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

Küreselleşme süreci ulus devletlerin sınırlarını ekonomik, politik, kültürel ve zaman zaman da askeri açıdan aşındırıp şekillendirirken iletişim teknolojisinin gelişimi ile dünyada insanlar ve kurumlar arası temas hızlanmış, yoğunlaşmış ve toplumsal etkileşim hız ve büyüklük açısından olağanüstü bir boyuta ulaşmıştır.

Vatandaşlık, tüketicilik hareketleri de özellikle yeni iletişim ortamında ivme, hız ve büyüklük kazanmış; toplumsal duyarlılık ve tepkisellik artmıştır. Özelleştirmelerle kamu kaynak ve imkânları azalırken ortaya çıkan boşluğu doldurması üzere özel sektöre ve dolayısıyla işletmelerin (kurumsal) sosyal sorumluluk (KSS) anlayışına iyice ihtiyaç duyulmuştur. Toplamda bu durum ulusal veya küresel her türlü kurum ve işletme için ve aynı zamanda dünya güç merkezleri için de risklerine rağmen yönetilmesi/sürdürülmesi gereken bir ortam oluşturmuştur. Bu ortam Birleşmiş Milletler (BM), Avrupa Birliği (AB) gibi uluslararası organizasyonların, uluslararası şirketlerin yükselişi-uluslar/devletler arasındaki etkileşim, direnç ve uygulamalara bağlı olarak tarihsel bir arka plan zemininde zaman içinde şekillenmiştir. Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) bu kesişme, çatışma alanları içinde ortamında yükselmeye başlamış ve uluslararası bir gündem haline gelmeye başlamıştır. 1970'lerde yükselişe geçen neo liberalizm, 1980'lerde deregülasyon ile önu iyice açılmaya başlanan küreselleşme KSS'ye hız, önem ve güç kazandırmıştır. Bu hattı daha yakın planda incelemek önemlidir.

Hiçbir kurumun ve işletmenin içinde bulunduğu toplumdan bağımsız olması düşünülemez; zira en başta kendi varlıklarının devamı için toplumsal yapı ve talepleri dikkate almak durumundadırlar. Sosyal sorumluluk ise tam da bu noktada, işletme faaliyetleriyle toplumsal faydanın kesiştiği noktada yer almaktadır. İşletmeler, toplum içindeki varlığını sürdürmek için kendi ekonomik gelişmelerini artık toplumsal meşruiyet ve imajlarının güçlenmesi süreçleriyle birlikte ele almaya başlamışlardır. Sosyal sorumluluk kavramının gelişmesi, daha çok yukarıda belirtilen ekonomi-politik ve sosyo-ekonomik değişimlerin çerçevesinde gerçekleşmektedir.

Toplumun kuruluşlardan beklentilerindeki değişiklikler, pek çok ülkede devletin küçülmesi, özelleştirme çabaları ve dolayısıyla devletten beklenen pek çok sosyal içerikli çabanın artık daha çok kuruluşlardan bekleniyor olması gibi nedenlerle birlikte, günümüz rekabet koşullarında kuruluşların bir adım önde olabilmek, tercih edilebilmek, farklı olmak/farkındalık yaratmak amaçları da kurumların sosyal sorumlu olmasını etkileyen temel gelişmelerden bazılarıdır (Aktaran: Özgen, 1996: 31).

İlk başlarda sosyal sorumluluk olarak da tanımlanan kavram endüstri-toplum ilişkilerinin gelişimi sürecinde kurumsal sosyal

sorumluluk (kss) adıyla anılmaya başlamıştır (URL-1). Kurumsal sosyal sorumluluk aynı zamanda kamu politikalarına etki etmeyi kolaylaştıran, toplumsal değişmeye katkıda bulunan bir unsur olabilmektedir (L'etang ve Pieczka, 2002: 157- 159). Bu durum ise, kurumların çeşitli düzeylerde politik alana girmesini sağlamakta, küreselleşme sürecinde önemli bir uygulama olarak değerlendirilmesine neden olmaktadır.

Peki, kurumlar bu politik alanlara nasıl girecektir? Özellikle, Soğuk Savaş sonrası neoliberal dönem içerisinde ve küreselleşme sürecinde, sosyal sorumluluk ile ilgili önemli bir teorisyen olarak ortaya çıkan Kotler; bir ulusun bir şirket gibi yönetilmesi ve stratejik pazar yönetimi yaklaşımı benimsemesinden fayda sağlaması gerektiğini vurgulamaktadır; fakat kültürel ve politik faktörlere dikkat edilmelidir, bununla planlamacı bir ekonomi vurgulanmamaktadır. Bu noktada bir ulusun makro politikalarındaki gelişmeleri, tüketiciler, üreticiler, tedarikçiler ve distribütörler gibi mikro birimlerin davranış realiteleriyle entegre etmesinin önemli olduğu belirtilmektedir. Kotler, ekonomik yaklaşım olarak, bir ülkenin kültürel ve politik özelliklerinin makro politikalarda oynadığı kritik rolün tespit edilmesi ve ulusun kültürel ve politik unsurlarıyla ekonomi politikalarının aynı çizgiye gelmesi gerektiğini savunmaktadır (Kotler vd., 2000: 9-10). Devletler için önerilen bu yapı, aslında bu dönemde sermayenin içinde gelişeceği ekonomi-politik ortamı da ifade etmektedir ve yukarıda belirtildiği üzere, kurumların gireceği politik alanın/devletin tanımını da yeniden yapılmakta, kurumların bahsedilen politik alanlara nasıl girebileceği aynı anda işaret edilmiş olmaktadır. Bu, yeni bir ekonomi-politik ortam ve durumdur.

Çalışma, kurumsal sosyal sorumluluğun zaman içinde gelişimini ve kavuştuğu konumu, onun sistem çerçevesini çizen yapı ve düzenlemeleri netleştirmeye çalışmaktadır. Bunun için kavramın dünyadaki en önemli kaynak kişisi sayılabilecek Carroll'un bazı orijinal makalelerinden yararlanılmış; kavramı olumlayan yazarlardan kavrama eleştirel bakan araştırmacı ve yazarların eserlerine kadar pek çok kaynak taranmış, seçilen eserler vasıtasıyla konuya makro bir çerçeve kazandırılmaya çalışılmış, kavram bu çerçeveye oturtulmaya çalışılmıştır.

Konunun bu yolla derinlik kazanması, anlamlandırılması, konuyla ilgili farklı bakışlara vesile olmak çalışmanın temel amaçlarıdır. Zira yapılan literatür taramasında ülkemizde kurumsal sosyal sorumluluğun bu boyutta ele alındığı çalışmaların artmasının yararlı olabileceği görülmüştür. Bu tarz çalışmaların sunacağı bakış açısı, çerçeve ve ekonomik-politik yaklaşım; kavramın kendisinin de içinde yer alabileceği/konumlanabileceği bir zemin sunabilmesiyle değer ve anlam taşımaktadır.

KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK

Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı

Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS), şirketlerin kendisine, paydaşlarına ve halka sosyal açıdan hesap verebilir olmasına yardımcı olan, kendi kendini düzenleyen bir iş modelidir. Bu modelde şirketler, kurumsal vatandaşlık olarak da adlandırılan kurumsal sosyal sorumluluğu uygulayarak, ekonomik, sosyal ve çevresel de dâhil olmak üzere toplumun tüm yönleri üzerinde etki sahibi olabilirler (URL-2). Topluluk yatırımı, insan hakları ve çalışan ilişkileri, çevre uygulamaları ve etik davranışlar dikkate alınarak, tüm kurumsal karar alma süreçlerinin etkileri ve etkileri açısından farkındalık, kabul ve yönetim kurumsal sosyal sorumlulukta önemlidir (URL-3). Kurumsal bir anlayış ve uygulama olarak sosyal sorumluluk; ekonomik, hukuki, etik ve hayırseverlik boyutları taşımakta, kurumun sahibi, müşteriler, çalışanlar, topluluklar, rakipler, tedarikçiler, aktivist gruplar, toplumun geniş kesimleri ve diğer paydaşlarla ilişkiler içermektedir (Carroll, 1991: 40-44).

Kurumsal sosyal sorumluluk a) ekoloji ve çevre, b) tüketici, c) toplumsal gereksinimler, d) hükümet ilişkileri, e) maddi destek, f) çalışanlarla ilişkiler, g) ortaklarla ilişkiler, h) ekonomik faaliyetler gibi alanlarda eğitim, sağlık, çevre, kültür, spor vb. başlık altındaki projelerle hayata taşınmaktadır (Peltekoğlu, 2007: 191-194). KSS programları, hayırseverlik ve gönüllü çabalar işletmelerin markalarını güçlendirdiği gibi topluma fayda da sağlayabilmektedir (URL-2).

İçinde gerçekleştirildiği sosyal yapıyı da etkileyen kurumsal sosyal sorumluluk; genelde iş etiği, çevresel sorumluluk, sosyal sorumluluk ve paydaş yaklaşımları gibi dört odak alanında ele alınmaktadır ve marka değeri, itibar, çalışan ilişkileri, yatırımcı ilişkileri veya finansal performansını da etkilemektedir (Lockett, Moon ve Visser, 2006). Fakat KSS'nin öznesi olan uluslararası şirketlerin hükümetler, şirketler, toplum ve özel çıkar gruplarıyla da ilişkisi vardır. Şirketler bu yasal ve toplumsal çerçevede içinde toplumu şekillendirici birer unsura dönüşmektedir. Uluslararasılık ülkeden-ulusüstüne kadar kurumlara bağlanan bir hat ortaya koymaktadır (Rodriguez et al.). Dolayısıyla kavram bu bağlantı hattıyla küresel bir ekonomi-politik sisteme bağlanmaktadır. Çalışma bu sistemin resmini ortaya koymak üzere onu oluşturan/şekillendiren tarihsel süreç üzerinden geliştirilmiştir.

