



ISSN 1304-8120 | e-ISSN 2149-2786

Araştırma Makalesi * Research Article

Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlık Bilgi Düzeyleri ve Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları: Malatya ve İzmir İli Örneği

Cripto Asset Knowledge Levels of Professional Accountants and Their Attitudes Towards Accounting for Cripto Assets: The Case of Malatya and İzmir Provinces

Müjde DEMİRCİ

Uzman, Bağımsız Araştırmacı
mujdeinanc@hotmail.com
Orcid ID: 0009-0003-2927-1402

Ahmet Fethi DURMUŞ

Prof. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
ahmet.durmus@inonu.edu.tr
Orcid ID: 0000-0001-6626-7291

Öz: Kripto varlıklar blokzincir teknolojisi ile üretilen kripto evrenindeki coinler ve tokenların tamamını ifade etmektedir ve merkezi bir otoriteye bağlı olmadan taraflar arasında işlemleri doğrulamak için kriptografik tekniklerin kullanıldığı varlıklardır. Yeni bir varlık sınıfı olan kripto varlıkların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine dair henüz yasal bir düzenleme mevcuttur değildir ve belirsizlik söz konusudur. Çalışmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık bilgi düzeylerini ölçmek ve bu varlıkların kullanımına ilişkin işlemlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine dair görüşlerini belirlemektir. Bu amaçla yapılan çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın örneklemini, Malatya ve İzmir illerinde bulunan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına Kayıtlı olan ve bu illerde mesleğini sürdüren muhasebe meslek mensuplarıdır. Uygulama anketinde meslek mensuplarının demografik özellikleri belirlemeye yarayan sorular dışında meslek mensuplarının kripto varlıklar hakkındaki bilgi düzeylerinin ölçülmesini amaçlayan sorular da sorulmuştur. Ayrıca kripto varlıkların hangi varlık sınıfında sınıflandırılması gerektiği, kripto varlıkların hangi hesapta izlenmesi gerektiği, kripto varlıkların hangi değerlendirme ölçeğine göre değerlemeye tabi tutulması gerektiği, kripto varlıkların nasıl vergilendirilmesi gerektiğini ölçmeye yönelik sorular yer almaktadır. Araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının kripto varlıklar hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları belirlenmiştir. Belirlenen anket sonuçlarına göre meslek mensuplarının kripto varlıklar ile ilgili bilgilerinin yetersiz olduğu ve nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine dair net bir görüşlerinin olmadığı konu ile ilgili belirsizliklerinin olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada kripto varlıkların finansal varlık olarak kabul edilmesi ve gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmesi gerektiği sonuçları öne çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kripto Varlık, Blokzincir, Muhasebe

Abstract: Crypto assets refer to all coins and tokens in the crypto universe produced using blockchain technology. These assets utilize cryptographic techniques to verify transactions between parties without being dependent on a central authority. As a new asset class, there is currently no legal regulation regarding the accounting treatment of crypto assets, leading to uncertainty in this area. The aim of this study is to measure the knowledge level of accounting professionals about crypto assets and to determine their opinions on how

Geliş Tarihi:26.08.2024

Kabul Tarihi:10.09.2025

Yayın Tarihi:30.04.2026

Atıf: Demirci, M. & Durmuş, A.F. (2026). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlık Bilgi Düzeyleri ve Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları: Malatya ve İzmir İli Örneği. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23(1), 157-177. Doi: 10.33437/ksusb.1538900

transactions related to these assets should be accounted for. The study employs a survey method, and the sample consists of accounting professionals registered with the Chambers of Certified Public Accountants in Malatya and İzmir, actively practicing in these cities. In addition to demographic questions, the survey includes questions aimed at assessing the knowledge level of accounting professionals regarding crypto assets. Furthermore, questions were asked to determine in which asset class crypto assets should be classified, in which accounts they should be recorded, which valuation method should be applied, and how they should be taxed. The results of the study indicate that accounting professionals do not have sufficient knowledge about crypto assets. According to the survey findings, it was determined that professionals have inadequate knowledge of crypto assets and lack a clear opinion on their accounting treatment, reflecting the uncertainty surrounding the subject. Additionally, the study highlights that crypto assets should be considered as financial assets and should be measured at fair value.

Keywords: Crypto Asset, Blockchain, Accounting

GİRİŞ

Kripto varlıklar, üretimi ve transferinin gerçekleşmesi için bazı kurallar içeren bir bilgisayar programı gerektirir, kripto varlıklar blokzincir veritabanı ile kriptografik olarak korunurlar açık ve merkezi olmayan bir ağ tarafından yönetilirler. Dağıtık defter teknolojisi üzerindeki tüm varlıkların tamamı kripto varlık olarak ifade edilir. İlk olarak üretilen coin Bitcoin'dir ve daha sonrasında çok sayıda Bitcoin'e alternatif olarak üretilen alternatif coinler mevcuttur ve bu coinler altcoin olarak ifade edilmektedir. Coinler kendi blokzincirleri üzerinde çalışırlar, kendi blokzincirleri üzerinde çalışmayan diğer varlıklarda token olarak ifade edilmektedir. Genel olarak tüm coin ve tokenler kripto varlık olarak anılmaktadır (İçten, 2021: 9). Kripto varlıkların tam kavram olarak bir anlamı henüz bulunmamakla birlikte net bir yasal düzenlemesi de mevcut değildir. Kripto varlık alım satımı ve kripto varlıklar ile mal veya hizmet alımını yasaklamamış ülkeler mevcut iken kullanımını tamamen yasaklamış ülkelerde vardır. Bazı ülkelerde ise kripto varlık alım satımı yasak değil ancak kripto varlıklar ile mal veya hizmet alımı yasaktır. Türkiye'de bu kısıtlı kullanım uygulaması geçerlidir.

Yasal bir zemini olmayan ve herhangi bir merkezi otoriteye bağlı olmayan kripto varlıkların sayısı ve türü her geçen gün artmakta ve kullanımı yaygınlaşmaktadır. Bu yaygın kullanım kripto varlıklar hakkında farkındalığın belirlenmesini ve çözümlenmesi gereken birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. Bu sorunlardan en önemlisi de muhasebe kayıtlarının nasıl tutulması gerektiğidir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) veya herhangi bir standart setinin kripto varlık işlemlerini tam anlamıyla düzenlemediği görülmektedir.

Kripto varlıkların hangi varlık grubunda yer alması gerektiğine dair çalışmalarda bu varlıkların nakit ve nakit benzeri olarak mı, emtia (stok) olarak mı, finansal varlık olarak mı, maddi olmayan duran varlık olarak mı kabul edilmesi konusunda net bir sonuca ulaşılmamıştır.

Bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık bilgi düzeylerinin belirlenebilmesi ve kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi hakkındaki tutumlarının ortaya konulabilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda Malatya ve İzmir İllerinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile yüz yüze anket yapılarak çalışma tamamlanmıştır. Çalışma sonucunda Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık bilgi düzeylerinin oldukça düşük olduğu ve çoğunlukla kripto varlıkların finansal varlık olarak kabul edilmesi ve gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmesi gerektiğini düşündükleri tespit edilmiştir.

Literatür Taraması

Literatürde, kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik farklı yaklaşımlar ve öneriler bulunmaktadır. Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi üzerine, özellikle son yıllarda çok sayıda çalışma yürütülmüştür. Bu çalışmaların önemli bir kısmı kripto varlıklarının hangi muhasebe grubunda sınıflandırılması, tanınması ve vergilendirilmesi gerektiğine dair araştırmaları içermektedir.

Serçemeli (2018), çalışmasında kripto teknolojisinin araştırılması için ülkelerin kurul belirlemesi gerektiğini, kripto varlıkların ortak bir tanımlamasının yapılmasını ve muhasebeleştirilmesi için kripto

varlıklar hakkında dünya genelinde kabul gören uluslararası standartların hazırlanması ve uygulanmasını önermektedir.

Temelli (2019), çalışmasında kripto paralardan bitcoinin işleyişi ve özellikleri ile ilgili bilgi vererek, ülkemizde bitcoin işlemlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda değerlendirmelerde bulunmaktadır. Muhasebenin özün önceliği kavramı dikkate alınarak kripto paraların hazır değer, döviz birimi, menkul kıymet ya da ticari mal olarak muhasebe kayıtlarının yapılması gerektiği ve konu ile ilgili muhasebe vergi düzenlemeleri ile yasal düzenlemelerin yapılması gerektiğini belirtmiştir.

Özkul ve Baş (2020), çalışmalarında ulusal mevzuat ile uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) çerçevesinde kripto paralarla ilgili yapılacak düzenlemelere, ilgililere yol göstermek için kripto varlıkların muhasebeleştirme ve vergilendirme yaklaşımlarını incelemektedirler ve kripto para birimlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda yasal düzenlemelerin eksik olduğu vurgulanmaktadır.

Sayar vd. (2021), çalışmalarında kripto paralar hakkında dünya genelinde bir tanım eksikliği olduğunu, bu durumun muhasebeleştirme ve raporlama açısından zorluklar yarattığını vurgulamaktadır. Çalışma, Kripto varlıklar genelinde muhasebeleştirilme konusunu Bitcoin olarak daraltarak ele almakta ve öneriler sunmaktadır.

