

MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Türk Katılım Bankacılığı Sektöründe Sermaye Yeterlilik Oranının Belirleyicileri:

Panel Veri Analizi

Doç. Dr. Fatma TEMELLİ – Dr. Ferhat ÖZBAY – Doç. Dr. Bilgehan TEKİN

Eleştirel Düşünce ve Cesur Yeni Muhasebeler

Dr. Canol KANDEMİR

BOBİ FRS’de Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı

Dr. Ayşegül İPEK SOLAKSUBAŞI

COVID-19’un Finansal Performansa Etkisi:

Gıda Sektörü Firmaları İçin Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Tuğsal DORUK

Türkiye’deki Üniversitelerin Sürdürülebilirlik Çalışmalarının İncelenmesi

Prof. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ - Doç. Dr. Ahmet TANÇ - Öğr. Gör. Dilek ÇARDAK

Arş. Gör. Dr. İbrahim YAĞLI

Türkiye’deki Muhasebe Sistemleri Üzerine Yapılan Çalışmaların Bibliyometrik Analiz İle Değerlendirilmesi (2010 – 2020)

Öğr. Gör. Süleyman EMİR - Doç. Dr. Ali APALI

Muhasebe Programlarına Yönelik Değişirme Niyetinin Teknoloji Kabul Modeli (TKM) Çerçevesinde İncelenmesi: Sakarya İli Örneği

Dr. Öğr. Üyesi Metin SAYGILI - Dr. Tolga YALÇINTEKİN - Evren ÇAKIRSOY

Muhasebe Bilgi Sisteminde Çevre Muhasebesinin Yeri:

Trabzon Alt Bölgesi Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma

Zeynep CİN - Prof. Dr. Abdulkerim DAŞTAN

COVID- 19 Pandemisinin BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı Kapsamında BİST’te İşlem Gören Şirketlerin Denetim Raporlarına Etkisi

Zeynep YAROĞLU - Prof. Dr. Ganite KURT

Dijitalleşme Sürecinin Gelişimi Ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri Yönünden İstanbul İlinde SMMM’ler Üzerinde Bir Araştırma

Doç. Dr. Hüseyin MERT - Memet GÜNER - Göktuğ DUYAR

Teknoloji Kullanım Düzeyinin İş Tatmini Üzerine Etkisi:

Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma

Muhammet Ali EMER



T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TÜRKİYE)

66

TÜRMOB ADINA SAHİBİ / Owner on behalf of TURMOB

Emre KARTALOĞLU

&

Genel Yayın Yönetmeni / Executive Editor

Yahya ARIKAN

&

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü / Responsible For Desk Editor

Ali E. DOĞANOĞLU

&

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı / Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

&

Editörler Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Semih ÖZ

Prof. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK

&

Hakemli Dergi / Refereed Journal

Yayın Türü : Süreli Yaygın

Publication Type : Periodical issue

&

TÜRMOB tarafından yayınlanmaktadır

İdari Merkez / Administrative Office

İncek Kızılcaşar Mah. 2669.Sk. No:19 Gölbaşı/ANKARA

Tel: (0.312) 586 00 00

E-mail : alid@turmob.org.tr

<https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/>

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis>

&

Dört ayda bir yayımlanır / Published three times a year

&

TÜBİTAK-ULAKBİM Sosyal Bilimler Veri Tabanı'na (SBVT) kayıtlıdır.

EBSCO tarafından taranmaktadır.

Registered in TÜBİTAK-ULAKBİM Turkish Social Sciences

Database. Indexed by Ebscohost Academic Search

Complete

&

Grafik Tasarım

Tuncay TEKYILDIZ

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ Dergisi, dört ayda bir yayınlanan hakemli bir dergidir.

Dergide yer alan yazılarda öne sürülen fikirler, yazarların kişisel görüşleridir.

Copyright ©

Makalenin herhangi bir bölümünün başka bir yayında kullanılmasına Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nin yayımcı kuruluş olarak belirtilmesi ve atıfta bulunulması şartıyla izin verilir.

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Makale Adı ve Yazarları	Makale Türü	Sayfa No
Türk Katılım Bankacılığı Sektöründe Sermaye Yeterlilik Oranının Belirleyicileri: Panel Veri Analizi <i>The Determinants of Capital Adequacy Ratio In Turkish Participation Banking Sector: Panel Data Analysis</i> Doç. Dr. Fatma TEMELLİ – Dr. Ferhat ÖZBAY – Doç. Dr. Bilgehan TEKİN	Araştırma	1
Eleştirel Düşünce ve Cesur Yeni Muhasebeler <i>Critical Thought And Brave New Accountings</i> Dr. Canol KANDEMİR	Araştırma	23
BOBİ FRS'de Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı <i>Fair Value Concept In BOBI FRS</i> Dr. Ayşegül İPEK SOLAKSUBAŞI	Araştırma	45
COVID-19'un Finansal Performansa Etkisi: Gıda Sektörü Firmaları İçin Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme <i>The Effect Of COVID-19 On Financial Performance: A Comparative Assessment For Food Industry Companies</i> Dr. Öğr. Üyesi Ömer Tuğsal DORUK	Araştırma	67
Türkiye'deki Üniversitelerin Sürdürülebilirlik Çalışmalarının İncelenmesi <i>Investigation of Sustainability Actions of Universities In Türkiye</i> Prof. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ - Doç. Dr. Ahmet TANÇ Öğr. Gör. Dilek ÇARDAK - Arş. Gör. Dr. İbrahim YAĞLI	Araştırma	83
Türkiye'deki Muhasebe Sistemleri Üzerine Yapılan Çalışmaların Bibliyometrik Analiz İle Değerlendirilmesi (2010 – 2020) <i>Evaluation of The Studies On Accounting Systems in Turkey By Bibliometric Analysis (2010 – 2020)</i> Öğr. Gör. Süleyman EMİR - Doç. Dr. Ali APALI	Araştırma	101
Muhasebe Programlarına Yönelik Değişirme Niyetinin Teknoloji Kabul Modeli (TKM) Çerçevesinde İncelenmesi: Sakarya İli Örneği <i>The Study of Switching Intention towards Accounting Programs on the Basis of the Technology Acceptance Model (TAM): The Case of Sakarya Province</i> Dr. Öğr. Üyesi Metin SAYGILI - Dr. Tolga YALÇINTEKİN - Evren ÇAKIRSOY	Araştırma	129
Muhasebe Bilgi Sisteminde Çevre Muhasebesinin Yeri: Trabzon Alt Bölgesi Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma <i>The Place of Environmental Accounting In The Accounting Information System: A Research on Industrial Companies In Trabzon Sub Region</i> Zeynep CİN - Prof. Dr. Abdulkерim DAŞTAN	Araştırma	147

Makale Adı ve Yazarları	Makale Türü	Sayfa No
COVID - 19 Pandemisinin BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı Kapsamında BİST'te İşlem Gören Şirketlerin Denetim Raporlarına Etkisi <i>Effects Of COVID - 19 Pandemic On The Audit Reports of The Companies Listed In BIST Within The Context of ISA 570 Going Concern</i> Zeynep YAROĞLU - Prof. Dr. Ganite KURT	Araştırma	171
Dijitalleşme Sürecinin Gelişimi Ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri Yönünden İstanbul İlinde SMMM'ler Üzerinde Bir Araştırma <i>A Research on CPA's In Istanbul For The Development of The Digitalization Process And Its Effects on Accounting Applications</i> Doç. Dr. Hüseyin MERT - Memet GÜNER - Göktuğ DUYAR	Araştırma	195
Teknoloji Kullanım Düzeyinin İş Tatmini Üzerine Etkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma <i>The Effect of Technology Use Level On Job Satisfaction: A Research On Accounting Professionals</i> Muhammet Ali EMER	Araştırma	219

TÜRK KATILIM BANKACILIĞI SEKTÖRÜNDE SERMAYE YETERLİLİK ORANININ BELİRLEYİCİLERİ: PANEL VERİ ANALİZİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 10.06.2021
Makale Kabul Tarihi : 28.02.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.950484

Doç. Dr. Fatma TEMELİ*
Dr. Ferhat ÖZBAY**
Doç. Dr. Bilgehan TEKİN***

Bibliyografik Bilgiler

Temelli, F, Özbay, F. & Tekin, B, (2022). “Türk katılım bankacılığı sektöründe sermaye yeterlilik oranının belirleyicileri: panel veri analizi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 66, Sayfa : 1-22)
<https://doi.org/10.55322/mbakis.950484>

ÖZ

Sermaye hareketlerinin hız kazanmasıyla birlikte diğer sektörler olduğu gibi bankacılık sektörü de önemli ölçüde etkilenmiştir. Bu doğrultuda, bankaların taşıdıkları riskler artmış ve çeşitlenmiştir. Sermaye yeterliliği, bankaların karşılaşılabileceği risklerden dolayı ortaya çıkabilecek zararlara karşı yeterli özkaynağa sahip olmalarıdır. Sermaye yeterlilik oranı, bir bankanın risk ağırlıklı kredi risklerinin yüzdesi olarak ifade edilen kullanılabilir sermayesinin bir ölçümüdür. Bankalar açısından en önemli finansal göstergelerden birisi olan sermaye yeterlilik oranı, banka bilgi kullanıcılarına önemli bilgiler sağlamaktadır. Bu çalışmanın amacı Basel kriterleri dışındaki faktörlerin sermaye yeterlilik oranı üzerindeki etkisinin olup olmadığını ortaya koymaktır. Bu çalışmada, Türkiye’deki katılım bankalarının sermaye yeterlilik oranının belirleyicileri 2010Q1-2018Q3 dönemleri için panel veri analizi ile araştırılmıştır. Bu doğrultuda, Türkiye’de faaliyet gösteren Albaraka Türk, Kuveyt Türk ve Türkiye Finans katılım bankalarına ait veriler kullanılarak analiz gerçekleştirilmiştir. Yapılan analizler sonucunda;

* Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ABD, Ağrı, Türkiye, ftemelli@agri.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-7436-5289

** Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, ferhatozbay@hotmail.com, ORCID ID: 0000-0002-7756-3835

*** Çankırı Karatekin Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ABD, Çankırı, Türkiye, btekin@karatekin.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-4926-3317

öz kaynak getiri oranı ve krediler/varlıklar (kredi oranı) oranının sermaye yeterlilik oranı üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu görülürken, aktif getiri oranı ve toplam aktiflerin ise sermaye yeterlilik oranı üzerinde pozitif etkiye sahip olduğu görülmüştür. Takipteki kredi/toplam kredi oranının ise sermaye yeterlilik oranı üzerinde istatistiki olarak anlamsız olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Katılım Bankacılığı Sektörü, Sermaye Yeterlilik Oranı, Panel Veri Analizi.

Jel Kodları: G20, G21, M49.

THE DETERMINANTS OF CAPITAL ADEQUACY RATIO IN TURKISH PARTICIPATION BANKING SECTOR: PANEL DATA ANALYSIS

ABSTRACT

With the acceleration of capital movements, the banking sector has also been affected significantly, as is the case with other sectors. Accordingly, the risks arising out of banks have increased and become diversified. The capital adequacy means that banks have sufficient equity in the face of losses that may arise out of the risks. The capital adequacy ratio is a measurement of a bank's available capital which is expressed as a percentage of a bank's risk-weighted credit exposures. Capital adequacy ratio, one of the most important financial indicators for banks, provides important information to bank information users. The purpose of this study is to reveal whether factors other than Basel criteria affect the capital adequacy ratio. In this study, the determinants of the capital adequacy ratio of participation banks in Turkey were tested with panel data analysis for the 2010Q1-2018Q3 periods. In this context, the participation banks, Albaraka Turk, Kuveyt Turk and Türkiye Finans, which have been operating in Turkey, were analyzed in terms of financial indicators through using data analysis. As a result of the analysis, it was seen that the return on equity and the ratio of loans/assets (loan ratio) have a negative effect on the capital adequacy ratio while it was observed that the rate of return on assets and total assets have a positive effect on the capital adequacy ratio. Non-performing loan ratio / total loan ratio is statistically insignificant on the capital adequacy ratio.

Keywords: Participation Banking Sector, Capital Adequacy Ratio, Panel Data Analysis.

Jel Codes: G20, G21, M49.

1. GİRİŞ

Bankacılık sektörü ülkelerin finansal sistemleri içerisinde yaklaşık olarak yüzde 90 gibi bir paya sahiptir (Afşar ve Karaçayır, 2018: 149). Ekonomideki faaliyetleri finanse etmesi bakımından bankalar hayati bir önem arz etmektedir. Bankacılık sektörü söz konusu önemine binaen, özellikle son yıllarda büyük dönüşümler ve gelişmeler yaşamaktadır. Fon ihtiyacı olanlar (para talep edenler) ve fon fazlası olanlar (para arz edenler) arasındaki fon transferini, tarafları bir araya getirmek suretiyle gerçekleştiren bankaların aynı zamanda faaliyetlerini devam ettirip sürekliliklerini sağlamak için maliyetlerini karşılayabilmeleri, pay sahiplerine kâr payı dağıtabilmeli ve mevduat sahiplerine faiz ödemesi

yapabilmelidir. Bu faaliyetlerin sonucu olarak da belirli düzeylerde kâr sağlanması gerekmektedir. Kârlı ve sağlam bir bankacılık sektörü, olumsuz şoklara daha fazla direnç gösterebilmekte ve istikrarlı bir finansal sisteme katkı sağlamaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin bankacılık sisteminin verimli ve istikrarlı olmasını sağlamak kritik bir öneme sahiptir (Aka, 2019: 22).

Son yaşanan küresel finansal krizle birlikte, yatırım ve bankacılık açısından İslami finans alternatif bir seçenek olarak gündeme gelmiştir (Smolo ve Mirakhor, 2010). Özellikle bankacılık ve finansal krizlerden olumsuz etkilenmeyen “Katılım Bankacılığı” sektörü küresel finansal yapının bir parçası olmuştur (Aldohni, 2015). Katılım bankaları; mevduat bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile birlikte bankacılık sektörünün üç unsurundan birini oluşturmaktadır. Katılım bankaları, İslam dinine göre yasak olan faiz uygulamasının olmadığı, faizsiz esasa göre bankacılık faaliyeti gerçekleştiren kuruluşlardır. Katılım bankacılığı sisteminin en önemli işlevi; hem faiz hassasiyeti olan tasarruf sahiplerinin tasarruflarını, hem de sistemin dışında atıl kalan fonları ekonomiye kazandırmaktır. Katılım bankaları, kâr-zarar ve risk paylaşımını esas almaktadır (Pehlivan, 2016: 297).

Bankaların uymaları gereken kuralları belirlemek ve bankaların muhtemel krizlere karşı duyarlılıklarını arttırmak amacıyla, Basel I Kriteri yayımlanarak banka sermayelerinin, risk teşkil eden aktiflere oranının yüzde 8’den az olamayacağını ifade eden sermaye yeterlilik oranı getirilmiştir (Erdoğan, 2014: 144). Basel I, uluslararası faaliyet gösteren büyük piyasa aktörleri ve akademik çevre tarafından basit içerikli olması nedeniyle eleştirilmiştir. Buna karşın, içerik olarak standartların kolaylıkla uygulanabilir olması, Basel I kriterlerinin özellikle gelişmekte olan ülkelerde hızlı bir şekilde benimsenmesini de beraberinde getirmiştir (Yayla ve Kaya, 2005: 4). Fakat Basel I, bankacılık riskinin ölçülmesinde, finansal piyasaların gelişmesi ve finansal piyasalarda yaşanan dalgalanmalar nedeniyle beklendiği kadar başarılı bir sonuç verememiştir. Basel I’ in bu noktadaki yetersizliği Basel II’yi gündeme getirmiş ve 2004 yılında uygulamaya konulmuştur (Afşar ve Karaçayır, 2018: 150). Basel II, kredi risklerinin ölçülmesinde yeni metodlar ve operasyonel riskler gibi yenilikler getirmiştir (TBB, 2013: 9).

Türkiye’nin de bir üyesi olduğu Basel Bankacılık Denetim Komitesi, 2008 küresel finans krizini takiben yeni düzenlemelere giderek bankacılık sektörünün finansal ve ekonomik şoklara direncini yükseltmek ve daha güçlü sermayeye sahip olmalarını sağlamak istemiştir. Bu bağlamda yapılan çalışmalar doğrultusunda yayınlanan dokümanlar, Basel III Kriterleri olarak adlandırılmıştır (TCMB, 2010: 58). Basel III Kriterleri, esasen, 2008 yılındaki küresel kriz ile gündeme gelen Basel II’nin yetersizlikleri veya eksikliklerini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Bankacılık sektöründe sermaye yeterlilik oranının hesaplanmasında kullanılan sermaye kavramının tanımının değişmesi, Basel III Kriterleri kapsamında yapılan en önemli değişikliklerdendir. Bu bağlamda Basel III kriterlerine göre; bankaların gerçekleştirdikleri riskli işlemlerine bağlı olarak sermayelerinin de artırılması gerekmektedir. Bu uygulama ile bankalar Basel II Kriterlerine göre daha fazla sermaye artırımı yapmak zorunda kalmıştır (Yıldırım, 2015: 16).

İkili bankacılık sisteminin söz konusu olduğu Türkiye’de bankacılık sektörünün ekonomik büyümeye verdiği katkılar önem arz etmektedir. Bilhassa riskin yüksek olduğu dönemlerde önem arz eden sermaye yeterlilik oranı finansal istikrarı doğrudan doğruya etkilemektedir. Bu nedenle, bankacılık sektöründe özkaynakların güçlü bir yapıya sahip olması ve yüksek sermaye yeterlilik oranlarına sahip olunması, riski düşürerek ekonominin geleceğini güven altına almaktadır.

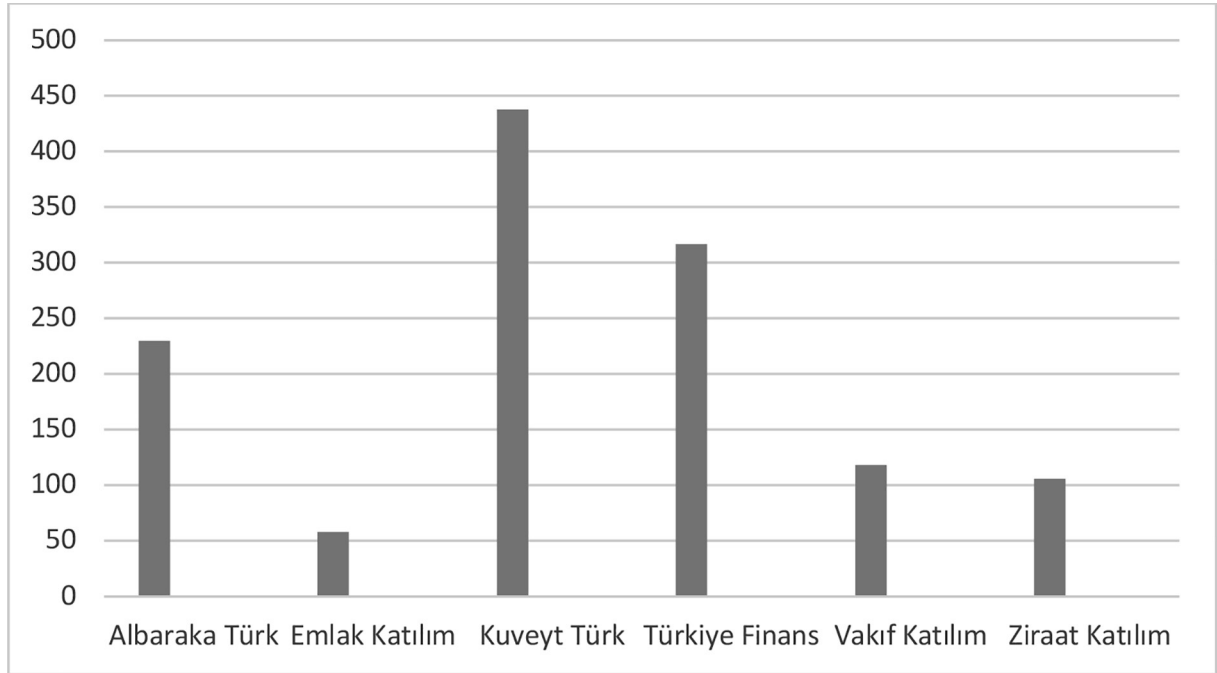
Günümüzde reel ve finansal manada ülkelerin sürekli bir etkileşim halinde bulunmaları, özellikle ülkelerin bankacılık sektörünün sağlamlştırılması için ortak girişimleri gerektirmiştir. Yukarıda da bahsedildiği üzere Basel I standartları ile başlayan düzenlemeler bu anlamda önemli bir ilerleme yaşanmasını sağlamıştır. Basel kriterleri ile özellikle bankaların sermaye yeterlilik oranları üzerinde durulmuştur. Sermaye yeterlilik oranı, bankalarda kârlılık ve risklilik durumu ile ilgili önemli bir göstergedir. Yüksek sermaye yeterlilik oranı riski düşürmekte ancak bununla birlikte yüksek kârlılıktan da vazgeçmeyi gerektirmekte iken, düşük sermaye yeterlilik oranı yüksek kârlılık elde etmek için bankalara olanak tanımakta ancak yüksek riski de beraberinde getirmektedir. Bundan dolayıdır ki bankaların kendi dinamiklerine göre doğru bir sermaye yeterlilik oranı belirlemeleri ve sürdürmeleri önemli bir husustur (Çitak ve Goker, 2020: 182). Katılım bankacılığının Türkiye’deki fonksiyonu, rolü ve önemi göz önünde bulundurulduğunda, bu bankaların sağlıklı bir biçimde büyüüp gelişmeleri ve güçlenmeleri için sermaye yeterliliği önem verilmesi gereken bir konudur. Katılım bankaları güçlü bir sermaye tarafından desteklenmelidir. Bu konuda sermaye yeterlilik oranı önemli bir kıstastır. Bankacılık sektörü ile ilgili literatür incelendiğinde sermaye yeterlilik oranını etkileyen göstergelerin daha çok konvansiyonel bankalar bazında incelendiği görülmektedir. Bu çalışmada ise katılım bankalarının sermaye yeterlilik oranını etkileyen veya belirleyen faktörlerin ortaya koyulması amaçlanmıştır. Bu çalışmanın yapılan diğer çalışmalardan farkı; bankaların sermaye yapılarının belirlenmesinde sadece sermaye yeterlilik oranının tek başına belirleyici olmadığı, ülkenin içinde bulunduğu makroekonomik koşullarla birlikte ele alınan dönemin de etkili olduğunun düşünülmesidir. Ayrıca bu çalışmanın, panel veri analizi aracılığı ile sermaye yeterlilik oranlarının belirleyicilerinin konvansiyonel bankalar bazında değil Türk Katılım Bankacılığı bazında tespit etmek istemesiyle literatürü zenginleştireceği düşünülmektedir.

2. TÜRKİYE’DE KATILIM BANKACILIĞI

Katılım bankacılığı, faizsiz ilkelere göre çalışan, bu ilkelere uygun bankacılık faaliyetlerini yerine getiren, kâr ve zarara katılma esasına göre fon toplayıp fon kullandıran bir bankacılık modelidir. Katılım bankaları, tasarruf sahiplerinden topladıkları fonları faizsiz finansman ilkeleri doğrultusunda ticaret ve sanayide değerlendirerek, ortaya çıkan kâr ve zararı tasarruf sahipleriyle paylaşmaktadırlar. Katılım bankaları, faiz ve belirsizlik taşıyan, aşırı riskli ve spekülâtif işlemlere hiçbir bankacılık faaliyetinde yer vermemektedir. Katılım bankalarının varlık nedeni ve değişmez kuralı “Faizsizlik İlkesi”dir. Faizsizlik İlkesi’nin özü ise; (a) faiz yerine kâr ve zarara katılma esasına göre fon toplamak ve (b) müşterinin ihtiyacı olan malı satıcıdan peşin alıp o müşteriye vadeli satmak suretiyle, ayrıca kiralama, ortaklık vb. yöntemlerle fon kullandırmaktır (TKBB, 2018: 2).

Türkiye’de katılım bankacılığının ortaya çıkış nedeni; yastık altındaki paraların ve ekonomik sistem içerisinde yer almayan kaynakların, atıl şekildeki fonlar ile tasarrufların bankacılık sektörü aracılığı ile ekonomiye kazandırılmasıdır (Balkanlı ve Yardımcıoğlu, 2020: 27). Bunun yanı sıra katılım bankacılığına olan ihtiyaç, ticari faaliyetlerdeki uluslararası rekabetin ve küreselleşmesinin artmasından dolayı ortaya çıkmıştır. Faizsiz işlem yapmak isteyen kişilerin ihtiyaçları da bu sebeplerle artmıştır. Katılım bankacılığının ortaya çıkmasının sebepleri dini sebepler, sosyal sebepler ve ekonomik sebepler olarak özetlenebilir (Avcı, 2020: 3).

Türkiye'nin 1975 yılında İslami Kalkınma Bankasına üye olunmasıyla birlikte, İslam coğrafyasıyla finansal sinerji ve kaynak oluşturulmaya başlanmış olup, Türkiye ekonomisi açısından kaynak hareketliliği sağlanmıştır. Günümüzde toplumsal olarak katılım bankacılığına olan ilginin artmasıyla, devlet bankaları da kendi bünyelerinde katılım bankacılığına başlamışlardır (Yıldırım, 2020: 78). Türkiye'de 1983 yılında "Özel Finans Kurumu" adıyla faaliyete başlayan katılım bankaları (Görmüş ve Yabancı, 2019: 124), 2006 yılında ise "Katılım Bankaları" adını almış ve bankacılık sistemine dâhil edilmiştir. Türkiye'de 2020 yılı itibarıyla, 6 katılım bankası faaliyet göstermekte olup bunlar; Albaraka Türk, Kuveyt Türk, Türkiye Finans, Emlak Katılım, Vakıf Katılım ve Ziraat Katılım Bankasıdır. Grafik 1'de söz konusu bankaların şube sayıları gösterilmiştir.



Şekil 1. Katılım Bankaları Şube Sayıları

Kaynak: TKKB, 2020

Şekil 1'de görüldüğü üzere Albaraka Türk Katılım Bankası 230, Emlak Katılım 58, Kuveyt Türk Katılım 438, Türkiye Finans Katılım 317, Vakıf Katılım 118 ve Ziraat Katılım 106 şubeye sahiptir. Tablo 1'de ise söz konusu bankaların 2020 yılı itibarıyla personel sayıları yer almaktadır.

Tablo 1'de ise söz konusu bankaların 2020 yılı itibarıyla personel sayıları yer almaktadır.