Sosyal Sorumluktan Kurumsal Sosyal Sorumluluğa Kavramın Tarihsel Gelişimi

Tarihsel dönüşüm, onu oluşturan ve etki eden gelişim noktaları üzerinden gerçekleşmektedir. Buna uygun olarak sosyal sorumluluk kavramı da, tarihin başından itibaren toplumların hayatında bulunmasına

rağmen zaman içinde teknolojinin, sermaye hareketlerinin gelişimine ve değişimine bağlı olarak ortaya çıkan burjuvazi, çalışan, tüketici gibi sosyal kategori ve sınıfların varlığı ile bugünkü anlamına ulaşmıştır.

Özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında gerçekleşen bloklaşma, siyasi ve ekonomik şekillenmeler ve bunların Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği vb. yapılar dâhilinde dünya üzerinde uluslararası kurum ve anlaşmalar ile tespit edilmeye çalışılması süreci ise, sosyal sorumluk kavramının; sadece ilgili ülkenin içinde değil uluslararası alan ve çerçevede içinde de ele alınmasına neden olmuştur. Ekonomik güçlerin ve şirketlerin zamanla büyümesi, toplum ve dünya içinde belirleyici bir güce erişmeleri, içinde buldukları toplumla ilişkilerinde ihtiyaç duydukları profesyonel yönetim anlayışı sonucu, zaman içinde, sosyal sorumluluk kavramı; kurumsal sosyal sorumluluk gibi daha özel bir kavrama dönüşmüştür.

Kavramın başlıkta hedeflenen ekonomi-politik çerçevesinin netleştirilmesi için, onun zaman içinde dönüşümüne ve onu etkileyen üretim-ekonomi, siyaset gibi kavramlarla ilişkisine değinmek gerekmektedir. İlişkiler ağı, tarihin içinde gelişmektedir.

Sanayi Devrimi ile İkinci Dünya Savaşı Arası Dönem

Buharlı makinenin icadı ve sanayileşmenin başlangıcının yaşandığı, gelişen makineleşme ile toplumlarda iş bölümüne bağlı olarak ortaya çıkan burjuvazinin ve işçi sınıflarının tarih sahnesine çıktığı bu dönem şirketlerin, tekelleşmelerin ortaya çıktığı, modern anlamda devleti oluşturan birçok ögenin tarih sahnesine çıktığı bir dönemdir. Bu öğeleri içinde bulunduran siyasi yapılar ise genel anlamda imparatorluktan ulus devlete doğru evrilirken, toplumsal sistemin temeli ve bir parçası olarak birey ve vatandaşlık kavramları belirmeye başlamış; Sanayi Devrimi ve değişen üretim biçimleri ile birlikte ortaya çıkmış olan burjuvazi, sermayenin ve gücün yeni sahibi olmaya başlamıştır. Bu gelişmelerin temelinde ise, bilimsel, ekonomik ve siyasi gelişmeler kadar felsefe ve din alanındaki yeni yaklaşımlar da oldukça etkili olmuşlardır. Ekonomi-politik ve sosyo- kültürel zemindeki değişmelere bağlı ve uygun olarak, ahlak ve etik kavramları zamanla değişime uğramış, sosyal sorumluluk kavramı da tarih içindeki bu gelişmelere göre şekillenmiştir (URL-1).

1920'lerden itibaren iş dünyası ve toplum ilişkileri savaş sırasında iş dünyasının savaş sırasındaki talepleri karşılama başarısı, iş adamları açısından devletin iş dünyasında yeni düzenlemelere gidebileceği endişesi, Bolşevizm tehdidi gibi unsurlarla değişmiş, iş dünyası iş etiği üzerine yoğunlaşmıştır. Öte yandan üretim biçiminin değişmesi ve yeni yönetici tiplerinin ortaya çıkması da bu dönemde görülmektedir. Seri üretim, tek elden üretim gibi ön plana çıkan yöntemlerle satıcı ve alıcı birbirlerinden uzaklaşmış, bu açılan mesafe içinde giderilmesi gereken sorun ve

çatışmalar artmıştır. Ortaya çıkan sorunları aşmak için sosyal sorumluluğa ihtiyaç duyulmaktadır. Öte yandan, birçoğu üniversite mezunu olan eğitilmiş bir yönetici sınıfı ortaya çıkarak, iş adamından bağımsız ve topluma karşı sorumluluk taşıdığı düşüncesiyle sosyal sorumluluk kavramına yönelmişlerdir (Yamak, 2007: 21-23).

Sosyal sorumluluk kavramının 1950'lere kadar gelişmesinde, tarih içinde iki büyük ekonomi-politik olay yer almaktadır. Birincisi, 1929 Büyük Ekonomik Buhranı ve İkinci Dünya Savaşı'dır. Bu olaylar Keynezyen politikaların ve Roosevelt'in New Deal programlarının oluşumuna zemin hazırlamıştır. Dışarıda uluslararası düzende Bolşevizmin kendine tehdit olarak görüldüğü, içeride ise birey-kurum-toplum-devlet ilişkisinin belirli bir düzene oturtulma ve sağlanma çabasında bulunduğu bir dönemdir.

İkinci Dünya Savaşı'ndan Günümüze Uzanan Dönem

1950'lere kadarki, şirketlerin daha çok yardım derneklerine bağlı buldukları hayırseverlik dönemi, 1953-1967 arasında sosyal sorumluluğun daha çok tanındığı ve toplum işlerine etki ettiği bilinçlenme dönemi, 1968-1973 arasında şirketlerin kentsel sorunlar, ırkçılık ve çevre kirliliği gibi özel sorunlara yoğunlaştığı sorun dönemi ve şirketlerin kurumsal sosyal sorumluluk konularına ilişkin ciddi yönetim ve örgüt faaliyetlerine başladığı duyarlılık dönemi, kurumsal sosyal sorumluluğun o güne kadarki tarihçesinde yer alan dört ana dönemdir. 1970'lerde tüketici hareketlerinde, küreselleşme ve dışa açılma faaliyetlerinde de bir artış olmuş; eşzamanlı olarak işletmelerin sadece kâr odaklı olması; çevre, toplum duyarlılıklarının ise az olması en büyük eleştiri konusu olmuştur. İşletmeler bu çerçevede imajlarını korumak ve/veya iyileştirmek adına stratejilerine ekonomik boyutun dışında sosyal boyutu da eklemişlerdir (Bayraktaroğlu vd., 2009: 35). Bu dönemde işletmelerin sosyal sorumluluk ilkeleri ile hareket etmelerini sadece genel tüketici kitleleri ve genç nüfustan oluşan bir aktivist kitlesi talep etmemiştir. Aktivistlerin arasında dini gruplar da vardır. Bowen'in de belirttiği Protestan Ahlak'a uygun düşecek şekilde 1971'de Metodistler, Fransiskanlar, Luteryenler gibi dini cemaatler de bir araya gelerek Uluslararası Sosyal Sorumluluk Merkezi'ni (International Center on Corporate Responsibility-ICCR) kurmuşlardır (Yamak, 2007: 43).

1970'lerde aynı zamanda, OPEC Petrol Krizi, Avrupa'da sosyal devlete ayrılan kaynakların azalması, nüfusun yaşlanması ve sigorta vb. maliyetlerinin artması gibi birçok savla birlikte Milton Friedman ve Hayek önderliğinde neoliberalizm kavramı gündeme getirilmekte, devletin ekonomideki varlığının ve sosyal devlete ilişkin uygulamaların olumsuz anlamda eleştirilmeye başlandığı, hatta devletin bunlardan el çekmesine ilişkin görüşlerin yükselişe geçtiği görülmektedir (Bağcan, 2013: 20-22).

Friedman 1970'te, hissedarlara karşı sorumluluğun bir işletme için en önemli öncelik olduğunu savlamaktadır. Dönem içinde bir taraftan onun görüşü test edilirken diğer yanda toplumsal sorumluluğun bir işletme için ötelenebilir bir şey olmadığı zamanla anlaşılmalıdır. Nitekim şirketler içinde bulunduğu toplumla ekonominin yanı sıra, paydaşlar, etik ve hukuki boyutlarla tanımlanan bir sosyal sorumluluk anlayışına doğru yol almaktadır (Carroll, 1991: 43).

Nitekim dünyada da pek çok dengenin değişmeye başladığı 1970'lerde yükselmeye başlayan neo liberalizm dalgası 1980'lerde ortaya çıkardığı deregülasyon hareketi ile devlet kamu sektörlerinden çekilmeye başlamış, özel sektöre alan açmıştır. 1970'lerde Birleşmiş Milletler'in (BM) uluslararası şirketlere karşı küçük, yoksul ve çoğunluğu Güneyli olan ülkelerin kendisini korumaya yönelik düzenlemeler önermesi üzerine şirketler kendi otonom düzenlemelerini ve özdenetimlerini yapmak istemiş, bunun için KSS'yi ön plana çıkartırken o ülkelere yabancı sermaye girişinin yollarını da birlikte açmıştır. Ülke içindeki olası toplumsal eleştiri ve direnç KSS vasıtasıyla da aşılmaya çalışılmıştır (Jenkins, 2005: 526-527).