Koç (2022) Çalışmasında kripto paranın, nakit ve nakit benzeri, finansal araç, stok veya maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi halinde TMS/TFRS'ye uygun olarak hangi hesap başlıkları altında sunulabileceğine ilişkin açıklamalar ve nasıl muhasebeleştirilebileceğine ilişkin örnek muhasebe kayıtları sunarak, kripto paranın standartlar doğrultusunda muhasebeleştirilmesi konusunu açıklamayı amaçlamıştır. Çalışma sonucunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda kripto paranın TMS/TFRS'lere uygun olarak muhasebeleştirilebilmesinde en uygun yaklaşımın, kripto paranın maddi olmayan duran varlık kapsamında değerlendirilmesi olacağını ifade etmiştir.

Binici ve Aslan. (2022) çalışmalarında kripto varlıkların kavramsal çerçevesini, teknik ve hukuki altyapısını ele alarak kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konularını, Uluslararası Muhasebe Standartları açısından değerlendirmektedirler. Kripto varlıkların merkezizsiz bir konumda olması ve var olmayan bir kayıt kuruluşu üzerinden değerlendirme yapılmasının zorluğundan bahsederek kripto varlıklar ile ilgili yasal mevzuatın ivedilikle oluşturulması gerektiğini vurgulamaktadırlar.

Sabuncu (2022) çalışmasında kripto varlık işlemlerinin ilk kayıt, değerlendirme ve elden çıkarma hususları ile ilgili varsayımsal örnekler oluşturularak işlemlerin muhasebeleştirilmesine yönelik yapılan karşılaştırmalı açıklamalarla uygulayıcılara ve literatüre katkı sunmaya çalışmıştır.

Kılıç ve Alataş (2023), kripto varlıkların muhasebeleştirilmesinde öne çıkan hesap gruplarını; nakit ve nakit benzeri varlıklar, finansal araçlar, stoklar ve maddi olmayan duran varlıklar olarak listelemiş ve çalışmalarında, kripto paraların maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesinin literatürde en çok tercih edilen seçenek olduğunu belirtmektedirler.

Klopper ve Brink (2023) çalışmalarında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) Finansal Raporlama Kavramsal Çerçevesi'ne dayanarak kripto para birimleri için en uygun muhasebe işlemini belirlemeyi amaçlamaktadır. Kavramsal çerçeve, kripto para birimlerini muhasebeleştirilmesinin en uygun yolunun bir varlığı gerçeğe uygun değerden tanımak olduğunu göstermiştir. Bu muhasebe uygulaması, aracı kurumların elinde bulundurduğu Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 2 stoklar ve IAS 38 yeniden değerlendirme modeli kapsamındaki varlıkların muhasebesiyle uyumludur.

Üstünsoy ve Kaya (2023) çalışmalarında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile muhasebe meslek mensuplarının görüşleri çerçevesinde kripto paraların nasıl muhasebeleştirilebileceğini tespit etmeyi amaçlamıştır. Çalışma sonuçlarına göre muhasebe sistemi açısından kripto paraların bir varlık kalemi olduğu üzerinde görüş birliği sağlanmış olsa da hangi varlık türü olduğu konusundaki belirsizlik devam etmektedir. TMS/TFRS kripto paraların

stok ya da maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmasına işaret etse de muhasebe meslek mensupları kripto paraları nakit ve nakit benzeri ya da finansal araç olarak değerlendirmiştir.

Luo ve Yu (2024) kripto para kullanan kırk küresel şirketin finansal tablolarını ABD ve uluslararası finansal raporlama uygulamaları çerçevesinde analiz etmeyi amaçlamışlardır. Çalışmada Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) arasındaki tutarsızlıklar ve kullanıcıları firmalar genelinde varlık değeri, likidite, karlılık ve nakit üretme yeteneklerini değerlendirmede yanıtlanabilecek çarpıtmalar açıklanmıştır. Çalışma sonucunda özellikle, gelir üreten faaliyetlerde kripto para birimi alan firmaların, kripto para birimlerini farklı ölçüm tabanları kullanarak maddi olmayan varlıklar olarak hesapladığı ve ilişkili nakit girişlerini farklı şekilde sınıflandırdıkları, bazı firmaların ise kripto para birimlerini maddi olmayan varlıkların olağan uzun vadeli konumuna yerleştirirken, diğerlerinin maddi olmayan varlıkları likit, kısa vadeli varlıklar olarak değerlendirdikleri görülmüştür.

Akanbi (2024) çalışmasında Nijeryada ki muhasebe meslek mensuplarının kripto varlıklarının finansal tablolarda nasıl yansıtılması gerektiği konusundaki görüşlerini araştırmayı amaçlamıştır. Çalışma bulguları katılımcıların kripto varlıkları, maddi olmayan varlıklar, nakit ve nakit benzeri varlıklar, stok ve finansal araç gibi çeşitli varlık biçimlerine göre sınıflandırdığını göstermiştir. Çalışma sonucunda kripto varlıkların varlıkları elinde bulunduran kuruluşların finansal tabloları üzerinde bir etkiye sahip olduğu, kripto varlıklar için özel olarak bağımsız standartlara ihtiyaç olduğu ve genel olarak kripto varlıkların düzenlenmesine ihtiyaç olduğu ifade edilmiştir.

Şahin (2024) Metaverse platformlarında muhasebeye duyulacak ihtiyacın boyutunu tespit etmek amacıyla yaptığı çalışmada; sanal evrenlerde ticari işlemler olduğu sürece muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğunu, muhasebe sistemlerinin hedeflerinin aynı kalacağını ancak iş yapma şekillerini yeniden şekillendirerek geleneksel muhasebe paradigmasını önemli ölçüde etkileyeceği sonucuna varmıştır.

Judijanto vd. (2024) çalışmalarında kripto paralar için finansal raporlama standartlarındaki zorlukları ve çözümleri incelemişlerdir. Çalışma Fiyat oynaklığı, belirsiz muhasebe işlemleri ve dijital varlık değerlemesindeki zorluklar gibi temel engelleri vurgulamaktadır. Öte yandan, işlemlerin şeffaflığını ve izlenebilirliğini iyileştirmek için blok zinciri teknolojisinin benimsenmesi, doğrulama ve değerlendirme için gelişmiş algoritmaların kullanımı ve uyarlanabilir yönergelerin geliştirilmesinde uluslararası iş birliği dahil olmak üzere potansiyel çözümleri de araştırmışlardır. Çalışma sonucunda belirtilen yaklaşımları entegre ederek, kripto paraların muhasebesinin daha güvenilir ve küresel finansal raporlama standartlarına uygun olacak şekilde iyileştirilebileceğini belirtmişlerdir.

Kripto Varlıklar

2008 yılında Dünya genelinde yaşanan ekonomik kriz sonrasında ülkelerin merkez bankalarının fazla miktarda para basması enflasyonun artmasına ve paranın değer kaybetmesine neden olmuştur (Tılı, 2021: 12). Bu kriz döneminde insanların farklı bir varlık arayışı ilk kripto para birimi olan Bitcoin'e ilgiyi arttırmıştır. Bununla birlikte mevcut finansal yapının ortaya koyduğu parasal sistemden farklı bir para sisteminin gerekliliği fark edilmiş ve kripto varlıklar ortaya çıkmıştır (Özku, 2022: 52).

“Ernst&Young Denetim Firması'nın çalışma raporlarına göre kripto varlıklar, dağıtılmış defterlerde kaydedilen dijital varlıklar olarak bilinmektedir ve adlarını halka açık, izinsiz dağıtılmış defterlerde kullanılan kriptografik güvenlik mekanizmalarından almaktadırlar. Bir başka raporda ise kripto varlıklar varlık birimlerinin üretimini düzenlemek ve merkezi otorite olmadan taraflar arasında transferi doğrulamak için kriptografik tekniklerin kullanıldığı dijital varlıklar olarak tanımlanmaktadır” (Zengin, 2022: 113).

“Kripto varlıklar; dağıtık defter teknolojisinin bir uygulaması olarak ortaya çıkan ve elektronik ortamda aktarım, saklama ve takas faaliyetlerine konu edilebilen bir değer veya sözleşmeden doğan bir hakkın güvenli dijital ortamda kriptografik olarak temsilini ifade etmektedir” (KGK, 2021).

Kripto varlıklar kabul görmüş “bazı temel ortak özelliklere sahiptir. Bu özellikler aşağıdaki gibidir:

- Kripto varlıklar ulusal makamlara bağlı değildir

- Herhangi bir geleneksel varlık sınıfına tam olarak uymazlar
- Merkezi olmayan bir aktör ağı tarafından karar vermeyi ifade ederler
- Bu ağlarda karar vermeyi yönetmek için birden fazla farklı model kullanırlar (Elliott, 2018:3).

Kripto Varlıkların Sınıflandırılması

Kripto varlıklar kendi içinde coin ve token olarak iki gruba ayrılır. Bu iki kripto varlık türü de kendi içinde alt gruplara ayrılmaktadır. Coinler, bitcoin, altcoin ve stablecoin (sabit coin); Tokenler Ödeme tokenleri, Hizmet tokenler, varlık tokeni olarak sınıflandırılır. Bu ayrım şekil 1 de gösterilmiştir.