Tablo 1. 2020 İtibari ile Personel Sayıları

	Albaraka Türk Katılım	Emlak Katılım	Kuveyt Türk Katılım	Türkiye Finans Katılım	Vakıf Katılım	Ziraat Katılım
Yurtiçi Personel	3.656	0	5.985	3.581	1.454	1.186
Yurtdışı Personel	24	0	3	0	0	0

Kaynak: TKKB, 2020

Tablo 1’de de görüldüğü üzere 2020 yılı itibariyle Albaraka Türk Katılım Bankası’nda 3680 kişi, Kuveyt Türk Katılım Bankası’nda 5988 kişi, Türkiye Finans Katılım Bankası’nda 3581 kişi, Vakıf Katılım’da 1454 kişi ve Ziraat Katılım’da 1186 kişi çalışmaktadır.

3. SERMAYE YETERLİLİK ORANININ ÖNEMİ

Bankalar, ekonomik ve finansal sistem içerisinde üstlendikleri rol gereği en yüksek düzeyde risk alan işletmelerdendir. Uluslararası anlamda yaşanan gelişmeler (finansal piyasalardaki gelişmeler ve küreselleşme) sonucu bankalar, ürün yelpazelerini genişletmiş ve bu nedenle riskleri de artmıştır. Finansal krizler göstermiştir ki, banka risklerinin gerçekleşmesi bankalarla birlikte aynı zamanda bağlantılı tüm sektörleri ve ekonominin tamamını etkilemektedir. Bu sebeple, finansal piyasalara ve bankalara yönelik ortak standartlar oluşturulması, üzerinde önemle durulan bir konu haline almıştır. “Basel Düzenlemeleri” veya “Basel Kriterleri” olarak adlandırılan bu çalışmalarla oluşturulan standartlar ve kriterler, geleneksel kredi sürecinde köklü değişiklikler oluşturmaktadır. Basel kriterleri ile kredilendirme, daha bilimsel ve risk odaklı bir duruma dönüşmekte ve kredinin fiyatlanmasında daha çok parametre göz önünde bulundurulmaktadır (Sarıgül, 2012: 111). Ayrıca Basel Komitesi, bankaların sermaye yeterlilik oranını sunmuş ve bu oranın asgari olarak yüzde 8 düzeyinde olması gerektiğini belirtmektedir (Mermod ve Ceran, 2011: 35).

Sermaye yeterlilik oranı, bir bankanın etkinliğini ve istikrarını değerlendirmede kullanılan en önemli ve güncel yaklaşımlardan biridir. Basel Sermaye Uzlaşısı, sermaye yeterlilik oranlarının hesaplanmasına yönelik uluslararası bir standarttır. Anlaşma, bankaların karşılaması gereken asgari sermaye yeterlilik oranlarını önermektedir. Asgari sermaye yeterlilik oranlarının kullanılması, bankalarda ödeme güçlüğü olasılığını azaltarak finansal sistemin istikrarını ve etkinliğini artırmaktadır (Bateni vd., 2014: 109).

90’lı yıllarla birlikte sıkça yaşanan finansal ve bankacılık sektörü kaynaklı krizlerin ardından, düzenleyici otoritelerin bankaları daha güçlü hale getirme çabaları artmıştır. Bu amaçla özellikle gelişmiş ülkelerde bankalar, sermayelerini arttırılarak bilançolarını güçlendirmeye teşvik edilmiştir (Abba, 2013: 19).

Basel I uzlaşısına göre sermaye Ana Sermaye ve Katkı Sermaye olmak üzere ikiye ayrılır ve sermaye yeterlilik oranının hesaplanmasında bu iki kalem toplanır. Bu toplam tutardan Sermayeden İndirilecek Değerler düşülerek Sermaye Tabanı elde edilmektedir. Varlık kalemleri ve bilanço dışı işlemler barın-

dırdıkları risklere göre sınıflandırılır ve her bir sınıf yüzde 0, yüzde 10, yüzde 20, yüzde 50, yüzde 100, yüzde 150 ve yüzde 200 katsayıları ile ağırlıklandırılır. Daha sonra bu tutarların toplanmasıyla Risk Ağırlıklı Varlıklar elde edilir. Sermaye yeterlilik oranı ise Sermaye Tabanı'nın Risk Ağırlıklı Varlıklar tutarına bölünmesiyle elde edilmektedir (Ersoy, 2011: 56).

Buna göre Sermaye Yeterlilik Oranı aşağıda yer alan eşitliklere göre (1, 2) hesaplanabilir;

$$\text{Sermaye Tabanı} = \text{Ana Sermaye} + \text{Katkı Sermaye} - \text{Sermayeden İndirilecek Değerler} \quad (1)$$

$$\text{Sermaye Yeterlilik Oranı} = \frac{\text{Sermaye Tabanı}}{\text{Risk Ağırlıklı Varlıklar}} \quad (2)$$

Sermaye yeterlilik oranı şu eşitlik 3'te yer aldığı şekilde formülize edilir:

Basel I Sermaye Yeterlilik Oranı

$$\text{Sermaye Yeterlilik Oranı} (\geq \%8) = \frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Piyasa Riski} + \text{Kredi Riski}} \quad (3)$$

Basel I'in ardından bankacılık sektöründe yer arlan riskleri daha iyi analiz etmek adına sermaye yeterliliği tekrar ele alınarak Basel II çalışmaları gerçekleştirilmiştir. Sermaye yeterlilik oranına operasyonel risk dahil olmuştur. Sermaye yeterlilik oranının güncellenmiş hali eşitlik 4'de verilmiştir (Altıntaş, 2006, 77):

Basel II Sermaye Yeterlilik Oranı

$$\text{Sermaye Yeterlilik Oranı} (\geq \%8) = \frac{\text{Özkaynaklar (Tier 1+Tier 2+Tier 3-İndirimler)}}{\text{Piyasa Riski} + \text{Kredi Riski} + \text{Operasyonel Risk}} \quad (4)$$

Tier 1: Ana Sermaye

Tier 2: Katkı Sermaye

Tier 3: En az 2 yıl vadeli, teminatsız, yamamı ödenmiş sermaye benzeri borçlar

İndirimler: Şerefiyeler ve bankanın aynı ülkedeki finansal kurumlara ve diğer bankalara yaptığı katılımlardan konsolide edilmeyen kısımlar.

Basel III Sermaye Yeterlilik Oranı

Basel III'e geçiş esnasında sermayenin tanımında bazı değişiklikler söz konusu olmuştur. "Sermaye Tamponu" kavramı bunlardan biridir. Bu kavram daha önceki çalışmalarda yer almamakla birlikte Basel III ile sermaye yeterlilik oranı değerlendirmelerine dahil edilmiştir. Bankaların daha yüksek bir sermaye yeterlilik oranına sahip olmasının hedeflendiği Sermaye Tamponu, yüzde 2,5 olarak belirlenmiş ve yüzde 8'lik asgari sermaye yeterlilik oranının yine aynı seviyelerde kalması öngörülmüştür. Zorunlu olmamakla birlikte hedef olarak alınması tavsiye edilen yeni asgari sermaye yeterlilik oranı, sermaye tamponu da dikkate alınarak (yüzde 8 + yüzde 2.5) yüzde 10.5 olmuştur (Mermod ve Ceran, 2011: 35).

4. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde bankacılık sektörüne odaklanan çalışmaların genel anlamda performans, kârlılık ve sermaye yeterliliğini üzerine etki eden faktörlerin incelenmesi veya tespit edilmesi üzerine gerçekleştirildikleri görülmektedir. Bu bağlamda literatürde, sermaye yeterlilik oranını belirleyen veya etkileyen faktörlerin belirlenmesine yönelik farklı çalışmalar yer almaktadır. Bu çalışmaların genel olarak, konvansiyonel bankaların sermaye yeterliliklerinin araştırılması üzerine gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu çalışmalardan yakın tarihte gerçekleştirilmiş olanların bir kısmı aşağıda özetlenmiştir.

Büyükşalvarcı ve Abdioğlu (2011) yaptıkları çalışmada, Türk bankalarında sermaye yeterlilik oranını belirleyen unsurları ve bankaların finansal pozisyonları üzerindeki etkilerini 2006-2010 dönemi için panel veri analizi ile incelemişlerdir. Çalışmanın sonucunda; krediler, özsermaye getirisi ve kaldıraç gücünün sermaye yeterliliği oranı üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğu, kredi kayıpları rezervi ve aktif kârlılığının ise sermaye yeterlilik oranını olumlu etkilediği tespit edilmiştir. Diğer yandan, banka büyüklüğü, mevduatlar, likidite ve net faiz marjı sermaye yeterlilik oranı üzerinde önemli bir etkiye sahip görünmemektedir.

Abusharba vd. (2013), Endonezya İslami bankacılık endüstrisinde faaliyet gösteren bankaların sermaye yeterlilik oranını belirlemek amacıyla 2009-2011 dönemini kapsayan verileri kullanarak çoklu doğrusal regresyon analizi yapmışlardır. Söz konusu çalışmada, açıklayıcı değişken olarak kârlılık, likidite, operasyonel verimlilik oranı kullanılmıştır. Çalışma sonucuna göre kârlılık ve likiditenin sermaye yeterliliği üzerinde olumlu bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, Endonezya İslami bankacılık sektöründe mevduat fonları ve operasyonel verimliliğin bir etkisi olmadığı anlaşılmıştır.

Batani vd. (2014), İran'da faaliyet gösteren özel bankalarda sermaye yeterliliği üzerinde etkili olan faktörleri belirlemek amacıyla 2006-2012 dönemi verilerini kullanarak banka büyüklüğü ile bankaların sermaye yeterlilik oranları arasında negatif bir ilişki tespit etmiş; kredi varlık oranı, özkaynak kârlılığı, varlık kârlılığı, özkaynak oranı ile sermaye yeterlilik oranı arasında pozitif bir ilişki tespit etmişlerdir.

Aktaş vd. (2015) yaptıkları çalışmada, Güneydoğu Avrupa bölgesinde 10 farklı ülkede faaliyet gösteren 71 ticari bankanın kârlılık, kaldıraç, likidite, net faiz marjı ve risk gibi yıllık verileri açıklayıcı değişkenler olarak kullanarak regresyon analizi yapmışlardır. Yapılan analiz sonucunda değişkenler arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Güngör ve Batır (2016) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye'de bulunan katılım bankaları ve mevduat bankalarının 2005-2014 yılları arasında kârlılık belirleyicileri incelenmiştir. Mevduat ve katılım bankalarının aktif, özkaynak ve vergi öncesi kârlılığa etki eden içsel ve dışsal değişkenler panel veri analizi ile incelenerek iki banka grubu arasında farklılıklar tespit edilmiştir.

Shingjergji ve Hyseni (2015) yaptıkları çalışmada, Arnavutluk bankacılık sisteminde sermaye yeterlilik oranının ana bankacılık belirleyicilerini analiz etmek amacıyla 2007'nin ilk 3 aylık döneminden üçüncü 3 aylık dönemine kadar olan verilerini baz alarak en küçük kareler analizi uygulamışlardır. Kullanılan veriler LTD, ROE, ROA, banka boyutu, sorunlu krediler dönüş oranıdır. Sonuç olarak; ROA ve ROE'nin sermaye yeterlilik oranı üzerinde negatif yönde bir ilişki olduğunu banka boyutunun ise pozitif yönde bir etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Reis ve Kötüoğlu (2016) yaptıkları çalışmada, Türk bankacılık sektöründe sermaye yeterlilik oranının yıllar itibari ile değişimini incelemek amacıyla belirli oranlar üzerinde regresyon analizi yapmışlardır. Çalışmanın sonucuna göre; kârlılık, likidite ve takibe dönüşüm oranı sermaye yeterlilik oranı üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahipken, aktif büyüklüğünün ise herhangi bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Hazar vd. (2018) tarafından yapılmış olan çalışmanın amacı, Türk bankacılık sektöründe bulunan bankaların sermaye yeterlilik oranlarını etkileyen temel bilanço kalemlerini belirlemektir. Bu amaç doğrultusunda, 22 adet bankanın 2004-2015 dönemlerine ait veriler kullanılarak bankaların sermaye yeterlilik oranı ile kredi, bilanço dışı hesaplar ve menkul değerler cüzdanı arasındaki ilişki Path analizi ile araştırılmıştır. Çalışma sonucunda beklenilenin aksine, değişkenler arası düşük bir ilişki tespit edilmiştir. Yazarlar sonuç olarak, bankaların risklerinin artması ile özkaynaklarını artırma yoluna gittiklerini ve bu durumun risklerin etkilerini azalttığını belirtmektedirler.

Afşar ve Karaçayır (2018) tarafından yapılan çalışmada, sermaye yeterlilik oranının belirleyicileri 2002:4-2017:1 dönemleri için panel veri yöntemi ile test edilmiştir. Çalışmanın sonucunda sermaye yeterlilik oranını; kredi oranı, mevduat ve aktif büyüklüğü değişkenlerimin negatif yönde, aktif getirilerin pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Özer ve Özer (2018), bankacılık sektörünün sermaye yeterliliğinin nelerden etkilendiğini belirlemek amacıyla kamu, özel, yerli, yabancı ve katılım bankaları açısından bir inceleme yapmıştır. Çalışmanın sonucuna göre; büyüklük ve finansal istikrar bütün bankacılık türlerinde sermaye yeterliliği üzerinde pozitif etkisi görülürken, finansal sıkıntı ise negatif etki gösterdiğini tespit etmiştir.

Aka (2019), Türkiye’de faaliyette bulunan katılım bankalarında kârlılığı etkileyen unsurları araştırmıştır. Türkiye Finans ve Albaraka Türk katılım bankalarını örneklem olarak seçtiği çalışmasının sonuçlarına göre; katılım bankalarında kârlılık ile aktiflerinin büyüklüğü, kaldıraç oranları, takipteki krediler oranı, kredi mevduatı oranı, operasyonel etkinlik ve banka piyasa yoğunluğu arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Albayrak ve Eren (2020), Türkiye’de katılım bankacılığının sermaye yeterliliğine etki eden belirleyicileri tespit etmek amacıyla, 2010 yılı Ocak- 2017 yılı Aralık ayı zaman aralığındaki aylık verileri kullanarak çoklu doğrusal regresyon modeli ile analiz yapmışlardır. Yapılan analiz sonucuna göre; sermaye yeterliliği ile performans ve likidite arasındaki ilişki tespit edilmiştir.

Octrina ve Mariam (2020) yaptıkları çalışmada, Endonezya’daki İslami bankacılığın verimlilik seviyesini ölçmek ve sermaye yeterlilik oranını etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla, 2011-2019 verileri ile Stokastik Sınır Analizi yapmıştır. Söz konusu analizlere göre; Endonezya’daki İslami bankacılığın verimliliğini etkileyen faktörlerin banka büyüklüğü, sermaye yeterlilik oranı, takipteki alacaklar ve mevduat oranı olduğunu diğer faktörlerin ise bu dönemler arasında etkili olmadığını tespit etmişlerdir.

Citak ve Goker (2020), bankacılık sektöründe sermaye yeterlilik oranını belirleyen faktörleri tespit etmek için, Türkiye’de faaliyet gösteren mevduat bankaları için 2002-2017 dönemine ait verileri kullanarak panel veri analizi gerçekleştirmiştir. Çalışmanın sonucunda; bankaların sermaye yeterlilik oranı

ile toplam aktif büyüklüğü, mevduat/toplam aktif oranı, kredi/toplam aktif oranı, faiz marjı ve takipteki kredi/toplam kredi oranları arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Chioma vd. (2021), sermaye yeterliliği riski ve likidite riskinin sermaye yeterlilik oranı üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Söz konusu çalışma, Nijerya Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören tüm mevduat bankalarını kapsamaktadır ve 2010-2019 yılları arasındaki döneme ait Nijerya Merkez Bankası'ndan elde edilen veriler kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda sermaye yeterliliği riskinin Nijerya'daki mevduat bankalarının firma değeri üzerinde önemli ve olumlu bir etkisi olduğunu ortaya koydu. Likidite riski, Nijerya'daki mevduat bankalarının firma değeri üzerinde olumlu ancak önemli bir etkiye sahip olmadığını tespit etmiştir.

5. METODOLOJİ, VERİ SETİ VE BULGULAR

5.1. Metodoloji

Bu çalışmada Albaraka Türk, Kuveyt Türk ve Türkiye Finans katılım bankalarının 2010Q1-2018Q3 dönemleri arasındaki finansal tablolarından hareketle sermaye yeterlilik oranına etki eden değişkenler incelenmiştir. Örneklem incelenirken, hem uzamsal hem de zamansal bir boyutla regresyon analizine olanak tanıdığından dolayı panel veri analizi kullanılmıştır (Yaffee, 2003: 2). Panel veri analizi, birimlerin belli bir zaman içinde bir araya getirilmesi bakımından birçok avantaj doğurmaktadır. Özellikle panel veri analizlerin en önemli avantajı, araştırmacının bireyler arasındaki davranış farklılıklarını modellemede büyük esnekliğe izin vermesidir. Panel veri analizi, gerek ülkeleri gerek bireyleri gerekse de firmaları belirli bir zaman diliminde incelemeye fırsat tanıyan önemli bir yöntemdir (Özbay ve Oğuztürk 2020: 373). Bu yöntemin avantajları genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Baltağı, 2008: 4-7):

- 1-) Panel verileri daha bilgilendirici veriler, daha fazla değişkenlik, değişkenler arasında daha az eşzamanlılık, daha fazla serbestlik derecesi ve daha fazla verim sağlar.
- 2-) Panel verileri, değişim dinamiklerini daha iyi inceleyebilir. Nispeten kararlı görünen kesit dağılımları birçok değişikliği gizler. İşsizlik krizi, iş devri, konut ve gelir hareketliliği panellerle daha iyi incelenmiştir. Panel verileri aynı zamanda işsizlik ve yoksulluk gibi ekonomik durumların süresini incelemek için de uygundur ve eğer bu paneller yeterince uzunsa, ekonomik politika değişikliklerine uyum hızına ışık tutabilirler.
- 3-) Panel verileri, yatay kesit veya zaman serisi verilerinde kolayca tespit edilemeyen etkileri daha iyi tanımlayabilir ve ölçülebilir.
- 4-) Panel veri modelleri, yatay kesit veya zaman serisi verilerinden daha karmaşık davranışsal modeller oluşturmamıza ve test etmemize olanak tanır.
- 5-) Bireyler, firmalar ve haneler üzerinde toplanan mikro panel verileri, makro düzeyde ölçülen benzer değişkenlere göre daha doğru ölçülebilir.

Panel verinin sınırlılıkları kısaca, tasarım ve veri toplama problemi, kısa zaman serisi problemi, yatay kesit bağımlılığı problemi olarak görülmektedir (Baltağı, 2008: 4-7). Panel veride varsayımdan sap-

malara yönelik otokorelasyon testi, değişen varyans sorunu ve yatay kesit bağımlılığın yanında çoklu doğrusalılık/teklilik problemlerinin de incelenmesi gerekmektedir.

Ekonomi ve finans alanlarında oldukça sık tercih edilen bir yöntem olan panel veri analizi, yatay kesit ve zaman boyutları arasında gözlenen farklılıklar sonucu panel veri analizi havuzlanmış regresyon, sabit etkiler ve tesadüfi etkiler olmak üzere üç türe ayrılmaktadır. Havuzlanmış regresyon modelinde yatay kesit birimlerinin sabit kaldığı ve bu birimlerin zaman içerisinde değiştiği varsayımı söz konusudur. Sabit etkiler modelinde, birim ve zaman etkilerinin değişime uğramadığını varsayılır. Tesadüfi etkiler modelinde ise hem yatay birimlerin hem de zaman faktörünün değişime uğradığı varsayılır (Güriş, 2018: 4-11).

Panel veri modellerinde en çok tercih edilen tekniklerin başında Sabit Etkili (FE) ve Tesadüfi Etkiler (SE) yöntemleri gelmektedir (Torres-Reyna, 2007). Bu yöntemler arasında optimum modelin belirlenmesi için Hausman (1978) testi kullanılmaktadır. Ayrıca, kurulan modelde birim etkilerin varlığı sınanmalı havuzlanmış regresyon yöntemi arasında tercih sağlanmasında olası sapmalı sonuçların önüne geçmektedir. Bunun için genellikle, F testi, LR (olabilirlik oranı) ve score testi yapılmaktadır (Tatoğlu, 2020: 35).

Model tercihlerinden sonra uygulanacak tanı testleri de, panel veri analizinden sapmasız sonuç alınabilmesi adına önemlidir. Bu bağlamda, aşağıda varsayımdan sapmalar için kullanılan testler yer almaktadır. Otokorelasyon testi için Wooldridge'in (2002) otokorelasyon testi, Baltagi ve Wu'nun (1999) Yerel En İyi Değişmez Testi, Bhargava, Franzini ve Narendranathan'ın (1982) DW Testi kullanılmıştır.

5.2. Veri Seti ve Model

Aşağıda yer alan Tablo 2'de bu çalışmada kullanılan değişkenler yer almaktadır. Modelde kullanılan tüm değişkenler, Türkiye Katılım Bankaları Birliği (TKBB) resmi web sitesinden elde edilmiştir. Çalışma verilerin en sık gözlemlendiği 2010Q1-2018Q3 dönemlerini kapsamaktadır.

Tablo 2. Analizde Kullanılan Değişkenler

DEĞİŞKENLER		KAYNAK	
Bağımlı Değişken	SYO	Sermaye Yeterlilik Oranı (%)	Türkiye Katılım Bankaları Birliği Web Sitesi
	TKPTK	Takipteki Kredi/Toplam Kredi (%)	
	ÖZKGO	Özkaynak Getiri Oranı (%)	
Bağımsız Değişken	KVKRO	Krediler /Varlıklar (Kredi Oranı) (%)	Türkiye Katılım Bankaları Birliği Web Sitesi
	AKGO	Aktif Getiri Oranı (%)	
	LNTA	Toplam Aktif LOG	

Araştırmada, amaç ve kapsam doğrultusunda oluşturulan model aşağıda verilen eşitlik 5'deki gibidir:

$$SYO_{it} = B_{1i} + B_2 ÖZKGO_{it} + B_3 TKPTK_{it} + B_4 AKGO_{it} + B_5 KVKRO_{it} + B_6 LNTA_{it} + \varepsilon_{it} \quad (5)$$

$i=1,2,3.$

$t= 1,2,3,4....105.$

Modelde verile grubu özgü sabit parametreyi vermektedir. i ve t ise sırasıyla birim ve zaman boyutunu göstermektedir.

5.3. Bulgular

Tablo 3. Verilere Ait Betimleyici İstatistikler

Değişken	Gözlem	Ortalama	Standart sapma	Min	Max
Zaman	105	-	-	2010Q1	2018Q4
Birim	3	2.009524	.8261965	1	3
SYO	102	.1501196	.0194125	.1211	.1933
ÖZKGO	105	.0825667	.0405059	.0157	.1612
AKGO	105	.0078143	.0041659	.001	.0192
TKPTK	105	.0281676	.0321705	-.0164	.1137
KVKRO	105	.6815381	.0531987	.5861	.8218
LNTA	105	16.94157	.6154722	15.73407	18.15743

Yukarıda yer alan Tablo 4'de değişkenlerin tanımlayıcı istatistiklerine yer verilmiştir. 2010Q1-2018Q4 arasında çeyreklik olmak üzere 35 zaman dilimi kapsamında 3 birim olmak üzere 105 gözlemin ortalaması, standart sapması, minimum ve maksimum değerleri yer almaktadır. Tablo 3'de yer alan standart sapma, değişkenlerin oynaklık değerini temsil etmektedir. Bu bağlamda verilerde anormal bir farklılık gözükmemektedir.

Tablo 4. Korelasyon Matrisi

	SYO	ÖZKGO	TKPTK	AKGO	KVKRO	LNTA
SYO	1.0000					
ÖZKGO	-0.0456	1.0000				
TKPTK	0.2321	-0.3404	1.0000			
AKGO	-0.0172	0.9194	-0.1963	1.0000		
KVKRO	-0.1308	-0.0006	0.1786	0.2644	1.0000	
LNTA	0.2826	-0.1338	0.1753	-0.3776	-0.7365	1.0000

Korelasyon matrislerinin incelenmesinin temel nedenlerinden biri, bir matrisin çoklu-doğrusal olup olmadığını belirlemektir (Rockwell, 1975: 314). Kısaca, iki ve çok değişkenli korelasyonlar modellerde çoklu doğrusallık veya teklik problemine neden olabilir. Eğer değişkenler arasında 0.9 üzerinde bir korelasyon varsa, bu durum çoklu doğrusallık ilişkisine sebep olabilmektedir (Özbay vd., 2020: 3385). Çalışmada kullanılması düşünülen GSYİH hasıla değişkeni, korelasyon katsayılarından dolayı modelden dışlanmıştır. Woldridge (2010), tahminlere ve standart hatalarına bakana kadar çoklu bağlantı tanılamalarını düşünmemesi gerektiğini belirtmekte yarar olduğunu belirtmiştir. Bu modelde bu değişkenin, 0.90 ilişkisine ilaveten standart hatalara ve tahminlere bakarak modelden düşülmesi gerektiğine karar verilmiştir.

Sonuç olarak oluşturulan model aşağıdaki Tablo 5’de sınanmıştır.

Tablo 5. Kurulan Modelin Test Edilmesi

	POLS	FE	MLE	RE
DEĞİŞKENLER	SYO	SYO	SYO	SYO
ÖZKGO	-0.450** (0.177)	-0.421* (0.211)	-0.505*** (0.154)	-0.487*** (0.167)
TKPTK	0.0202 (0.0768)	-0.0525 (0.0712)	-0.0571 (0.0602)	-0.0273 (0.0687)
AKGO	4.880*** (1.735)	5.713*** (2.061)	5.558*** (1.462)	5.252*** (1.618)
KVKRO	-0.00831 (0.0571)	-0.0948** (0.0465)	-0.0680 (0.0437)	-0.0412 (0.0506)
LNTA	0.0171*** (0.00561)	0.0184** (0.00885)	0.0168*** (0.00493)	0.0167*** (0.00524)
Constant	-0.135 (0.121)	-0.105 (0.165)	-0.0875 (0.101)	-0.105 (0.111)
sigma_u			0.0132*** (0.00221)	
sigma_2			0.0123*** (0.00109)	
Gözlem sayısı	102	102	102	102
İSTATİSTİKİ DEĞERLENDİRMELER				
r2	0.2	0.3		
F		4.0		
score			194.7	
lm				14.563907
chi2			20.4	
hausman				32.88

Tablo 5’de yer alan istatistiki testler birim etkilerinin varlığını ve hangi modelin seçileceğini göstermektedir. Kısaca, POLS ve FE arasında bir tercih için F testi (çıkıtıda F) ve LR testi (çıkıtıda chi2) ve RE için Breusch-Pagan LM testi ve Score testi yapılmıştır (Özbay vd., 2020: 3888). Bu sonuçlara göre modelde birim etkiler vardır. Modele RE ve FE ile devam edilmelidir. Bu modeller arasında da tercih için yapılan Hausman testi (Özbay ve Oğuztürk, 2020: 380-381) sonucuna göre FE tercih edilmelidir.