1980'lerden itibaren sosyal sorumluluk iyice kurumsal sosyal sorumluluğa dönüşmüş; küresel kapitalist sistemin bir parçası haline gelmeye başlamıştır. Seksenlerin başındaki ekonomik durgunluk, vergi kanunundaki değişiklikler ve bütçe kesintileri sosyal sorumluluk projelerine ve ilgili sivil toplum kuruluşlarına akan kaynakları azaltmıştır. Reagan iktidarıyla birlikte önceki iktidarlar döneminde şirketlerin sosyal sorumlulukları konusunda yapılan düzenlemeler ve oluşturulan kurallar gevşetilmiştir. Bu durum, şirketlerin daha önce başvurmayı düşünmeyecekleri sosyal açıdan sorumsuz uygulamaların önünü açmış, seksen ve doksanlı yıllardaki skandallara zemin oluşturmuştur. Fakat yine de sosyal sorumluluk anlayışı kurumsallaşmış ve şirket uygulamaları içine yerleşmiş olduğundan dolayı tümüyle terk edilmemiştir. Siyahlar ve beyazlar bir arada çalışmaya alışmışlardı, kadın yöneticiler eskisi kadar yadırganmamaktaydı; pazarlama sorumluları neyin normal bir tüketiciyi öfkeli bir tüketiciye dönüştürdüklerini öğrenmiştir ve çevreye duyarlı ürünlerin şikâyetlerin önüne geçtiğini bilmektedirler. Şirketlerin bu dönemde uygulamalardan vazgeçmemelerinin diğer bir sebebi de altmışlı ve yetmişli yıllarda sosyal sorumluluğu şirket için kazançlı bir ortam görmeleri olmuştur. Ayrıca, sosyal sorumluluk, istikrarlı bir toplumsal ve politik çevrede iş yapmak için uygun şartları da yaratmaktadır. Nitekim şirketler artık toplumun tepkisinin ne denli güçlü olabileceğini ve istikrarın ne denli hızlı bozulabileceği konusunda deneyim kazanmıştır (Yamak, 2007: 54-55). 1980'lerde kurumsal tepkisellik ve iş ahlakı kavramları bir araya gelerek kurumsal sosyal politik süreçleri oluşturmuştur (Epstein, 1987).

1990'ların başlarında küresel sosyal yatırım, kurumsal itibar, topluluk ortaklığı, kurumsal sosyal politika, amaca yönelik pazarlama, uluslararası bağışlar, çalışan gönüllülüğü, sürdürülebilirlik ve küresel kurumsal vatandaşlık gibi kavramlar ön plana çıkmakta; eğitim, kültür sanat, sağlık, toplum hizmetleri, uluslararası yardımlar, sivil toplum ve ortaklıkları gündeme gelmektedir (Muirhed, 1999:15). 1990 sonrasında ise kurumsal sosyal sorumluluk stratejik bir seçenek olmanın ötesine geçmiş; günümüzde ise işletmeler için bir zorunluluk haline gelmiştir. Kurumların bir toplumsal özne olarak uluslararası alanda görülmesi daha çok doksanlı yıllardaki finans ve çevre ile ilgili skandalların ardından sosyal sorumluluk ve etik ile ilgili çalışmalara önem verilmiştir. 1990'ların ikinci yarısında kurumsal vatandaşlık, ABD Başkanı Clinton tarafından kullanılmaya ve teşvik edilmeye başlanmıştır (Yamak, 2007: 67).

Kavram ve sosyal sorumluluk uygulamalarına ilgi, 11 Eylül saldırılarından sonra kamuoyunun toplumsal duyarlılığı ile birlikte güçlenmiştir (Kotler ve Lee, 2008: 11). Kurumsal vatandaşlık bir kavram olarak 2000'lerden itibaren BM çerçevesince kabul edilen, standartları belirlenen, uluslararası kolektif sistemin işletme bazında tanımlanması gibi bir anlam da yüklenmiştir (Aydede, 2007: 143-144). Kurumsal sosyal sorumluluğun gerek ABD siyaseti ve batı merkezli küresel siyasal kurumların bir aracına dönüşmektedir.

Bu açıdan bakıldığında kurumsal sosyal sorumluluk, çeşitli uluslararası örgütlerin de gündem maddesi içinde yer almaktadır. Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Avrupa Birliği ve diğer ulusal ve uluslararası kuruluşlar ve hükümetler kurumsal sosyal sorumluluğun yaygınlaşmasında etkin rol oynamaktadırlar (Bayraktaroğlu vd., 2009: 36).

Bu gelişmelerin üzerinde gerçekleştiği genel zemine bakıldığında ise İkinci Dünya Savaşı sonrasında 1970'lerin ortalarına kadar genel anlamda bir sosyal devletin varlığından söz edilebilmektedir. Bu süreçte, Soğuk Savaş sonrası BM, AET, ILO vb. uluslararası örgütler sosyal sorumluluğa zemin teşkil edebilecek uluslararası çerçeveler çizmişlerdir; bu dönemde şirketleri sosyal sorumluluk açısından küresel anlamda bağlayan uluslararası bir sistem henüz tam olarak oluşmamıştır. Dolayısıyla sosyal sorumluluğun kendisi henüz netleşme aşamasında olduğu gibi konu hakkında net ve somut bir uluslararası örgütlenme henüz tam olarak mevcut değildir ya da şekillenme aşamasındadır.

KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK UYGULAMALARININ İÇİNDE GERÇEKLEŞTİRİLDİĞİ POLİTİK VE SOSYO EKONOMİK SİSTEM

Araştırmacıların kurumsal itibarın yönetilebilirliğine ilişkin tartışmalar yürütmesi söz konusudur. Araştırmacıların bir bölümü

kurumsal itibarın tamamen örgüt iradesinde yönetilebileceğini savunurken bir bölümü de kurumsal itibarın kısmi olarak yönetilebileceğini ve bunun da örgütlerin sahip oldukları politik ve ekonomik güce, uluslararasılaşma düzeyi, icra kurulu başkanlarının yetenekleri vb. çeşitli faktörlere bağlı olarak değişebileceği görüşünü savunmaktadır (Eryılmaz, 2008: 155).

Özellikle ticaretin önündeki sınırların mümkün olduğunca kaldırılmaya çalışıldığı, baskı gruplarının belirgin şekilde ortaya çıktığı, ekonomik açıdan tek kutuplu neoliberal dönemde kurumlar; BM gibi; ekonomik, kültürel, ekolojik, politik, sosyal birçok alanda faal olan uluslararası bir politik yapı içinde şekillendirilmeye de çalışılmaktadır. Kofi Annan, 2004 yılında BM’de düzenlenen Küresel Liderler Zirvesi’nde sosyal sorumluluk uygulamaları bağlamında en önemli metinlerden biri olan Küresel Sözleşme (Global Impact) [Global Compact] hareketi içinde sözleşmede var olan yaptırımların iş stratejileri ve uygulamalarının akışına tamamıyla entegre olması gerektiğini vurgulamakta; katılımcı şirketlerin yarısının kendi politikalarını revize ettiği raporunu paylaşmaktadır. Annan, ayrıca katılımcılara tedarikçi ve dağıtımıcılarla ilgili ilişkilerinde boşluklar olduğunu belirtmekte ve bunun doldurulması için öneriler getirmektedir. Global ve yerel düzeyde, daha çok şirkete ve insana imkân verilmesinin sözleşmenin ana stratejik hedefi olduğunu belirtmekte; gönüllü bir girişimci ve toplum yöneticisinin, etkili kanun ve düzenleyici sistemlerin yetersiz ve kamu kuruluşlarının yetersiz olduğu noktalarda, idari boşluk ve bozuklukları çözmek üzere harekete geçebileceğini belirtmektedir (Aydede, 2007: 143-145).

Kurumun içinde bulunduğu ülkenin ticari yapısı, etkileşimde bulunduğu toplum ve toplumsal değerler, baskı gruplarının, sivil toplum örgütlerinin ve tüketici örgütlerinin varlığı, o ülkeye ait hukuksal zemin ve uluslararası kuruluşlar tarafından belirlenen iş ve sorumluluk standartları ise bu kombinasyonu şekillendiren, çerçevesini çizen ana unsurlardır. Bütün bu çerçeve içinde bulunan kurum, aynı zamanda varlığını idare ettirecek bir eko-sistemin bir parçasıdır; kurum, bunlara bağlı olarak yaşayan, tepki veren, yöneten ve daha üst düzeyde şekillendirilebilen bir varlıktır.

Önceki bölümde bahsedilen kurumsal vatandaşlık kurumların içinde buldukları ülkeye ödev ve haklar yönünden bağlı bulunduğunu ifade eden bir kavram olarak onların gerçek bir vatandaş gibi davranarak kanunlara uymasını, toplumun değer yargılarına saygılı olmasını; çevre, doğal hayatın korunması, insan hakları, adalet gibi konularda duyarlı olmaları anlamına gelmektedir. Kavram, kurumun toplumun yararı için, kurumun ve faaliyetlerinin toplum üzerindeki geniş çaptaki etkilerini anlamak ve onları yönetmek olarak tanımlanabilmektedir (Özgen, 1996: 27).

Küreselleşme Sürecinde Yönetişim ve KSS

Yönetişim kavramı, kurumsal vatandaşın bir parçası olduğu dönemin kapitalist sisteminin özü, çerçevesi ve yönetiminin merkezi yapısının anlaşılması açısından önemlidir.