KRİPTO VARLIKLAR	COİN	BİTCOİN
		ALTCOİN
		STABLECOİN
	TOKEN	ÖDEME TOKENİ
		HİZMET TOKENİ
		VARLIK TOKENİ

Şekil 1: Kripto Varlıkların Sınıflandırılması

Coin (Kripto Para)

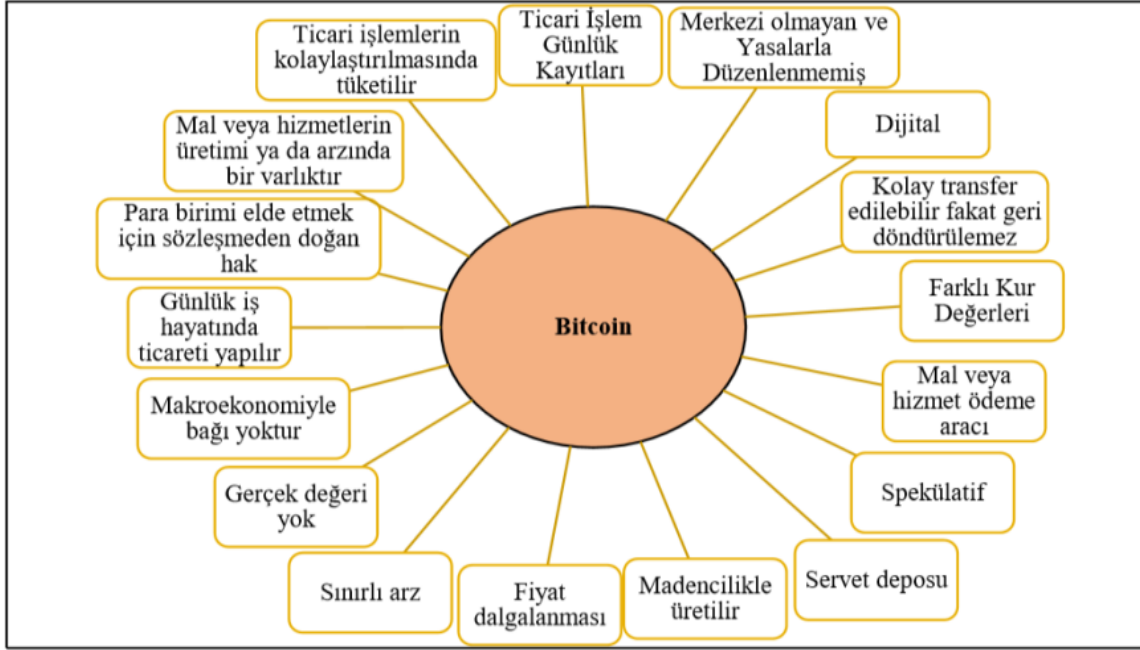
Teknolojinin gelişmesi ile birlikte ekonomik faaliyetlerde ödemeler, para transferleri ve ticari işlemler dijital ortamda gerçekleşmeye başlamıştır (Özkul, 2022: 50). Coin paranın işlevlerini dijital ortamda gerçekleştirmek için tasarlanmış şifreli para birimidir. Kendilerine ait blokzincirleri vardır (Çelik, 2022: 21). Coinler herhangi bir otorite tarafından denetlenmezler, tüm işlemler blokzincir veri tabanında kayıt altında tutulur istenildiği zaman işlem geçmişleri izlenebilir. Sınırlı sayıda insan tarafından kullanıldığı için değişim aracı olarak yaygınlaşmamıştır. Genellikle yatırım aracı ve değer saklama aracı olarak kullanılır (Özkul, 2022: 54).

Bitcoin

Coin'lerin sınıflandırılmasında ilk üretilen coin Bitcoin'dir. Bitcoin 2009 yılında Satoshi Nakamoto isimli kişi veya kişiler tarafından kodlanmış ve üretim miktarının sınırlı olması üzerine inşa edilmiştir. Bu rakam 21 milyon adet olarak belirlenmiştir (Çelik, 2022: 23). Bitcoin ağında gerçekleşen işlemlerde kullanıcının kimliği dışındaki bütün bilgiler herkes tarafından görülmektedir. Bitcoin, herhangi bir fon sahibini tanımlamak için kişisel bilgileri kullanmaz, kişisel bilgiler yerine fon sahiplerinin Bitcoin adreslerini kullanır. Bu adresler takma isim olarak kabul edilir. Burada yapılan işlemler diğer ödeme sistemlerini düzenleyen yasaların kapsamına girmemesi nedeniyle bazı riskleri taşımaktadır. Bu sebeple Bitcoin'in kabul edilebilir ve uygulanabilir bir ödeme aracı olarak görülmemektedir (Al-Dulami, 2021: 509). Bazı ekonomistlere göre bir paranın işlevlerini yerine getirebilmesi için sahip olması gereken bazı özelliklere Bitcoin de sahiptir. Bu özellikler:

- Değişim aracı olma
- Bölünebilme
- Taklit edilememe
- Transfer edilebilme
- Değer saklama

Ancak, bir merkez bankası tarafından kontrol edilmedikleri ve yazılı olarak basılı bir belge olmadıkları için para politikası aracı sayılmazlar (Aslantaş Ateş, 2016: 354). Bitcoin'in bazı özellikleri Şekil 2'de gösterilmiştir.



Şekil 2 Bitcoin'in Karakteristik Özellikleri

Kaynak: (Sarıkaya, 2020: 14)

Altcoin

Bitcoin'e alternatif olarak geliştirilen Altcoin , "Alternative to Bitcoin" kısaltmasıdır ve bitcoin harcindeki kripto varlıkları ifade edebilmek için kullanılan bir kavramdır (Bitlo, 2022). Kripto varlık piyasasını geliştirip sektörü büyütebilmek, transfer işlemlerinin Bitcoin'den daha hızlı gerçekleştirilebilmek ve yeni yatırım araçları oluşturmak için altcoinler ortaya çıkarılmıştır (Bitlo, 2022). Piyasaya sürülen altcoinlerin arasında varlığını sürdürerek değerini arttıranların olduğu gibi varlığını sonlandıranlarda bulunmaktadır. Bununla beraber yeni altcoinler üretilmeye devam etmekte ve sayısı gün geçtikçe artmaktadır (Kuzuloğlu, 2022).

Stablecoin

Stablecoin, değeri dolar Euro gibi bir itibari para birimine veya altın gibi değerli bir varlığa sabitlenmiş kripto varlık türüdür. Stablecoin'ler, değeri sabitlenmemiş kripto varlık birimlerindeki dalgalanmaları azaltmak için tasarlanmıştır. Bu özelliği ile stablecoinler daha istikrarlı yatırım araçları olarak görülmektedir (İçten, 2021: 11)

Token

Ethereum ağının piyasaya sürülmesi ile birlikte Token kavramı hayatımıza girmiştir. Token, bağımsız bir blokzincir sistemi üzerinde üretilmeyen hazırda mevcut bir blokzincir aracılığıyla üretilen bir değerdir. Oluşturdukları ağdan ayrı olarak işlem göremezler. Ayrı işlem görmeleri için kendilerine ait bir blokzincir sisteminin olması gerekmektedir (Toraman, 2020: 73). Tokenler genel olarak projeler, yeni kurulmuş şirketler veya bazı hizmetlerin geliştirilebilmesi için fon elde edebilmek amacıyla kullanılmaktadır. Token, kripto para olmayan varlıkları ifade eder ve elinde bulunduranlara bazı imkanlardan yararlanma hakkı tanımaktadır (Zengin, 2022: 116). Sahip olunan token hangi servis tarafından sunulan hizmete ulaşabilme imkanı veriyor ise o servisten faydalanma imkanı sunmaktadır (Tılı, 2021: 26).Tokenler ve coinler arasındaki farklar aşağıdaki gibidir.

- Coinler, kendi blockzinciri ağında işlem görürken; tokenler farklı dijital varlıkların blokzincir yapılarında işlem görmektedir.

- Token meydana getirmek coin meydana getirmekten daha kolaydır.
- Coin'ler dijital para; tokenler dijital bir varlığı temsil eden değerdir.
- Coin ile kripto para satın alınırken; Token ile ise bir ürün veya hizmet satın alınabilir.
- Coin madeni parayı , token jetonu temsil eder (Mynet, 2022).

Ödeme Tokenleri

Gelecekte veya bugün bir ürün yada hizmeti satın almak için ihraç edilen ödeme aracı olarak kabul edilen tokenlardır. Ödeme aracı olarak işlev gören bu tokenlar yasal olarak kabul edilmemektedir. Bu tokenlar ihracatçısına karşı bir talep hakkı vermezler sadece ileride ödeme yapmak amacıyla kullanılırlar (İçten, 2021: 12).

Varlığa Dayalı Tokenler

Varlığa dayalı tokenlar fiziksel bir varlığı ifade etmektedir. Bu tokenların Değeri de temsil ettiği altın, gümüş petrol gibi fiziki varlıklara göre belirlenir (Yücenurşen, 2022: 74).

Hizmet Tokenları

Bu tokenlar bir uygulama ya da hizmete dijital erişim sağlayabilmek amacıyla ihraç edilen tokenlardır. Bir ürün veya hizmetin ödemesinin önceden yapılabilmesini ve yapılan bu ödemeye istinaden ileride sunulacak hizmetten token sahibinin yararlanmasını sağlayan bir araçtır(Karacan, 2021: 39)

Kripto Varlık Kullanımının Avantajları

- Transfer işlemleri zaman sınırlaması olmadan istenilen anda gerçekleştirilebilir.
- Transfer işlemleri çok hızlı gerçekleşir. Para saniyeler içerisinde karşı hesaba geçer.
- Erişimi kolaydır. İnternetin olduğu her yerde hesaplara ulaşmak mümkündür.
- Saklamak için bir bankaya gerek yoktur. Telefona indirilen bir cüzdan uygulaması ile her yere taşınabilmektedir.
- Herhangi bir devletin kontrolü altında değildir ve bir merkezi otoriteye bağlı değildir. Bu nedenle ekonomiye yapılan müdahalelerden etkilenmezler
- Çok küçük miktarda ödemeler yapılabilir. 0,00000001 Bitcoin'lik bir değer gibi.
- İşlem maliyetleri yoktur (Toraman, 2020: 53).