Tablo 6. Varsayımdan Sapmalara Yönelik Testler

OTOKORELASYON TESTİ	
Baltagi- Wu'nun Yerel En İyi Değişmez Testi	2.5706797
Bhargava, Franzini ve Narendranathan'ın DW Testi	1.8072804
Wooldridge testi	F (1, 31) = 1.407 Prob > F = 0.2445
SABİT ETKİLİ MODEL İÇİN DEĞİŞEN VARYANS TESTİ	
Grupsal heteroskedastisite için değiştirilmiş Wald testi. X^2 ($p^2 > X^2$)	chi2 (35) = 1.2e+31 Prob>chi2 = 0.0000

Sabit etkili modelin sonuçlarının yorumlanması için sapmasız olması önemlidir. Modelin dengesiz panel olmasından ötürü birimler arası korelasyon testi (modelde birim sayısı üç olduğundan göz ardı edilebilir) yapılmasına engel olmaktadır. Bu bağlamda, aşağıda varsayımdan sapmalar için kullanılan testler yer almaktadır. Otokorelasyon testi için Wooldridge’in (2002) otokorelasyon testi, Baltagi ve Wu’nun (1999) Yerel En İyi Değişmez Testi, Bhargava, Franzini ve Narendranathan’ın (1982) DW Testi kullanılmıştır. Tüm oto korelasyon testi sonuçlarına göre Modelde birinci dereceden otokorelasyon yoktur. Grupsal heteroskedastisite için değiştirilmiş Wald testi kullanılmış ve bu testin sonucuna göre değişen varyansın birimlere göre değiştiği sonucuna ulaşılmıştır. Modelde değişen varyans problemi vardır (Tablo 6).

Bu bağlamda, modelde değişen varyans olası birimler arası korelasyon olduğundan dirençli tahminçiler kullanılmalıdır. Aşağıdaki Tablo 7’de Ar1: AR(1) kalıntılı doğrusal regresyonunu (Genellikle otokorelasyon sorununda kullanılmaktadır); Huber-White tahminçisi genellikle değişen varyans sorununda dirençli tahminçiyi; Driscoll- Kraay tahminçisi hem değişen varyans hem otokorelasyon hem de birimler arası korelasyona karşı dirençli FE tahminçisinin sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 7. Model Sonuçları

	Ar1	Huber-White	Driscoll-Kraay
DEĞİŞKENLER		syo	syo
özkgö	-0.530*** (0.162)	-0.420*** (0.168)	-0.420** (0.1040)
tkptk	-0.0585 (0.063)	-0.0525 (0.063)	-0.0525 (0.033)
akgo	5.712*** (1.535)	5.712*** (1.701)	5.712*** (0.320)
kvkro	-0.0702 (0.0454)	-0.0948*** (.0395)	-0.0948*** (0.0163)
lnta	0.0169*** (0.00515)	0.01839** (0.00976)	0.01839** (0.0033133)
Constant	-0.0866 (0.106)	-0.1048 (0.1768)	-0.1048 (0.4668)
Observations	102	102	102
R-squared	0.29	0.32	0.32

Not: paranteç içindeki Robust standard hata *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Modelde Huber-White ve Driscoll-Kraay dirençli tahmincisinden elde edilen standart hatalar kullanılabilir. Sonuç olarak, değişkenlerin anlamlılık düzeyinin aynı olduğu anlaşılmaktadır. Modelin açıklama gücü %32 bulunmuştur ve *F* testi anlamlıdır. Bağımlı değişkenimiz yüzdeseldir. Bu bağlamda, özkgö ve kvkro değişkenleri model syo' nı üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu anlaşılmaktadır. Kârın yüksek olması bankaların ihtiyaç duymaları halinde içsel kaynaklarından kolaylıkla kaynak sağlayabilmelerini ifade eder. Bu nedenle kâr oranının artması sermaye yeterliliğini de arttıran bir unsurdur. Geleneksel bankalarda özkaynak getirisi arttıkça sermaye yeterlilik oranının da arttığı daha önce yapılan çalışmalarda da görülmüştür (Al-tamimi ve Obedat, 2013; Reis ve Köttöğlü, 2016; Kılıcı, 2019). Bu çalışmada elde edilen negatif ilişki ise Kaya (2002), Bokhari, Ali ve Sultan (2012), Nuviyanti ve Anggono (2014), Mekonnen (2015) tarafından gerçekleştirilen çalışmalar ile uyumludur. Bankaların bilançolarındaki yü-

kümlülüklerin önemli bir kısmını üstlendikleri aracılık fonksiyonu nedeniyle toplamış oldukları mevduatlar oluşturur. Bu bağlamda, mevduattaki azalış toplam kaynak maliyetini arttıracak için bankalar daha çok sermayeye ihtiyaç duyacaklardır. Kredi oranının sermaye yeterlilik oranını negatif açıdan etkilemesi, bankalar tarafından sermayenin kredi olarak verilmesinin dışında başka alanlarda da kullanıldığının bir göstergesi olabilir. Akgo ve İnta değişkenleri ise syo üzerinde pozitif etkiye sahiptir. Aktif getiri oranının sermaye yeterlilik oranını pozitif etkilemesi, kârlılığın artmasıyla birlikte banka sermayesinin de artacağı ile açıklanabilir. Toplam aktiflerin sermaye yeterlilik oranını pozitif etkilemesi ise kredilerdeki büyüme ile açıklanabilir. Çoğu zaman bankaların daha yüksek bir getiri elde edebilmesi varlıklarının riskini arttırmaları ile mümkündür. Kredi büyümesi ile varlıklarını arttıran bankaların müşterilerinin riskini azaltabilmeleri, daha güvenli sermaye yeterliliği seviyelerine ulaşmalarını gerektirmektedir (Citak ve Goker, 2020). Tkptk değişkeni ise istatistiki olarak anlamsız bulunmuştur.

SONUÇ

Küresel boyutta yaşanan finansal krizler nedeniyle ülkeler finans sektörünü, özellikle de bankacılık sektörünü sürekli güçlendirmeye ve daha dirençli hale getirmeye çalışmışlardır. Bu amaçla Basel Komitesince yayınlanan Basel Kriterleri, bankaların finansal krizlere karşı direncini artırmak amacıyla oluşturulan en önemli düzenlemelerden birisidir. Basel Kriterleri; Basel I, Basel II ve Basel III Kriterlerinden oluşmakta olup, Basel III Kriterleri, Basel I ve Basel II'deki eksiklikleri ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilmiştir. Basel kriterlerinin temel amacı, finansal kurumları krizlere karşı daha dirençli hale getirmek ve ekonomik büyümeyi destekleyen bir finansal sistem oluşturmaktır.

Sermaye yeterliliği oranı, bankaların finansal sağlamlığının en temel göstergelerinden birisi olup, bankaların karşılaşılabilecekleri riskleri (kredi riski, piyasa riski ve operasyonel risk) karşılayacak kadar sermaye (özkaynak) bulundurma oranıdır. Basel kriterlerinin bankaların sermaye yeterlilik oranının belirlenmesinde tek faktör olmadığı görülmektedir. Literatüre bakıldığında, bankaların sermaye yeterlilik oranının belirlenmesinde, Basel Kriterlerinin dışında çeşitli finansal oranların ve makroekonomik göstergelerin de etkili olduğu görülmektedir.

Çalışmanın ampirik kısmında, Türk katılım bankalarında sermaye yeterlilik oranının belirleyicileri panel veri analizi ile araştırılmıştır. Çalışmada sermaye yeterlilik oranı bağımlı değişken olarak kullanılırken özkaynak getiri oranı, aktif getiri oranı, takipteki kredi/toplam kredi, krediler/varlıklar (kredi oranı) ve bankaların toplam aktifleri bağımsız değişken olarak kullanılmıştır. Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken olan sermaye yeterlilik oranı üzerindeki etkisini ölçmek için oluşturulan model sonuçlarına göre sermaye yeterlilik oranını; özkaynak getiri oranı ve kredi oranı negatif yönde, aktif getiri oranı ve toplam aktifler ise pozitif yönde etkilemektedir. Takipteki kredi/toplam kredi değişkeninin ise istatistiki olarak anlamsız olduğu görülmüştür. Elde edilen bu sonuçların bir kısmı literatürle paralel olmakla birlikte, bir kısmı da literatüre ters düşmektedir. Bu farklılıklarda ise Türkiye ekonomisindeki konjonktür ile ilgili farklılıkların, analiz dönemlerinin farklı olmasının ve Türk Katılım Bankacılığı sisteminin kendine has koşullarının (Kendine has koşullar; hem sektör dışındaki fonları hem de faiz hassasiyeti olan tasarruf sahiplerini ekonomiye kazandırması, tamamen reel sektörün ihtiyaçlarına yönelik olması, kendilerine özgü fon toplama ve fon kullandırma yöntemlerine sahip olması, daha çok uzun vadeli yatırım projelerini finanse etmesi, çalışma sistemlerinin bazı finansal enstrümanların kullanımına uygun

olmaması, kâr ve zarara katılma esasına göre toplanan fonları, faizsiz yöntemlerle sanayi ve ticaret faaliyetlerinde değerlendirmesi, 2014 yılında kredi kullanımına yönelik talebin daha canlı olması gibi durumlardır) etkili olabileceği düşünülmektedir.

Çalışmanın sonuçlarına ilişkin literatürle kıyaslanarak genel bir değerlendirme yapıldığında; kredi oranının sermaye yeterlilik oranını negatif açıdan etkilemesi, bankalar tarafından sermayenin kredi olarak verilmesinin dışında başka alanlarda da kullanıldığının bir göstergesi olabilir. Bu sonuç, Afşar ve Karaçayır (2018) tarafından yapılan çalışma ile desteklenmektedir. Kârın yüksek olması bankaların ihtiyaç duymaları halinde içsel kaynaklarından kolaylıkla kaynak sağlayabilmelerini ifade eder. Bu nedenle, kâr oranının artması sermaye yeterliliğini de arttıran bir unsurdur. Aktif getiri oranının sermaye yeterlilik oranını pozitif açıdan etkilemesi ise, kârlılığın artmasıyla birlikte banka sermayesinin de artacağı ile açıklanabilir. Yine bu sonuç da, Afşar ve Karaçayır (2018) tarafından yapılan çalışma ile desteklenmektedir. Büyüksalvarcı ve Abdioğlu (2011) ise özsermaye getirisinin sermaye yeterliliği üzerinde olumsuz etkisi olduğunu tespit etmişlerdir. Buna karşın Reis ve Kötüoğlu (2016), kârlılığın sermaye yeterliliğini pozitif yönde etkilediğini tespit etmişlerdir. Afşar ve Karaçayır (2018) kredi oranı, mevduat ve aktif büyüklüğü değişkenlerinin sermaye yeterliliğini negatif yönde, aktif getirilerinin ise pozitif yönde etkilediğini tespit etmişlerdir. Ayrıca bu çalışmanın sonuçları, Koç ve Karahan (2017) tarafından yapılan çalışmanın bulgularıyla da örtüşmektedir. Yazarlar aktif kalitesi, faiz dışı gelir, net aktif kârlılığı ve likidite faktörlerinin bankaların finansal sağlamlılığının belirleyicisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Sonuç olarak; sermaye yeterlilik oranı, bankaların kârlılık ve risklilik durumuna ilişkin önemli bir finansal gösterge olup, bankaların karşılaşabileceği risklere karşı ihtiyatlı olmaları ve kendilerini güvence altına almaları açısından önem arz etmektedir. Ancak, sermaye yeterlilik oranının gerektiğinden düşük ve yüksek olması arzu edilen bir durum değildir. Sermaye yeterlilik oranının düşük olması, yetersiz özkaynak karşılığında aşırı üstlenilen riski göstermekte olup, bu durum banka yatırımcılarını olumsuz etkileyebilecektir. Sermaye yeterlilik oranının yüksek olması ise atıl özkaynak durumunu göstermektedir. Bu nedenle bankaların, kendi şartlarına ve içyapısına göre doğru bir sermaye yeterlilik oranı belirlemeleri gerekmektedir. Bunu başaran bankaların ise, kriz dönemlerini daha rahat atlatalmaları ve sistematik risklerini azaltmaları mümkün olabilecektir. Tüm bu yönleriyle bu çalışmanın, hem yatırımcılara hem de ekonomik karar vericilere ışık tutacağı düşünülmektedir.

Araştırmanın Kısıtı ve Geleceğe Yönelik Öneriler

Bu çalışmanın kısıtlarının başında zaman kısıtı gelmektedir. Özellikle çalışmaların zaman boyutunun artması ile birlikte daha fazla gözlemin incelemesinin literatürü daha da geliştireceği düşünülmektedir. Bu çalışmanın önemli bir kısıtı da birim boyutudur. Bu çalışmada kullanılan verilerde gözlem aralığının geniş tutulması sebebiyle Albaraka Türk, Kuveyt Türk ve Türkiye Finans gibi üç birim üzerine odaklanmaktadır. Gelecek çalışmalar yine gözlem boyutunun çoğalması ile birlikte Türkiye'deki diğer katılım bankalarının örnekleme dâhil etmesi, bu alanı daha da geliştirecektir. Ayrıca katılım bankalarının özelinde de çalışmaların yapılması önemli politik sonuçlar doğurabilir. Bankalar özelinde yapılan çalışmalar mukayese yeteneğini artıracağından gelecek çalışmaları ayrıca teşvik edecektir. Bu bağlamda

daha sağlam politik önermeler sağlayacaktır. Çalışmada oklu doğrusal bağlantı problemine sebep olan değişkenlerin (rneğin GSYİH) ıkarılması ayrıca önemli bir kısıt oluşturmaktadır. Bu bağlamda gerek bankalar özelinde boylamsal olarak gerekse panel veri şeklinde tüm gözlemlerin bir arada incelenmesi alanı daha da geliştirecektir.

KAYNAKÇA

- Abba, G. O., Zachariah, P. & Inyang, E. E. (2013). Capital Adequacy Ratio and Banking Risks in the Nigeria Money Deposit Banks. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(17), 17-25.
- Abusharba, M. T., Triyuwono, I., Ismail, M. & Rahman, A. F. (2013). Determinants of capital adequacy ratio (CAR) in Indonesian Islamic commercial banks. *Global Review Of Accounting And Finance*, 4(1), 159-170.
- Afşar, A. & Karaçayır, E. (2018). Türk Bankacılık Sektöründe Sermaye Yeterlilik Oranının Belirleyicileri. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(2), 149-160.
- Aka, K. (2019). Banka Karlılığının Belirleyicileri: Türk Bankacılık Sektöründeki Katılım Bankaları Üzerine Ampirik Bir Uygulama. *Social Sciences Research Journal*, 8(3), 21-39.
- Aktas, R., Bakin, B., & Celik, G. (2015). The Determinants Of Banks' Capital Adequacy Ratio: Some Evidence From South Eastern European Countries. *Journal of Economics and Behavioral Studies*, 7(1), 79-88.
- Albayrak, R. A. & Eren, M. (2020). Türkiye'deki Katılım Bankacılığı Sektöründe Sermaye Yeterliliği Oranı İle Karlılık, Aktif Kalitesi Ve Likidite İlişkisi. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 12(22), 31-49.
- Aldohni, A. K. (2015). The Quest for a Better Legal and Regulatory Framework for Islamic Banking. *Ecclesiastical Law Journal*, 17(01), 15-35.
- Al-Tamimi, K. A. M., & Obeidat, S. F. (2013). Determinants of capital adequacy in commercial banks of Jordan an empirical study. *International Journal of Academic Research in Economics and Management Sciences*, 2(4), 44- 58.
- Altıntaş, A. (2006). 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, Basel I ve Basel II Düzenlemeleri Çerçevesinde Bankacılıkta Risk Yönetimi ve Sermaye Yeterliliği, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Avcı, T. (2020). Katılım Bankacılığı Sektörünün Gelişimi Ve İşleyişi: Ülkeler Bazında Finansal Analizler. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Balkanlı, C. & Yardımcıoğlu, F. (2020). Katılım Bankası Çalışanlarının İslami Finans Hassasiyeti Üzerine Bir Araştırma. *Düzce İktisat Dergisi*, 1(1), 24-56.
- Baltagi, B. H. & Wu, P. X. (1999). Unequally Spaced Panel Data Regressions with AR (1) Disturbances. *Econometric Theory*, 15(6), 814-823.
- Baltagi, B. H., (2008), *Econometrics, (Fourth Edition)*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- Bateni, L., Vakilifard, H., & Asghari, F. (2014). The influential factors on capital adequacy ratio in Iranian banks. *International Journal of Economics and Finance*, 6(11), 108-116.
- Bateni, L., Vakilifard, H., & Asghari, F. (2014). The influential factors on capital adequacy ratio in Iranian banks. *International Journal of Economics and Finance*, 6(11), 108-116.
- Batır, T. E., & Güngör, B. (2016). Türkiye'de Bankaların Karlılık Belirleyicilerinin Katılım Bankaları ve Mevduat Bankaları Bazında Karşılaştırılması. *Bankacılar Dergisi*, 99, 74-98.
- BDDK, (2005). 10 Soruda Yeni Basel Uzlaşısı (Basel II).
- Bhargava, A., Franzini, L. & Narendranathan, W. (1982). Serial Correlation and The Fixed Effects Model. *The Review of Economic Studies*, 49(4), 533-549.
- Bokhari, I. A., SyedMuhamad & Sultan, K. (2012). Determinants of capital adequacy ratio in banking sector: An empirical analysis from Pakistan. *Academy of Contemporary Research Journal*, 2(1), 1-9.
- Büyüksalvarcı, A. & Abdioğlu, H. (2011). Determinants of capital adequacy ratio in Turkish Banks: A panel data analysis. *African Journal of Business Management*, 5(27), 11199-11209.

- Chioma, A. V., Okoye, N. E., Chidume, A. J. & Nnenna, O. G. Assessing The Effect Of Capital Adequacy Risk And Liquidity Risk Management On Firm Value Of Deposit Money Banks In Nigeria.
- Citak, F. & Goker, I. E. K. (2020). Bankacılık Sektöründe Sermaye Yeterlilik Rasyosunu Belirleyen Faktörlerin Analizi. *Business and Economics Research Journal*, 11(1), 169-185.
- Erdoğan, A. (2014). Basel Kriterlerinin Bankacılık Sektörüne Etkisi Ve Türkiye’de Bankacılık Sektörünün Basel Kriterlerine Uyum Süreci. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(1), 141-182.
- Ersoy, H. (2011). Türk Bankacılık Sisteminde Sermaye Yeterliliği Ve Basel Standartları. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 3(10), 53-72.
- Güriş, S. (2018). Uygulamalı Panel Veri Ekonometrisi. İstanbul: Der Yayınevi.
- Görmüş, Ş. ve Yabancı, A. (2019), Katılım Bankacılığı Eko Sisteminin Gelişimi, Yaşayan ve Gelişen Katılım Bankacılığı, Ed.ler: Şakir Görmüş, Ahmet Albayrak ve Aydın Yabancı, İstanbul: Türkiye Katılım Bankaları Birliği (TKBB) Yayınları
- Hausman, J. A. 1978. “Specification Tests in Econometrics.” *Econometrica* 46(6):1251–71.
- Hazar, A., Babuşçu, Ş., Tekindal, M. A. & Köksal, M. O. (2018). Bankacılık Sektöründe Sermaye Yeterliliği Rasyosunu Belirleyen Risklerin Analizi. *Uluslararası İktisat ve İncelemeler Dergisi*, (20), 135-150.
- Kaya, Y.T. (2002). Türk Bankacılık Sektöründe Kârlılığın Belirleyicileri: 1997-2000, BDDK Mali Sektör Politikası Dairesi Çalışma Raporları, 2002/1.
- Kılıcı, E. N. (2019). Türk bankacılık sektöründe 1980-2017 döneminde sermaye yeterliliği ve karlılık arasındaki ilişkinin analizi: Fourier Yaklaşımı. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 59, 61-73.
- Koç, Y. D. & Karahan, F. (2017). Türk Bankacılık Sektöründe Finansal Sağlamlığın Belirleyicileri. *International Journal Of Academic Value Studies*, 3(15), 148-153.
- Mekonnen, Y. (2015). Determinants of capital adequacy of Ethiopia commercial banks. *European Scientific Journal*, 11(25), 315-331.
- Mermod, A. Y. & Ceran, M. (2011). Basel III Doğrultusunda Bankacılık Riskleri ve Sermaye Yeterliliği; Türk Bankacılık Sektörü Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2(4), 29-38.
- Nuviyanti, N., & Anggono, A. H. (2014). Determinants of capital adequacy ratio (car) in 19 commercial banks (case study: period 2008–2013). *Journal of Business and Management*, 3(7), 752-764.
- Octrina, F. & Mariam, A. G. S. (2021). Islamic Bank Efficiency in Indonesia: Stochastic Frontier Analysis. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 8(1), 751-758.
- Özbay, F. & B. Oğuztürk. (2020). “Panel Veri Modellerinde Sapmalara Karşı Alternatif Yaklaşımlar: Statik ve Dinamik Panel Veri Modelleri Üzerine Bir İnceleme.” 373–92 in *İktisadi ve İdari Bilimlerde Teori ve Araştırmalar II*. Ankara: Gece Kitaplığı.
- Özbay, F., Oğuztürk, B.S & Sezgin, A. (2020). Gelişmiş ve Gelişmekte Olan G20 Ülkelerinin İnovasyon Çıktılarını Etkileyen Faktörlerin Bilgi Üretim Fonksiyonu ile Analizi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9(5), 3874-3900.
- Özer, A. & Özer, N. (2018). Türk Bankacılık Sektöründe Sermaye Yapısının Belirleyicileri. *Icpress 2018 Proceedings Volume 2: Economic Studies*, 180-194.
- Pehlivan, P. (2016). Türkiye’de Katılım Bankacılığı ve Bankacılık Sektöründeki Önemi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 31, 296-324.
- Reis, G. & Köttöğlü, R. (2016). Türk Bankacılık Sektörünün Sermaye Yeterliliği Davranışı. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14(3), 101-110.

- Rockwell, R. C. (1975). Assessment of multicollinearity: The Haitovsky test of the determinant. *Sociological Methods & Research*, 3(3), 308-320.
- Sarıgül, H. (2012). Basel Düzenlemeleri'nin KOBİ'lerin Muhasebe ve Finansal Raporlama Uygulamalarına Etkileri. Konya: Eğitim Kitabevi.
- Shingjergji, A. & Hyseni, M. (2015). The determinants of the capital adequacy ratio in the Albanian banking system during 2007-2014. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 3(1), 1-10.
- Smolo, E. & Mirakhor, A. (2010). The Global Financial Crisis and Its Implications for the Islamic Financial Industry. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 3(4), 372-385.
- TBB, (2013). Basel II ve III nedir?, Risk Yöneticileri Derneği, https://www.tbb.org.tr/content/upload/konferanssunumları/127/tbb-tim_basel.pdf [Erişim Tarihi: 26. 01.2021].
- TCMB, (2010). Finansal İstikrar Raporu, Finansal İstikrar, Sayı: 11, Aralık. http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/finist/Fir_TamMetin11.pdf (15.12.2020).
- TKBB (2018). <https://tkbb.org.tr/Documents/Yonemelikler/TKBB-Katilim-Bankaciligi-Nedir-Brosur.pdf>. [Erişim Tarihi: 14.12.2020].
- Torres-Reyna, O. (2007). Panel data analysis fixed and random effects using Stata (v. 4.2). Data & Statistical Services, Princeton University, 112.
- Wooldridge, J. M. (2010). Econometric analysis of cross section and panel data. MIT press.
- Yaffee, R. (2003). A primer for panel data analysis. Connect: Information Technology at NYU, 1-11.
- Yayla, M. & Kaya, Y. T. (2005). "Basel II, Ekonomik Yansımaları ve Geçiş Süreci", ARD Çalışma Raporları, Ankara: BDDK Araştırma Dairesi Yayınları, Yayın No: 2005/3.
- Yıldırım, O. (2015). Türk Bankacılık Sisteminde Basel Kriterleri. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(609), 9-21.

ELEŞTİREL DÜŞÜNCE VE CESUR YENİ MUHASEBELER

Makale Bilgisi

Makale Geliş Tarihi : 12.12.2021

Makale Kabul Tarihi : 31.03.2022

Makale Türü : Araştırma Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1035633

Dr. Canol KANDEMİR*

Bibliyografik Bilgiler

Kandemir , C.,(2022) “Eleştirel düşünce ve cesur yeni muhasebeler” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 66, Sayfa : 23-44) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1035633>

ÖZ

Muhasebe uygulamaları bir yandan toplumlardan, örgütlerden, yönetimlerden etkilenmekte, diğer yandan daha adaletli bir toplum, daha eşitlikçi örgüt ve daha demokratik yönetim oluşumunu hızlandırarak ya da engelleyerek sosyal değişimi etkilemektedir. Muhasebenin topluma ve doğaya tam hesap verilebilirliği sağlaması için öncelikle finansallaşmanın boyunduruğundan kurtulması gerekmektedir. Bu ise finansal kapitalizmin sürdürülebilir olmadığını ve finansal sermayenin kontrolünde olmayan başka bir dünya kurmanın mümkün olduğunu kabul etmeyi gerektirmektedir. Ters durumda finansal/ finansallaşmış muhasebe sözde sosyal, çevresel, yeşil muhasebelere dönüşme becerisini göstermektedir. Ancak bu tür muhasebeler örgütlerin toplum ve doğa yararına saydamlaştırılması ve düzenlenmesini mümkün kılamamakta ve bürokratik, hiyerarşik, tekelci ve oligopolcü örgütlerin halkla ilişkiler ve propaganda çalışmaları olmaktan öteye geçememektedir. Eleştirel düşünce, cesur yeni muhasebeler yaratmadan önce ya da böyle bir çabayla eşzamanlı olarak cesur yeni toplumlar, örgütler ve yönetimler yaratmak gerektiğini, bunların da hem teknik, hem de sosyal, politik, tarihsel boyutların dikkate alınmasını gerektireceğini savunmaktadır. Gerçek anlamda sosyal, yeşil ve insancıl muhasebeler tasarlarırken mevcut sosyal ve örgütsel yapılar kadar insanların tarih yapma gücünü de dikkate alan yapısalcı ve hümanist düşünce ve uygulamalar arasında uzanan geniş araştırma alanında daha çok zaman ve emek harcamak gerekmektedir, çünkü son tahlilde örgütler ve muhasebe de dahil tüm sosyal yapılar insan ürünü olmakta ve insanın özgür iradesiyle değiştirilebilmektedir.

* SMMM, T.C. Çağ Üniversitesi, ckandemir@cag.edu.tr, orcid.org/0000-0003-2373-0885.

Anahtar Sözcükler: Sosyal ve Örgütsel Gerçeklik, Yönetim Kontrolü, Eleştirel ve Ana akım Muhasebe, Ortodoks ve Karşı Düşünceler.

Jel Sınıflandırma Kodları: M41, M42.