Yönetişim ilişki ağını merkezine alan, belli bir yapıyı değil ilişkiyi ele alan bir kavramdır. Geleneksel organizasyon yerine ilişki ağına dayanan bu model, devlet- toplum-piyasa arasındaki ilişkinin niteliğini ve yeni bir toplumsal örgütlenme tarzını ifade etme iddiasındadır. İlişki sözcüğü kesintisiz bir bağı anlatırken aktörler arasında birbiriyle örülü bulunan bir ilişkiselliğe işaret edilmektedir. Modelin hiyerarşik bir ilişki yerine eşitler arası (heterarşik) bir ilişkiyi esas aldığı, bunun ise hem örgütsel hem de yönetsel demokrasinin ifadesi olduğu ifade edilmektedir (Bayramoğlu, 2010: 147).

Yönetişim anlayışı, tekelleşme eğiliminin ivme kazandığı bir dönemde ortaya çıkmıştır. Sermayenin ulus aşırı ölçekteki merkezileşme eğilimi, küçük ve orta ölçekli işletmeciliğin ulusal ve yerel ölçekteki teşviki ve kaotik gelişimi ile eşzamanlı olarak gerçekleşmektedir. Yönetişim modeli aynı zamanda bir şirket yönetim modelidir; bu çerçevede değerlendirildiğinde sözü edilen iktidar modelinin, devlet ve piyasa alanını benzer ve hatta aynı esaslara göre biçimlendirmek gibi bir iradeyi ve iddiayı taşıdığı söylenebilmektedir (Bayramoğlu, 2010: 155). Devlet yönetimi (government) anlayışından yönetişime (governance) geçişin, kamu yönetimi alanında meydana gelen başlıca ve en önemli değişimlerden biri olduğu da konuya ilişkin bir diğer noktadır. Nitekim böylece hesap verebilirlik, şeffaflık, hukukun üstünlüğünün öne çıkması; sivil toplumun katılımı ile devletin gücünün verimli, etkin ve eşitlikçi kullanılması adına önemli gelişmelerin gözlemlenmesi mümkündür (Kapucu, 2012: 33).

Yönetişim kavramı, 1970'lerden regülasyon-deregülasyon hattındaki sosyal gerilimler ve eşitsizlikler bağlamındaki tartışmalardan, yoksul ülkeler ve uluslararası şirketler arasındaki gerilimden hareketle gelişmeye başlamıştır. Nitekim kavram, sermayenin uluslararasılaşması, ülke refahlarının kötüleşmesi, küresel koordinasyon ihtiyacı gibi nedenlerden dolayı gelişmiştir. Küresel bir yönetişim anlayışı bu süreçte doğmuştur (Levy, Kaplan, 2007).

Yönetişim yaklaşımında karşılıklı bağımlılık ilkesi, ülkelerarası ilişkileri, bu ülkelerin uluslararası kuruluşlarla (IMF- International Monetary Fund, WB- World Bank, UN- United Nations gibi) ilişkilerini, yine ülkelerin ulusötesi (şirketler, uluslararası NGO'lar-non governmental organization- gibi) ve ulusaltı yapılarla (bölgesel ve yerel yönetimler gibi) ilişkilerini derinden etkileyen stratejik bir ilkedir. Karşılıklı bağımlılık ilkesi, her şeyden daha çok siyasal egemenlik ve siyasal iktidar

tanımlarının üstü kapalı olarak dayandığı ulus ölçeğini tartışılır kılmaktadır. Yönetişim yaklaşımında iktidar modeli devlet, toplum ve piyasa aktörleriyle birlikte inşa edilmekte olup iktidar modeli, ulus ölçeği ile sınırlı değildir. Bu üçünün arasındaki ilişki; yerel, ulusal ve uluslararası ölçekte kurulabilmektedir (Bayramoğlu, 2010: 80).

Soros, uluslararası politik yapıdaki zayıflıkların uluslararası mali yapıdaki zayıflıklardan daha fazla olduğunu belirtmektedir. Soğuk Savaş sonrası, sınırların geçirgenleştiğini, devletin kamudan geri çekilmeye başladığı neoliberal dönemde uluslararası mali sistemin yeniden inşası ile birlikte kapitalist sistemin uluslararası kurumlarının sadece sivil toplum örgütleriyle daha iyi çalışabileceğinin düşünülmektedir. Yurttaşların ilkeleri olursa bunları hükümetlerine empoze edebilecekleri belirtilmektedir ve bu tarz demokratik devletlerden oluşan bir birlik savunulmaktadır. Sivil toplumun aktif mücadelesi yoluyla hükümetlerin birliğin ilkelerine bağlı kalabileceği vurgulanmaktadır (Soros, 2004: 14-15). Soros, aynı zamanda küresel anlamda yönetişimin iki ana ögesine işaret etmektedir. Ona göre dünyanın demokratik devletlerinin (gelişkin kapitalist ülkelerin) küresel bir açık toplumun inşası için bir araya gelmeleri gerekmektedir. Ayrıca dünya çapında açık toplumların gelişimini desteklemek ve devletlerin vatandaşlarına ve birbirlerine karşı davranışlarını yönetecek belirli kural ve kurumları oluşturmak gerekmektedir. Uluslararası politik yapı, onun tasarladığı açık toplum ilkelerine oturtulduğunda dini, ideolojik, toplumsal savaşların önü alınabilmektedir; bu da kapitalist sistemin sürdürülebilirliğini sağlamaktadır. Soros, süreci, Karl Popper'in tavsiye ettiği küçük küçük değişimleri öngören bir toplum mühendisliği olarak tanımlamaktadır (Soros, 2004: 68-69). Genel hatlarıyla Soros, küresel kapitalizmin bu dönemdeki egemenlik biçiminde sivil toplumcu bir revizyona gitmeyi önermektedir.

Yukarıda daha önce bahsedilen, neoliberal dönemde sermayenin ulus aşırılılaşması, sermayenin ulusal/toplumsal ihtiyaç ve sorunlarla yaşadığı çelişki, dengelenme problemi neticesinde ortaya çıkan veya şekillenen küresel yönetişim anlayışı tam da bu noktaya uygun düşmektedir.

Bu noktada Tarihin Sonu ve Son İnsan gibi neoliberal dönemin en önemli teorisyenlerinden biri olan Fukuyama'nın konu hakkındaki kitabının adı ise, tek başına yönetişimin merkezindeki makro amacın ne kadar yukarıda bahsedildiği gibi demokratik olabileceğini ortaya koymaktadır. Kitap, 21. yüzyılda yönetişim bağlamında devlet inşasını konu almaktadır. Fukuyama, yönetişimi, kurumsal ekonomi ve örgütsel kuram bağlamında ele alınmaktadır (Fukuyama, 2012: 76-82). Yazar ABD'nin başını çektiği kendi tanımıyla liberal enternasyonalist bir sistem tarif etmektedir; bu içinde Birleşmiş Milletler, Bretton Woods kurumları, GATT (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması), Dünya Ticaret

Örgütü vb. birçok örgütün bir sistemdir. Bunların uzantısı ya da bir parçalarıyla ile ABD'nin başını çektiği sistem; standart belirlemekten nükleer silahların güvenliğine, bilimsel iş birliğinden uçuş güvenliğine, banka işlemleri, ilaç tanzimi, uzay intifa hakkı ve telekomünikasyona kadar çok çeşitli sorunlarla uğraşan pek çok uluslararası örgütü bünyesinde içermektedir (Fukuyama, 2012: 144-145). Yönetişim bağlamında tanımlanan bu makro düzey uluslararası sistemde ya da batı kapitalizmin içindeki yönetim sisteminde farklılıklar kendini göstermektedir. Yapısal ya da dışsal farklılıklar, yönetişimin de sürdürülebilirliğini belirleyebilen unsurlardır.

Fakat bu süreçte küresel yönetişimin ekonomik ayağı, öznesi ve temel uygulayıcısı olan kurumsal vatandaşlık tanımı da oluşmuştur. Daha çok doksanlı yıllardaki finans ve çevre ile ilgili skandalların ardından sosyal sorumluluk ve etik ile ilgili çalışmalara önem verilmesinin de etkisiyle 1990'ların ikinci yarısında kurumsal vatandaşlık, ABD Başkanı Clinton tarafından kullanılmaya ve teşvik edilmeye başlanmıştır (Yamak, 2007: 67). Kavram ve sosyal sorumluluk uygulamalarına ilgi, 11 Eylül saldırılarından sonra kamuoyunun toplumsal duyarlılığı ile birlikte güçlenmiştir (Kotler ve Lee, 2008: 11). Kurumsal vatandaşlık bir kavram olarak 2000'lerden itibaren BM çerçevesince kabul edilen, standartları belirlenen, uluslararası kolektif sistemin işletme bazında tanımlanması gibi bir anlam da yüklenmiştir (Aydede, 2007: 143-144). KSS bir kavram olarak, öznesine ve görev tanımlarına küresel ölçekte kavuşmuş ve toplumsal fayda, hegemonya, emperyalizme kadar bir dizi tartışma alanı içinde uluslararası ekonomi-politiğin içine oturmuş gözükmektedir.