Kripto Varlık Kullanımının Dezavantajları

- Herhangi bir merkezi otoriteye bağlı olmaması ve bir muhatabın bulunmaması denetim ve kontrol eksikliğine neden olmaktadır.
- Piyasa değeri oldukça değişkenlik göstermektedir.
- Yapılan işlemlerin geri alınmaz olması hatalı bir işlemin taraflar açısından düzeltilmesine imkan olmayan mağduriyete sebep olabilmektedir.
- Merkezi bir yapısının olmaması nedeniyle yaşanacak bir sorunda hukuki mercilere başvurma imkanı bulunmamaktadır.
- Herkes tarafından kabul edilmediği için sürdürülebilir değildir.
- Alım satım platformları olası siber saldırılar için açıktır (BloombergHT, 2022).

Kripto Varlıkların Hukuki Niteliği

Dünya çapında ülkelerin çoğunluğu kripto varlıkları "hukuka uygun" olarak kabul edip kripto varlık alım satımını yasaklamamış ve bu varlıklarla mal ve hizmet alımını serbest bırakmıştır. Bazı ülkeler ise kripto varlıklar ile ilgili ya kısıtlama getirmiş ya da tamamen yasaklamıştır. Kısıtlama getiren ülkelerden biri olan Türkiye'de kripto varlıkların alım satımı değil ödeme aracı olarak kullanımı yasaktır (İçten, 2021: 09). Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu 2013 yılında yapmış olduğu açıklamada kripto varlıkların elektronik para olarak kabul edilmeyeceğini belirtmiştir (Kripto Varlık Yasa Tasarısı,2022).

2016 yılında ise SPK Araştırma Dairesi Kripto Para raporunda kripto paraların yasaklanmaması gerektiğinden bahsedilerek olumlu bir rapor yayınlanmıştır. Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) tarafından 11 Eylül 2019 tarihinden önce yürürlükte olan rapora göre bitcoin alım satım işleri şüpheli olarak nitelendirilmekteydi bu tarihten sona yayınlanan rapora göre " bitcoin " terimi "kripto para" olarak güncellenmiş ve her işlemin şüpheli olarak nitelendirilmesinden vazgeçilmiştir.16 Nisan 2021 tarihinde 31456 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından hazırlanmış olan "Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik" in 3. Maddesinde kripto varlıkların itibari para, kaydi para, elektronik para, ödeme aracı, menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilmeyeceği, ödeme işlemlerinde doğrudan veya dolaylı şekilde kullanılmayacağı ve bu şekilde kullanılmasına olanak sağlayacak hizmet verilmeyeceği düzenlenmiştir (TCMB, 2021).Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından yine 16 Nisan 2021 tarihli 2021-17 sayılı "Ödemeler Alanına İlişkin Basın Duyurusu" da mevcuttur. Bu duyuru ile söz edilen yönetmeliğin yürürlüğe konulduğu bilgisi kamuoyuna sunulmuştur.1 Mayıs 2021 tarihli "Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanın Önlenmesine Dair Tedbirler hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" yayınlanmış ve bu yönetmeliğe göre Kripto varlık hizmet sağlayıcıları MASAK yükümlüsü olmuştur.

YÖNTEM

Araştırmanın Metodolojisi ve Sınırlılıkları

Çalışmada veri kaynağı olarak anket yöntemi uygulanmıştır. Katılımcılar, Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanlarına sahiptir ve İzmir (%55,5) ile Malatya (%44,5) illerinde faaliyet göstermektedir. Anket ölçeklerinin güvenilirliğini test etmek için Cronbach's Alpha katsayısı hesaplanmış (0,859), Verilerin normal dağılıma uygunluğu Skewness-Kurtosis (Çarpıklık-Basıklık) Analizi ile değerlendirilmiştir. Verilerin analizlerinde frekans analizi, normallik testi ve t testi uygulanmıştır. T testi sonuçlarına göre hipotezlerin kabul/ red durumu belirlenmiştir.

Bu çalışmada, Malatya ve İzmir illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının kripto varlıklara ilişkin bilgi düzeyleri ve kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi konusundaki görüşleri incelenmiştir. Çalışma, 6 Şubat 2023 tarihinde meydana gelen deprem öncesinde Malatya ilinde başlamış olup deprem sırasında elde edilen verilerin tamamı kaybolmuştur. Deprem nedeniyle birçok meslek mensubunun bürosunun yıkılması ve yaşanan fiziksel ve psikolojik zorluklar sebebiyle, deprem sonrası süreçte Malatya ilinde hedeflenen katılımcı sayısına ulaşılamamıştır. Meslek mensuplarıyla yüz yüze ve online anket uygulaması yapılmış ve Malatya ilinde 65 meslek mensubu ile tam ve eksiksiz anket yapılmıştır. Sonrasında araştırmaya İzmir ilinde devam edilmiştir. İzmir'de yaklaşık 600 meslek mensubu ile yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilmiş bunlardan 81 meslek mensubu ankete tam ve eksiksiz dönüş yapmıştır.. Bu durum, çalışmanın örneklem genişliği açısından bir sınırlılık oluşturmuştur.

Araştırmanın Amacı Ve Önemi

Literatürde kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik uluslararası standartların eksikliği, yaygın olarak tercih edilen yöntemlerin neler olduğu, konu ile ilgili yasal düzenlemelerin varlığı ve uluslararası finansal raporlama standartlarına göre kripto varlıkların hangi hesap gruplarında sınıflandırılması gerektiği sorularına cevap aranmıştır. Bu çalışmanın amacı kripto varlıklar hakkında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerini ölçmek ve bu varlıkların kullanımına ilişkin işlemlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine dair görüşlerini belirleyip literatüre katkı sağlamaktır.

Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma hipotezleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

H1: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık Bilgi düzeyleri ile Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır.

H2: Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık alım satımı yapma davranışı ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır.

H3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık sisteminin işleyişi ile ilgili bilgi düzeyleri ile Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır

H4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık piyasasını takip etme davranışı ile Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları arasında anlamlı bir fark vardır.

H5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlıkların Şirketler arasındaki işlemlerde kullanılmasına yönelik tutumları ile Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları arasında anlamlı bir fark vardır

H6: Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık kullanımının muhasebe açısından yeterli olup olmadığına dair tutumları ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır

H7: Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık kullanımına yönelik muhasebe standart ve yönetmeliklerinin oluşturulması gerektiğine dair tutumları ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır

BULGULAR

Yapılan güvenilirlik analizi neticesinde N=146, Cronbach's Alpha =0,859 bulunmuştur. Bu da verilerin güvenilirliğinin yüksek olduğunu göstermektedir. Ayrıca yapılan normallik testin de Skewness ve kurtosis değerlerinin +1 ile - 1 arasında dağılım gösterdiği ve verilerin normal dağılıma sahip olduğu belirlenmiştir.

Tablo 1. Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesi Normallik Analizi

	Skewness	Kurtosis
Muhasebe Meslek Mensuplarının kripto Varlık bilgi Düzeyleri	-,337	-1,913
Hangi varlık sınıfında sınıflandırılmalı	-,129	,887
Hangi hesapta izlenmeli	,507	1,314
Hangi değerlendirme Ölçüsüne göre değerlemeye tabi tutulmalı	-,269	-,082
Nasıl Vergilendirilmeli	-,270	-,208
Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	-,279	1,378

Verilerin Frekans Analizleri

Tablo 2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

	N	%	
Cinsiyetiniz	Erkek	98	67,1
	Kadın	48	32,6
	Toplam	146	100
Yaşınız	20-30 yaş	25	17,1
	31-40 yaş	47	32,2
	41-50 yaş	46	31,5

	51-60 yaş	18	12,3
	61 ve üzeri	10	6,8
	Toplam	146	100
Eğitim Durumu	Lise	2	1,4
	Önlisans	2	1,4
	Lisans	94	64,4
	Yüksek Lisans	44	30,1
	Doktora	4	2,7
	Toplam	146	100
Mesleki deneyiminiz	1-5 yıl	25	17,1
	6-10 yıl	29	19,9
	11-15 yıl	23	15,8
	16-20 yıl	28	19,2
	21 yıl ve üzeri	41	28,1
	Toplam	146	100
Faaliyette Bulduğunuz Şehir	İzmir	81	55,5
	Malatya	65	44,5
	Toplam	146	100,0
Ünvanınız	SM	5	3,4
	SMMM	139	95,2
	YMM	2	1,4
	Toplam	146	100
Hizmet verdiğiniz Mükellef sayısı	1-25	52	35,6
	26-50	25	17,1
	51-75	31	21,2
	76-100	23	15,8
	101 ve üzeri	15	10,3
	Toplam	146	100
E-defter Tutulan Mükellef Oranı	0-20 %	49	33,6
	21-40%	38	26,0
	41-60%	19	13,0
	61-80%	17	11,6
	81-100%	23	15,8
	Toplam	146	100

Malatya ve İzmir illerinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına ait tanımlayıcı istatistikler tablo2'de gösterilmiştir. Sonuçlara göre ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %67,1 'i erkek, %32,6' sı kadınlardan oluşmaktadır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının yaş aralığında en yüksek katılım 31-50 yaş aralığındadır. Çoğunluk lisans (%64,4) veya yüksek lisans (%30,1) derecesine sahiptir. Deneyim süresi 21 yıl ve üzeri olanların katılım oranı %28,1 ile en yüksek orandadır. Ankete katılan meslek mensuplarının %55,5 'inin İzmir ilinde, %44,5'inin Malatya ilinde faaliyet gösterdiği görülmektedir. Ankete katılan meslek mensuplarının büyük çoğunluğu Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanına sahiptir. Meslek mensuplarının %35,6'sı 1-25 aralığında mükellefe hizmet veriyor ve %33,6'sı 0-20 % aralığında e-defter mükellefine hizmet vermektedir.