CRITICAL THOUGHT AND BRAVE NEW ACCOUNTINGS

ABSTRACT

On one hand, accounting is influenced by societies, organizations, and managements, but it has an effect on social change as a facilitator or an obstacle, on the other. For accounting to secure full accountability to the society and nature, it must first be freed from the hegemony of financialisation. This needs to acknowledge the fact that financial capitalism is not sustainable and it is possible to construct another world which is not under the control of financial capital. Otherwise, financial/financialized accounting has metamorphosed into pseudo social, environmental and green accountings. However, this kind of accountings could not regulate and create more transparent organizations in conformity with the public and nature's interests and go beyond public relations and propaganda studies of bureaucratic, hierarchical, monopolistic and oligopolistic organizations. Critical thought argues that before or simultaneously with constructing brave new accountings, brave new societies, organizations, and managements have to be formed, which requires both technical and social, political, historical dimensions to be taken into account. While literally imagining social, green and humanistic accountings, more and more time and effort should be used within the unlimited scope of research extending from structuralist and humanistic paradigms and practices which place as much importance on the humans' power for making history as existing social and organizational structures, since in the final analysis all social structures including organizations and accounting are human artifacts and can be changed by the humans' free will.

Keywords: Social and Organizational Reality, Management Control, Critical and Mainstream Accounting, Orthodox and Alternative Paradigms.

Jel Classification Codes: M41, M42.

1. GİRİŞ

Doğa ve toplum bilimlerinde ortodoks (geleneksel ya da ana akım) düşüncenin ötesine geçilince uçsuz bucaksız bir düşünce ve uygulama alanı ile karşılaşmaktadır. Ortodoks düşünce ciddi sorun ve hatta açmazlar ile karşı karşıya olmuş olsa bile yeni, öteki ve farklı olandan korkulmakta, derin bir kuşku duyulmaktadır. Eleştirel düşüncenin yokluğunda ise yanlışlıklar ve açmazlar özünde hiç değişmeden ve fakat kılıf değiştirerek sürgit devam etmektedir. Oysa uygulamada görülen yanlışlıklar ve eksiklikler sadece teknik ayarlamalar ya da düzeltmeler ile giderilemeyebilmekte, uygulamaların nedenlerini, amaçlarını, üst ve alt varsayımlarını tartışmayı gerektirebilmekte, başka bir deyişle gerekli değişimin boyutları düşünüldüğü kadar küçük çaplı olmayabilmekte, kimi zaman baştan

ayağa bir zihniyet değişimi gerekebilmektedir. Toplumun sosyal, politik ve ekonomik yaşamı gerçeğe uygun değerlendirememesi, ekonomilerde hakim gruplar ya da sınıfların statükoyu değiştirmek istememesi ve akademik çevrelerin daha adaletli, dengeli ve özgürlükçü uygulamaları gösterememesinin yarattığı kısır döngüden çıkış ancak ve ancak mevcut uygulamaların ve daha önemlisi bu uygulamaların arkasındaki amaç ve düşüncelerin eleştirilmesi ve sorgulanmasıyla ortaya çıkabilmektedir, çünkü eleştirel düşünce sanıldığı gibi sadece tepkici ve yıkıcı bir anlayışla mevcut uygulamaları değiştirmek istememekte, aynı zamanda yeni seçenekler ve çözüm önerileri oluşturmaktadır. Ortodoks düşüncenin eleştirel düşünce ve uygulamalara çoğu zaman verdiği tepkiler söz konusu düşünce ve uygulamaların sağlayacağı adalet, kuracağı denge ya da getireceği özgürlük çerçevesinde değil, bunların zorluk derecesi ve yüksek maliyetleri çerçevesinde olmaktadır. Eleştirel düşüncenin en güçlü ve üstün yanı, hangi alan ya da uygulama ile ilgili olursa olsun üst amaçları ve varsayımları, başka bir deyişle bütünlüğü gözden kaçırmaması olmaktadır. Eleştirel düşünce salt tepkici ve yıkıcı bir düzeyde de kalsa, çoğu zaman olduğu gibi yapıcı da olsa her durumda daha adaletli ve dengeli bir toplum, daha çok insan refahına hizmet eden bir ekonomi ve daha özgürleşmiş bir insan yaratmayı hedeflemekte, bunun da yolunun öncelikle statükoyu değiştirmekten geçtiğini ve bu uzun yolda ilk adımın mevcut düşünce ve uygulamaları eleştiriden geçtiğini savunmaktadır.

Eleştirel düşünce, değer yargılarından bağımsız gözleme inanmayan ve fakat iddia etmekten çok derinliğine düşünme ve diyalogun kendi başına içsel bir değeri olduğuna ve dolayısıyla sosyal bilimlerin doğal bilimlerden yapısal olarak farklı olduğuna inananlar için doğal bir yöntem oluşturmuştur. Eleştirinin asıl amacı pozitivizmin tersine olguların keşfedilmesi değil, akli savunmak, bilgiyi insanın özgürleşmesi ve kendisini gerçekleştirme için dünyayı dönüştürmekte kullanmak olmuştur. Değer yargılarından bağımsız gözleme inancı dolayısıyla pozitivizm ise, önermelerin doğru olup olmadığının dünyanın gözlenmesiyle sorunsuz biçimde anlaşılabilirliğini savunmuştur. (Chua vd, 1989:4-5) Bununla birlikte, bütün araştırmalar araştırmacının değer yargılarını içermekte, tanımlar ve yöntemler değer yüklü olmakta, dolayısıyla normatif nitelik kazanmakta, farklı muhasebe teorileri farklı kaynak dağılımları varsaymaktadır. (Cooper ve Sherer, 1984:219-20) Sosyal bilimlerde ve hatta doğal bilimlerde bile gözlemci gözlenen (özne nesneden) tümüyle bağımsız olmamaktadır. Gerçekte sosyal bilimlerde ve uygulamalarda yapılan gözlemcilik değil, çoğu durumda oyunculuk, katılımcılık ya da müdahalecilik olmaktadır.

Eleştirel düşüncenin hedefi tek başına teknik düşünce olmamış, insanlığın teknik düşüncenin efendileri değil, köleleri olmalarına neden olan teknik düşüncenin tek yönlü olarak evrenselleştirilmesi ve mutlaklaştırılması da hedeflenmiştir. Nitekim bilim üretken bir güç olarak özgürleştirici olabileceği gibi teknik yapının dışında kalan uygulama alanlarını kendi kontrolüne aldığı yıkıcı olabilmektedir. (Willmott, 1989:331-6) Eleştirel düşünce, tarihselciliği temel almaktadır; olgular, çevrelerinden, düşüncelerden ve yöntemlerden etkilenmekte ve inşa edilmektedir; gözlemcinin gözlemeden önceki geçmişi, eğilimleri, düşünceleri olguları yeniden yapılandırmaktadır. Bilim sadece tahmin ve kontrol sağlamayı değil, insan yaşamını iyileştirmeyi amaçlamakta, gerçek bilim ve rasyonellik sadece yöneme değil, hoşgörü, seçeneklere saygı, başkalarını dinleme sabrı ve ikna etmeye güvene dayanmaktadır. (Merino, 1998: 603-13) Bilimde değerler vardır; tarafsızlık ve nesnellik yoktur. Davranışlar değerler ile yüklü olmadıkça, davranışların ahlaki ve politik niteliğine karşı duyarsızlık (nihilizm) gelişmektedir. Bu nedenle, bilim farklı

araçlar bulmak için teknik düşüncenin harekete geçirilmesinden çok insani faaliyetlerin ahlaki, politik, normatif niteliğini ortaya çıkarmayı amaçlayan eleştirel düşünceyi de kullanmak zorunda kalmaktadır. (Willmott, 1993:521-31)

Eleştirel düşünce için teknik olanın çerçevesini açıklamak ve yansıtmaktan çok eleştirmek ve değiştirmek önemli olmaktadır. İnsanın tarihi değiştirebileceği ve gerçekliği inşa edebileceği düşünülmekte, tarih yapı ve bireylerin etkileşiminden doğmaktadır. Tarihi tek başına ekonomik etkenler belirlemekte, sosyal olgularda öznel ve nesnelin bir arada olduğu varsayılmakta, ancak değişimin anlamını ortaya çıkarmak için altta yatan sosyal ve tarihsel etkenleri bilmek gerekmektedir. Eleştirel düşünceye göre, teknik ve örgütten soyut bir muhasebe sistemi anlayışı gerçeğe uygun değildir, çünkü muhasebe diğer tüm sosyal olgular gibi teknik ve sosyal bir uygulamadır ve teknik olana anlamını sosyal olan (bağlam) vermektedir; teknik faaliyetlerin anlamını sosyal, tarihsel ve örgütsel ortam vermekte, teknik öğelerin sosyal kökenleri bulunmaktadır. Muhasebe anlamı değişken örgütsel iletişim sistemleri olup anlamlandırma yine bir insan ürünü olan dil aracılığıyla yapılmakta ve örgüt sınırlarını aşarak tarihsel ve sosyal alanı da kapsamaktadır. (Laughlin, 1987:479-4) Muhasebenin teknik bilgi verici işlevini öne çıkarmak sosyopolitik işlevini gizlemek anlamına gelmektedir. Bu bakımdan muhasebeyi sadece ekonomi ile anlamak mümkün olmamaktadır, çünkü ekonomi dahi sosyopolitik süreçler çerçevesinde anlaşılabilen, gelir, servet, arz, talep, fiyat sözü edilen süreçler içinde belirlenmektedir. (Hines, 1989:57-60)

Muhasebe düşüncesi ve uygulaması birçok yönden eleştirilmek zorundadır, bununla birlikte bugüne kadar yapılan eleştirilerin çoğu uygulamaların teknik ve teknolojik olarak nasıl iyileştirilebileceği üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu tür eleştirilerden daha iyi muhasebe yazılımları ortaya çıkmıştır, ancak teknik ve teknolojik olarak daha az hatalı ve daha hızlı bir muhasebenin daha adaletli ve dengeli bir toplum ve ekonomi ile daha özgür bir insan yaratmaya katkısı teknik ve teknolojik olarak gelişmemiş seleflerine göre daha yüksek olamamıştır. Muhasebeyi sosyal ve örgütsel bir olgu olarak belirleyen çerçevede, muhasebenin ortaya çıkardığı fotoğraf (finansal tablolar) fotoğraf makinasından çıkan bir fotoğraf olmamıştır. Ortaya çıkan fotoğrafta fotoğrafçının (muhasebecinin ve yöneticinin) etkisi ve müdahaleleri bulunmaktadır. Başka bir deyişle şirket gerçekliği gözlemlenmemekte, bizatihi insan eliyle inşa edilmekte ve yaratılmaktadır. Fotoğrafçının (muhasebecinin) kullandığı objektif (yöntem) de çektiği fotoğrafı etkilemektedir. Yönetim genellikle dar bir vekalet anlayışıyla sermaye sahiplerine muhasebe aracılığıyla hesap verdiği için muhasebe meslek ilkeleri, standartları ve kuralları ancak taraflı bir biçimde uygulanabilmekte, dolayısıyla kuralların özüne ve amacına değil, sözüne uygun uygulamalar ortaya çıkabilmektedir. Muhasebenin ortaya çıkardığı fotoğraf muhasebeciye bağlı olmayan sistemik nedenlerle de şirket gerçekliğinin bütününe yansıtmamaktadır, çünkü muhasebenin çektiği fotoğraf sadece finansal bir fotoğraftır, büyük ölçüde piyasa mekanizmasının verdiği fiyatlar temel alınarak oluşturulmuştur; piyasanın değer vermediği, ancak insan yaşamı için önemli olan sosyal, çevresel ve insani etkiler ve sonuçlar fotoğrafçının görüş alanının dışında bırakılmıştır. Kutsal ve görünmez değil, sosyal bir mekanizma olan ve sosyal olarak oluşturulan piyasa çoğu durumda parasal güç sahibi olan satıcılar ve pek az durumda alıcılar tarafından fiyatların oluşturulduğu bir mekanizmadır ve bir metanın değer sahibi olup olmadığına ve ne kadar değer sahibi olduğuna karar veren de bağımsız ve maddeleştirilmiş bir varlık olarak varsayılan piyasa değil, piyasaya hakim olan güçler olmaktadır. Finansal işlemler böyle

bir piyasanın yaptığı tanımlamaya göre belirlenmekte ve değerlendirilmekte, başka bir deyişle muhasebe piyasanın gör dediğini görmekte, görme dediğini görmemektir.

Öte yandan, dış denetim işlevi yönetim ile maddi bağlantıları koparılmadığı için biçimsel bir bağımsızlık görüntüsü altında gerçeğe uygunluk denetimi yapamamaktadır. Bu koşullarda üretilen muhasebe bilgileri ile ağırlıklı olarak hissedarlara ve alacaklılara yönelik taraflı ve tam olmayan bir bilgilendirme işlevi yerine getirilmeye çalışılmakta, yatırım ve kredi kararlarıyla sınırlı bir bilgilendirme yapılabilmektedir. Çeşitli sosyal, ekonomik, politik kararlar alan ve muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyan taraflar ise sembolik olarak kullanıcı sayılsa da gerekli ilgili ve faydalı bilgilere sahip olamamakta ya da erişmemekte, ortaya çıkan bilgi eşitsizliği sorununun son tahlilde gelir dağılımına ve refah paylaşımına kadar uzanan geniş kapsamlı sonuçları olmaktadır. Çeşitli sosyal, ekonomik ve politik kararlar için ihtiyaç duyulan tüm bilgilerin kamuya açıklanmaması, daha doğrusu açıklanmak zorunda olmaması, kamuya açıklanmayan ve dolayısıyla saklanan bilgilerin sınırlı bir kesim tarafından karar alma süreçlerinde fiilen kullanılmaya devam edilmesi ile muhasebe bir anlamda statükonun (çarpık gelir/servet dağılımı, atıl kapasiteler, aşırı üretim, yetersiz talep, piyasaların tekelleşmesi ve oligopolleşmesi) sürmesine önemli bir destek sağlamış olmaktadır. Bilginin gerek örgütler özelinde, gerekse ekonomiler genelinde kontrol edilen bir metaya dönüşmesi de muhasebenin bilgilendirme işlevinin gerçeğe uygun, adil, dengeli ve özgürlükçü biçimde kullanılmasının önünde büyük bir engel oluşturmaktadır. Özellikle bilginin örgüt özelinde astlardan, ekonomi genelinde ise toplumdan saklanması ya da çarpıtılarak verilmesi ile bilgi hegemonya ve yönetim ilişkilerinin bir parçası durumuna geldiği, başka bir deyişle güç ve hegemonya kullanma ve kurma aracı olduğu belirlenmektedir.

Ortodoks düşünce, sadece ekonomik konularda nesnel olarak bilgilendiren ve bilgilendirmekle sorumlu tarafsız ve teknik bir muhasebe aygıtının varlığını kabul etmekte, eleştirel düşünce ise sadece ekonomik konularda bilgilendiren değil, aynı zamanda dağıtım yapan ve dağıtım sorunlarını hakem olarak çözüme kavuşturan teknik, sosyal, ekonomik ve politik bir muhasebe kurumu varsaymaktadır. Muhasebenin dağıtım işlevi¹ bilgilendirme işlevinden daha önemlidir, çünkü bilgilendirme işlevi dahi son tahlilde dağıtıma ve bölüşüme ilişkin sonuçlar yaratmaktadır. Bu durumda muhasebe, karı topluma dağıtan ve dolayısıyla bir ekonomide gelir dağılımının ne yönde olabileceğini etkileyen ve hatta belirleyen bir mekanizma olmaktadır. Muhasebenin salt teknik ve teknolojik bir uygulama olarak söz konusu dağıtımı yürürlükteki yasal düzenlemelere göre yapması da; sosyal, ekonomik, politik, kurumsal ve insani bir uygulama olarak adaletli toplum, insana ve insanlığa hizmet eden bir ekonomi ve özgürleşmiş birey anlayışı çerçevesinde yapması da imkan dahilindedir. Başka bir anlatımla, muhasebe kurumunun ekonomide ve toplumdaki statükoyu koruması ya da değiştirmesi sosyal, politik ve ekonomik bir seçim sorununa dönüşmektedir. Bu bağlamda, muhasebenin topluma adil, dengeli, tam bir bilgilendirme işlevi sunabilmesi kadar adil, dengeli ve özgürlükçü bir dağıtım işlevi sunabilmesi de yaşamsal bir önem taşımaktadır. İnsanlığı sözü edilen kavşaklarda seçim noktasına getirebilmek için atılması gereken ilk adım da hiç kuşkusuz eleştiri olmaktadır.

1 Muhasebe, gerçekte kıt kaynaklar konusundaki dağıtım seçimlerine indirgenebilmektedir. (O'Leary, 1985:93)

Muhasebe uygulamaları yapılırken toplum sadece muhasebe bilgisini kullanan ve muhasebe bilgisinin kullanılmasının sonuçlarından etkilenen bir aktör olduğu için değil, muhasebecinin ve dolayısıyla yöneticinin inşa ettiği örgüt gerçekliğinin teknik bir gerçeklik değil, sosyal bir gerçeklik olması nedeniyle de önem kazanmaktadır. Örgütlerin ve toplumların kapalı sistemler olmaması muhasebenin sadece sanal örgüt duvarları arasında ve yönetimin etkisi altında uygulanmasını imkansız hale getirmekte, muhasebe uygulamalarının toplumdan ve örgütlerden nasıl etkilendiğinin ortaya konulmasını gerektirmektedir. Başka bir deyişle, örgüt gerçekliği muhasebe ve yönetim eliyle bir muhasebe gerçekliği haline getirilirken aynı zamanda sosyal bir gerçeklik haline gelmektedir. Muhasebenin örgüt ve toplum gibi açık sistemler ile etkileşim içinde uygulamalar yaparken nasıl bir örgüt ve toplum varsayımında bulunduğu uygulamanın sonuçlarını etkilemektedir. Toplum, sosyal bir gerçekliktir ve tüm sosyal gerçeklikler gibi bir değişim süreci içindedir; toplum örgüt ve bireylerin dışında değişmeden kalan, örgüt ve bireylerden bağımsız bir gerçeklik olmayıp kendisini oluşturan örgüt ve bireylerden etkilenmekle birlikte örgüt ve bireyler üzerinde daha büyük etki sahibi olmaktadır. Toplum, amaçları ve çıkarları birbirinden farklı olan gruplar ve sınıflar içermekte, bu grup ve sınıflardan bazıları diğerlerinden ekonomik ve politik olarak daha güçlü olmakta, söz konusu güç ilişkilerinin sonucu olan bir sosyal, örgütsel ve ekonomik yaşam ortaya çıkmaktadır. Toplum ortak amaçlar çerçevesinde bütünleşmiş, birbirleriyle uyumlu, her konuda uzlaşabilen ve kendi kendine dengeye ulaşan bir gerçeklik değildir; farklı çıkarlar çelişkiler ve çatışmalar doğurmakta, bu çelişki ve çatışmalar krizlere, sosyal mücadelelere ve son tahlilde sosyal değişime neden olmaktadır. Dolayısıyla, muhasebe uygulamaları uyumlu değil, çelişkili; kendi kendine dengeye ulaşan değil, çıkarlara dayalı güç dinamikleri sonucunda değişen; çoğulcu değil, biçimsel ve sayısal olarak hakim grup ve sınıfların belirleyici olduğu; değişmeyen ve istikrarlı değil, hem bireylerin ve hem yapıların, hem altyapı, hem de üstyapı kurumlarının etki ve zorlamalarıyla sürekli değişen bir toplum temelinde yapılmaktadır.

Toplum konusundaki üst varsayımlar gibi örgüt konusundaki üst varsayımlar da farklılaşmaktadır. Ortodoks düşüncede örgüt, üzerinde uzlaşma sağlanmış ortak amaçları olan, bileşenlerinin uyum içinde bir bütünlük oluşturduğu, başarının adil ve dengeli bir biçimde paylaşıldığı, etkin bir kontrol ortamının oluşturulduğu, toplum ile doğa ile ilişkileri sınırlı, duvarlarının içinde faaliyet gösteren ve bileşenlerinden bağımsız bir kişilik olarak tanımlanabilecek teknik bir gerçeklik değil, tam tersine gerçek anlamda ortak amaçları olmayan, bileşenlerin farklı amaç ve çıkarlara sahip olduğu, uzlaşmaların ancak geçici koalisyonlar biçiminde sağlanabildiği, sadece yukarıdan aşağıya tek yönlü kontrol ortamının oluşturulduğu ve toplum ve doğa ile karşılıklı etkileşim içinde olan bir sosyal gerçeklik olmaktadır. Ortodoks düşünce, şirketin biçimsel sınırları içindeki ekonomik gerçekliğin mekanik ve nesnel yansıtıcısı ya da aynası bir muhasebe aygıtı yaratırken, eleştirel görüş şirketin duvarlarını aşarak doğayı ve toplumu etkileyen tüm finansal ve finansal olmayan faaliyetlerini tamlık, saydamlık, adalet, denge ve sosyal refah çerçevesinde bildiren ve faaliyet sonucunda ortaya çıkan değerleri aynı çerçevede dağıtan bir muhasebe kurumu ortaya çıkarmaktadır.

Örgütsel bileşenler içinde en güçlüsü olan yönetimin harekete geçirdiği kontrol dinamikleri de muhasebe uygulamalarını biçimlendiren toplum ve örgütler gibi makro faktörlere ek önemli bir mikro faktör oluşturmaktadır. Yönetim, sermaye ve emek arasındaki özerk konumu ve hareket alanını ya hiyerarşik,

yukarıdan aşağıya ve içeriden kontrol edilen, tek yönlü bilgi akışı olan, biçimsel ortak örgütsel amaçlara yönelen, saydamlıktan uzak, yönetime katılmaya ve bilgiye erişime izin vermeyen ya da yetki ve sorumlulukların dengeli dağıtıldığı, hem yukarıdan aşağıya, hem aşağıdan yukarıya, hem içeriden, hem de dışarıdan kontrol edilebilen, örgütsel ve bireysel amaçların birlikte gerçekleştirilmesi imkanlarını yaratan, yönetime katılımı ve bilgiye erişimi teşvik eden bir örgüt kurmakta kullanabilmektedir. Ortodoks düşünce, yönetimin temel olarak kendisini raporladığı taraflı, etkili biçimde denetlenmeyen, çoğu ortaya çıkarılmayan hata ve hileler ile çarpıtılmış ve astların tek yönlü kontrol altında tutulduğu bir örgütsel ortamda uygulanan, sermayedarlara ve alacaklılara hesap veren bir muhasebe ortaya çıkarırken, eleştirel düşünce yönetimi doğayı, toplumu ve insanları da dikkate almaya zorlayan, etkili denetimler ve çok yönlü kontroller aracılığıyla üstlerin ve astların kontroller ve dengeler sistemi içinde çalıştığı, yüksek saydamlık ve katılım koşullarında hata ve hilelerin en aza indirildiği bir ortamda oluşturulacak topluma hesap veren bir muhasebe talep etmektedir. Muhasebe uygulamasının odağında yönetici yer almaktadır. Bu bağlamda, bir kez yönetici toplumun bir bireyidir ve birey olarak toplumun hangi grup ya da sınıfına mensup olduğu ya da mensup hissettiği önemli olmaktadır, çünkü toplumda yaşanan uyum ya da çelişkilerden etkilenmekte, seçimini toplumda statükonun korunması ya da sosyal değişimden yana kullanabilmektedir. Yöneticinin politik bir varlık olarak ideolojik önyargılar taşıması ile edilgen ya da etkin bir birey olarak toplumu ve örgütleri değiştirip değiştiremeyeceğine ilişkin düşüncesi de sosyal ve örgütsel dinamikleri etkilemektedir. İkinci olarak, yönetici örgütün en önemli bileşeni ve örgütsel koalisyonların en etkili oyuncusu olmaktadır. Yöneticinin örgüt bileşenleri ile yaşadığı uyum ya da çelişkiler de örgütlerde statükonun sürdürülmesi ya da örgütsel değişim yönünde farklı seçimler ortaya çıkarmaktadır. Birtakım teknolojilerden yararlınsa da özünde insan ürünü bir yapı ve uygulama olan muhasebe, toplum ve örgütten etkilenmekte, ancak yöneticinin seçimine bağlı olarak toplumu ve örgütü de etkileyebilmektedir. Yönetici muhasebe için toplum ve örgütlerde uyum ve düzenin geçerli olduğu biçiminde üst varsayımlar yaptığında finansal ve teknik bir uygulama, sürekli değişim ve çelişki üst varsayımları yaptığında ise cesur, yeni ve başka muhasebeler uygulayabilmektedir.

Yukarıdaki genel çerçeve içinde, eleştirel düşünce ortodoks düşünceyi sorgulayarak içinde çelişkiler yaşanan, farklı güçlere sahip farklı çıkar sahibi katman, grup ve sınıflara sahip, kendi kendisine dengeye gelen değil ve fakat çelişkilerin aşılması ve sosyal, ekonomik, politik mücadeleler yoluyla gelişen ve bir üst aşamaya sıçrayan örgüt ve toplumlar olduğunu, muhasebe uygulamalarının birer sosyal gerçeklik olan böyle bir toplum ve örgüt ile etkileşim içinde yapıldığını, hakim örgütsel ve sosyal gerçekliğinin (statükonun) sürdürülmesinde kullanıldığını ve fakat hakim örgütsel ve sosyal gerçekliğin değiştirilmesinde ve giderek aşılmasında da kullanılabileceğini değerlendirmektedir. Eleştirel düşüncenin, tarihi insanların yaptığına, değişimin insanların elinde olduğuna ve “olması gereken” için yapılacak çalışmaların en az “olan” için yapılan çalışmalar kadar değerli ve hatta onlardan daha değerli olduğuna ilişkin inancı bir ütopya ya da iyimserlik olarak nitelense de, insanları edilgen, tarih yapamayan, değiştiremeyen, olanı kabul etmek zorunda olan yürüyen ölümler olarak gören distopyadan ya da kötümserlikten çok daha yapıcı, geliştirici, özgürleştirici çözüm önerileri ürettiği tartışma dışı olmuş, en azından ortodoks düşünceyi değişime ve toplum yararına davranmaya zorlamıştır. Muhasebe, toplumun farklı güçleri arasındaki sosyal, ekonomik ve politik mücadelelerin odak noktalarından birisi ve yansıması olmaktadır. Güç mücadeleleri muhasebenin farklı çıkarlar için kullanılmak istenmesiyle üretilen muhasebe

bilgisinin tarafsızlık ve nesnellik görüntüsünü tümüyle ortadan kaldırmaktadır. Muhasebe ister ortodoks düşüncenin, isterse eleştirel düşüncenin etkisi ve yönlendirmeleri altında yapılsın ancak taraflı ve özel olabilmektedir. Burada önemli olan, muhasebe ile hangi taraf/tarafların ya da özne/öznelerin yararına uygulamalar yapılmak istendiği olmak gerekmektedir. Muhasebenin hiçbir zaman tarafsız ve nesnel olmayacağı ve fakat adil, dengeli ve özgürlükçü olabileceğini anlamak için öncelikle muhasebenin toplum, devlet, örgüt ve yönetim ile aralarındaki diyalektik ilişkiler çerçevesinde nasıl bir gerçeklik yarattığını ve yaratabileceğine bakmak, bu noktadan hareketle ortodoks düşüncenin teknik uygulama alanlarında ayak diremenin ya da eleştirel düşüncenin açtığı örgütsel, sosyal ve tarihsel alanlara ayak basma cesaretini göstermenin fayda ve maliyetlerini değerlendirmek gerekmektedir. Bu çalışmada, eleştirel düşüncenin ütopyik, estetik ve iyimserlik anlayışı çerçevesinde toplum, örgüt ve yönetim gibi makro ve mikro faktörlerin muhasebe ile etkileşiminin nasıl gerçekleştiği sosyolojik, tarihsel ve iktisadi olarak incelenmekte, eleştirel ve ortodoks düşüncenin toplum, örgüt, yönetim ve muhasebe tasarımlarındaki farklılıkları ortaya konulmaktadır.