Daha önceki bölümde sosyal sorumlulukla ilgili en önemli uluslararası belge olan belirtilen Global Compact da BM bünyesinde imzalandığı belirtilmiştir; buna üye ülkelerden 2004 yılı verilerine göre toplamda 70 ülkeden 1500 sayıda şirket katılmıştır; bu sayı günümüzde artmıştır. Avrupa Birliği de takip eden bölümde ele alınacağı üzere sosyal sorumluluk konusunda merkezi bir sistem oluşturmuştur. Neoliberal dönemde kapitalizmin merkez güçleri arasındaki bu yeni yapılanmalara ve bunlara düşen rollere, sivil toplumculuğun önemli ismi Soros (Soros, 2004: 296) ve sosyal sorumluluğun en önemli isimlerinden Kotler (Kotler vd., 2000: 380-382) de değinmektedir.

Bu noktada KSS sisteminin neoliberal dönemdeki sivil toplum örgütleri (NGOs) ayağı da sistemin paydaş bileşenleri arasında yer almış ve (1970'lerdeki devlet/kamu yararı-şirket çelişmesini ve gerilimini aşmanın da yolunun iyice bulunmuş olduğu görülmektedir.

Kotler ayrıca kurumsal sosyal sorumluluğun önemli bir ismi olarak Kissinger'in yeni dünya düzeni tanımını benimsemektedir. Kotler, çevrenin bozulması, nüfus patlaması ve ekonomik bağımlılık gibi

konuların ancak dünya çapında düzeyde çözülebileceğini belirterek ortak konular tespit etmekte ve önermekte; Dünya Ticaret Örgütü, IMF, Dünya Bankası gibi kapitalist sistemin merkezi kurumlarının önemine işaret etmektedir (Kotler vd., 2000: 380-382).

Brzezinski'nin Soğuk Savaş sonrası küreselleşme dönemi için yaptığı dünyanın yönetilebilir küçük devletler, toplumlar vb. düzeyinde tasarlanmasına ilişkin ifadeleri (Brzezinski, 1997: 13) zemininde; neoliberal teorisyen Fukuyama ile sistemin genel hatları çizilmekte, Soros ile sivil toplumculuk ve kendi deyişi ile toplum mühendisliği tanımlanmakta, Kotler ile sistemin oyuncusu olan kurumsal vatandaş tanımına ve onun çeşitli konularla sosyo-politik dünyada uygulamalarından sosyal sorumluluğa varılmaktadır. Kuşkusuz, kapitalizmin çeşitli alan ve düzeylerinde bu sisteme katkıda bulunmuş ya da bulunmakta olan birçok kişi vardır. Bunların hepsi dönemin ekonomi-politik yapısını kendi yönlerinden tanımlamakta ve toplamda tamamlamaktadırlar.

Kitlelerin refahı, düşük gelir grubuna bağlı halk kitlelerine yönelik faydalar sağlaması ülkedeki temel yönetsel eksikliklerin ortadan kalkması anlamına gelmemektedir (Jenkins, 2005). Bölgesine, çevresine, doğal kaynaklarına, kimliklerine bağlı, kısmen farklı sosyal, ekonomik ve politik sistemleri sürdüren ve bunları koruma amacıyla hareket eden kitleler şirketleri ve uygulamalarını protesto etmektedir (Vanclay, Hanna, 2019). Şirket gündemlerinin belirleyicilik kazandığı ekonomi-politik yapı; kapitalizm, hegemonya, sivil toplumculuk bağlamlarında birleştirildiğinde şirketler için KSS'nin emperyalizm döneminin devamı bir şekilde ülkelere müdahale aracı olarak kullanılmasını da getirmiştir (Munshi, Kurian, 2005). Nitekim Afrika, Asya, Güney Amerika ülkeleri açısından KSS; uluslararası şirketlerin girdikleri ülkelerde yerel küçük ve orta boy işletmeler üzerindeki özellikle ekonomik baskıyı perdeleyen bir unsurdur. Oysa o ülke içindeki üretim zorlanmakta ve ülke büyük şirketlerin etkisine açık hale gelmektedir. Öte yandan ülkenin ekonomik sistemi Batı kapitalist merkezli şirketler arası yönetişime uyumlanmak yönünde baskı altına alınmaktadır. Yönetişime ilişkin şeffaflık, hesap verebilirlik gibi kavramlara indirgenmiş KSS, ilgili ülkenin sorunlarının yapısal nedenlerini de perdelemektedir (Khan, Lund-Thomsen, 2011). Görüldüğü üzere ekonomi-politik yapı Batı kapitalizmine uyumlanma sürecine girerken neoliberalizm, özelleştirme, deregülasyon gibi kavramların gelişimine paralel işleyen Batı kapitalist merkez-çevre ilişkisi de kurmaktadır. Bu durum aynı zamanda Kissinger, Brzezinski, Soros ve Kotler'in birbirlerini sistemik olarak tamamlayan ifadelerinin gelişmekte olan ülkeler açısından nasıl görülebildiğini göstermektedir. Aynanın arka yüzü ile önü tamamlanmaktadır.

Ortaya çıkan resim; küreselleşme sürecinde değişen etik anlayışı ile ilgili bölümde yer alan, kurumların etiğin ötesinde insan haklarıyla ilişkili olmaya düzeyine taşınması ile birlikte düşünüldüğünde; küresel kapitalist sistemin, etik ve insan hakları gibi değerler üzerinden devlet ve toplum yapılarına etki edebilmelerinin önünün açılmakta olduğu görülmektedir. Bahsedilen gelişmeler, yukarıda BM, AB gibi makro düzeyde yer alan ekonomi-politik dönem ve çerçeve içinde gerçekleşmektedir. Yönetişim uygulamaları sayesinde, özel sektör, uluslararası kurum veya kuruluşlar, sivil toplum örgütleri ve devlet kurumlarının bir arada bulunduğu ve iş birliğine gidebilecekleri bir toplumsal yapı ortaya çıkmaktadır; bu da, kurumsal vatandaşların, (yukarıdaki sisteme de uygun düşecek şekilde) bu yapının içerisinde toplumsal değişmeye etki edebilmelerine uygun bir ortam sağlamaktadır.

Böyle bir sisteme kapitalizm açısından neden ihtiyaç duyulduğu, sistemin geniş paydaş yapısı ve bileşenleri, hedefleri, konunun güvenlik boyutu, sistemin kendini karşısında konumladığı anlayışlar vb. birçok unsur Kofi Annan'ın Küresel Sözleşme Liderler Zirvesi'ndeki açılış konuşmasının metninde oldukça net olarak görülmektedir (Aydede, 2007: 143-147).

Sosyal sorumluluk, makro düzeyde bakıldığında, kendiliğinden kapitalist sistemin bir kamu yönetimi aracına dönüşmüş durumdadır, Soros'un Karl Popper'dan aktardığı gibi küçük küçük değişimleri öngören bir toplum mühendisliği unsuru olarak kullanılmaktadır; sistemin doğal bir ürünü ya da uzantısıdır; fakat bunlar büyük resmin içindekilerdir.

Bir saptama olarak, işletmelerin de her zaman bu makro politik sisteme bağlı olmaları gerekmemektedir ve sosyal sorumluluğun işletme bazında rekabet ortamı içinde somut katkılarının varlığının da tespit edilmesi gerekmektedir ve bu katkı nettir. Burada işletmelerin sosyal sorumluluk olgusunu/uygulamalarını bağımsız olarak değerlendirebileceklerini de göz önünde bulundurmamak; konunun politik angajmanlardan ayıklanarak daha ayrıntılı irdelenmesine, anlaşılmasına çalışmak ve bütüncül nesnel bir bakış sağlamak açısından gereklidir.

Sonuç olarak, bölümün çerçevesi makro düzeydedir ve makro açıdan bakıldığında tarihsel olarak sosyal sorumluluk, içinde yükselişe geçtiği bir ortama, onu besleyen koşullarla olduğu kadar, toplumsal ve kurumsal yönetim anlayışı ile de kavuşmuştur; sosyal sorumluluğun öne, açılmıştır. Sıradaki bölüm, sosyal sorumluluğun içinde gerçekleştirildiği bu uygun ortamı ayrıntılandırmaya ve netleştirmeye çalışmaktadır.

Sosyal Sorumluluk Açısından Etkin Olan Yapılar ve Düzenlemeler

Halkla ilişkiler departmanının görevi, kurumdaki diğer departmanlarla ortaklaşa hareket ederek kuruma sosyal sorumluluk niteliği

kazandırmaktır. Halkla ilişkiler kurumun, küresel kurumsal sorumluluklarını ve ajandayı belirlemekte olup, eleştiriyi teşvik eden öncü kuruluşlara yol göstermek, onları anlamak ve onlarla diyalog kurmak görevini taşımaktadır (Aydede, 2007: 40). En etkin şekilde duruma hakim olmak üzere, kurumun içinde bulunduğu sistemi tespit etmek ve bu sistemi oluşturan parçaları net bir şekilde sınıflamak sosyal sorumluluk kampanyaları için gündemi belirleyen unsurları ve bakış açılarını ortaya koymak gerekli olmaktadır. Bu bağlamda sosyal sorumluluk uygulamalarında etkin olabilecek olası kurum ve yönlendiriciler genel olarak şöyle sıralanabilmektedir (Göçenoğlu, Onan, 2008: 10):

- 1- Kurumsal yönetim ile finans kurumları
- 2- Çokuluslu şirketler
- 3- Yasama organları- devlet uluslararası düzlemde tanınan sözleşmeler
- 4- Sivil toplum kuruluşları
- 5- Medya

Fakat ülkelerin kimi yapısal farklılıklarından dolayı bu liste değişebilmektedir. Örneğin Türkiye’de Anglo-Sakson kurumsal yapıdaki gibi kurumsal yatırımcı ve yatırımcı aktivizmi, bankacılık sektörünün de itici bir güç olması beklenmemektedir (Göçenoğlu, Onan, 2008: 10).