Tablo 3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlıklar Bilgi Düzeyleri İle İlgili İfadelerin Frekans Analizleri

		N	%
Kripto varlıklar hakkında yeterince bilgi sahibi olduğunuzu düşünüyor musunuz?	Evet	66	45,2
	Hayır	80	54,8
	Toplam	146	100
Kripto varlık alım satımı yaptınız mı?	Evet	61	41,8
	Hayır	85	58,2
	Toplam	146	100

Kripto varlıkların sisteminin işleyişi hakkında bilginiz var mı?	Evet	75	51,4
	Hayır	71	48,6
	Toplam	146	100
Kripto varlıklar ile yapılan işlemler sizce güvenilir mi?	Evet	65	44,5
	Hayır	81	55,5
	Toplam	146	100
Kripto varlıklar piyasasını takip ediyor musunuz?	Evet	59	40,4
	Hayır	87	59,6
	Toplam	146	100
Kripto varlıklar ile yapılan işlemler sizce riskli mi?	Evet	108	74,0
	Hayır	38	26,0
	Toplam	146	100
Kripto Varlıklar şirketler arası işlemlerde kullanılmalı mı ?	Evet	48	32,9
	Hayır	98	67,1
	Toplam	146	100
Kripto varlık kullanımı sizce muhasebe açısından yeterli mi?	Evet	25	17,1
	Hayır	121	82,9
	Toplam	146	100
Kripto varlık kullanımına yönelik muhasebe standart ve yönetmeliklerinin oluşturulması gerektiğini düşünüyor musunuz?	Evet	102	69,9
	Hayır	44	30,1
	Toplam	146	100

Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık bilgi düzeyleri ile ilgili sorulara verdikleri yanıtlar tablo3'de incelenmiştir. Tabloda görüldüğü üzere araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 45,2'si kripto varlıklar hakkında bilgi sahibi olduğunu ifade etmiş, %54,8'i bilgi sahibi olmadığını belirtmiştir. Meslek mensuplarının % 41,8'i kripto varlık alım satımı yapmış, %58,2'si ise yapmamıştır. Meslek mensuplarının %51,4'ü kripto varlıkların işleyişi hakkında bilgi sahibi olduğunu %48,6'sı ise bilgisiz olduğunu belirtmiştir. %44,5'i kripto varlıkları güvenilir bulmakta %55,5'i ise güvenilir olmadığını belirtmiştir. Meslek mensuplarının % 40,4'ü kripto varlıklar piyasasını takip ettiğini, %59,6'sı takip etmediğini belirtmiştir. %74'ü kripto varlıklarla yapılan işlemlerin riskli olduğunu düşünürken %26'sı riskli bulmadığını ifade etmiştir. Meslek mensuplarının %32,9'u kripto varlıkların şirketler arası işlemlerde kullanılması gerektiğini düşünürken, %67,1'i kullanılmamasını düşünmektedir. %17,1'i kripto varlıkların kullanımının muhasebe açısından yeterli olduğunu düşünmekte, %82,9'u ise yetersiz olduğunu düşünmektedir. Kripto varlıklar ile ilgili muhasebe standart ve yönetmeliklerin oluşturulması gerektiğini düşünen meslek mensuplarının oranı %69,9 iken, karşıt görüşte olanların oranı %30,1'dir.

Tablo 4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlıkların Hangi Varlık Sınıfında Sınıflandırılmaları Gerektiğine Dair Tutumları

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim yok Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ortalamalar	
Veriler % olarak alınmıştır.						
Nakit ve nakit benzeri olarak sınıflandırılmalıdır	29,5	13,0	17,1	28,8	11,6	2,80
Finansal araç olarak sınıflandırılmalıdır	11,0	18,5	19,9	33,6	17,1	3,27
Satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılmalıdır	22,6	17,8	30,1	22,6	6,8	2,73
Maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmalıdır	27,4	27,4	22,6	17,1	5,5	2,45
Stok olarak sınıflandırılmalıdır	33,6	23,3	21,9	11,6	9,6	2,40
Değişim aracı olarak kullanıldıklarından nakit ve nakit benzeri olarak sınıflandırılmalı	30,8	13,0	19,2	26,0	11,0	2,73
Kısa vadeli değillerdir ve değerleri kısa sürede değişebilir. Bu sebeple nakit ve nakit benzeri olarak sınıflandırılmazlar	23,3	29,5	17,1	23,3	6,8	2,60
Tekrar satmak amacıyla alındıklarından stok olarak sınıflandırılmalıdır.	35,6	22,6	27,4	8,9	5,5	2,26

Ticaret hacimleri yetersizliği ve ticaretlerinin sürekli olmaması nedeniyle iş akışının bir parçası değillerdir. Stok olarak sınıflandırılmazlar	23,3	18,5	19,9	22,6	15,8	2,89
Sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulmasından yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmalıdır.	29,5	21,9	2,3	20,5	4,8	2,49
Varlığın somut olmaması nedeniyle yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmazlar.	17,8	15,8	23,3	29,5	13,7	3,05
Varlık alma satma hakkı veren sözleşmeler oluşturulup nakit olmayan finansal varlık olarak sınıflandırılmalı	21,2	16,4	34,2	19,9	8,2	2,77
Sözleşmeye dayalı değillerdir ve vadeleri yoktur Bu nedenle nakit olmayan finansal varlık olarak sınıflandırılmazlar	24,0	20,5	28,1	19,2	8,2	2,67
Varlık olması, parasal olmaması ve herhangi bir fiziksel varlığa sahip olmaması nedeniyle maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmalı.	22,6	21,9	29,5	15,1	11,0	2,69

Tablo4 görüldüğü üzere muhasebe meslek mensuplarının kripto varlıkların hangi varlık sınıfında sınıflandırılmaları gerektiğine dair düşünceleri ile ilgili ifadelerle 1-kesinlikle katılmıyorum ve 5-kesinlikle katılıyorum aralığında verdikleri cevaplar analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır.

Muhasebe meslek mensupları kripto varlıkların finansal araç olarak sınıflandırılması gerektiğini düşünmektedirler (Ortalama 3,27). Kripto varlıkların stok olarak sınıflandırılması ise en düşük ortalamaya sahiptir. Kripto varlıklar hangi varlık sınıfında sınıflandırılmalıdır sorusu için alınan cevaplara göre soruların geneline katılmıyorum cevabı verilmiştir ve cevapların net bir sonuca ulaşmadığı görülmektedir.

Tablo 5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlıkların Hangi hesapta İzlenmesi Gerektiğine Dair Tutumları

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim yok Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar	
Veriler % olarak alınmıştır.						
Yabancı para olarak kabul edilip "100 kasa " hesabının alt hesabı olarak izlenmeli	28,1	30,8	20,5	11,6	8,9	2,42
Kıymetli veya değerli maden olarak kabul edilip "108 Diğer Hazır Değerler" hesabında izlenmeli	18,5	24,0	22,6	23,3	11,6	2,85
Nakit ve nakit benzeri olarak kabul edilip hazır değerler bölümünde boş hesaplarda izlenmeli (Örn:104 Kripto varlıklar hs)	17,8	21,2	23,3	26,0	11,6	2,92
Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı olarak kabul edilip "118 Diğer Menkul Kıymetler hesabında izlenmeli	17,1	21,2	26,0	21,9	13,7	2,93
Stok olarak kabul edilip "153 Ticari Mallar " hesabında izlenmeli	41,1	24,7	22,6	7,5	4,1	2,08
Stok olarak kabul edilip "157 Diğer stoklar" hesabında izlenmeli	37,0	31,5	15,8	8,9	6,8	2,17
Stok olarak kabul edilip temelde bir ticari mal tanımına uymadığından "327 Diğer Ticari Borçlar" hesabının alt hesabında izlenmeli	39,0	25,3	24,0	5,5	6,2	2,14
Maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilip " 267 Maddi Olmayan Duran Varlık" hesabında izlenmeli	28,8	29,5	26,0	6,8	8,9	2,37

Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlıkların hangi hesapta izlenmesi gerektiğine dair sorulara verdikleri cevaplar 1-kesinlikle katılmıyorum ve 5-kesinlikle katılıyorum aralığındadır. Tablo 5'de verdikleri cevaplar analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır.

Kripto varlıkların hangi hesapta izlenmelidir sorusuna verilen cevapların oranları birbirine çok yakındır. Genel olarak tüm ifadeler için katılmıyorum sonuçlarına varılmıştır. Stok olarak değerlendirilip stoklar ile ilgili hesaplarda izlenmesine katılmıyorum cevabı diğer ifadelerle göre daha yüksek oranlardadır.