2. DEVLET, TOPLUM VE MUHASEBE DİYALEKTİĞİ

Muhasebenin sosyalleşmesi ve politizasyonu toplumun kamusal ve özel faaliyetler hakkında bilgi sahibi olma gereksiniminden kaynaklanmış (Hopwood, 1985:362-4), muhasebenin sahip olduğu imtiyaz ya da tekel, özel ve uzmanlığa dayalı mesleki bilgi iddiası ile birlikte kamu yararını koruma iddiasına dayanmıştır. (Sikka vd, 1989:48) Karmaşık ve sınırları belli olmayan kurumsal süreçler ve baskılar sonucunda oluşan muhasebe bilgisinden çıkarı olanlar yalnızca sermaye piyasaları olmamış, kamu kurumları da sıklıkla muhasebe bilgisine başvurmuştur. (Burchell vd, 1980:12) Ancak sosyal refaha katkı sağlayan şirketler toplumun rızasını alabilmiş ve ayakta kalabilmiş, sosyal refah ise toplumu oluşturan şirketlerin çevre ve toplumla ilişkilerini kontrol etme yeteneğine dayandığından örgütlerin amaçlarına ulaşmasına (çevresini kontrol etmesine) olanak verecek bilgi içeriği açıklanmak istenmiştir. (Laughlin ve Puxty, 1981:72-9) Muhasebe uygulamalarının sosyal ve ekonomik sonuçları olmuş, bu sonuçlar muhasebenin içinde olduğu sosyal çevreden kaynaklanmıştır. Bu çerçevede, muhasebe tekelleşmeden, kontrolsüz piyasa gücünden, devletlerden, çokuluslu şirketlerden ve büyük muhasebe şirketleri arasındaki tehlikeli ilişkilerden önemli ölçüde etkilenmiş, piyasanın anarşik irrasyonelitesi ve devletin bürokratik gözetimi arasında imtiyazını koruma çabası göstermiştir. Piyasa, devlet ve toplum hem rekabet etmiş, hem de birbirleri ile işbirliği yapmış, sistemin doğasında çelişkiler olduğundan hiçbir devlet-piyasa-toplum bileşimi çelişkilerden kaynaklanan süreç ve gerilimleri kesin olarak çözüme kavuşturamamış, böylelikle muhasebe ileri kapitalist yapılarıdaki politik ve ekonomik ilişkilerin hem bir aracı ve hem de bir sonucu olmuş ve muhasebe düzenlemeleri sürekli bir mücadele alanı olmaktan çıkarılamamıştır. (Puxty vd, 1987:273-88)

Ortodoks düşünce muhasebe işlevinin sosyal sonuçlarını ihmal ederek, sosyal olandan kaçınarak ve muhasebe gündemini buna göre oluşturarak statükoyu korumakta, özgürlükçü bir değişim ilişkisine engel oluşturmaktadır. Çelişki temelli eleştirel düşünce ise, muhasebeyi Batılı kapitalist toplumlarda sosyal çevrenin karmaşık ilişkileri ve özellikle toplumun temel bileşenleri olan gruplar, hizipler, çıkarlar ve sınıflar arasında birbirine bağımlı ve eklenmiş ilişkiler içinde konumlandırmakta, muhasebenin söz konusu ilişkilerdeki belirli amaçlara yönelmiş aracı konumunu belirlemekte, bu açıdan muhasebe

uygulamalarını mesleki etik kuralların değil, muhasebe ile toplumun diğer kesimleri arasındaki karmaşık sosyal ilişkilerin belirlediğini değerlendirmektedir. (Lowe ve Tinker, 1989:55-8) Değişen toplum ve örgütler değişen muhasebeler yaratmakta, örgütlerin içinde var olduğu sosyal ve ekonomik ortamlar muhasebeye yansımakta, bu nedenle muhasebede değişim teknik bir süreç olmaktan uzaklaşmakta, muhasebe toplumun örgütlerini değiştirmesini ve örgütsel uygulamalar aracılığıyla sosyal çevreyi değiştirmesini mümkün kılmaktadır. (Hopwood, 1987:207-9) Kar, sermaye, katma değer, maliyet gibi olgulara dayalı örgütsel bir ekonomi belirli sosyal ve örgütsel müdahalelerle oluşturulmaktadır. Bireyler, gruplar ve toplumlar muhasebe aracılığıyla kaygılarını, ilgilerini ve seçimlerini ifade etmeye çalışmakta, belirli amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde, hesaplamaların yapılmasında, değişim işlemlerinin değerlendirilmesinde, kararların gerekçelendirilmesinde ve belirli uygulamaların sürdürülmesinde muhasebeye başvurulmakta, tüm bu yönleriyle muhasebe amaçlı ve taraflı bir yapıya kavuşmaktadır. Muhasebenin gerçekleştirmek istediği çıkarlar ise zorunlu olarak muhasebeden bağımsız olmamaktadır. Devletin ilgisi, yargı sürecinin işleyişi, eğitim sisteminin yönetimi, mesleki güç ve ayrıcalıkların sürdürülmesi ve artırılması da muhasebeyi etkileyen sosyal ilişkiler ve çıkarlar ağının bir parçası sayılmak gerekmektedir. (Hopwood, 1989:149-51)

Muhasebe tekelleşme, özdüzenleme gibi belirli ayrıcalıklar tanınan, buna karşılık devletin çıkarlarını sağlayacak belirli politikalar kabul etmek durumunda olan mesleki bir grup olmakta, böylelikle devlet ve muhasebe mesleği arasındaki ilişkiler karşılıklı hale gelmektedir. Devlet özel sermaye ile simbiyotik bir ilişki içinde şirketlerin büyümesini destekleyen ulusal ve uluslararası bir ortam yaratılmasında stratejik bir işlev yerine getirmekte, özel sermaye birikimi yoluyla elde edilen ekonomik büyüme de çeşitli kamusal faaliyetleri yürütmek ve meşruiyetini sürdürmek için devlete gereken finansal kaynakları sağlamaktadır. Bu nedenle, devlet politikaları dolaylı ve çoğu zaman doğrudan biçimde tüketicilere, emeğe ve diğer ekonomik ve sosyal çıkar gruplarına karşı özel sermaye birikimini özendirilmiş, bu arada sermayenin kendi arasındaki çelişiklere müdahale etmiş (Tinker ve Neimark, 1988:58) ve kamusal kararları meşrulaştırmak için muhasebeyi kullanılabilmiştir. (Hines, 1989:67) Böylelikle muhasebe meslek, uygulamalar ve bilgi olarak devlet ve kamu düzenlemeleri ile iç içe geçmiştir. Ekonomik kriz dönemlerinde devlet artı değere daha etkin biçimde el koyulmasını sağlamanın yollarını aramakta, muhasebe teknikleri de etkinlik arayışlarına araç olmaktadır. Bununla birlikte, muhasebe sunduğu hizmetler için üreticinin (muhasebecinin) tüketicinin (kullanıcıların) ihtiyaçlarını ve bu ihtiyaçların nasıl karşılanacağını belirlediği meslek modeline uymamakta, bunun yerine tüketicinin ihtiyaçlarını ve bu ihtiyaçların nasıl karşılanacağını belirlediği kurumsal bir patronaj içinde çalışmakta, devletin hakemliği üretici-tüketici ilişkilerinin yürütülmesinde giderek önem kazanmaktadır. (Cooper vd, 1989: 245-62)

3. ÖRGÜT VE MUHASEBE DİYALEKTİĞİ

Ortodoks düşünce, örgütleri makina ya da organizmaya benzetmekte, görelilik olarak istikrarlı varlıklar olarak varsaymakta, örgütlerin işlevsel bütünlük, kendi kendine dengelenme ve uyumluluk ve ayakta kalma gibi temel özelliklere sahip olduğunu, amaçlı bir düşünce ile ortak amaçlara doğru hareket ettiğini, örgütlerin ayakta kalmak için belirli işlevlerin bütünlük içinde zorunlu olarak yerine getirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Eleştirel düşünce ise örgütlerde statik bir durumdan, amaç birliğinden, organik bütünlükten, dengeye doğru eğilimden, sosyal bir uzlaşmadan, makro-sosyal güçlerin dışallığından,

devletin ve sınıfsal ilişkilerin işlevinin önemsizliğinden, tarihin dışında olunmasından, yönetici bakış açısının önceliğinden ve dolayısıyla statükonun değişmeden devam etmesinden değil, dinamik bir durumdan, çelişki halindeki güçlerin karşılıklı etkileşimi ile yaşanan bir değişim sürecinden, örgütlerin içinde var olduğu sosyal süreç ve yapıların içselleştirilmesinden, devletin ve sınıfsal ilişkilerin öneminden, tarihsel koşulların ve gelişimin etkisinden, ideolojik manipülasyon ve daha görünür yetki ilişkileri biçiminde güçlerini kullanan yönetici çıkar gruplarının güçsüz işçileri baskı altına aldığından ve emeği değersizleştirdiğinden ve dolayısıyla statükonun değiştirilmesinden söz etmektedir. Eleştirel düşüncenin en önemli vurgusu toplumun bir yansıtıcısı ya da uzantısı olarak örgütlerin farklı çıkarlar, çelişkiler ve güç ilişkilerini içinde barındırdığı noktası olmaktadır. (Burrell ve Morgan, 2016:366-87)

Ortodoks düşünce, örgütün çevresi ile arasında belirgin sınırlar olduğunu varsaymakta, güç kavramını şirketin bileşenleri ve örgüt arasındaki bir ilişki olarak tanımlamakta, örgütleri insanlardan ayrı bir yapı ve çevresel faktörler ile ilişkiler yerine kendi içindeki ilişkilere öncelik veren bir sistem olarak görmektedir. (Lowe, 1974:253-4) Oysa örgütlerin belirli bir refah düzeyinde sürekliliği, finansal süreklilik ve çevreye uyuma dayalı yenilikçi ve hayal gücünü gerektiren yönetim süreçlerine bağlı olmaktadır. (Lowe ve Tinker, 1977:174-6) Örgüt, edilgen bir varlık olmayıp çevresi ile girdi-çıkı ilişkileri içinde yaşayabilmekte, örgütün başarısı ilk olarak çevresinin ihtiyaçlarını karşılamasına, daha sonra çevresi ile bütünleşmesine bağlı olmaktadır. (Lowe ve McInnes, 2007:221-24) Örgütün amaçları var olduğu çevreden bağımsız biçimde değerlendirilememekte, çevre örgütü ve amaçlarını sınırlamakta, örgütsel koalisyonların bileşenleri çevrenin de bileşenleri olmaktadır. (Lowe ve Puxty, 1989:13-24) Örgütlerin amaçları ve yönetimi sosyal dinamiklerin bir parçası olarak belirli bir tarihsel mekanda ve zamanda sosyal ve politik olarak oluşmaktadır. (Robson ve Cooper, 1989:91-4) Örgüt, yönetim koalisyonunu oluşturan bileşenlerin bireysel amaçlarından ayrı örgütsel amaçlara sahip olmakta, (Lowe, 1971:1) bunlar örgüt içinde hakim olan koalisyonun amaçları olarak anlaşılmaktadır. (Puxty ve Chua, 1989:120-6)

Ortodoks düşüncede yönetim örgütü kontrol edilemeyen ve dışsal çevresel etkilere tepki olarak değiştirilmektedir. Oysa örgütler içinde faaliyet gösterdikleri çevreyi hem oluşturmakta, hem de yansıtmaktadır. (Cooper vd, 1989:246-8) Şirketler tarihi de gerçekte gelir ve servet dağılımı konusunda yaşanan sosyal çelişkiler tarihi olarak belirlenmektedir. Özellikle büyük şirketler sosyal çelişkilerde başrol oyuncularından birisi olarak karlılık ve büyümesinin önündeki engelleri savuşturmaya çalışmakta, sonuç olarak sosyal çelişkilere verdiği tepkiler ile sosyal, politik ve ekonomik yaşamı dönüştüren yapısal ve ideolojik değişikliklere neden olmaktadır. Eleştirel düşünce, hem ekonomik oyun kurallarının (sermaye ve emeğin piyasa fiyatları, tekel ve rekabetin türü ve düzeyi gibi) belirlenmesinde, hem de belirli tarihsel dönemlere özgü yönetim ve muhasebe sistem türlerinin oluşturulmasında sosyolojik koşulları temel almaktadır. (Tinker ve Neimark, 1988:57)

Üretimden sağlanan karlar azalıp finansal yatırımlardan sağlanan karlar arttıkça, örgütlerde üretimden ve teknik kontrollerden muhasebe/finansal kontrollere doğru bir değişim yaşanmış, muhasebe/finansal kontroller muhasebecilerin güç temelini oluşturmuş, artı değer ele geçirilmesinde, gerçekleşmesinde ve dağıtımında kullanılmıştır. Artı değer dağıtımında muhasebe iflas yönetimi ve denetimler yoluyla karar sürecine katılmış ve kaynak dağıtımında etkili olmuş, denetimin hem kaynak sağlayanlar, hem de kullananlar bakımından gerekliliği, şirketlerin sermaye arayışı, mülkiyet-yönetim arasındaki bağın

zayıflaması ve kamunun özel üretimi ve belirli fiyatları kontrol etmek istemesi muhasebenin önemini giderek arttırmış, muhasebe emek sürecini ve bir bütün olarak tüm örgütü kontrol etmek amacıyla kullanılmış (Armstrong, 1987:416-31), böylece özerk bir uygulama alanı olmamış ve bir örgütün diğer işlevleri ile karşılıklı ilişkilere sahip olmuştur. (Roberts ve Scapens, 1985:444-6)

Batılı kapitalist toplum içinde hem özel, hem de kamu kesimi için hakim örgüt yapısı bürokrasi olmuştur. Bürokratik örgütün diğer örgütlere teknik üstünlüğü olduğu iddia edilmiştir, ancak bürokrasiyi özel bir hegemonya biçimine uygun (bazı insanların diğer insanlar, bazı sosyal sınıfların da diğer sınıflara üstünlüğünü sağlayan) bir yapı olarak düşünmek gerekmektedir. Bürokrasilerde üst amaçlar pazarlığa tabi olmayan ideoloji, değer sistemi ve çıkarlar tarafından meşrulaştırılmaktadır. Muhasebe bürokratik örgüt yapısının ayrılmaz bir parçasını oluşturmakta ve bürokrasinin amaçları çerçevesinde çalışmaktadır. Muhasebe mesleki uzmanlık bilgisi kısmen muhasebe ilkelerinin gelişimine dayansa da, temelde öncesinde gelişen bürokratik yapıyı temel almaktadır. (Lowe ve Tinker, 1989:58-60) Ancak bürokrasilerdeki emir komuta zinciri ve hiyerarşik hesap verebilirlik ilişkileri katılımcılarda bağımlılık niteliğini özendirmekte, yaratıcılığı sınırlamakta ve değerli metaların eşitsiz dağılımını da yanında getirmektedir. Muhasebenin merkezi işlevlerinden birisi bireylerin, grupların ve örgütlerin hesap verebilirlik süreçlerini desteklemek olmuş, muhasebe kontrolü bürokratik örgüt yapısıyla çok yakından ilişkilendirilmiştir. (Berry, 1989:64-8)

Tarihsel anlamda, örgütsel amaçlar ve işlevlerin ortaya çıkışı bunların işlevsel olabilmesini mümkün kılan uygulama ve hesaplamaların gelişiminden ayrı tutulamamaktadır. Muhasebe, örgütlü çalışmanın çıktılarının dağıtılması gibi önemli birçok sosyal ve örgütsel sürecin içinde olmasına karşılık muhasebenin amaçları geleneksel olarak meşru sosyal alanın dışında görülmüş, muhasebenin ulaşmaya çalıştığı örgütsel amaçlar sorunsuz olarak anlaşılmış, faaliyetler olduğu gibi değil, muhasebe gibi örgütsel norm ve uygulamalar tarafından harekete geçirildiği, kısıtlandığı ve kontrol edildiği halde çelişkiler örgütsel alana ait görünmemiştir. Ancak muhasebe teknik yönetimin edilgen bir uzantısı ve örgütsel işleyişin önceden verili yönlerini açıklayan tarafsız bir araç değil, kökenleri örgüt içinde ve dışında sosyal gücün kullanılmasına kadar giden bir uygulama olmakta, belirli ekonomik ve sosyal çıkarları gerçekleştiren ve güçlendiren özel bir ekonomik hesaplama rejimini inşa etmekte, bu bakımdan belirli bir işbölümü yaparak ve örgütsel çıktıları belirli ekonomik amaçlara dağıtarak yönetilebilir bir örgütsel alan yaratılmasında çok etkili bir işlev yerine getirmektedir. (Hopwood, 1989:145-9). Örgüt ekonomik hesaplamalara göre oluşturulmakta, muhasebe bilgisi ve hesaplamaları aracılığıyla örgüt ve emek süreci kontrol edilmekte, örgüt içinde sosyal emek sürecini kontrol etmek için ekonomik ödül, ölçü, hedef ve standartlar kullanılmakta, maliyet bilgileri sadece fiyatlandırma ve ürün seçiminde değil, yeni bir örgütsel yapı yaratılmasında da kullanılarak dönüştürücü bir etkiye sahip olmakta, örgüt ekonomik olana göre yeniden yapılandırılmaktadır. (Hopwood, 1987: 207-29)

Sonuç olarak, örgüt bağımsız ve sınırları belli bir kişilik olmamış, dolayısıyla örgüt, toplum ve ekonomi bağımsız alanlar oluşturmamıştır. (Burchell vd, 1985:381-405) Uyum, düzen, birlik ve bütünleşme ile değil ve fakat çelişkiler ve değişim ile tanımlanabilecek bir sosyal ve örgütsel çevrede muhasebe teknik/teknolojik, tarafsız ve nesnel bir gözlem, yansıtma ve aktarma aygıtı olmaktan çıkmakta, ekonomik değişim sürecinde farklı çıkarlar ve güçler dolayısıyla kaçınılmaz olarak yaşanan çelişkilerin belirlen-

mesinde ve geçici olarak çözülmesinde belirli ekonomik çıkarlardan yana aracılık yapan sosyal, politik, ekonomik bir kuruma ve işleve dönüşmektedir.

4. YÖNETİM VE MUHASEBE DİYALEKTİĞİ

Ortodoks düşünce, her ne kadar kendi çıkarına davranırsa da, bir çıkar çatışması çıktığında kendisine öncelik verse de yöneticinin tüm örgütün başarısı için çalıştığını varsaymaktadır. (Lowe ve Puxty, 1989:13) Yönetim, kontrollü, açık bir sistem olan ve kendi dışındaki geniş çevre ile etkileşim içinde olan örgütü kısmen yönetmekte, temel olarak örgütün yaşayan bir varlık olarak ayakta kalmasını sağlamaya çalışmaktadır. (Otley, 1989:32-3) Yönetim kontrolü genellikle yöneticilerin bir bütün olarak örgüt adına davrandıkları için herkesin yararına çalıştığını düşünmektedir, ancak karmaşık bir işbölümü çerçevesinde kurulan işbirliğine dayalı ilişkilerin üretken potansiyeli kabul edilmekle birlikte kapitalist örgütlerde söz konusu işbirliğinin sağlanması ve bu işbirliğinin ürünlerinin dağıtım yöntemleri çıkar çatışmalarına neden olmaktadır. (Roberts, 1989: 271-3) Yönetim teorisi bir tür rasyonellik varsayımına dayanmakta, bununla birlikte, yöneticilerin benimsedikleri ideoloji ve değerler hiyerarşiyi toplumun doğal bir parçası olarak kabul ederken aynı zamanda kendi güç konumlarını da sağlamlaştırmış ve meş- rulaştırmış olmaktadır. (Puxty ve Chua, 1989:115-35)

Bu çerçevede muhasebe, Batı toplumlarında yönetim kontrol sürecinde araçsal bir disiplin olarak görülmüştür. (Lowe ve Tinker, 1989:47-8) Muhasebe, yönetilebilir bir örgütsel alan yaratmakta, yönetime ve yönetilebilir olana uyum sağlamak, belirli güç ilişkilerinin kurulmasını kolaylaştırmakta ve emek sürecini tek yönlü yukarıdan aşağıya doğru biçimlendirmekte ve emek sürecinden bağımsız bir yönetim rejimi oluşturmaktadır. (Hopwood, 1987:210-3) Bununla birlikte muhasebe uygulamasındaki güç ilişkileri hesap verilebilirlik sistemlerindeki eşitsiz yapıdan görülebilmekte (üste hesap vermesi gereken ast olmakta), böylece muhasebe uygulaması örgütlerde çeşitli faaliyetlerin eşgüdümünden çok bazı bireylerin diğerleri üzerinde kontrol ve hegemonya sağlaması ile ilgili olmaktadır. Ancak bireylerin kullanabileceği araçların eşitsizliğine rağmen ast konumunda olanlar elindeki araçları kendi hareket alanlarını korumak ve genişletmek amacıyla ustalıklı kullanmakta, bu nedenle muhasebe sistemleri genellikle ve örtülü olarak üstlerin astlara bağımlılığını azaltmak ya da önlemek için tasarlanmakta ve örgüt bileşenleri üzerinde hegemonya kurma sistemlerine dönüşmektedir. (Roberts ve Scapens, 1985:449-50)

Yöneticiler örgüt içindeki tüm bilgi köprülerinin başını tutarak sadece astları değil, diğer bütün örgüt bileşenlerini de yönetmekte, hem bizzat bilgi üretim sürecinin içinde bulunarak, hem de üretilen bilgilerin erişimini kontrol ederek bilgiyi kendileri için bir güç aracı ya da kaynağı² durumuna getirmektedir. Nitekim muhasebe bilgisi hem muhasebe, hem de denetim sürecinden çoğu zaman yönetimin istediği gibi geçmekte, yönetim fiili olarak tüm bilgi üretim, dağıtım ve denetim süreçlerini kendi filtreleriyle kontrol etmektedir. (Robson ve Cooper, 1989:80-8) Yönetim, bilimi ve bilimsel bilgiyi yanına alarak insanları amaçlarına (örgütsel amaçlara) uyumlu duruma getirmekte ve yönetmektedir. (Roberts, 1984:288) Ancak kapitalist örgütlerde kontrol yapısal olarak çelişkilidir, çünkü kontrol işgücü kullanımı ve birim

2 Örgüt içinde bilgi, politik bir süreç olan karar verme sürecinde önemli konumlarda bulunanlarca filtrelenmekte, bilgiye erişim ve bilginin kontrol edilmesi bir güç aracı yapılmaktadır. (Pettigrew, 1972:187-9) Önemli konumlarda bulunanlar yerleşik bilgileri savunmayı ve korumayı ayrı bir görev olarak görmektedir. (Chua vd, 1989:6)

maliyetlere odaklanmakta, kendi gelirini yükseltmek ve yaptığı iş üzerindeki kontrolünü sürdürmek isteyen emeği bir üretim faktörü olarak kontrol altına almaktadır. Mevcut kontrol yapısı ve çalışma uygulamaları, yönetim davranışı ve işçilerin buna tepki derecesi ve türünün etkileşimi sonucunda oluşmakta, bu diyalektik etkileşim maddi faktörler (ürün ve emek piyasaları) üzerinde ve öznel sosyal güçler (düşünceler, değerler ve ideolojiler) ile ilişkili olarak gerçekleşmektedir. (Black ve Neathey, 1989:161-83) Bireyler güç kullanarak tamamıyla kontrol edilmek istense de, kontrol diyalektiği daima direnme olanaklarına izin vermekte, yönetim uygulamalarına karşı direniş geliştikçe yeni kontrol stratejileri ortaya çıkmaktadır. (Robson ve Cooper, 1989:107-8) Başka bir anlatımla, somut bir ilişkide hem yönetici, hem de ast kontrol uygulamakta, fiili kontrol bu ilişkinin bir ürünü olarak ortaya çıkmaktadır. (Capps vd, 1989:239)

Çevreden kopuk varsayılan örgütlerde kontrolün büyük ölçüde mülkiyetten çok yöneticilerde olduğu varsayılmaktadır. (Armstrong, 1991:4-5) Ancak yönetimin sınırlı bir özerkliği bulunmakta, sermaye ile uyum ve emek ile çatışma içinde davranmaktadır. (Robson ve Cooper, 1989:94-5) Muhasebe yönetimin başarısını değerlendirmenin temel aracı olduğundan emeğin kontrol amaçlı mücadelesini de yansıtmakta, yönetim sorumluluğunun sosyal ve ekonomik yönleri arasındaki sürekli gerilim muhasebenin başarı değerlemelerini tartışmalı hale getirmekte, böylece yönetim politikası muhasebe çerçevesinde sermayeye hesap verebilirlik ile işçilerin emek sürecini kontrol yeterlilikleri arasındaki gerilimle ilişkilendirilmektedir. Yönetimin kontrol öznelere ve nesnelere olarak çelişkili bir konuma sahip olması (muhasebe) rakamlarını farklı önceliklere göre kullanması olanağını ortaya çıkarmakta, böylelikle yönetim muhasebeyi etkinlik-artı değer-kar maksimizasyonu çerçevesine uyum göstermek ya da istihdam olanaklarını ve daha iyi çalışma koşullarını koruma çerçevesinde direnme amacıyla kullanmaktadır. Muhasebe, sermayenin ve emeğin çelişkileri arasında hareket ettiğinden hem ahlaki, hem de araçsal boyutlara sahip olması gerektiği halde gerçekliğin kısmi bir yorumu olmaktadır, çünkü yönetim uygulamalarının ancak belirli yönlerini ifade etmekte, kültürel ve coğrafi farklılıklara bağlı bağlamsal farklılıkları ihmal ederek merkezin kontrolünü göstermekte ve sermayenin çıkarlarını sosyal çıkarların üstünde görmektedir. (Saravanamuthu ve Tinker, 2003:37-45)