Medya, globalleşme çalışmaları ve buna bağlı olarak düzenlenen etkinliklere odaklanmıştır. Uluslararası örgüt ve gruplar, Greenpeace, Human Rights Watch, Kızıl Haç, Transperancy Internatonal vb. global sivil örgütler (NGO) de gündem belirleyici unsurlar olarak önemlidir. Sadece bir ülkede bulunan fakat uluslararası sivil organizasyonlarla ilişkisi olan Doğal Hayatı Koruma Derneği, TEMA, Aile Planlaması Vakfı, TEGV gibi ulusal sivil toplum örgütleri keza önem arz etmektedir. Amerika ve Avrupa’daki yatırımcı gruplar da toplum çıkarlarını gözeten yatırımlar konusunda daha dikkatli olmaktadır. Lider sanayi ülkelerinde organize olmuş işgücü de, uluslararası ticaret birliği dernekleriyle birleşerek globalleşmenin değerini sorgulamaktadır.

Uluslararası Ekonomi Merkezi, Harvard Kalkınma Merkezi, Dünya Vahşi Yaşam Fonu, Çevre Koruma Fonu, Ethics Resource Center, TESEV gibi özel konularla ilgilenen, kâr amacı gütmeyen organizasyonlar ve think tankler, yine global bütünlüğün ve global anlamda yönetim meselelerinin öneminin artmasıyla birlikte sosyal sorumluluk alanıyla daha çok ilgilenmeye başlamışlardır (Aydede, 2007: 40-41).

Sosyal sorumluluk hakkındaki standartlaştırmalar arasında öne çıkanlardan bir bölümü Küresel Sekiz olarak adlandırılmaktadır. Bunlar

Küresel İşbirliği Anlaşması (Global Compact), OECD Çokuluslu Şirketler Rehberi (The OECD Guidelines for Multinational Enterprises), ILO Uluslararası Çalışma Örgütü İlkeleri (ILO Conventions), ISO 14001 Serisi, Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative), Küresel Sullivan İlkeleri (Global Sullivan Principles), SA8000 (Social Accountability 8000) ve AA 1000 (Account Ability 1000) düzenlemeleridir (aktaran Yamak, 2007: 138-139).

Birleşmiş Milletler çerçevesinde; Küresel İlkeler Sözleşmesi (Koç Topluluğu, 2011) imzalanmış; sağlık, kalkınma, çevre, eşitsizlik, eğitim, yoksulluk gibi toplumsal konulara ilişkin Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (URL-4) harekete geçirilmiş, çevre programları ve finans sektörüne odaklanmış olan ve finans sektörleri ve BM arasında önemli bir yapı olan UNEP FI (URL-5) ortaya çıkmış, 2000 yılında toplam 149 Devlet ve Hükümet Başkanı ve 40'tan fazla ülkeden üst düzey yetkilinin katıldığı küresel düzeyde insan onuru, eşitlik ve refahının hedeflendiği, yoksulluk ve açlığın kaldırılması, her ülkede ilköğretim olanaklarının hayata geçirilmesi, kadın-erkek eşitliğinin sağlanması, kadınların toplum içinde konumunun güçlendirilmesi, anne sağlığı, HIV-AIDS gibi hastalıklarla mücadele, çevreyi koruma ve sürdürülebilir kalkınmanın hedeflendiği Binyıl Bildirgesi kabul edilmiştir (URL-6).

OECD'nin Uluslararası Şirketler Kılavuzu ise kurumsal sorumluluk hakkında hükümetlerin kabul ettiği en kapsamlı belgedir. Şirketler, yatırım yaptıkları her yerde belirlenmiş olan prensiplere ve standartlara özendirilmektedirler. OECD Uluslararası Yatırımlar ve Çokuluslu İşletmeler Bildirgesi önemli bir çalışmadır (URL-7). ISO 14001 serisi ise kalite ve çevreye ilişkin bir standartlaştırma sistemidir; işletmelerin çevreye verdikleri zararı azaltırken hammadde ve enerji tüketimini azaltarak ekonomik kazanç sağlanmasına yardımcı olan bir sistemdir (URL-8). 2010 yılında 72'den çok ülke tarafından kabul edilmiş olan ISO 26000 standartları da yine gönüllülük esasına göre uygulanmaktadır ve şirketlerin sosyal, çevresel ve ekonomik düzeylerdeki çalışmalarında sürdürülebilirliği öne çıkartmaktadır. ISO 26000 şirketlerin sosyal sorumluluk çalışmalarını iş faaliyetlerine entegre edebilmelerine yardımcı olan ilk ve en kapsamlı standart olarak nitelenmektedir; şirketlerin tedarik zincirlerinden devlet ve sivil toplum ilişkilerine kadar birçok düzeydeki ilişkilerinde zorunluluk haline geleceği düşünülmektedir (URL-9).

GRI ise, bağlayıcılığı olmayan ve gönüllük esasına dayanan şirket uygulamalarının, ürün ve hizmetlerin ekonomik, çevresel ve toplumsal boyutlarını standart bir şekilde raporlamaları için temel kurallar içermektedir. Küresel Sullivan İlkeleri ise, yine gönüllülük esasına dayanmaktadır ve şirketlerin iş yaptıkları bütün ortamlarda ekonomik, toplumsal ve siyasal adaleti desteklemelerini teşvik etmekte; insan hakları, çalışan hakları, doğal çevre, toplumsal ilişkiler, adil rekabet gibi konuları

kapsamaktadır (Yamak, 2007: 44-47). Sosyal Hesap Verebilirlik Standardı olan SA8000 de yine bu bağlamda ve gönüllük esasına bağlı olarak uygulanan benzer bir standart sistemidir. İşçi sendikaları, insan hakları ve çocuk hakları örgütleri, akademisyenler ve işadamlarının birlikte ortaya çıkardığı bu sistem ile çalışan koşullarının BM İnsan Hakları Beyannamesi ve Çocuk Hakları Evrensel Beyannamesine uygunluğunu bağımsız bir kuruluş tarafından onaylanmasını ve sertifikalandırılmasını sağlamaktadır. Sosyal sorumluluk standardı olarak bilinmesiyle birlikte söz konusu standart aslında hesap verebilirliği vurgulamaktadır. Sosyal denetimin amacı, organizasyonun, toplumun beklentilerine cevap verebilme yeteneğini değerlendirmektir (aktaran Tak, 2009: 206).

ILO ise Çokuluslu Şirketler ve Sosyal Politika ile ilgili Ülkeler Üçlü Bildirgesi'ni, Avrupa Birliği ise Avrupa Birliği Avrupa Toplulukları Komisyonu Green Paper (Kurumsal Sosyal Sorumluluk ile İlgili Bir Avrupa Çerçevesinin Geliştirilmesi) belgesini yayınlamıştır (URL-10).

Avrupa Birliği Komisyonu ise 2006 yılından bu yana sosyal sorumluluk uygulama ve ölçümlmelerini stratejilerine eklemiş ve Avrupa Birliği'nin büyüme ve iş olanakları gibi atılımlarını desteklemesini öngörmüştür. Bu bağlamda Corporate Social Responsibility (CSR) Europe adında sosyal sorumluluk profesyonellerinden bir network kurulmuştur; burada kurumların sosyal sorumluluk projelerinin rutinine oturtulması, bu işlemin artılarının ve getirilerinin anlaşılması, şirket içi eğitimler, sürekli danışmanlık ve insan haklarına verilen önem gibi konular işlenmektedir (Aydede, 2007: 79).

Büyük resme bakıldığında işletmelerin ve kabul ettiği anlaşmalar ile hükümetlerin ve dolayısıyla devletlerin de sosyal sorumluluk bağlamında uluslararası ekonomi-politik bir sistem içinde oldukları ya da olmaya başladıkları görülebilmektedir.

SONUÇ

Tarihsel açıdan şirketlerin içinde buldukları kendi ülkelerinde daha çok içe kapalı bir ekonomi ve dine bağlı ve/veya kişisel hayırseverlikten hareketle tanımlanmaya başlayan KSS, zamanla ekonomilerin büyümesi, vatandaşlık ve tüketicilik bilincinin gelişmesinin getirdiği reaksiyonerliğe karşı rasyonel yön ağır basan, planlı, stratejik bir eyleme dönüşmeye başlamıştır. İkinci Dünya Savaşı sonrası süreçte refahın yeniden inşası sürecinden ve SSCB'nin dünyanın diğer kutbu olarak zayıflamasına denk düşen dönemde neoliberalizm yükselmeye başlamıştır.

Uluslararası şirketler yönetişimi ve KSS'yi geliştirmekte olan dünya ülke pazarlarına girerken oluşan dengesizlik ve gerilimlere karşı ülke içlerinden, BM gibi uluslararası kuruluşlardan gelen dengeleyici-kontrolcü

yaklaşımlara karşı bir tür öz denetim uygulaması olarak kullanmışlardır. Nitekim 1970'lerde BM ile sermaye arasında, sermayenin bulunduğu veya girmek istediği ülkelerde kendi lehine düzenlemeler talep etmesine karşı BM'nin, devletler ve toplumlardan yana olduğu görülmüştür. Bu durum, şirketlerin kendi özdenetim ve yönetim anlayışlarındaki gelişmelerinin sadece yükselen tüketici hareketleriyle veya işletme yönetimi anlayışıyla değil, yönetim anlayışının, şirketler için; küreselleşme/deregülasyon vb. öncesi ülkelere müdahale açısından ekonomi-politik bir araç olarak da kullanılabilme üzere geliştirildiğini göstermektedir.