Tablo 6: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlıkların Hangi Değerleme Ölçüsüne Göre Değerlemeye Tabi Tutulması Gerektiğine Dair Tutumları

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim yok Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar	
Veriler % olarak alınmıştır.						
Stok olarak kabul edilirse maliyet bedeli ile değerlendirilmeli	26,0	26,0	19,2	19,2	9,6	2,60
Stok olarak kabul edilirse satış maliyeti düşürülmüş gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmeli	28,8	21,2	29,5	16,4	4,1	2,45
Maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilirse maliyet bedeli ile değerlendirilmeli	27,4	22,6	21,2	24,0	4,8	2,56
Maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilirse yeniden değerlendirilmeli	23,3	23,3	28,1	19,9	5,5	2,60
Menkul kıymet olarak kabul edilirse alış bedeli ile değerlendirilmeli	19,9	17,8	22,6	30,1	9,6	2,91
Hazır değer olarak kabul edilirse borsa rayici ile değerlendirilmeli	16,4	17,1	22,6	31,5	12,3	3,06
Finansal varlık olarak kabul edilirse gerçeğe Uygun değer ile değerlendirilmeli	18,5	8,9	18,5	31,5	22,6	3,30

Tablo 6 'da görüldüğü üzere muhasebe meslek mensuplarının kripto varlıkların hangi değerlendirme ölçüsüne göre değerlemeye tabi tutulması gerektiğine dair düşünceleri ile ilgili ifadelerle 1-kesinlikle katılmıyorum ve 5-kesinlikle katılıyorum aralığında verdikleri cevaplar analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının kripto varlıklar "Finansal varlık olarak kabul edilirse gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmeli" ifadesi en yüksek ortalamaya sahip cevaptır. Bu ifade için %18,5 oranında kesinlikle katılmıyorum, %8,9 oranında katılmıyorum, %18,5 oranında fikrim yok, %31,5 oranında katılıyorum, %22,6 oranında kesinlikle katılıyorum cevaplarının alındığı görülmektedir.

Tablo 7: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlıkların Nasıl Vergilendirilmesi Gerektiğine Dair Tutumları

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim yok Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar	
Veriler % olarak alınmıştır.						
Para olarak kabul edildiğinde gerçek kişiler için döviz alım satımı yapmak gibi bir işlem olarak kabul edilip gelir vergisine tabi edilmez	16,4	23,3	22,6	21,9	15,8	2,97
Para olarak kabul edildiğinde kurumlar vergisi mükellefleri için bir hesap dönemi içinde alım-satımda elde ettikleri kazançların kurumlar vergisi matrahı tespitinde dikkate alınmalı	16,4	11,0	22,6	37,0	13,0	3,19
Emtia olarak kabul edildiğinde gerçek kişilerde emtianın alım satımı, transferi, takası vb işlemlerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla yapıldığında elde edilen kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilir	23,3	21,2	25,3	24,7	5,5	2,67
Emtia olarak kabul edildiğinde kurumlar vergisi mükellefleri için elden çıkarılması halinde kazanç tespiti yapıp beyana konulması gerekir	19,2	21,2	29,5	22,6	7,5	2,78
Menkul kıymet olarak kabul edildiğinde gerçek kişiler için menkul sermaye iradı olarak vergilendirilir	15,1	15,8	31,5	28,1	9,6	3,01
Menkul kıymet olarak kabul edildiğinde kurumlar vergisi mükellefleri için ticari kazanç tespit edilerek kurumlar vergisine tabi tutulmalıdır	14,4	12,3	25,3	33,6	14,4	3,21

Tablo 7 'de görüldüğü üzere muhasebe meslek mensuplarının kripto varlıkların nasıl vergilendirilmesi gerektiğine dair düşünceleri ile ilgili ifadelerle 1-kesinlikle katılmıyorum ve 5-kesinlikle katılıyorum aralığında verdikleri cevaplar analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır. Kripto varlıkların nasıl vergilendirilmesi gerekir sorusuna meslek mensuplarının verdikleri cevaplara göre kurumlar vergisi mükellefleri için para olarak kabul edilip kurumlar vergisi matrah tespitinde dikkate alınmasına katılmadıkları, emtia olarak kabul edilirse elden çıkarıldığı durumda kazanç tespiti yapıp beyana konu edilmesine katılmadıkları, menkul kıymet olarak kabul edilirse ticari kazanç tespit edilerek kurumlar vergisine tabi tutulmasına katıldıkları görülmektedir. Gerçek kişiler için para olarak kabul edilip döviz alım satımı gibi değerlendirilirse gelir vergisine tabi edilmemesine katılmadıkları, emtia olarak kabul edilip bir takvim yılında alım satımı durumunda ticari kazanç olarak vergilendirilmesine katılmadıkları, menkul kıymet olarak kabul edilip menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesine katıldıkları görülmektedir

Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlık Bilgi Düzeyleri İle Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Tutumları Arasındaki Farklılık Analizleri

Farklılık analizleri tablolar halinde aşağıda sıralanmaktadır.

Tablo 8: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumlarının Ortalamaları

	N	x	ss	Med (Min-Max)
Kripto varlıklar hangi varlık sınıfında sınıflandırılmalıdır	146	2,691	,7387	4(1-5)
Kripto varlıklar hangi hesapta izlenmelidir.	146	2,561	,7608	4(1-5)
Kripto varlıklar hangi değerlendirme ölçüsüne göre değerlemeye tabi tutulmalıdır	146	2,794	,8782	4(1-5)
Kripto varlıklar nasıl vergilendirilmelidir.	146	3,047	,9197	4(1-5)
Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	146	2,739	,6220	4(1-5)

Muhasebe Meslek mensuplarının Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumlarının Ortalaması ($x=2,7393$) ile düşük düzeydedir. Meslek mensuplarının muhasebeleştirme alt boyutlarının ortalamasına bakıldığında Kripto varlıklar hangi varlık sınıfında sınıflandırılmalıdır boyutunun ortalaması($x=2,691$), Kripto varlıklar hangi hesapta izlenmelidir boyutunun ortalaması($x=2,561$), Kripto varlıklar hangi değerlendirme ölçüsüne göre değerlemeye tabi tutulmalıdır boyutunun ortalaması($x=2,794$) ve Kripto varlıklar nasıl vergilendirilmelidir boyutunun ortalaması ($x=3,047$) ile en yüksek seviyededir.

Tablo 9: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlık Bilgi Düzeyleri İle Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları Arasındaki İlişkiye Dair T Testi Analizi

	Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlık Bilgi Düzeyleri	N	X	Ss	t	P
Kripto varlıklar hangi varlık sınıfında sınıflandırılmalıdır	Evet	66	2,636	,6710	-,822	,412
	Hayır	80	2,737	,7914		
Kripto varlıklar hangi hesapta izlenmelidir.	Evet	66	2,515	,7492	-,669	,504
	Hayır	80	2,600	,7729		
Kripto varlıklar hangi değerlendirme ölçüsüne göre değerlemeye tabi tutulmalıdır.	Evet	66	2,924	,8997	1,630	,105
	Hayır	80	2,687	,8508		
Kripto varlıklar nasıl vergilendirilmelidir.	Evet	66	3,151	,9804	1,238	,218
	Hayır	80	2,962	8633		
Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	Evet	66	2,787	,5952	,849	,397
	Hayır	80	2.700	,6443		

Tablo 9 da muhasebe meslek mensuplarının kripto varlıklar bilgi düzeyleri ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Kripto varlık bilgi düzeyi ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi hakkındaki tutumları arasında $t=-0,822$ ve $p=0,412$, $p>0,05$ olduğundan istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilememiştir. “H1: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık Bilgi düzeyleri ile göre Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır.” Hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 10: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlık Alım Satımı Yapma Davranışı İle Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları Arasındaki İlişkiye Dair T Testi Analizi

				Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlık Alım satımı yapma davranışı	N	x	ss	t	P
Kripto varlıklar hangi sınıflandırılmalıdır	hangi varlık sınıfında			Evet	61	2,623	0,7340	-,953	,342
				Hayır	85	2,741	,7424		
Kripto varlıklar hangi hesapta izlenmelidir.				Evet	61	2,442	,7858	-1,610	,110
				Hayır	85	2,647	,7352		
Kripto varlıklar hangi değerlemeye tabi tutulmalıdır.	hangi değerlendirilme ölçüsüne göre			Evet	61	2,868	,9215	,866	,388
				Hayır	85	2,741	,8473		
Kripto varlıklar nasıl vergilendirilmelidir.				Evet	61	3,131	,9032	,926	,356
				Hayır	85	2,988	,9321		
Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi				Evet	61	2,704	,6149	-,571	,569
				Hayır	85	2,764	,6295		

Tablo 10’da muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık alım satımı yapma davranışı ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Kripto varlık alım satımı yapma davranışı ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında $t=-0,571$ ve $p=0,569$, $p>0,05$ olduğundan istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilememiştir. “H2: Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık alım satımı yapma davranışı ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır.” Hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 11: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık sisteminin işleyişi ile ilgili bilgi düzeyleri ile Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları arasındaki ilişkiye dair t testi analizi

				Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık sisteminin işleyişi ile ilgili bilgi düzeyleri	N	x	ss	T	P
Kripto varlıklar hangi sınıflandırılmalıdır	hangi varlık sınıfında			Evet	75	2,7333	,74132	,697	,487
				Hayır	71	2,6479	,73870		
Kripto varlıklar hangi hesapta izlenmelidir.				Evet	75	2,5467	,66360	-,244	,808
				Hayır	71	2,5775	,85627		
Kripto varlıklar hangi değerlemeye tabi tutulmalıdır.	hangi değerlendirilme ölçüsüne göre			Evet	75	2,9467	,86826	2,179	,031
				Hayır	71	2,6338	,86585		
Kripto varlıklar nasıl vergilendirilmelidir.				Evet	75	3,1867	,94000	1,890	,061
				Hayır	71	2,9014	,88083		
Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi				Evet	75	2,8400	,54624	2,023	,045
				Hayır	71	2,6338	,68116		

Tablo 11de Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık sisteminin işleyişi ile ilgili bilgi düzeyleri ile Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Kripto varlık sisteminin işleyişi ile ilgili bilgi düzeyi ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında $t= 2.023$ ve $p=0,045$, $p<0,05$ olduğundan istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilmiştir. “H3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık sisteminin işleyişi ile ilgili bilgi düzeyleri ile Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır.” Hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 12: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlık Piyasasını Takip Etme Davranışı İle Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları Arasındaki İlişkiye Dair T Testi Analizi

		Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık piyasasını takip etme davranışı	N	X	ss	t	P
Kripto varlıklar hangi sınıflandırılmalıdır	Evnet	59	2,7458	,75643	,726	,469	
	Hayır	87	2,6552	,72861			
Kripto varlıklar hangi hesapta izlenmelidir.	Evnet	59	2,5763	,81375	,191	,849	
	Hayır	87	2,5517	,72751			
Kripto varlıklar hangi değerleme ölçüsüne göre değerlemeye tabi tutulmalıdır.	Evnet	59	3,0339	,90907	2,774	,006	
	Hayır	87	2,6322	,82286			
Kripto varlıklar nasıl vergilendirilmelidir.	Evnet	59	3,2373	,95302	2,072	,040	
	Hayır	87	2,9195	,87893			
Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	Evnet	59	2,8814	,64553	2,299	,023	
	Hayır	87	2,6437	,59017			

Tablo 12 de Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık piyasasını takip etme davranışı ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Kripto varlık piyasasını takip etme davranışı ile Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi hakkındaki tutumları arasında $t= 2.299$ ve $p=0,023$, $p<0,05$ olduğundan istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilmiştir. “H4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık piyasasını takip etme davranışı ile Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları arasında anlamlı bir fark vardır.” Hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 13: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlıkların Şirketler Arasındaki İşlemlerde Kullanılmasına Yönelik Tutumları İle Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları Arasındaki İlişkiye Dair T Testi Analizi

		Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlıkların Şirketler arasındaki işlemlerde kullanılmasına yönelik tutumları	N	x	ss	t	P
Kripto varlıklar hangi sınıflandırılmalıdır	Evnet	48	2,7917	,74258	1,145	,254	
	Hayır	98	2,6429	,73569			
Kripto varlıklar hangi hesapta izlenmelidir.	Evnet	48	2,8125	,70428	2,856	,005	
	Hayır	98	2,4388	,76071			
Kripto varlıklar hangi değerleme ölçüsüne göre değerlemeye tabi tutulmalıdır.	Evnet	48	3,1250	,91384	3,288	,001	
	Hayır	98	2,6327	,81718			
Kripto varlıklar nasıl vergilendirilmelidir.	Evnet	48	3,3125	1,01387	2,475	,014	
	Hayır	98	2,9184	,84553			
Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	Evnet	48	2,9583	,61742	3,056	,003	
	Hayır	98	2,6327	,59876			

Tablo 13'te Muhasebe meslek mensuplarının Kripto varlıkların Şirketler arasındaki işlemlerde kullanılmasına yönelik tutumları ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Kripto varlıkların Şirketler arasındaki işlemlerde kullanılmasına yönelik tutumları ile Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi hakkındaki tutumları arasında $t= 3,056$ ve $p=0,003$, $p<0,05$ olduğundan istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilmiştir. "H5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlıkların Şirketler arasındaki işlemlerde kullanılmasına yönelik tutumları ile Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları arasında anlamlı bir fark vardır." Hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 14: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto Varlık Kullanımının Muhasebe Açısından Yeterli Olup Olmadığına Dair Tutumları İle Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları Arasındaki İlişkiye Dair T Testi Analizi

		Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık Kullanımının muhasebe açısından yeterli olup olmadığına dair tutumları	N	x	ss	t	P
Kripto varlıklar hangi sınıflandırılmalıdır	Evete	48	2,7917	,74258	1,145	,254	
	Hayır	98	2,6429	,73569			
Kripto varlıklar hangi hesapta izlenmelidir.	Evete	48	2,8125	,70428	2,856	,005	
	Hayır	98	2,4388	,76071			
Kripto varlıklar hangi değerlendirilmesinde değerlendirilmelidir.	Evete	48	3,1250	,91384	3,288	,001	
	Hayır	98	2,6327	,81718			
Kripto varlıklar nasıl vergilendirilmelidir.	Evete	48	3,3125	1,01387	2,475	,014	
	Hayır	98	2,9184	,84553			
Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	Evete	48	2,9583	,61742	3,056	,003	
	Hayır	98	2,6327	,59876			

Tablo 14'te Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık kullanımının muhasebe açısından yeterli olup olmadığına dair tutumları ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Kripto varlık kullanımının muhasebe açısından yeterli olup olmadığına dair tutumları ile Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi hakkındaki tutumları arasında $t= 3,056$ ve $p=0,003$, $p<0,05$ olduğundan istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilmiştir. "H6: Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık kullanımının muhasebe açısından yeterli olup olmadığına dair tutumları ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır." Hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 15: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık Kullanımına Yönelik Muhasebe standart ve Yönetmeliklerinin Oluşturulması Gerektiğine dair Tutumları ile Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları arasındaki İlişkiye dair t testi analizi

		Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık Kullanımına Yönelik Muhasebe standart ve Yönetmeliklerinin Oluşturulması Gerektiğine dair Tutumları	N	x	Ss	t	P
Kripto varlıklar hangi sınıflandırılmalıdır	Evete	102	2,7745	,72994	2,084	,039	
	Hayır	44	2,5000	,73136			
Kripto varlıklar hangi hesapta izlenmelidir.	Evete	102	2,6176	,75837	1,358	,177	

	Hayır	44	2,4318	,75937		
Kripto varlıklar hangi değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirilmeye tabi tutulmalıdır.	Evet	102	2,9216	,89759	2,719	,007
	Hayır	44	2,5000	,76249		
Kripto varlıklar nasıl vergilendirilmelidir.	Evet	102	3,1471	,92701	2,003	,047
	Hayır	44	2,8182	,86998		
Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	Evet	102	2,8235	,58719	2,524	,013
	Hayır	44	2,5455	,66313		

Tablo 15'te muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık kullanımına yönelik muhasebe standart ve yönetmeliklerinin oluşturulması gerektiğine dair tutumları ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Kripto varlık kullanımına yönelik muhasebe standart ve yönetmeliklerinin oluşturulması gerektiğine dair tutumları ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi hakkındaki tutumları arasında $t= 2,524$ ve $p=0,013$, $p<0,05$ olduğundan istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilmiştir. "H7: Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık kullanımına yönelik muhasebe standart ve yönetmeliklerinin oluşturulması gerektiğine dair tutumları ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır." hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 16. Hipotez sonuç tablosu

Hipotez	KABUL /RED
H1: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık Bilgi düzeyleri ile Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır.	Red
H2: Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık alım satımı yapma davranışı ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır.	Red
H3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık sisteminin işleyişi ile ilgili bilgi düzeyleri ile Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır	Kabul
H4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlık piyasasını takip etme davranışı ile Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları arasında anlamlı bir fark vardır.	Kabul
H5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kripto varlıkların Şirketler arasındaki işlemlerde kullanılmasına yönelik tutumları ile Kripto varlıkların Muhasebeleştirilmesine Dair Tutumları arasında anlamlı bir fark vardır	Kabul
H6: Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık kullanımının muhasebe açısından yeterli olup olmadığına dair tutumları ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır	Kabul
H7: Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlık kullanımına yönelik muhasebe standart ve yönetmeliklerinin oluşturulması gerektiğine dair tutumları ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine dair tutumları arasında anlamlı bir fark vardır	Kabul

SONUÇ, TARTIŞMA VE ÖNERİLER

Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi konusunda literatürde farklı yaklaşımların olduğu görülmektedir. Genel olarak bu varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin uluslararası kabul görmüş bir standardın eksik olduğu ve mevzuatın netleştirilmesi gerektiği konusunda ortak bir görüş bulunmaktadır. Bu çalışma kripto varlıkların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği hakkında muhasebe meslek mensuplarının görüşleri alınarak yapılacak düzenlemelere katkı sağlayabilmek amacıyla yapılmıştır.