Yönetimin temel özelliği, bir emek süreci olması değil, kapitalist sosyal ilişkilerde yerine getirdiği vekalet işlevi olmaktadır. (Armstrong, 1989:307-11) Ortodoks düşünce, yönetimin tarafsızlığını varsaymakta ve vekalet ilişkisindeki çelişkileri gözden uzak tutmaktadır. Kapitalist vekalet ilişkilerindeki çelişkiler yeni vekalet ilişkileri ve teşvik ve gözetim sistemleri ile geçici olarak çözümlenmeye çalışılsa da, güvenin sosyal üretimi sadece güven duyulan konumlara verilen sadakat ikramiyeleri nedeniyle değil, aynı zamanda vekalet ilişkisini başkalarını gözetim altında tutan vekillere kaydırma eğilimi dolayısıyla maliyetli olmakta ve sistemin dayalı olduğu ekonomik artık üretimini engelleyebilmektedir. (Armstrong, 1991:4-21) Öte yandan, emeğin ekonomik kazanımlarının maksimizasyonunu amaçlayan bir meta haline gelmesi yönetimin zorunlu kontrol ve disiplin uygulamalarına gerekçe oluşturmakta, gücün ve kontrolün doğrudan değil, dolaylı kullanımı ise işçileri politik olarak uysal hale getirmekte, işçiler muhasebenin bilgi-güç rejimine karşı bir dayanışma geliştirememekte ve ekonomi ve muhasebenin bireyleştirici disiplini işçilerin toplu direnişini engellemektedir. (Knights ve Collinson, 1987:466-74)

5. CESUR YENİ DÜNYALAR VE MUHASEBELER

Eleştirel düşünce nasıl bir dünya ve muhasebe tasarladığını birçok çalışma ile ortaya koymuş, statükoyu eleştirerek değişimin sınırlarını ve düzeyini belirlemiştir. Buna göre, günümüzde normatif kaynakları olmayan ve kendi kendini yaşatan hesaplama uygulamaları ve ekonomik akıl, toplumu ve doğayı ekonomiye tabi kıldırmakta (Power, 1992:491-4), ancak yaşamsal gereksinimleri bile karşılayamayan bir sistem sürdürülebilir olamamaktadır. Çıkarıcı davranış ve piyasa rekabeti kamu yararını sağlayamamakta, insan ruhunu geliştiren maddi olmayan ihtiyaçlar bir yana sağlık, konut ve eğitim gibi zorunlu maddi yaşamsal ihtiyaçları bile karşılanamamaktadır. Sistem, etik dışı davranış üretirken bireysel olarak etiğe bağlı kalmaya çalışmak sonuçsuz kalmaktadır, çünkü etik bireysel ve bireyler arası bir alan değil, şirketler ve kapitalist altyapı ile ilişkili bir alan oluşturmaktadır. (Neimark, 1995:81-94) Piyasa yanlısı yaptığında onu disiplin altına almak için oyunun kurallarını değiştirmek yerine bireyler ahlaklı davranmaya ve yatırımcılar da yatırım yapmaya teşvik edilmiştir. Bununla birlikte, sermaye piyasalarına giderek daha az ihtiyaç duyan tekeller ve oligopolcü şirketlerin hakim olduğu bir dünyada şirket başarı ölçümlerinin ve kontrol araçlarının sermaye piyasalarından bağımsız olması ve tam tersine şirket fiyatlandırma politikalarının sosyal sonuçlarına, küresel istihdam uygulamalarına, atıkların ortadan kaldırılması sistemlerine duyarlı olmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Muhasebenin şirketlerin hesap verebilirliğinde kullanılabilmesi için menkul değer yasalarının ve hisse fiyatları ile ilişkilerinin ötesine bakıp doğrudan karmaşık soruna, başka bir deyişle toplum ve şirketler arasındaki değişim ilişkilerinde neyin orantılı bir karşılıklılık (değişim) ilişkisi oluşturabileceğine odaklanmak zorunluluğu bulunmaktadır. (Merino ve Neimark, 1982:51)

Bu çerçevede, mevcut sosyal yapılar çerçevesinde daha ileri bir noktaya geçerek insanın sosyal ve doğal çevresi ile olan ilişkilerini iyileştirmesi yeterli olmamakta, insanlığın daha ileri bir adım atması için mevcut teknik saptantıdan kaçınması ve insani ihtiyaçları pozitivist (maddi) yaklaşımlardan daha geniş bir çerçevede, mevcut hiçbir sosyal yapı ve oluşum ile sınırlı olmadan insanın özgürleşmesine yönelik olarak karşılamanın yollarını araması ve yönetimin başkalarını kontrol ettiği bir yönetim kontrolü kavramından örgütün çevre ile ilişkilerinin sürdürülmesine dayanan bir yönetim işlevine geçilmesi gerekmektedir. Yönetimin sorumluluk alanında teknik ve uygulamalı rasyonellik kadar sosyal sorunlar da bulunmaktadır. (Puxty ve Chua, 1989:137) Araçsal düşünce çerçevesinin dışına çıktığında kontrol yöneticiler ve çalışanlarının bireysel amaçlarını gerçekleştirdikleri bir süreç değil, yöneticiler ve çalışanlar arasındaki etkileşimli bir sosyal süreç olarak görülmektedir. Bireylerin kontrol edilmesi kontrol ile amaçlanan tersine sonuçlar ortaya çıkarabilmekte, oysa güç ilişkileri zorunlu olarak sıfır toplamı olmayabilmekte, bir sistem özelliği olarak görülmesi durumunda toplam güç arttırılabilmektedir. Örgütlü ilişkilerin üretici gücü birbirlerine bağımlı insan davranışları ve söz konusu ilişkilerin niteliğine bağlı olmaktadır. (Roberts, 1989:274-90) Kontrole karşılık geliştirilen bireysel kontroller örgütleri bir imgeye çevirmektedir, çünkü kontrol-karşı kontrol ve direnişlerden oluşan ve üretkenliği yok eden bir dizi verimsiz kısır döngü yaratmaktadır. Farklı bir yönetim biçimi, çalışanlarının kendilerini yönetmelerini, kontrol etmelerini ve sorumluluk almalarını özendirmek, çalışanların kendi kararlarını kendilerinin almasını sağlamaktır. Araçsal/teknik kontroller yerine yönetici ve çalışanlar arasında ortak bir anlayışa dayalı etik kontroller geliştirmek gerekmektedir. (Roberts, 1984:292-301) Örgütlerin gerçek gücü, in-

sanlar arasındaki ilişkilerin niteliğine çok bağımlı olmakta ve bu nitelik ancak birlikte arttırılabilmektedir. (Knights ve Roberts, 1982:49-61)

Gelişmiş kapitalist toplumlarda emek sürecinin örgütlenmesi sürecindeki çelişkiler, teknokratik kontrol biçimlerinden gereksiz sömürü ve hegemonya uygulamalarının aşamalı olarak ortadan kaldırılmasına yönelik sosyal ilişkilere doğru hareket edilmesi için rasyonel bir temel oluşturma fırsatlarını içinde barındırmaktadır. (Willmott, 1989:336-8) Örgütlerde daha kalıcı ve gerçek uzlaşmalar servet ve güç dağıtımının yeniden yapılmasıyla mümkün olmaktadır. Çelişkileri küçük göstermemeye çalışmamak ve tüm sosyal yaşamda demokrasi ve katılımın yollarını bulmak ya da oluşturmak, katılım ve uzlaşmayı sadece ulusal ve yerel meclislerde değil, şirketler de dahil tüm örgütlerde geçerli kılmak, tartışmaya açıklığı temel alıp ideolojik sınırlar koymamak gerekmektedir. (O'Leary, 1985:89-99) Demokratik örgütlerin ayırıcı özelliği ise, farklı değer ve önceliklerin tartışılmasına olanak vermesi ve böylece sosyal gerçekliğin etik yönlerinin deneyimlenmesini ve özgürlük ve demokrasinin verdiği güzel huzursuzluğun yaşanmasını sağlaması olmaktadır (Willmott, 1993:534-40)

Bürokrasiler de insani duyguların, çoğulculuğun ve toplumun temsilcilerine dönüştürülebilmektedir. Hiyerarşik olmayan örgütler özerk çalışma grupları, özyönetim, ortak mülkiyet ve kooperatif biçimlerinde olabilmektedir. Teknik olarak belirlenmiş üretim süreçlerinden grup teknolojisi ve kendi kendini yöneten gruplara geçiş, üretim sürecinin kısmen insani ihtiyaçlar tarafından belirlenmesi olanağı vermektedir. Sosyoteknik bir sistem ürün, hizmet ve üretim teknolojileri kadar insan ihtiyaçlarına da duyarlı olabilmektedir. Yeni çalışma biçimlerinin ana eksenini ekonomik ve teknik etkinlik değil, insanların potansiyellerini (kendilerini) gerçekleştirmeleri, yaşamın anlamını yeniden tanımlamalarına neden olacak biçimde kendileri için yeni boyutlar keşfetmeleri olmaktadır, çünkü çalışan insan bütün bir insandır; aynı anda ekonomik, psikolojik ve sosyolojik bir varlıktır. Sosyoteknik bir yapıda, yönetim artık üst ve yüksek ve bir işlev değil, örgütün sınırlarını düzenleme sürecinde yerine getirilmesi gerekli bir işlev olmakta, yönetim işlevi bir kişiye ya da gruba verilebilmektedir. Hesap verebilirlik görevi şirket içinde karşılıklı ya da ortak hesap verebilirlik ve diğerleri (tedarikçiler ve müşteriler) ile değişime ilişkin hesap verebilirliği içermektedir. Muhasebe insanlara uygulanan değil, insanlar için ve insanlar adına yapılan bir göreve dönüşmekte, muhasebecilerin görevi ise grupları ekonomik değerlendirme ve değerlendirme yapacak teknoloji ve veriler ile donatmak olmaktadır. (Berry, 1989:64-76)

Muhasebe kendisini kuşatan çelişkilerin sosyal olarak bilincinde olup bu çelişkilerden yola çıkarak bilgi üretmediğinde ve uygulama yapmadığında kamu güvenini kazanamamaktadır. (Tinker, 1991:306) Başka bir deyişle, sorun sistemik bir yönetim ve ekonomik başarısızlık olarak değil, bir muhasebe krizi olarak yanlış tanımlandığında, muhasebe sorunları uzmanlar tarafından çözümlenebilecek sorunlar olarak görüldüğünde toplumun desteği ve katılımını alamamaktadır. Farklı bir yaklaşım ekonomik ve sosyal önlemler ile ekonomiyi ve toplumu düzeltmek, başka bir deyişle, muhasebenin önemli sorunlarının teknik değil, sosyal, politik ve ekonomik olduğunu kabul etmektir. Şirketlerin kendi kendisini yönetmesi ve kontrol etmesi sorunu çözmektedir, çünkü içeridekilerin gözetiminden içeridekilerin sorumlu olması kendi içinde çelişkilidir ve dolayısıyla şirketlerin içinin ve özellikle iç kontrollerinin etkili (kamusal) gözetimi gerekmektedir. Kendi kendini düzenleyen şirketlerin kuralsız finansal piyasalara bağımlılığı sorunu toplum için büyük riskler yaratmakta, ancak bu riskler muhasebenin de yardımıyla gizlenmektedir.

Yüksek risk oyunu olumlu bir girişim ve sözleşme özgürlüğü sorunu değil, sosyal ve ekonomik maliyetleri nedeniyle yasaklanması ya da sınırlandırılması gereken olumsuz bir özgürlük sorunu oluşturmaktadır. Sınırsız bireysel özgürlükler sosyal hakların kullanımını kısıtlamaktadır. (Merino vd, 2010:781-6) Bu çerçevede, örgütler artık özel alanda değil, kamu alanında düşünülmektedir. Sosyal ve yeşil bir muhasebe, ancak yeni kurumsal hesap verebilirlik yapılarında ve yerkürenin kapalı bir sistem olarak dikkate alınması ile işlevsel olabilmektedir. (Power, 1992:493-4)

Sosyal boyutları parasal piyasa değerlerine indirgemekle gerçek anlamda sosyal bir muhasebe yapılamamaktadır. Muhasebeyi belirleyen politika olduğundan çözümleri öncelikle muhasebenin içinde değil dışında aramak, muhasebe uygulamalarını iyileştirmek için öncelikle muhasebenin ideolojik maskesini indirmek, muhasebe uygulamalarının taraflı olduğunu, belirli çıkarları koruduğu ve diğerlerini korumadığını ve hatta daha kötü bir konuma sürüklediğini kabul etmek, mevcut altyapıya, toplumda sınıflar arasındaki temel ilişkilere ve hissedarların ve sermaye piyasalarının öncelikli olmasına dayanan finansal raporlama sistemini destekleyen örgütsel ortamı belirlemek gerekmektedir. Ortodoks düşünce hissedarların ve finansal sermayenin çıkarları ile sınırlı bir muhasebe öngörmekte, ancak sosyal, politik, ekonomik boyutlar göz ardı edilir ise sadece hissedarların çıkarları dikkate alınmaktadır. Bu nedenle, toplum azınlıkların çoğunluğu kontrol ettiği bir bütünlük değil, denk ve etkili birey, grup ve sınıfların olduğu bir bütünlük olarak anlaşılacak ve hissedarların, sermaye piyasalarının ve yönetici sınıfın önceliklendirilmesine dayalı kısmi bir dengenin değil, genel dengenin amaçlanması bir zorunluluktur. Gerçek anlamda sosyal bir muhasebenin oluşturulması için değer sorununun piyasa ya da varlıklı azınlıklar yararına değil, toplum ve varlıklı olmayan çoğunluklar yararına çözümlenmesi bir önkoşul niteliğindedir, çünkü piyasa değeri sosyal değeri yeterli biçimde ölçmemektedir. Değer ölçüsü olarak piyasa yerine sosyal olarak ihtiyaç duyulan (toplumun ihtiyaçlarını karşılayan) üretimin alınması, böyle bir üretimin ise piyasa aracılığıyla değil, demokratik süreçler aracılığıyla belirlenmesi, gerçekleştirilmesi ve ölçülmesi gerekmektedir. Eleştirel düşünce alternatif bir sosyal refah anlayışı öngörmekte, tüm toplumun çıkarlarını dikkate almakta, refahın ulusal gelir artışı, yetişkin okuma/yazma oranı, servet dağılımı, yaşama beklentisi gibi sosyal göstergelerine yoğunlaşmaktadır, çünkü bir muhasebe sorununu toplumsal bir sorunun yansımaları olarak kabul etmektedir. Böyle bir sosyal refah anlayışıyla finansal raporların değeri ulusal ekonomi istatistikleri ve ulusal planlamaya katkılarına bağlı olmaktadır. (Cooper ve Sherer, 1984:207-28) Amaç, sosyal adına teknik muhasebenin kullanılması değil, sosyal amaçlı bir muhasebe olmak gerekmektedir. Böyle bir muhasebenin hem sosyal olanı ekonomik olana dönüştürmesi, hem de ekonomik olanı sosyal olana dönüştürmesi istenmektedir. (Hopwood, 1985:375)

6. SONUÇ VE GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Eleştirel düşünce sosyal, ekonomik ve politik gerçekliğe uygun bilgilendirme yapan ve adil, dengeli ve özgürleştirici dağıtım yapan cesur yeni muhasebeler için öncelikle yönetimin değişmesi, yönetimin değişmesi için de örgütlerin ve toplumun değişmesi gerektiğini savunmaktadır. Başka bir deyişle, kapitalist toplum modellerine seçenekler oluşturulması için verilecek sosyal, ekonomik ve politik mücadeleler aynı zamanda daha gerçeğe uygun, adil, dengeli ve özgürlükçü muhasebeler için de verilecek mücadelelerdir. Örgütler ve toplumlar (statüko) değiştirilmeden daha sosyal görünümlü ya da imgeli muhasebeler yaratmak statükoyu temelden değiştirmemekte, tam tersine statükonun sürdürülme-

sine destek olmaktadır. Bu çerçevede cesur yeni muhasebeler için ilk olarak nasıl bir toplum, örgüt ve yönetim tasarlanabileceğini değerlendirmek gerekmektedir, çünkü her türlü muhasebe, temelinde yatan toplumlara, örgütleri ve yönetimleri inşa etmekte ve yansıtmaktadır.

Bugün cesur yeni muhasebeler ihtiyacı en üst düzeydedir, çünkü ortodoks muhasebe ne doğru bilgilendirmekte, ne adaletli dağıtmakta, ne de değişimden ve değerlemeden kaynaklanan sorunları tarafsız biçimde çözebilmektedir. Tarihi maliyet de olsa, bugünkü değer (gerçeğe uygun değer) de olsa sonuçta muhasebe, piyasaların yaptığı gerçek ve sanal fiyatlamaları doğru değer olarak kabul etmekte, bilgilendirme ve değişim ve dağıtım işlemlerini bu fiyatlara göre değerlemektedir. Muhasebenin temel işlevlerini doğru değer bilgilerine dayalı olarak yerine getirebilmesi için öncelikle eşit değerlerin değişimi söz konusu olmak durumundadır, ancak piyasa fiyatlamaları piyasaya hakim olan güçlerin değer (fayda) anlayışlarına dayandırılan eşitsiz bir değişim ile sonuçlanmaktadır. Piyasa fiyat ve değeri birbirine eşitlenmektedir, bununla birlikte değer piyasa fiyatlarından daha büyüktür, çünkü fiyatlar sadece piyasaların önem verdiği maddeler için büyük ölçüde mülkiyet sahiplerinin biçtiği ya da biçimlendirdiği bir değer olmakta ve değer piyasa dışı bırakılan ve parasallaştırılmayan maddeler ve parasallaştırmaktan kaçınılan maddi olmayan olguları da içermektedir. Daha eşitlikçi değişim işlemleri daha doğru fiyatlar ve daha doğru bilgilendirme ile dağıtım yapan bir muhasebe ortaya çıkarabilmektedir. Eşitsiz değişim yoluyla ortaya çıkan yanlış değerlemelerin mevcut sosyal, ekonomik ve politik yapı içinde değiştirilmesi olasılığı ise düşük görünmektedir, çünkü değerlendirme bu yapının temelleri ile ilgili bir sorun niteliğindedir. Bundan dolayı statükoyu değiştirmeden geliştirilmek istenen daha özgürlükçü, katılımcı ve sosyal çözüm önerileri daha eşitlikçi bir değerlendirme (değişim ve dağıtım) sağlayamadığı için kaçınılmaz olarak daha adaletli, dengeli ve özgürlükçü bir toplum, ekonomi ve muhasebe ortaya çıkarmakta yeterli etkiyi göstermemektedir. Piyasaların kamu tarafından kontrol edilerek daha eşitlikçi değerlemelere ulaşılması ise ulus-devletlerin büyük şirketlerin karşısındaki gücü ve ağırlığının yükseltilmesine bağlı bulunmaktadır. Başka bir deyişle, daha eşitlikçi bir değerlendirme daha eşitlikçi bir ekonomi gerektirmekte, dolayısıyla insanlığın daha eşitlikçi bir muhasebeyi oluşturmadan önce daha eşitlikçi bir toplum, daha eşitlikçi bir ekonomi, daha eşitlikçi bir örgüt oluşturma mücadelesi vermesi gerekmektedir. Kar kavramını doğal sermayeyi (doğayı) içerecek biçimde genişletmeyen, kutsal ve dokunulmaz kar ve sermaye birikimi hedeflerinden vazgeçmeyen, yapısal krizlere girerek düzenden çok düzensizliğe eğilimli, piyasaları etkin olmayan, tam ve doğru bilgiler vermeyen, değeri görünmez piyasaların (hakim oyuncuların) fiyatlarına indirgeyen, eşitsiz değişimi ve dağıtımını meşrulaştıran, eşit değişim ve dağıtım çabası olmayan, büyük bir sıfırlama yaparak yeşillendiren ve tekelleşmeden yarışma ortamına geri dönmek isteyen bir sistemin kendi kendisini düzeltmesi olasılığı bulunmamaktadır, çünkü hiçbir krizini ya da arızasını kamu müdahalesi olmadan ve zararları sosyalleştirilmeden kendi kendine çözememektedir. Bu arada (geleneksel) muhasebe, değerlendirme sürecinde silah satışı ya da açlık çeken bir ülkeye buğday satışı gibi yıkıcı ya da yapıcı faaliyetleri ayırt etmemekte, tüm bu faaliyetlerin kazanç ürettikleri sürece değer yarattığını ve bu anlamıyla elde edilen karın kirli ya da temiz olmasının herhangi bir önemi olmadığını varsaymaktadır. (Yaşar ve Yükçü, 2018:21) Oysa kapitalizmin sermaye ile birlikte kutsallaştırdığı kar, tümü temiz kabul edilse bile kendi başına son derece sorunlu bir kavram oluşturmaktadır. Bir kez, bu kavramın işaret ettiği bir nesne (karşılık, gönderge) bulunmadığı için doğrulaması yapılamamakta, kendisi de işaret ettiği bir nesne bulunmayan ve sosyopolitik bir sürecin ürünü olan genel kabul görmüş muhasebe ilke ve stan-

dartlarına göre sonsuz ve birbirine gönderme yapan bir döngü içinde hesap (imal) edilmektedir. Daha da önemlisi, geleneksel muhasebenin kar kavramı, sermayedarların karşılığında bireysel emeğini ortaya koymadan üretimden aldığı payı göstermekte, ancak üretimin diğer asal bileşenlerinin paylarını maliyet ve/veya gider kavramları adı altında bastırmakta, değersizleştirmekte ve dışlamaktadır. Ancak karı dar anlamda tanımlama ve hesaplama zorunluluğu bulunmamaktadır, çünkü ücretler emeğin, vergiler devletin, rant doğal kaynak sahiplerinin karı niteliğindedir ve kar kavramı bu biçimde asıl üretim güçleri olan toplumu ve doğayı da içine alacak biçimde tanımlanıp katma değer kavramına yaklaştırıldığında, geleneksel muhasebenin kar maksimizasyonu amacı ile tam bir çelişki ve giderek çatışma içine girmektedir. Karın geniş anlamda tanımlanması üretim sürecinin teknik/teknolojik niteliğinin ötesinde sahip olduğu sosyal doğasını da kabul etmeyi ve dolayısıyla üretim sürecinin çıktılarının sosyal olarak bölüşümünü de gerektirmekte, etkinlik ve verimlilik ölçütleri adalet ölçütleriyle birlikte değerlendirilmek zorunda kalmaktadır. Sonuç olarak, dar anlamda kar maksimizasyonu muhasebenin temel eşitliği ve ekonominin genel dengesinde toplumun ve doğanın dışsallaştırması ya da yabancılaştırılması, kar optimizasyonu ise sözü edilen eşitlik ve dengede toplumun ve doğanın içselleştirilmesi ya da etkinleştirilmesi anlamına gelmektedir. Öte yandan, muhasebe doğal ve beşeri sermayedeki azalışları (dışsallıkları) kaydedip yansıttıkça bugünkü ekonomik büyümenin sürdürülebilir olmadığını da göstererek (uygunsuz gerçekleri göstererek) insanları silkeleyebilmekte ve harekete geçirebilmekte, hızla tüketilen ve kendisini yenileyemeyen doğal ve beşeri sermayenin destekleyebileceği, büyütebileceği, artırabileceği bir refah ve mutluluk olamayacağını tüm çıplaklığıyla sergilemekte, sadece gerçek ihtiyaçlarını (talepleri, istekleri ve beklentileri değil) karşılayan bir ekonomi ve sadece ihtiyaçlarının karşılanması ile mutlu olan ve refahı böyle tanımlayan bir toplum yaratılmasına büyük katkı sunabilmektedir.

Ekonomik, sosyal ve örgütsel temeller değişmeden yaratılan farklı muhasebeler mevcut ekonomik, sosyal ve örgütsel yapıya uyum göstermek zorunda kalmaktadır. Sosyal muhasebe uygulamalarının uzun bir süre kabul edilmek istenmemesi ve sonrasında kurumsallaşamaması, gönüllü ve özel girişimler olarak kalması, tekdüzen hale getirilememesi, geri bildirim ve yaptırım mekanizmalarından yoksun bırakılması, kural oluşturma sürecindeki çok başlılık, yasalar ve yaptırımlar ile desteklenmemesi ve zorunlu sayılmaması ile sosyal maliyetlerin büyük ölçüde piyasa tarafından düşük değerlendirilmesi ya da hiç değerlendirilmemesi gibi temel sorunlar söz konusu uyumu ya da ele geçirilmeyi göstermekte, sosyal muhasebenin gerçekten sosyal sonuçlar değil, finansal muhasebeye benzer biçimde güçlü örgütlerden yana ekonomik sonuçlar yaratmayı sürdürmesine yol açmaktadır. Bunun sonucunda örgütler sadece karlılık ve büyüme dönemlerinde gönüllü ve isteğe bağlı olarak sosyal uygulamalar ve muhasebelere başvurmakta, karlılık ve büyüme aşağı yönlü olduğunda söz konusu uygulama ve muhasebelere vazgeçilmektedir.

Sosyal sistemler sosyal ürünlerdir, doğal ve evrensel ürünler değildir; insanlar onları değiştirmek isterse değiştirmekte, sosyal sistemleri değiştirmeden ona bağlı ve onun altında çalışan tüm alt sistemlerin farklı davranması ve farklı sonuçlar üretmesi beklenmemektedir. Eleştirel düşünce sosyal ve ekonomik sistemi değiştirmeden gerçek anlamda sosyal bir muhasebe olamayacağını, sosyal muhasebe deneylerinin özellikle gevşek çerçeveli, sınırları belirsiz ve gönüllü bırakılarak mevcut sistemi ve statükoyu koruma araçlarına dönüşeceğini iddia ederken tarihsel olarak haklı görünmektedir. Muhasebeyi kapitalizmi değiştirmeden değiştirmeye çalışmak yerine bu enerjiyi daha sosyal, demokratik, eşitlikçi ve özgürlükçü

bir düzen isteyen diğerk güçlerin ve kurumların enerjisi ile birleştirip önce sosyal ve politik düzeni değiştirmeyi, muhasebenin söz konusu büyük değişimin izinde yeniden yapılandırılmasını, başka bir deyişle mevcut güçler dengesinde ileri geri küçük adımlar atmak yerine, önce güçler dengesine müdahale edip oluşabilecek yeni eşitlikçi, adil ve özgürlükçü güç dengesine göre ileriye doğru büyük adımlar atmayı önermektedir. Toplum, örgütü ve bireyi veri kabul eden bir ortodoks düşünce uygulamaları teknik olarak iyileştirmekle yetinmekte, toplumun, örgütün ve bireyin değişmesini isteyen eleştirel düşünce ise uygulamaları teknik olarak iyileştirmenin çok sınırlı etkileri olacağını, adaletsiz ve yanlış uygulamaların değiştirilmesi de gerektiğini, dolayısıyla muhasebenin değişmesi için öncelikle toplumun, örgütün ve bireyin değiştirilmesine yönelik sosyal, ekonomik ve politik mücadeleler yapılması gerektiğini ve böyle bir sosyal ortamda faaliyet gösterecek şirketler de dahil tüm demokratik ve sosyal örgütlerin zorunlu olarak cesur yeni muhasebe uygulamalarına yöneleceklerini değerlendirmektedir.