1980'lerde özelleştirmeleri savunan, devletin/kamunun ekonomik alandaki müdahalelerine karşı çıkan deregülasyon kavramı uygulamaya konmuş dünyanın ikinci kutbu SSCB'nin çöküşünün yarattığı boşluk içinde süreç daha da hızlanmıştır.

Bir taraftan toplumsal duyarlılığın yarattığı krizlerin şirketleri merkez ve merkeze yakın ülkelerde sarsması, bir yandan şirketlerin girdikleri ülkeleri Batı kapitalist sistemine uyumlaştırma süreçleri KSS'nin gelişiminde etkili olduğu görülmüştür. Girilen ülkelerdeki küçük ve orta boy işletmeler küresel şirketlerin ve deregülasyonun baskısı altındayken büyük şirketler kendilerine sadece bir pazar değil bir imaj da inşa etmişlerdir. Kurumsal vatandaşlık, kurumların da toplum içinde hareket eden-etki eden bireyler gibi girdikleri ülkeler içinde hareket etmesini, bunu yönetim kavramıyla küresel olarak Batı kapitalist sistemine bağlamasını kolaylaştıran bir kavram olarak görülebilmektedir.

Kurumsal vatandaşlığın aynı zamanda özel sektörün toplum içinde sosyal konumunu da bildiren bir tanım olduğu; devletin kamudan çekilirken bıraktığı sosyal boşluk alanları doldurma görevi üstlendiği; Kotler gibi teorisyenlerin düşünceleri, Global Compact'ın içeriği, BM'nin yaklaşımları ve konuyla ilgili araştırmacılar incelendiğinde görülmüştür.

Kurumların, uzun vadeli ve sürdürülebilir sosyal sorumluluk projelerini bu sosyal boşluklar zemininde ve bu boşluk noktalarını konu ederek uygulaması mümkündür. Yaygın, etkin, uzun soluklu, sürdürülebilir kampanya konuları bu gerçeklik zemininden beslenmektedir. Fakat bu boşluk noktalarında küresel şirketlerin ülke içi küçük ve orta boyuttaki işletmelere baskısı, deregülasyon vb. göz önüne alınmalıdır. Zira bir yandan yapısal sorunlara gerçek ve uzun vadeli çözüm getirecek olan devletin de ülkenin kendi işletmeleriyle birlikte zayıflaması özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından söz konusudur. Kampanyalar, bu gerilim ve boşluk noktalarında konumlanabilmektedir.

2000 yılındaki Binyıl Zirvesi ve içeriği ile 2004 yılında BM çatısı altında BM'nin en üst düzey temsilcisi olan Kofi Annan'ın Küresel Sözleşme Açılış Zirvesi'nde ortaya koyduğu tablo kapitalist yönetim sisteminin yapısını ve genişliğini ortaya koymaktadır. Küresel eşitsizlik ve

çevre vb. sorunların gezegenin ve iş yapma biçimlerinin sürdürülebilirliğini etkilediğine ilişkin ifadeler mevcuttur. BM'nin merkezinde olduğu kurumsal vatandaşların ve sosyal sorumluluk uygulamalarının içinde bulunduğu bu yapıya ek olarak Avrupa Birliği'nin 2006'da üye ülkelerdeki sosyal sorumluluk profesyonellerinden oluşan Corporate Social Responsibility (CSR) Europe yapısını kurması ve sisteme eklenmiş olması önemlidir. Zira bu durum KSS açısından da, ekonomipolitik bir sistem olan Avrupa Birliği'nin de Batı kapitalist sistemine ve merkezi yönetim sistemine bağlandığını göstermektedir. Bu açıdan da sistem tamamlanmıştır. Dünya Bankası, OECD vb. birçok yapı da konu hakkında devrededir. Bu durum ise, devletlerin içinde buldukları toplumlarda zayıflarken yerine uluslar üstü bir sistemin müdahale edebilmesi bağlamında eleştirilebilmekte, fakat bu, sosyal sorumluluğun her kurum için, bu uluslararası kapitalist sistem çerçevesi içinde ve ona bağlı olarak gerçekleştirildiği anlamına gelmemektedir. Ancak şunu belirtmek gerekir ki 2000'lerde KSS bir kavram olarak, öznesine ve görev tanımlarına küresel ölçekte net bir şekilde kavuşmuştur. Sistem; küreselleşmekte olan sermayeye, BM, OECD, Avrupa Birliği vb. uluslararası organizasyonlar ile eklenmekte, küresel bir eko-sistem oluşturmaktadır.

Bu neoliberal dönemdeki gelişmelere ek olarak sivil toplum örgütleri (NGOs) de dönem içinde gelişmiş hatta bazıları (ör.Greenpeace vb.) küreselleşmiştir. Sivil toplum örgütleri de küresel yönetime eklenerek onun paydaşlarından biri haline gelmeye başlamıştır. Bu yolla 1970'lerdeki devlet/kamu yararı-şirket çelişkisini ve gerilimini aşmanın dolaylı bir yolunun da bulunmuş olduğu görülmektedir. Kapitalizm neoliberalizm sürecinde girdiği ülkelerdeki düzenleyici-kontrol edici ve kamuculuk potansiyeli taşıyan devleti küçültürken yalnızlaştırmıştır. Küresel yönetim sistemi bu açıdan hegemonyal bir araca dönüşmüştür. Genelde uluslararası sermayenin ülke içi artışına paralel giden devletin küçülmesi ile ülke içi küçük ve orta boy işletmelerin küçülmesi eş zamanlı giderken artan yapısal sorunların çözümünde sivil toplum örgütleri küresel şirketlerle zaman zaman yan yana konuma düşebilmiştir.

Teknik anlamda işletme bağlamında ise, 1990'ların başına kadarki süreçte sosyal sorumluluk fikri netleşmiş, bir performans tanımına varılmış, çeşitli performans sistemleri geliştirilmiş, sonuçta hayat içinde ve kurumsal işleyişleri gözlemleyerek oluşturulan bu soyut yönetim sisteminin, kendini gözlemlenebilen sonuçlara değin geliştirebildiği görülmüştür. Böylece, kapitalizmin ve doğal işletme mantığının verimlilik esaslarına göre elde edilen performansı değerlendirme ölçütleri ve yöntemleri üzerine çalışmalar yapılmış, bu soyut sistem; hayat içinde sosyal sorumluluk uygulaması ile elde edilen somut hedefler gibi ürettiği

ürünleri ile iş süreci ve ekonomi sistemi içinde somut ve net şekillerde tanımlanabilir hale gelmiştir.

Bu somutlaşma ve netleşmenin doğal bir uzantısı olarak, ekonomi ve ekonomi-politik kapitalist sisteme uygun olarak sosyal sorumluluğa ait endeksler oluşturulduğu, sosyal sorumluluğun borsada değer katan bir unsura dönüştüğü görülmüştür. Bu durum da, artık sosyal sorumluluğun şirketler için önemli ve somut kazanımları olan bir şeye dönüştüğünü göstermekte, hem kuruma değer katan hem de kurumu uluslararası ekonomi-politik üst sistemlere ve bu bağlamda bir yönetime doğru cezbeden bir yapının bulunduğunu işaret etmektedir; şu noktada konu, finans kapitalin de ilgi alanı içindedir. Sosyal sorumluluk sadece toplumsal bir uygulama olarak kendi yönetsel sistemini tamamlamamış, kapitalist sistem de onu finans kapitale eklemeyerek kendi sınırlarına katmış, kendi sınırlarını geliştirmiştir. Toplumsal değişim artık, aynı zamanda bu yolla da ekonominin ya da büyük ekonomik yapıların ilgi alanındadır. Uluslararası şirketler neoliberalizm bağlamında, ülkesine göre regülasyon-deregülasyon süreçleri içinde KSS vasıtasıyla kendilerine alan açmaktadır. KSS sadece sermayeye alan açmak için değil toplumsal direncin sermaye lehine azaltılması, tutum/davranış değişiklikleri için de kullanılmaktadır.

Nitekim sosyal sorumluluk, kapitalizm ve dünyanın genel toplumsal düzeni içinde özel sektörden ve kurumlardan beklenen doğal bir davranış olarak da algılanmaya başlamıştır. Kurumlar gittikçe artan rekabet ortamında kendi imajlarını ve algılarını yönetmek durumundadır; bu ve benzeri açılardan sosyal sorumluluk, bir araçtır. Her ne kadar çalışmanın merkezinde ekonomi-politik bir yaklaşım da olsa kavramın ekonomi politik bağlamına fazlaca yönelen bir dikkat; sistemin birey ya da atom düzeyindeki parçası olan kurumların (kurumsal vatandaş) bağımsız işleyebilme durumunu veya sosyal sorumluluğun onu uygulayan öznece ya da başka sistemlerce hedeflendirilebilecek, uygulanabilecek bir araç olma özelliğini gözden kaçırabilecektir. Bu durum da politik angajmanları nedeniyle bireyin, büyük resmi nesnel ve açık şekilde görmesini engelleyebilmektedir; üstelik konuya ilişkin bakışı açılım ve projeksiyon yapabilmesinin önünü tıkayabilecektir. Kavram, toplumsal fayda, kalkınma, hegemonya, emperyalizme vb. kadar bir dizi tartışma alanı içindedir. Devlet-sermaye ilişkisi, amaç, kullanım gibi açılardan şekillenen KSS sistemi toplumsal değişime etkisi yönüyle de mutlaka ele alınması gereken bir kavramdır.