Çalışma yöntemi olarak anketi yöntemi kullanılmıştır. Uygulama anketinde meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirleyici sorular ve kripto varlıklar hakkındaki bilgi düzeylerinin ölçülebilmesi için çeşitli sorular yönlendirilmiştir. Bu sorular dışında kripto varlıkların hangi varlık sınıfında sınıflandırılması gerektiği, kripto varlıkların hangi hesapta izlenmesi gerektiği, kripto varlıkların hangi değerlendirme ölçeğine göre değerlemeye tabi tutulması gerektiği, kripto varlıkların nasıl vergilendirilmesi gerektiği hakkındaki görüşlerini ölçmeye yönelik sorularda yer almaktadır.

Araştırma bulgularına göre meslek mensuplarının kripto varlıklar hakkında yeterince bilgi sahibi olmadıkları görülmüştür. Muhasebe meslek mensuplarının kripto varlıkların sınıflandırılması, izlenmesi, değerlendirilmesi, vergilendirilmesi konularında net bir görüş birliklerinin olmadığı belirlenmiştir. Ancak kripto varlıkların finansal varlık olarak kabul edilmesi ve gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmesi gerektiğine dair düşünceleri öne çıkmıştır. Literatürdeki bir çok çalışma da da meslek mensuplarının kripto varlıkların sınıflandırılması ve değerlendirilmesi konusunda önemli belirsizlikler yaşadığı görülmüş bazı çalışmalarda ise; Koç(2022),Kılıç ve Alataş (2023), Luo ve Yu (2024) kripto varlıkların maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi konusundaki mevcut literatür, yasal düzenleme eksikliğinin bu süreci zorlaştırdığını ve uluslararası standartların oluşturulması gerektiğini ortaya koymaktadır (Özkul vd. ,2020;Sayar vd,2021). Düzenleyici kurumlar kripto varlıklar ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili yeni kurallar belirleyip resmi olarak ilan etmelidir. Yapılacak yasal düzenlemelerin var olan belirsizlik ve karmaşık çeşitliliğin giderilmesinde etkili olacağı öngörülmektedir. Kripto varlıkların nasıl muhasebeleştirileceği, hangi varlık sınıfında sınıflandırılıp, hangi hesapta takip edilmesi gerektiği, hangi değerlendirme ilkesine göre değerlemeye tabi tutulacağı ve nasıl vergilendirilmesi gerektiği konularında literatürde henüz bir anlaşma sağlanmamış olması ile birlikte meslek mensuplarının düşünceleri de çok net değildir. Ancak kripto varlık piyasasının hızla geliştiği düşünüldüğünde, muhasebe meslek mensuplarının sürekli güncel kalması son derece önemlidir.

Kripto varlıklar için hukuki anlamda tanımlamalar yapılmalı, vergi ve muhasebe uygulamaları açısından çalışmalar yapılarak resmi olarak ilan edilmesi gerekmektedir. Böylece kripto varlıklar ile yapılan işlemlerin muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği belirlenmiş olacak ve bu işlemlerin denetimi ve vergilendirilmesi yapılabilecektir.

Yapmış olduğumuz çalışmanın bu kapsamda yapılabilecek düzenlemelere katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Akanbi,A.(2024) Financial Reporting and Accounting Treatment of Crypto Assets: Professional Accountants Perspectives. *International Journal of Accounting, Finance and Risk Management*, 9(1), 1-11. <https://doi.org/10.11648/j.ijafm.20240901.11>

Al-Dulaimi, A.F. T. (2021). Kripto Para ve Muhasebeleştirilmesi. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 5, 506-526.

Aslantaşateş, B. (2016). Kripto Para Birimleri, Bitcoin ve Muhasebesi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 349-366.

Binici,F.Ö. ve Aslan,Y.(2022). Kripto Paraların Muhasebe Ve Raporlama Sisteminde Gösterimi. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 12, 344-354

Çelik, D. İ.(Ed) (2022). Farklı Perspektiflerden Kripto Varlıklar. Ekin Yayınevi, Bursa.

Elliott, D. J. And Lima,L.D (2018). Crypto-Assets:Their Future And Regulation. https://www.atlantafed.org/-/media/documents/news/conferences/2018/1018-financial-stability-implications-of-new-technology/papers/elliott_crypto-assets.pdf Erişim Tarihi:02:10:2023

İçten, T. (2021). Kripto Varlıkların Vergi-Muhasebe ve Denetim Yönünden İncelenmesi Raporu. Türkiye Bilişim Vakfı.

Judijanto, L., Kusnadi, I. and Amin, A. (2024) Accounting Analysis for Cryptocurrencies: Challenges And Solutions In Financial Reporting Standards, *Journal of Education, Economics, and Technology*, Vol. 1 No.6, 500-512.

Karacan, P. A. (2021). Kripto Varlıklar. Scala, İstanbul.

Kılıç, İ. Ve Alataş, A. (2023). Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir İçerik Analizi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16, 157-183.

Klopper, N. and Brink, S.M. (2023) Determining the Appropriate Accounting Treatment of Cryptocurrencies Based on Accounting Theory, *Journal of Risk and Financial Management*, 16, 379. 1-16. <https://doi.org/10.3390/jrfm16090379>

Koç, F. (2022) Kripto Paranın TMS/TFRS İle Uyumlu Olarak Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yaklaşımlar, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(2), 287-307. <https://doi.org/10.31460/mbdd.867251>

Kripto Varlık Yasa Tasarısı. (2022). Kripto Varlık Yasa Tasarısı Çalıştay. Grand Ankara Hotel, 11 Şubat 2022.

Kuzuloğlu, S. (2022) Bitcoin (BTC) Nedir? Paribu <https://www.paribu.com/blog/sozluk/bitcoin-btc-nedir>. Erişim Tarihi: 11.10.2022.

Luo, M. And Yu, S. (2024) Financial reporting for cryptocurrency, *Review of Accounting Studies* (2024) 29:1707–1740 <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09741-w>.

Özkul, P. F. (2022). Kripto Varlıklar Muhasebesi: Blokzincir Teknolojisi İle Muhasebe Dünyasında Paradigma Değişimine Doğru. *Hümanist Ajans A.Ş.*, İstanbul.

Özkul, F. ve Baş, E. (2020). Dijital Çağın Teknolojisi Blokzincir ve Kripto Paralar: Ulusal Mevzuat ve Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Mali Yönden Değerlendirme, *Muhasebe ve Denetim Bakış* (60), 57-74.

Sabancı, B. (2022). Kripto Varlık İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Academic Value Studies*, 8(3), 220-230. <http://dx.doi.org/10.29228/javs.64257>

Serçemeli, M. (2018) Kripto Para Birimlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar* (639), 33-66

Sarıkaya, S. (2020). Kripto Para Birimlerinin Gelişimi İle Türkiye'de Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi (Yüksek Lisans Tezi). YÖK Tez Merkezi

Sayar, A.R.Z, Ergüden, A.E. ve Güven, V. (2021). Bitcoin İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*(64), 83-94

Şahin, N.K. (2024). Dijital Evren "Metaverse" Platformlarındaki İşlemlerin Muhasebe Faaliyetlerine Etkisi. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(ICAFR Özel Sayısı), 54-75. <https://doi.org/10.17218/hititsbd.1391018>

TCMB. (2021, 04 16). Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik

Temelli, F. (2019). Kripto Para Birimlerinden Bitcoin ve Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi. *İktisadi Yenilik Dergisi*, 6(2), 107-119.

Tılı, A. (2021). Kripto özkul Varlıklar ve Kripto Varlıklar İle İlgili Regülasyonlar (Yüksek Lisans Tezi, Antalya).

Toraman, A. E. (2020). Bir Kayıt Zinciri Uygulaması Olarak Kripto Para Uygulaması ve Finansal Piyasalara Etkileri (Yüksek Lisans Tezi, Malatya).

Türkiye Bilişim Vakfı. (2021). Kripto Varlıkların Vergi Muhasebe Ve Denetim Yönünden İncelenmesi Raporu

Üstünsoy, P. and Kaya, H. P. (2023). TMS/TFRS ve muhasebe meslek mensuplarının görüşleri çerçevesinde kripto paraların muhasebeleştirilmesi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(3), 1058-1075.

Yücenurşen, M. (2022). Sosyal Beşeri ve İdari Bilimler Alanında Uluslararası Araştırmalar (e-kitap). Eğitim, İstanbul.

Zengin, H. (2022). Uluslararası Muhasebe Standartlarında Kripto Varlıkları Sınıflandırma Çabaları. içinde H. Dr. Çelik & H. Dr. Yılmaz (Eds.), *İktisat ve Finans Yazınında Güncel Eğilimler* (ss. 111-129). Gazi.

İNTERNET KAYNAKLARI

Bitlo. (2022). Altcoin Nedir?. <https://www.bitlo.com/rehber/altcoin-nedir>. Erişim Tarihi: 11.07.2022.

Mynet. (2022). Token ve Coin Farkı Nedir? Token ve Coin Arasındaki Farklar Nelerdir?. <https://finans.mynet.com/haber/detay/kripto-para/token-ve-coin-farki-nedir-token-ve-coin-arasindaki-farklar-nelerdir/441929/>. Erişim Tarihi: 27.12.2022.

BloombergHT. (2022). Merkez Bankası'na Göre Türkiye'de Kripto Paraların 9 Riski. <https://www.bloomberght.com/merkez-bankasi-na-gore-turkiye-de-kripto-paralarin-9-riski-2281193/>. Erişim Tarihi: 28.12.2022.

KGK. (2021). Webinar Sonuç Raporu.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/webinar/Webinar%20Sonuç%20Raporu.pdf>. Rapor Tarihi: 03.02.2021, Erişim Tarihi: 22.01.2022.