KAYNAKÇA

- Armstrong, P. (1987). "The Rise of Accounting Controls in British Capitalist Enterprises". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.5, pp.415-36.
- Armstrong, P. (1991). "Contradiction and Social Dynamics in the Capitalist Agency Relationship". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, No. 1, pp. 1-25.
- Berry, T. (1989). "Authority, Accountability and Accounting". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.63-78). London: Macmillan Press Limited.
- Black, J. ve Neathey, F. (1989). "Labour and Deskillling: A Critique of Managerial Control in the Glass Industry". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.161-81). London: Macmillan Press Limited.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A.G. (1985). "Accounting in its Social Context: Towards a History of Value Added in the United Kingdom". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 10, 381-413.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. Hughes, J. ve Nahapiet, J. (1980). "The Roles of Accounting in Organizations and Society". *Accounting, Organizations and Society*. pp.Vol5, No.1, 5-21.
- Burrell, G ve Morgan, G. (2016). *Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*. New York: Routledge.
- Capps, T, Hopper, T., Mouritsen, J., Cooper, D. ve Lowe, T. (1989). "Accounting in the Production and Reproduction of Culture". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.217-44). London: Macmillan Press Limited.
- Chua, W.F., Lowe, T. ve Puxty, T. (1989). "Introduction". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.3-7). London: Macmillan Press Limited.
- Cooper, D., Puxty, T., Lowe, T. ve Willmott, H (1989). "The Accounting Profession, Corporatism and the State". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.245-70). London: Macmillan Press Limited.
- Cooper, D.J. ve Sherer, M.J. (1984). "The Value of Corporate Accounting Reports: Arguments for a Political Economy of Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.9, No. 3/4, pp. 207-32.
- Hines, R.D. (1989). "The Sociological Paradigm in Financial Accounting Research". *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, Vol.2, No.1.
- Hopwood, A.G. (1985). "The Tale of a Committee that Never Reported: Disagreements on Intertwining Accounting with the Social". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No. 3, pp. 361-77.
- Hopwood, A.G. (1987). "The Archaeology of Accounting Systems". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.3, pp. 207-34.
- Hopwood, A.G. (1989). "Accounting and the Pursuit of Social Interests". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.141-57). London: Macmillan Press Limited.
- Knights, D. ve Collinson, D. (1987). "Disciplining the Shop floor: A Comparison of the Disciplinary Effects of Managerial Psychology and Financial Accounting". *Accounting Organizations and Society*, Vol.12, No.5, pp.457-77.
- Knights, D. ve Roberts, J. (1982). "The Power of Organization or the Organization of Power?". *Organization Studies*. 1982, 3/1:47-63.
- Laughlin, R.C. (1987). "Accounting Systems in Organizational Contexts: A Case for Critical Theory". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.5, pp.479-502.

- Laughlin, R.C. ve Puxty A.G. (1981). "The Decision-Usefulness Criterion: Wrong Card, Wrong Horse?". *The British Accounting Review*. 43-87.
- Lowe E.A. ve McInnes, A.J.M. (2007). "Control in Socio-Economic Organizations: A Rationale for the Design of Management Control Systems, (Section I). *The Journal of Management Studies*, 8(2):213-27.
- Lowe, E.A. ve Tinker, A.M. (1977). "New Directions for Management Accounting". *Omega. The International Journal of Management Science*, Vol.8, No.2.
- Lowe, E.A. (1971). "On the Idea of A Management Control System: Integrating Accounting and Management Control". *Journal of Management Studies*. Wiley Blackwell, Vol.8 (1), pp.1-12.
- Lowe, E.A. (1974). "Comments on Georgiou's the Goal Paradigm and Notes towards a Counter Paradigm". *Administrative Science Quarterly*. Vol.19, No.2 .pp. 253-4.
- Lowe, T. ve Puxty, T. (1989). "The Problems of a Paradigm: A Critique of the Prevailing Orthodoxy in Management Control". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.9-28). London: Macmillan Press Limited.
- Lowe, T. ve Tinker, T. (1989). "Accounting as Social Science: Abstract versus Concrete Sources of Accounting Change". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.47-61). London: Macmillan Press Limited.
- Merino, B.D. (1998). "Critical Theory and Accounting History: Challenges and Opportunities". *Critical Perspectives on Accounting*. 9, 603-16.
- Merino, B.D. ve Neimark, M.D. (1982). "Disclosure Regulation and Public Policy: A Sociohistorical Reappraisal". *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.1, Issue 1, 33-57.
- Merino, B.D., Mayper, A.G. ve Tolleson, T.D. (2010). "Neoliberalism, Deregulation and Sarbanes-Oxley: The Legitimation of a Failed Corporate Governance Model". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.23 No.6, pp.774-92.
- Neimark, M.D. (1995). "The selling of ethics: The ethics of business meets the business of ethics". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.8 No.3, pp. 81-96.
- O'Leary, T. (1985). "Observations on Corporate Financial Reporting in the Name of Politics". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.1, pp. 87-102.
- Otley, D. (1989). "A Strategy for the Development of Theories in Management Control". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.27-45). London: Macmillan Press Limited.
- Pettigrew, A.M. (1972). "Information Control as a Power Resource". *Sociology*.pp.187-204. London: Sage Publications.
- Power, M. (1992). "After Calculation? Reflections on Critique of Economic Reason by Andre Gorz". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.7, No.5, pp.477-99.
- Puxty, A.G., Willmott, H.C., Cooper, D.J. ve Lowe, T. (1987). "Modes of Regulation in Advanced Capitalism: Locating Accountancy in Four Countries". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.3, pp.273-91.
- Puxty, T, Chua, W.F., (1989). "Ideology, Rationality and the Management Control Process". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.115-39). London: Macmillan Press Limited.
- Roberts, J. (1984). "The Moral Character of Management Practice". *Journal of Management Studies*, 21, 3.
- Roberts, J. (1989). "Authority or Domination: Alternative Possibilities for the Practice of Control". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.271-91). London: Macmillan Press Limited.

- Roberts, J. ve Scapens, R. (1985). Comments on Georgiou's the Goal Paradigm and Notes towards a Counter Paradigm. *Accounting, Organizations and Society*. Vol.10, No.4. pp.443-56.
- Robson, K. ve Cooper, D.J. (1989). "Power and Management Control". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.79-114). London: Macmillan Press Limited.
- Saravanamuthu, K. ve Tinker, T. (2003) "Politics of Managing: the Dialectic of Control". *Accounting, Organizations and Society* 28 (2003) 37-64.
- Sikka, P., Willmott, H. ve Lowe, T. (1989). "Guardians of Knowledge and Public Interest: Evidence and Issues of Accountability in the UK Accountancy Profession". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, pp. 47-71.
- Tinker, T. (1991). "The accountant as partisan". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, 3, pp.297-310.
- Tinker, T. ve Neimark, M.D. (1988). "The Struggle over Meaning in Accounting and Corporate Research: A Comparative Evaluation of Conservative and Critical Historiography". *Accounting, Auditing & Accountability*, Vol 1. No 1. pp.55-74, New York: Routledge.
- Yaşar, Ş. ve Yükçü, S. (2018). "Büyük Sorgulama: Muhasebe ve Şiddet İlişkisi". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Özel Sayı. 20, ös15- ös32.
- Willmott, H. (1989). "Autocritique". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss. 331-40). London: Macmillan Press Limited.
- Willmott, H. (1993). "Strength is Ignorance; Slavery is Freedom: Managing Culture in Modern Organizations." *Journal of Management Studies*. 30:4 1993, 515-50.

BOBİ FRS'DE GERÇEĞE UYGUN DEĞER YAKLAŞIMI

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 26.10.2021

Makale Kabul Tarihi : 28.01.2022

Makale Türü : Araştırma Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mbbakis.1014949

Dr. Ayşegül İPEK SOLAKSUBAŞI*

Bibliyografik Bilgiler

İpek Solaksubaşı, A. (2022). “BOBİ FRS’de gerçeğe uygun değer yaklaşımı” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 66, Sayfa : 45-66) <https://doi.org/10.55322/mbbakis.1014949>

ÖZ

Günümüz ekonomik koşulları altında, finansal bilgi kullanıcılarının işletmelere ait finansal tablolara ve bu tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasına olan ihtiyacının artması, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)’nin kullanım alanının genişlemesinin de etkisiyle gerçeğe uygun değer kavramının ön plana çıkmasına neden olmuştur.

Ülkemizde 2005 yılından beri yürürlükte olan UMS/UFRS kapsamında gerçeğe uygun değer, genel olarak tarihsel maliyet anlayışını da içeren karma bir ölçüm sistemi olarak uygulanmaktadır. Ancak bu standartları uygulayan işletmeler Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırlandırmaya ortadan kaldırmak ve Avrupa Birliği Muhasebe direktifine uymak amacıyla 2017 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) yayımlanmış ve 2018 yılı itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Çalışma, TMS/TFRS kapsamında etkili olan gerçeğe uygun değer yaklaşımının BOBİ FRS kapsamında gerekliliğinin araştırılması ve hangi durumlarda, nasıl kullanılması gerektiğinin belirlenmesi amacıyla yapılmıştır. Bu amaçla tüm bölümler incelenmiş ve özellikli durumlarda yapılması gereken muhasebe kayıtları örneklendirilerek açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: BOBİ FRS, TFRS, Gerçeğe Uygun Değer,

Jel Sınıflandırması: M40, M41, M48

* Öğr.Gör.Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi Orhaneli Meslek Yüksekokulu, aysegulipek@uludag.edu.tr, Orcid ID: 0000-0002-5743-6169.

FAIR VALUE CONCEPT IN BOBI FRS**ABSTRACT**

Under today's economic conditions, the need for financial information users to present financial statements of businesses and the information contained in these statements in a fair value has increased. The expansion of International Accounting and Financial Reporting Standards has also led to the concept of fair value coming to prominence even more.

Since 2005, fair value has been used as a hybrid measurement system that includes historical cost understanding within the scope of the standards in our country. However, enterprises applying the standards, in general, are limited to Public Interest Institution. To eliminate this limitation and comply with the European Union Accounting Directive, BOBI FRS was published in 2017 and entered into force as of 2018.

The study was conducted to investigate the necessity of the fair value approach, which is effective within the scope of TMS/IFRS, within the scope of BOBI FRS, and to determine which cases and how to use it. For this purpose, all sections were examined, and the accounting records that should be made in exceptional circumstances were explained with examples.

Keywords: BOBI FRS, Accounting Standards, Fair Value

JEL Classification: M40, M41, M48

1. GİRİŞ

Muhasebe literatüründe önemli bir kavram olan değerlendirme, “işletmelerin belli bir tarihteki varlık ve kaynaklarının değerinin para birimi ile ifade edilmesi işlemi” olarak tanımlanmaktadır (Ataman, 1994, s. 17). Bu işlemi kapsayan süreç içerisinde ilgili varlığın veya kaynağın parasal değeri farklı yaklaşımlar çerçevesinde belirlenmektedir. Bu yaklaşımlar temel olarak “tarihsel maliyet yaklaşımı” ve “gerçeğe uygun değer yaklaşımı”dır. Her iki yaklaşımda varlığın veya kaynağın değeri, farklı şekillerde belirlenmekte ve sonuç olarak farklı değerler elde edilmektedir. Tarihsel maliyet, finansal tablolarda yer alan varlıkların ve kaynakların edinme tarihindeki değerlerinin sunulmasını gerektirirken, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise varlıkların ve kaynakların cari değerle sunulmasını gereğini savunmaktadır.

Muhasebenin ilk ortaya çıkışından itibaren kullanılan tarihsel maliyet anlayışı, küreselleşmenin artması, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaca uygun bilgi edinme isteği ve özellikle Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UMS/UFRS) muhasebe dünyasında etkisinin artması ile gerçeğe uygun değere dayalı değerlendirme anlayışına doğru bir geçiş yaşanmaya başlanmış ve bu standartlar aracılığıyla hem tarihi maliyet hem de gerçeğe uygun değer yaklaşımını içeren karma bir ölçüm sistemi sunulmuştur. Bu durum gerçeğe uygun değerlerin tarihsel maliyet anlayışı yerine kullanılması gereğine ilişkin tartışmaları da beraberinde getirmiştir (Poroy Arsoy, 2009:20).

Ülkemizde ise Sermaye Piyasası Kurulu, 15.11.2003 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: XI, No:25 sayılı tebliğ ile bu kapsamda yer alan işletmelerin 01.01.2005 tarihinden itibaren finansal tablolarını UMS/UFRS ile uyumlu olarak hazırlanmasını zorunlu tutmuştur. 2011 yılında yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile uygulama alanının genişletilmesi amaçlanmış ancak belirli bir büyüklükte ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYIKLER) olarak adlandırılan işletmeler ile kullanımı sınırlandırılmıştır. Bu sınırlandırmayı ortadan kaldırmak ve TMS/TFRS’leri daha küçük ölçekteki işletmelerin kullanımına da uygun hale getirmek ve Avrupa Birliği Muhasebe Direktifine uymak amacıyla 2017 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) yayımlanmış, 2018 yılında yürürlüğe girmiştir (kgk.gov.tr).

Bu çalışma BOBİ FRS üzerinde gerçeğe uygun değer yaklaşımının etkinliğini araştırmak ve bölümler çerçevesinde, hangi durumlarda kullanılması gerektiğini belirlemek amacıyla yapılmıştır. Çalışmada Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ (MSGUT) hükümleri kapsamında raporlama yapan ancak BOBİ FRS uygulama zorunluluğu getirilmiş olan işletmeler için farklı bir anlayış olarak görülen gerçeğe uygun değer nasıl kullanılması gerektiği ve özellikli durumlarda yapılması gereken muhasebe kayıtları örneklendirilerek açıklanmış ve bilgi verilmiştir.

2. GERÇEĞE UYGUN DEĞER YAKLAŞIMI

Çoğu araştırmacı tarafından cari piyasa değeri olarak kabul edilen gerçeğe uygun değer; “ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasında olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devri için ödenecek fiyat” olarak ifade edilmektedir (IASB,2009). Bu değer, cari piyasa değerinden gelmiştir ancak özel bir uyarlamasıdır. Muhasebe literatüründe piyasa değeri ya da cari değer yerine de kullanımı oldukça sık görülmektedir (Poroy Arsoy,2009:71).

Gerçeğe uygun değer, muhasebede kabul edilen en temel ölçüm birimi olan tarihsel maliyetin aksine ihtiyatlılık karşıtı bir yaklaşımdır. İhtiyatlılık kavramı, gerçekleşmemiş kazançların kayda alınmamasını, gerçekleşmesi muhtemel giderler için kayıt yapılmasını gerektirir (Poroy Arsoy, 2009:62). Bu yaklaşımda finansal tablolarda rapor edilen bilgiler, ilk kayda almada gerçekleşmiş, tamamen objektif belgelere dayalı verilerdir. Sonraki raporlama dönemlerinde ise tükenme payına ilişkin gerekli kayıtlar yapılarak değerlendirme işlemi tamamlanmakta ve bu işlemin sonucu finansal tablolara yansıtılmaktadır. Gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise, gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların kayda alınmasını gerektirmektedir.

Bu açıdan bakıldığında tarihsel maliyet yaklaşımı güvenilirliği, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise rapor edilen bilgilerin ihtiyaca uygunluk özelliğini daha ön planda tutmaktadır. Ancak gerçeğe uygun değer yaklaşımında kullanılan verilerin, aktif bir piyاسasının olmaması nedeniyle aktif olmayan bir piyasadan ya da belirli durumlar için geçerli değerlendirme teknikleri kullanılarak sağlanması güvenilirlik problemini ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla bu yaklaşım belirli durumlarda subjektif verilerin kullanımını da mümkün kılmaktadır (K. Ramesh, 2004:6-7).

Sermaye piyasaları gelişmiş olan ülkelerin muhasebe yapıları uygun değer yaklaşımını benimseme eğilimindedir. Bu yaklaşımın sunduğu gerçeğe uygun bilgi, pay sahipleri tarafından daha çok talep edilmekte ve özellikle halka açık şirketlerin mali durumu hakkında tarafsız bilginin de sunulmasını sağlamaktadır.

Genel olarak, işletmeler açısından gerçeğe uygun değer yaklaşımının benimsenmesi birçok avantaj sağlamakla birlikte birçok dezavantajı da beraberinde getirmektedir;

- Gerçeğe uygun değer yaklaşımı, mevcut ekonomik koşulları yansıtan fiyatlara dayalı karşılaştırılabilir bilgiyi sağlar ancak aktif bir piyasanın olmadığı durumlarda farklı ölçüm yöntemleri kullanılabilir. Ölçümün farklı şekillerde yapılabilir olması özellikle benzer bir varlığın ya da değerlendirme teknikleri ile belirlenen değer baz alınması, aynı varlık için farklı değerlerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.
- Ekonomik koşulların değişmesi durumunda fiyat değişimlerinden kaynaklanan kazanç ve kayıpların raporlanmasını sağlar. Bu durum, finansal tablolarda yer alan bilgilerin, belirli piyasa koşulları için zamana özel olmasından dolayı, piyasa ortamındaki bir değişiklik, bir firmanın fiili mali durumunda büyük bir farklılığa neden olabilmektedir. Özellikle yatırımcılar için değişen piyasa koşulları karşısında işletmenin gerçek durumunun belirlenmesinde güçlük yaratabilmektedir.
- İşletme yönetiminin varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili aldığı kararlarda performansının etkisini yansıtmasını sağlar. Diğer taraftan likit olmayan piyasalarda işlem gören varlıkların işletme tarafından alım satım yapılarak değerinin manipüle edilebilmesi de gerçeğe uygun değeri için risk teşkil etmektedir.
- Tarihsel maliyetleriyle önemsiz tutarlar olarak görünen varlık ve yükümlülüklerin cari değerleriyle görünmesini sağlar ancak piyasadaki alınan değerler sadece sınırlı bir süre için gerçeği yansıtabilmektedir.
- Gerçeğe uygun değer yaklaşımının piyasa durumundaki gelişmelere olan bağımlılığı, durgunluk yaşayan bir piyasayı yakından takip eden bir işletmenin, mali durumunun bozulmasına neden olabilmekte ve bu da piyasada paniğe yol açarak finansal krizlerin derinleşmesine neden olabilmektedir (Burdenko, 2017:32;Majercakova, Skoda, 2015:316-319; Hague, 2007:42; Penman, 2007).

İlk olarak gerçeğe uygun değer tanımı 1982 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında kullanılmıştır. Bu standartta gerçeğe uygun değer kavramı “Bir varlığın, bilgili ve istekli bir alıcı ile satıcı arasında, emsallerine uygun bir işlemde el değiştirebileceği fiyat” olarak tanımlanmıştır. 1988 yılında ise Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC), finansal araçlar projesine başlamış ve gerçeğe uygun değer kullanımını ve kapsamını genişletmiştir. Bu amaçla gerçeğe uygun değer tanımı, varlıkları olduğu kadar kaynakları da kapsayacak şekilde, “satıcı” ve “alıcı” terimlerini de daha genel bir terim olan “ taraflar” ile değiştirilmiştir. 2004 yılında ise UFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardı yayımlanarak gerçeğe uygun değer tanımının içine özkaynak araçları da dahil edilmiştir. (<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs2>; Cairns, 2006:7-8).

Günümüzde ise 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren ve 15.01.2019 tarihinde revize edilen TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer standardında, gerçeğe uygun değer; “*piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat*” olarak tanımlanmış ve bu değer işletmeye özgür bir değer olmadığı ve piyasa bazlı bir değer olduğu belirtilmiştir (TFRS 13 P:2).

İlgili standart kapsamında da belirtildiği üzere gerçeğe uygun değer belirlenmesindeki amaç, olağan bir işlemde fiyatın tahmin edilmesidir. Fiyatın tahmin edilmesi sırasında ilgili varlığın veya yükümlülüğün ölçüm tarihinde işlem gördüğü piyasa koşulları baz alınmakta, gözlemlenebilir bir piyasa olmadığı koşullarda ise belirli değerlendirme teknikleri kullanılmaktadır. Belirlenen veya tahmin edilen değerler finansal tablolarda sadece işletme faaliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkmamakta, ilgili varlık veya borçların değerlerinde meydana gelen değişimlere göre de farklılaşmaktadır. Böylece işletmelerin finansal tablolarında “işleme dayalı olarak gerçekleşmeyen” tutarların artmasına ve karların yükselmesine de neden olmaktadır (Bromwich, 2007:49).

Gerçeğe uygun değer varlık veya borçların gelecek dönemlerde gerçekleşebilecek değeri değil, ilgili varlık veya borcun ölçümü yapıldığı tarihteki değeridir (Poroy Arsoy, 2009:77). Geçmiş veya geleceğe ait değerler olmadıkları için ölçüm yapılan tarihte karşılaştırılabilir olma özelliğine sahiptir. Ancak tarihsel maliyeti baz alan yaklaşımlar karşılaştırılabilirlik özelliğinden yoksundur ve benzer kalemlerin farklı, farklı kalemlerin benzer gözükmesine de yol açabilmektedirler (Hague, 2007:35).

3. BOBİ FRS VE BOBİ FRS'DE GERÇEĞE UYGUN DEĞER YAKLAŞIMI

BOBİ FRS ilk olarak 29/7/2017 tarihinde yayımlanmış ve 01/01/2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu standart ile bağımsız denetime tabi ancak TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin finansal raporlama çerçevesini oluşturmak amaçlanmaktadır. BOBİ FRS'nin temel amacı gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 2011 yılında yürürlüğe girmesi ile TTK'ya bağlı gerçek ve tüzel kişilerin finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre hazırlamaları gerekli görülmüştür. Aynı zamanda KGK belirli sektörler ve büyüklüğe sahip olan işletmeler için özel standartlar koymak ve gerekli düzenlemeler yapmak için yetkili kılınmıştır. 2013 yılında ise KGK tarafından bağımsız denetime tabi işletmeler için TFRS uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Ancak TFRS ile bağımsız denetim kapsamının aynı olarak belirlenmesi ileriki dönemde bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesinde birçok şirketi TFRS uygulamak zorunda bırakacağı ve bunda şirketlere bir maliyet getireceği öngörülerek 2014 yılında TFRS ve bağımsız denetim kapsamı ayrıştırılmış ve TFRS kapsamı sadece KAYİK ile sınırlandırılmıştır. Bunun dışında kalan işletmelerin finansal raporlama çerçevesi MSUGT olarak belirlenmiştir. Fakat işletmelerin finansal tablo çerçevesi olarak MSGUT'u benimsemesi, finansal tablolarını vergi karşısındaki durumunu göstermek amacıyla düzenlemesine, aynı zamanda finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlama amacından uzaklaştırmasına neden olmuştur (www.kgk.gov.tr).

İşletmelerin gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun, karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesi ve MSGUT ile Bağımsız denetimin uygulanması sırasında çıkabilecek sakıncaları ortadan kaldırmak ve AB mevzuatına uyum sağlanması amacıyla uygun olarak AB'nin 2013/34 sayılı Muhasebe Direktifi hükümleriyle de tam uyum göstermek amacıyla KGK tarafından 29/07/2017 tarihinde BOBİ FRS yayımlanmış ve 01/01/2018 itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu standart bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulama zorunluluğu olmayan şirketlerin TTK uyarınca genel kurullarına sunmaları gereken finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak finansal raporlama çerçevesi oluşturmaktadır. TFRS

standart setine göre daha basit ve anlaşılır olan BOBİ FRS uygulayıcıların başka bir standart setine ihtiyaç duymadan finansal tablolarını hazırlamasını imkân tanımaktadır. Ayrıca bağımsız denetim kapsamında finansal raporlama çerçevesinin taşınması gereken tüm özellikleri de karşılamaktadır.

2018 yılından itibaren uygulanmaya başlanan BOBİ FRS uygulayıcılardan alınan geri bildirimler ve yapılan inceleme çalışmaları neticesinde standart üzerinde iyileştirme çalışmaları ihtiyacını doğurmuştur. Yapılan çalışmalar taslak metin olarak 09/12/2020 tarihinde ilgili kurum ve kuruluşlar ile kamuoyunun görüşüne açılmış ve gerekli düzeltmeler sonrasında nihai olarak 30/3/2021 tarihli ve 31439 sayılı (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanarak BOBİ FRS 2021 Sürümü ilk defa uygulandığı raporlama döneminin başından itibaren ileriye yönelik uygulanması kararı alınmıştır.

BOBİ FRS 2017 ile 2021 sürümü arasında büyük farklar olmamakla birlikte bölümler arası uyumların ve TFRS'lere olan uyumun daha da arttırıldığı, açıkça belirtilmeyen bazı hususların netleştirildiği görülmektedir.

Genel olarak BOBİ FRS TMS/TFRS ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olarak 27 bölümden oluşmaktadır. Standartta orta ölçekli işletmeler için maliyet esaslı bir finansal raporlama yaklaşımı benimsenmiş, büyük ölçekli işletmelere ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir. Ayrıca standardın sonunda Ek bölümü olarak finansal tablo örneklerine yer verilmiştir. Standart dil olarak sade, yalın ve anlaşılır olarak sunulmuş ve bunu sağlamak amacıyla terimler sözlüğüne de yer verilmiştir.

Genel olarak belirtildiği üzere BOBİ FRS'de varlık ve yükümlülükler için kullanılacak temel ölçüm esasları tarihi maliyettir. Bu standartlarda gerçeğe uygun değer ya da farklı bir ölçüm esasının uygulanacağı belirtilmediği sürece varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedelleriyle ölçülmektedir (BOBİ FRS, Bölüm 1:34).

Her ne kadar genel çerçevede ölçüm esasları tarihi maliyet alınmış olsa da birçok bölümde gerçeğe uygun değer ölçümünü gerektiren belirli noktalar vardır. Bu noktalar TMS/TFRS kadar kapsamlı olmakla birlikte doğrudan gerçeğe uygun değer ölçümünü gerektirmektedir.

Tablo 1'de Standart kapsamında yer alan bölümler gerçeğe uygun değer ölçümü kullanımına göre kısımlara ayrılmıştır. Tabloda görüldüğü üzere yaklaşık dokuz bölüm doğrudan gerçeğe uygun değer ölçümünü gerektirmektedir. Bu bölümlerin bazılarında gerçeğe uygun değer yaklaşımı işletme tercihinin bırakılmıştır. Bazı bölümlerde ise dolaylı olarak bu yaklaşımın uygulanması söz konusu iken bazı bölümlerde ise bu ölçüm esasları uygulanmamaktadır.