Fakat bütün tartışmalara rağmen sosyal sorumluluk, tıpkı Fransız İhtilali'nden sonra gelişen vatandaşlık kavramının giderek Avrupa'dan çıkıp evrensel bir değere dönüşmesi gibi dünya çapında da toplumlar ve tüketiciler düzeyinde şirketlerden beklenmeye başlayan bir değer ve ölçüt haline gelmiştir/gelmektedir. Şirketlerden artık farklı toplumların -farklı ideoloji ve görüşleri de aşabilen- bir "kamu yararı" beklemesi olağan ve

evrensel bir hale gelmeye başlamıştır; fakat bunun özneleri-içeriği ve yönü gibi unsurlar her şey gibi yine tartışılabilir. Bütün bu makro değişimler, düzenlemeler, uygulamalar vb. unsurların çerçevesinde bakıldığında sosyal sorumluluğun toplumsal değişmeye etki açısından artık çok boyutlu bir stratejik araç olduğu açıktır. Neoliberalizmden, deregülasyondan kamu lehine geri dönüşün tartışıldığı günümüz dünyasında KSS'nin alacağı yön izlenmelidir. Küresel yönetişimin bir aracı olabileceği gibi bağımsız ulusal kalkınma planlarının da bir aracı olma olasılığı yüksektir. Tabi bu, ülkelerin kendi yapısal özellikleri ve iç dengelerine bağlı olarak değişebilecektir.

KAYNAKÇA

- Aydede, Ceyda, (2007). Yükselen Trend Kurumsal Sosyal Sorumluluk. İstanbul: MediaCat Kitapları.
- Bağcan, Sarp, (2013). Sosyal Devlet Bağlamında Yazılı Basında Sosyal Sorumluluk Kampanyaları: Hürriyet ve Milliyet Gazeteleri (Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bayraktaroğlu, G., İlter, B. ve Tanyeri, M., (2009). Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Pazarlamada Yeni Bir Paradigmaya Doğru, İstanbul: Literatür Yayınları.
- Bayramoğlu, S, (2010). Yönetişim Zihniyeti Türkiye’de Üst Kurullar ve Siyasal İktidarın Dönüşümü, 2. Baskı, İstanbul: İletişim Yayınları.
- Brzezinski, Z., (1997). Büyük Satranç Tahtası, İstanbul: İnkılap Yayınları.
- Carrol, A., (1991). “The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders”, Business Horizons 34(4):39-48 July 1991,157,241.
- Epstein, Edwin M. 1987. ‘The Corporate Social Policy Process: Beyond Business Ethics, Corporate Social Responsibility, and Corporate Social Responsiveness’. P.104, California Management Review, 29: 99–114.
- Eryılmaz, M. E., (2008). “Örgüt İtibarı Kavramı ve Yönetimi ile İlgili Bazı Sorunlar”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 8., Nu.1.
- Fukuyama, F., (2012). DEVLET İNŞASI Yirmi Birinci Yüzyılda Yönetişim ve Dünya Düzeni, Türkan Çolak (çev.), İstanbul: Profil yayınları.
- Göçenoğlu, C., I. Onan., (2008) “Türkiye’de Kurumsal Sosyal Sorumluluk Değerlendirme Raporu”. İstanbul:KSSD.
- İzmir Ticaret Odası, (2003). Şirketlerin Toplumla İlişkilerinde Yükselen Değer: Kurumsal Sosyal Sorumluluk, İzmir.
- Jenkins, R.,(2005). “Globalization, Corporate Social Responsibility and poverty”, International Affairs (Royal Institute of International Affairs 1944-) Vol. 81, No. 3, Critical Perspectives on Corporate Social Responsibility (May, 2005), pp. 525-540.
- Kapucu, N., (2012). Sivil Toplumun Kamu Politikalarına Etkin Katılımı: Yeni Kamu İşletmeciliğinden Yönetişime Geçiş ve Devlet-Birey İlişkileri, Yönetişim ve Yönetim Ekseninde KAMU YÖNETİMİ, Fatma Neval Genç (Ed.), Bursa: Ekin Yayınevi.

- Khan, F.R., Lund-Thomsen, P.,(2011). “CSR As Imperialism: Towards a Phenomenological Approach to CSR In the Developing World” Journal of Change Management, 11:1, 73-90, Vol. 11, No. 1, March 2011.
- Koç Topluluğu, (2011). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporu 2011, İstanbul.
- Kotler, P. Ve Lee, N.,(2008). Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Sibel Kaçamak (çev.), İstanbul: Mediacat Kitapları.
- Kotler, P., S. Jatusripitak ve Maesincee, S., (2000). Ulusların Pazarlanması (Ulusal Refahı Oluşturmada Stratejik Bir Yaklaşım), İstanbul:Türkiye İş Bankası yayınları.
- L’etang J. ve Pieczka, M., (2002). Halkla İlişkilerde Eleştirel Yaklaşımlar, Ankara: Vadi Yayınları.
- Levy D., Kaplan, R.,(2007). CSR and Theories of Global Governance: Strategic Contestation in Global Issue Arenas, The Oxford Handbook of Corporate Social Responsibility (Ed. A. Crane et al.)
- Lockett A., Moon J. & Visser M. (2006). Corporate Social Responsibility in Management Research: Focus, Nature, Salience and Sources of Influence, Journal of Management Studies 43:1 January.
- Muirhead, Sophia A. 1999. Corporate Contributions: The View from 50 Years. New York: The Conference Board. S.15
- Munshi, D., Kurian, P. (2005). “Imperializing spin cycles: A postcolonial look at public relations, greenwashing, and the separation of publics”, Public Relations Review 31 (2005) 513–520,
- Özgen, Ebru, (1996). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Projeleri. İstanbul: Maviyağaç Yayınları.
- Peltekoğlu, B. F., (2007). Halkla İlişkiler nedir?, İstanbul: Beta Yayınları, 5. Baskı.
- Soros, G, (2004). AÇIK TOPLUM Küresel Kapitalizmde Reform, Doğan Selçuk Öztürk (çev.), İstanbul:Truva Yayınları.
- Tak, Bilçin, (2009). İşletmelerin Sosyal Sorumlulukları ve Paydaş Grupları ile İlişkilerinin Yönetimi. İstanbul: Beta Yayınları.
- Üstünel, B., (1994). Ekonominin Temelleri, İstanbul: Alfa Yayınları, 6. Baskı.
- Vanclay, Frank, Hanna, Philippe (2019). “Conceptualizing Company Response to Community

Protest: Principles to Achieve a Social License to Operate, Land, MDPI, Open Access Journal, vol. 8(6).

Yamak, Sibel, (2007). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramının Gelişimi, İstanbul: Beta Yayınları.

Elektronik Kaynakça

URL-1 Carroll, A. B., (2009). “A History of Corporate Social Responsibility: Concepts and Practices”, Andrew Crane vd. (ed.), Oxford Handbooks Online, DOI: 10.1093/oxfordhb/9780199211593.003.0002. Erişim Tarihi: 01.07.2020.

URL-2 Investopedia (t.y.), <https://www.investopedia.com/terms/c/corp-social-responsibility.asp>. Erişim Tarihi: 10.07.2020.

URL-3 Oxford Reference (t.y.), <https://www.oxfordreference.com/view/10.1093/oi/authority.20110803095640497> . Erişim Tarihi: 20.07.2016.

URL-4 UNDP (t.y.), <https://www.undp.org/content/undp/en/home/sustainable-development-goals.html> . Erişim Tarihi: 06.06.2020.

URL-5 UNEPFI (t.y.), <https://www.unepfi.org/> . Erişim Tarihi: 07.07.2020)

URL-6 UN (t.y.), https://www.un.org/en/events/pastevents/millennium_summit.shtml . Erişim Tarihi: 7.07.2020.

URL-7 Oecd (t.y.), <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/38111419.pdf> . Erişim Tarihi:07.06.2020.

URL-8 Kalder (t.y.), http://www.kalder.org/iso_140012015_cevre_yonetim_sistemi_1 . Erişim Tarihi: 08.06.2020.

URL-9 İSO (t.y.), <https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html>. Erişim Tarihi: 06.06.2020.

URL-10 Aktan, C. C. & Vural, İ.Y. (2011). “Kurumsal Sosyal Sorumluluk (Uluslararası Kuruluşlar ve Hükümet Dışı Organizasyonlar Tarafından Yürütülen Başlıca Girişimler)”, <https://docplayer.biz.tr/2012702-Kurumsal-sosyal-sorumluluk-uluslararası-kuruluşlar-ve-hükümet-disi-organizasyonlar-tarafından-surdurülen-baslıca-girisimler.html> . Erişim Tarihi: 06.06.2020.

URL-11 Yılmaz, F., (2012). “İş Sağlığı ve Güvenliği’nin İyileştirilmesinde Kurumsal Sosyal Sorumluluğun (KSS) Önemi”, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iusskd/issue/886/9858> . Erişim Tarihi: 06.07.2020.

URL-12 Argüden, Y. “Kurumsal Vatandaşlık”, <https://arguden.net/makale/kurumsal-vatandaslik/> Erişim Tarihi: 06.06.2020.