Tablo 1. BOBİ FRS Gerçeğe Uygun Değer Kullanımı

Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Doğrudan Gerektiren Bölümler	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Dolaylı Olarak Gerektiren Bölümler	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Gerektirmeyen Bölümler
Bölüm 5 Hasılat	Bölüm 6 Stoklar	Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar
Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler	Bölüm 10 İştiraklerdeki yatırımlar	Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu
Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar	Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar	Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Bölüm 26 Dipnotlar	Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 15 Kiralamalar		Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar
Bölüm 16 Devlet Teşvikleri		Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü		Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 21 İş Birleşmeleri		Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
		Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
		Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama
		Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

3.1. Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımını Doğrudan Gerektiren Bölümler

BOBİ FRS kapsamında gerçeğe uygun değer, “karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutar” olarak ifade edilir (BOBİ FRS Bölüm 1:36). Bu tanım TMS/TFRS’lerde yer alan tanıma paralellik göstermektedir. Ancak bölümlerde yer alan uygulamalar incelendiğinde daha kapsamin sınırlı tutulduğu ancak dokuz bölüm içerisinde de gerçeğe uygun değer yaklaşımının doğrudan gerektiği görülmektedir. Aşağıda yer alan bölümlerde ilgili standart bölümlerinin gerçeğe uygun değer yaklaşımına ilişkin açıklamalarına ve ilgili bölümlere ilişkin örnek uygulamalara yer verilmiştir. (Örneklerin muhasebeleştirilmesinde KGK tarafından taslak olarak sunulan hesap planı kullanılmıştır.)

3.1.1. Bölüm 5 Hasılat

Hasılat bölümü, işletmelerin olağan faaliyetlerine ilişkin gelirlerinden oluşmaktadır. İlgili bölümde sadece iki durum için gerçeğe uygun değer ölçümünün gerektiği açıkça belirtilmiştir. Bunlar; takas ve alıcılara ileriki bir tarihte herhangi bir bedel ödemedi ya da iskontolu olarak satın alma olanağı sunan hediye puan uygulamasıdır.

İşletmeler yaptıkları mal ve hizmet satışları karşılığında farklı mal veya hizmet elde edebilirler. Böyle bir durumda hasılat tutarının belirlenebilmesi için takas olarak alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin kullanılması gerekmektedir. Gerçeğe uygun değer güvenli bir şekilde belirlenemez ise yapılan hasılat kapsamındaki mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınır. Bu değerinde belirlenemesi durumunda takas edilen mal veya hizmetin defter değeri alınarak belirlenmeli ve hasılat kaydının yapılması gerekmektedir (BOBİ FRS Bölüm 5:12).

Bu bölüm kapsamında gerçeğe uygun değeri gerektiren diğer bir durum ise son dönemlerde işletmelerin sıklıkla başvurduğu hediye puan ya da bedelsiz mal veya hizmet uygulamasıdır. İşletmelerin yaptıkları satışların belirli bir bölümü için ileriki bir tarihte hediye puan vermeleri durumunda, bu tutarın toplam hasılattan ayrıştırılması gerekmektedir. Hediye puanların kullanıldığı dönem itibariyle ise ayrıştırılan tutar gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülerek kayıt edilmelidir. Burada söz konusu puanların gerçeğe uygun değeri, konu edilen varlığın veya varlıkların ayrı olarak satılması durumundaki değeri olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS Bölüm 5:13).

Hasılat bölümü için gerçeğe uygun değer yaklaşımının her ne kadar bazı uygulamalarda doğrudan ölçümü gerektirdiği görülse de genel olarak bu yaklaşımın benimsenmesi sınırlı kalmaktadır.

3.1.2. Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler

Tarımsal Faaliyetler bölümü, işletmelerin tarımsal faaliyet kapsamında sahip olduğu canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin hasat zamanında kayda alınmasına ilişkin ilkelerden oluşmaktadır. Bu bölümde doğrudan bir ölçüm yöntemi olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımı yer almaktadır. Ancak bu yaklaşım canlı varlıklar için maliyet yöntemi ile tercih edilebilir bir muhasebe politikası olarak sunulmuş, tarımsal ürünler için ise sadece satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer olarak tek bir ölçüm yöntemi belirlenmiştir.

Canlı varlıklarının ölçülmesinde gerçeğe uygun değer yöntemini tercih eden işletmelerin, bu varlıklarını ilk kayda almada ve her bir raporlama dönemi sonunda varlıklarının satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini alarak ölçmelerini ve her raporlama dönemi itibariyle ortaya çıkan gerçeğe uygun değer farklarını kar veya zarara aktarmalarını gerektirmektedir (BOBİ FRS Bölüm 7:7-8).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin ölçülmesinde aşırı maliyet veya çabaya katlanması durumunda ilgili canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ölçümünün aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan ölçülebilir bir duruma gelene kadar maliyet yöntemi uygulanarak ölçümü yapılır ve önceki dönem tespit edilen defter değeri ile arasındaki fark kar veya zarara aktarılır.

Tarımsal ürünler için ise hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüm yapılmakta ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya

zararına yansıtılmaktadır. Ölçümün yapılmasından sonra ise söz konusu tarımsal ürünler ‘Stoklar’ kapsamına girdikleri için sonrasında maliyet bedeli dikkate alınmaktadır.

İlgi bölümde gerçeğe uygun değer belirlenmesinde işletmelere birçok ölçüt sunmakta ve bu belirtilen ölçütlerden birinin veya daha fazlasının da kullanılarak gerçeğe uygun değer belirlenmesine imkân tanımaktadır.

3.1.3. Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Bu bölüm içerisinde finansal varlık, finansal yükümlülük ve işletmelerin ihraç ettikleri özkaynaklara ilişkin ilkeler belirtilmiştir. Standartta Finansal araçlar; finansal varlık, finansal yükümlülük ve özkaynak aracı olarak kabul edilmektedir.

Gerçeğe uygun değer yaklaşımı standardın bu bölümü için sadece borsada veya teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören özkaynak araçlarındaki yatırımların sonraki ölçümlerinde doğrudan kullanımını gerektirmekte, bunun dışında kalan finansal varlık, finansal yükümlülük ve özkaynak araçları için gerçeğe uygun değer yaklaşımını gerektirmemektedir. Bu bölümde de gerçeğe uygun değer yaklaşımının sınırlı kaldığı görülmektedir.

Bu yaklaşımın muhasebeleştirilmesi ise şu şekilde gerçekleştirilmektedir;

A işletmesi 01.02.2020 tarihinde ZGROS hisse senetlerini 100.000TL’ye banka aracılığıyla borsadan satın almıştır ve banka komisyon olarak 1.000 TL almıştır. Dönem sonunda ise hisselerin değeri 110.000 TL’ye çıkmıştır.

İlk muhasebeleştirmede yapılacak kayıt;

01/02/2020		
110 GUD FARKI K/Z YANSITILAN FİN.YAT.	100.000	
652 ESAS FAAL. İLGİLİ KOM. GİD.	1.000	
102 BANKALAR		101.000
Hisse Alımı		

Dönem sonu değerlendirme kaydı;

31/12/2020		
110 GUD FARKI K/Z YANSITILAN FİN.YAT.	10.000	
665 NAKİT VE NAKİT BEN. VAR. İLE M.K. YAT. İLİŞK. DEĞ. ARTIŞ. KAZ.		10.000
Değerleme Kaydı		

3.1.4. Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar bölümünde gerçeğe uygun değer sonraki ölçümlerde yeniden değerlendirilmiş tutar olarak doğrudan gerçeğe uygun değer ölçümünü gerektiren bir yaklaşım olarak sunulmuştur. İşletmelere maliyet yöntemi ile alternatif olarak sunulan bu yaklaşımın seçimi uygulayıcıların tercihinine bırakılmıştır.

BOBİ FRS Bölüm 12'ye göre; maddi duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Sonraki ölçümlerde ise tercihe bağlı olarak işletmeler duran varlıklarını yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden ölçmeyi seçerek gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimseyebilmektedirler.

Bu yaklaşımı benimseyen işletmeler maddi duran varlıklarını ilk kayda almada maliyetleri üzerinden kayıtlarını gerçekleştirir, sonraki ölçümlerde ise ölçüm tarihindeki ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararı indirerek ilgili varlığı yeniden değerlendirilmiş tutarını hesaplarlar. Bu doğrultuda ilgili maddi duran varlığın değerinde artış olursa özkaynaklar içerisinde yeniden değerlendirme yedeği kaleminde, değerinde azalış olması durumunda ise yeniden değerlendirme yedeğinde tutar kalmayana kadar bu hesaptan indirir ve kalan tutar kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Bu yaklaşımın muhasebeleştirilmesi şu şekilde gerçekleştirilmektedir;

A işletmesinin 01/01/2015 yılında fayda ömrü 5 yıl olan B makinesini 20.000 TL'ye satın aldığını, makinenin kalıntı değeri olmadığını, işletmenin normal amortisman yöntemini kullandığını ve yeniden değerlendirme modeline göre sonraki ölçümlerini yaptığını varsayalım.

Tablo 2. B Makinesi Yıllar İtibariyle Gerçeğe Uygun Değerleri

Tarih	Gerçeğe Uygun Değer
2015	16.000 TL
2016	12.000 TL
2017	10.000 TL
2018	5.000 TL

Tablo 2'de gerçeğe uygun değerleri verilen makine 01/01/2019 yılında 7.000 TL'ye satılmıştır. Bu durumda işletmenin her yıl sonu ve satış için yapması gereken muhasebe kayıtları şu şekilde gerçekleştirilecektir.

01/01/2015		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	20.000	
100 KASA		20.000
Makine Alımı		

31/12/2015		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	4.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.000
Amortisman Kaydı		

31/12/2016		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	4.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.000
Amortisman Kaydı		

İşletme 01/01/2015 tarihinde makine alımını yapmıştır. Her yıl sonunda normal amortisman yöntemine göre yeniden değerlendirilmiş tutarını net defter değeri ile karşılaştırarak amortisman hesaplamasını ve buna göre muhasebe kaydını yapmıştır. 2015 ve 2016 yıl sonlarında maddi duran varlığın Net Defter Değeri ile Gerçeğe uygun değeri arasında herhangi bir fark oluşmamış ve bundan dolayı yeniden değerlendirilmiştir.

31/12/2017		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	4.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.000
Amortisman Kaydı		

İşletme, 2017 yılı sonunda yapılan amortisman kaydı sonrasında maddi duran varlığın net defter değeri ile yeniden değerlendirilmiş tutarı arasında bir fark oluşmuştur. Bu durumda öncelikle yeniden değerlendirme oranı bulunarak ilgili maddi duran varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarının hesaplanması gerekmektedir.

İşletmenin Duran varlığının net defter değeri 31.12.2017 tarihi itibarıyla 8.000 TL'dir. Gerçeğe uygun değeri yani yeniden değerlendirilmiş tutarı ise 10.000 TL olduğuna göre %25 oranında ilgili varlığın değerinde artış yaşanmıştır. Yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlığın değeri 25.000 TL'ye yükselmiş ve birikmiş amortismanlarında ise toplam 3.000 TL'lik bir artış olmuştur. Hesaplamalar ise şu şekildedir;

Net Defter Değeri	=	Kayıtlı Değer – Birikmiş Amortisman
	=	20.000 – 12.000
	=	8.000 TL
Yeniden Değerleme Oranı	=	Gerçeğe Uygun Değer / Net Defter Değeri
	=	10.000/8.000
	=	%25
Yeniden Değerlenmiş Duran Varlık Değeri	=	20.000 x 1,25
	=	25.000 TL
Yeniden Değerlenmiş Birikmiş Amortisman Tutarı	=	12.000 x 1,25
	=	15.000 TL

31/12/2017		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	5.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		3.000
551 MADDİ DURAN VARLIK YEN. DEĞ. ARTIŞ.		2.000
MDV Yeniden Değerleme Kaydı		

Hesaplamalar sonrası Maddi duran varlığın değeri 5.000 TL arttırılmıştır. Bu tutarın 2.000 TL'si amortisman kalan tutar da özkaynaklar içerisinde Yeniden Değerleme Yedeği olarak ilgili hesapta muhasebeleştirilmiştir.

31/01/2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	5.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		5.000
Amortisman Kaydı		

01/01/2019			
100 KASA		11.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		15.000	
551 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		2.000	
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		25.000
	648 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK SAT. ORT. ÇIKAN KAZ.		3.000
Makine Satışı			

01/01/2019 yılında ise ilgili duran varlığın satışı yapılmış, yeniden değerlendirme yedeği ve birikmiş amortismanlarda biriken tutar defter değerinden düşürülerek, aradaki fark ilgili gelir hesabında muhasebeleştirilmiştir.

3.1.5. Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Bu bölümde, işletmelerin kira geliri ya da değer artış kazancı elde etmek için elde ettikleri varlıklara ilişkin raporlama ilkeleri yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletmenin sahip olduğu varlıklardan bağımsız olarak bir nakit akışı yarattıkları için ayrı olarak sınıflandırılmaları gerekmektedir.

BOBİ FRS Bölüm 13; maddi duran varlıklarda olduğu gibi gerçeğe uygun değer yaklaşımı ilk ölçüm sonrası bir tercih olarak sunulmuştur. Yatırım amaçlı gayrimenkuller için istenirse gerçeğe uygun değer yöntemi seçilebilir. Muhasebe politikası olarak bir yatırım amaçlı gayrimenkulü için bu ölçümü tercih eden işletmeler, diğer yatırım amaçları gayrimenkulleri için de uygulamak zorundadırlar.

Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerde raporlama döneminde ortaya çıkan değer artış kazançları Kar veya Zarar Tablosu'nda "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller değer artış ve satış kazançları" hesabında değer azalışları ise "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller değer azalış ve satış zararları" hesabında ayrı olarak gösterilir. Ayrıca bu gayrimenkuller için amortisman ayrılmamaktadır.

3.1.6. Bölüm 15 Kiralamalar

Kiralamalar bölümünde öncelikle iki farklı sınıflandırma yapılmıştır. Bunlar, faaliyet kiralaması ve finansal kiralamadır. Bu sınıflandırmada temel dayanak noktası ilgili varlığın sahiplenmesinden kaynaklanan risk ve getirilerinin taraflar arasındaki dağılımıdır. Kiralama işlemine konu olan varlığın sözleşme süresince sahiplenilmesinden kaynaklanan tüm getiri ve risklerin tamamına yakını kiracıya devredilmesi durumunda Finansal Kiralama, tamamına yakını devredilmediği durumda ise Faaliyet Kiralaması olarak adlandırılır. İşletmeler için ayırımın doğru bir şekilde yapılabilmesi raporlama açısından önem arz

etmektedir. Bu sınıflandırma kira sözleşmesinin başlangıç tarihinde yapılır ve söz konusu sınıflandırmada sözleşme süresi boyunca kira sözleşmesine ilişkin şartların taraflarca anlaşılabilir olarak değiştirilmediği ve sözleşmenin yenilenmediği durumlar dışında herhangi bir değişiklik yapılamamaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 15'e göre belli şart veya şartların sözleşmede yer alması durumunda kiralama işlemi finansal kiralama olarak adlandırılır diğer bütün kiralamalar faaliyet kiralaması olarak adlandırılır.¹

Bir kiralama işleminin finansal kiralama sayılabilmesi için temel risk ve getirilerin kiracı üzerinde olması gerekmektedir. İlgili bölümde ayrıca kiralama işleminin finansal kiralama olduğuna ilişkin göstergeler de belirtilmiştir. Bunlar; kiralandan varlığın sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması, kiracının sözleşmeyi feshetmesi durumunda bu işlemde kaynaklı zararların kiracı tarafından ödenmesi, ilgili varlığın kalıntı değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması ya da kiracının sözleşme bitimi sonrası piyasa fiyatının altında bir kira bedeli ile bir süre daha kiralama hakkına sahip olması durumunda da bu kiralama işlemi finansal kiralama olarak kabul edilir. Bunu dışında Kiralandan varlığın arsa, arazi ve bina olması durumunda ise sözleşme sonunda ilgili varlığın kiracıya devredilmesi ya da bu hakkın sözleşme bitiminde varlığın gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve bu hakkın kira sözleşmesi başlangıcında kullanılma olasılığının yüksek olması da işlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması gerektiğini öngörmektedir.

Gerçeğe uygun değer yaklaşımı açısından bakılırsa ilgili bölümde sadece finansal kiralama işlemlerinde benimsendiği görülmektedir. Finansal kiralama işlemlerinin ilk kayda alınması ve sonraki dönemlerde ölçülmesi sırasında hem kiracı hem de kiraya veren tarafın doğrudan gerçeğe uygun değer ölçümünü kullanmaları gerekmektedir.

Bir finansal kiralama işleminde kiracının, kiralama konusu varlığa ilişkin yükümlülüklerinin, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin ve sözleşme süresi boyunca ödenecek kira ödemelerinin zımnî faiz oranı üzerinden bugünkü değerinin sözleşme süresi başlangıcında belirlenmesi gerekmektedir. Sonrasında yapılacak işlemler iki taraf açısından incelenecek olursa;

Kiracı, belirlenen gerçeğe uygun değer ve kira ödemelerinin bugünkü değeri arasından daha düşük olanı belirler ve ilk kayda alma sırasında ilgili varlık türüne göre sınıflandırma yaparak ilgili kaleme belirlenen değer ve varsa doğrudan maliyetlerini de ekleyerek toplam tutar üzerinden kayıt işlemini gerçekleştirir (BOBİ FRS Bölüm 15:13-15).

İlgili varlığın ilk kayda alınmasından sonra kira ödemeleri finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanarak sözleşme süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Dönem sonlarında ölçümünü ise kayda aldığı varlık kalemine ilişkin uygulama hükümleri uygulanır. Eğer bir bina kiralama işlemine konu ise Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar'a ilişkin ilkeler doğrultusunda değerlendirme işlemlerinin yapılması gerekir. İlgili bölüm kapsamında ilgili varlık amortismanına veya itfaya tabi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa tutarı hesaplanır. Bu hesaplama yapılırken kiracı, sözleşme sonunda varlığın mülkiyetinin kiracıya geçeceğine ilişkin bir kesinlik yoksa sözleşme süresi ve kullanım ömründen kısa olanı baz alarak ilgili varlığı amortismanına veya itfaya tabi tutar. Ek olarak varlığın tabi olduğu ilgili bölümde değer düşüklüğüne ilişkin

1 BOBİ FRS 2021 sürümü itibarıyla 'Geleneksel Kiralama' 'Faaliyet Kiralaması' olarak sadece ismi değiştirilmiştir.

hükümler bulunuyorsa varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına ilişkin Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü'nde yer alan ilgili hükümlerin uygulanması da gerekir.

Kiraya veren taraf ise mülkiyetini elinde bulundurduğu varlığı finansal tablo dışı bırakır ve ilgili varlığın gerçeğe uygun değerine doğrudan maliyetlerin de ekleyerek toplam tutarı alacak olarak kaydeder. Eğer varlığı kayıtlı defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasında bir fark olursa bu tutar doğrudan kar veya zarara aktarılır. Sonraki dönemlerde ise alınan kira ödemelerinin finansman gelirleri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılması gerekir. Finansman gelirleri kapsamında kayıt edilecek tutar kalan alacak toplamına sözleşme başlangıç tarihinde belirlenmiş zımni faiz oranı üzerinden hesaplanarak bulunur ve kayda alınır (BOBİ FRS, Bölüm 15:20-21).

Şarta bağlı kira ödemelerini içeren kira sözleşmelerinde ise kiraya veren ve kiracı kira ödemelerini ilgili dönemde kar veya zarara yansıtır.

İlgili bölümde gerçeğe uygun değer yaklaşımını içeren diğer bir konu ise üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya veren tarafa ilişkin işlemlerdir. Bu işletmeler, finansal kiralama işlemlerini normal satış olarak kaydeder. Satış tutarını belirleyebilmek için ilgili varlığın gerçeğe uygun değerini ve sözleşme süresi boyunca alınacak kira ödemelerinin piyasa faiz oranı üzerinden bugünkü değeri hesaplanır. Bu iki değerden düşük olanı satış tutarı olarak belirlenir. Satışının maliyeti ise varlığın defter değerinden garanti edilmemiş kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunmaktadır.

Finansal Kiralamanın kiracı ve kiraya veren tarafından muhasebeleştirilmesi ise şu şekilde gerçekleştirilmektedir;

A işletmesi 300.000 TL defter değeri ve 450.000 TL gerçeğe uygun değeri olan bir cihazını 5 yıl süreyle B işletmesine kiraya vermeyi planlamaktadır. B işletmesi kira ödemelerini her yıl sonu %18 faiz oranı ile eşit taksitler halinde ödeyecektir. Cihazın kullanım süresi 5 yıldır.

Bu bilgiler ışığında bu kiralama işleminin öncelikle sınıflandırılması yapılması gerekir. Kiralama süresinin cihazın toplam kullanım süresinin %80'ninden fazla olması bu kiralama işlemini finansal kiralama olarak sınıflandırmasını gerektirmektedir.

Sınıflandırma yapıldıktan sonra sözleşme başlangıcında iki farklı değer hesaplanır. Öncelikle cihazın gerçeğe uygun değeri verilmiş ve ödenecek kira belli bir faiz oranı üzerinden belirleneceği için diğer hesaplanacak olan kira ödemelerinin bugünkü değerine eşittir. Ayrıca kiracı açısından sınıflandırılacak kalem maddi duran varlıklar hesap grubu içerisinde yer alan tesis, makine ve cihazlar hesap kalemidir.

Gerekli muhasebe kayıtlarını yapmadan önce B işletmesinin her yıl ödemesi gereken kira tutarının belirlenmesi gerekir. (Hesaplama yapılırken Excel devresel ödeme formülü kullanılmıştır.)

Yıllık faiz oranı	0,18
Ödeme yapılan yıl sayısı	5
Cihazın değeri	450.000
Kira Tutarı	₺143.900

Tarih	Kira Tutarı	Faiz Tutarı	Anapara	Kalan Anapara Tutarı
01.01.X1	-	-	-	450.000 TL
31.12.X1	143.900 TL	(450.000 x 0,18) 81.000 TL	(143.900-81.000) 62.900 TL	(450.000-62.900) 387.100 TL
31.12.X2	143.900 TL	(387.100 x 0,18) 69.678 TL	(143.900-69.678) 74.222 TL	(387.100-74.222) 312.878 TL
31.12.X3	143.900 TL	(312.878 x 0,18) 56.318 TL	(143.900-56.318) 87.582 TL	(312.878-87.582) 225.296 TL
31.12.X4	143.900 TL	(225.296 x 0,18) 40.553 TL	(143.900-40.553) 103.347 TL	(225.296-103.347) 121.949 TL
31.12.X5	143.900 TL	(121.949 x 0,18) 21.951 TL	(143.900-21.951) 121.949 TL	(121.949-121.949) 0 TL
Toplam	719.500 TL	269.500 TL	450.000 TL	-

Kıracı Açısından;

01/01/20X1			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		450.000	
308 ERTELENMİŞ BORÇ MALİYETLERİ		81.000	
408 ERTELENMİŞ BORÇ MALİYETLERİ		188.500	
	303 KİRALAMA İŞLEM. KAY. YÜKÜM.		143.900
	403 KİRALAMA İŞLEM. KAY. YÜKÜM.		575.600
Cihazın Kiralanması			
31/01/20X1			
303 KİRALAMA İŞLEM. KAY. YÜKÜM.		143.900	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		81.000	
	102 BANKALAR		143.900
	308 ERTELENMİŞ BORÇ MALİYETLERİ		81.000
Kira Ödemesi			
31/01/20X1			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		90.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		90.000
Amortisman Kaydı			

Kiracı kiraladığı makineyi ilk kayda almada, makinenin gerçeğe uygun değeri kullanmıştır. Hesaplanan faiz tutarlarını ertelenmiş borç maliyetleri hesabında dönemsellik ayırımına uygun olarak kayıt etmiştir. Dönem sonlarında ise tahakkuk etmiş kiraya ilişkin faizi ertelenmiş borç maliyetlerinden düşerek finansman giderlerinde muhasebeleştirmiştir.

Amortisman kaydını ise normal amortisman yöntemi aracılığıyla 450.000 TL kayıtlı değeri üzerinde fayda ömrü 5 yıl olduğu için ve makineyi üretimde kullanmasından kaynaklı 90.000 TL'yi üretim giderleri içerisinde göstermiştir.

Kiraya Veren Açısından;

01/01/X2			
120 ALICILAR		143.900	
220 ALICILAR		575.600	
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		300.000
	128 ERTELENEN VADE FARKI GEL.		81.000
	228 ERTELENEN VADE FARKI GEL.		188.500
	649 DİĞER FAL. ÇEŞ. GEL. VE KAZ.		150.000
Cihazın Kiraya Verilmesi			
31/01/20X1			
102 BANKALAR		143.900	
	120 ALICILAR		143.900
Kira Tahsili			
31/01/20X1			
128 ERTELENEN VADE FARKI GEL.		81.000	
	642 FAİZ GELİRLERİ		81.000
Faiz Geliri Kaydı			

Kiraya veren taraf ise ilgili makinenin mülkiyetini kiracıya devretmiş, Kira alacaklarının içerisinde yer alan faizi ayrıştırarak dönemsellik ayırımına uygun olarak ertelenen vade farkı gelirlerinde, kira sözleşmesi boyunca alacağı toplam kira tutarını alıcılar hesabına kaydetmiştir. Makinenin kayıtlı değeri ve gerçeğe uygun değeri arasındaki farkı ise diğer gelirler içerisinde göstermiştir.

Dönem sonlarında ise tahsil edilen kira tutarını alıcılar hesabından bankalar hesabına, tahakkuk eden faiz gelirini ise ertelenen vade farkı gelirleri hesabından faiz gelirlerine hesabına aktararak işleme ilişkin muhasebe kayıtlarını tamamlamıştır.

3.1.7. Bölüm 16 Devlet Teşvikleri

Bölüm 16 Devlet Teşvikleri kapsamında işletmelerin faaliyet konularına ilişkin belli kriterlerin yerine getirilmesi durumunda devlet tarafından yapılan yardımlar bu bölüm içerisinde değerlendirilir. Ancak mali karın hesaplanmasında devletin sağladığı istisnalar ve indirimler gibi teşvikler bu kapsam içerisinde değerlendirilmezler. Bu teşvikler, devletin piyasa faiz oranının altında kredi vermesi ya da hibe etmesi devlet teşviki olarak kabul edilir.

Devlet teşviklerinde gerçeğe uygun değer yaklaşımı benimsenmektedir. Teşvikler, alınan ya da alınacak olan varlığın doğrudan gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçümünün yapılmasını gerektirmektedir.

Teşvikler ilk kayda almada belirli şartları sağlama gibi geleceğe yönelik bir beklentiye dayalı değil ise alındıkları tarihte ilgili değer üzerinden kar veya zarara yansıtılır. Eğer geleceğe yönelik bir şartların gerçekleştirilmesi dahilinde teşvik verilecekse, şartlar yerine getirilene kadar ya da yerine getirilemeyeceği için iade edilene kadar 'Ertelenmiş Gelirler' hesabı içerisinde muhasebeleştirilir. Şartların yerine getirilmesi ve teşvik alınması durumunda alındıkları tarihte kar veya zarara yansıtılır.

3.1.8. Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümünde amaçlanan işletmelerin varlıklarının finansal tablolarında geri kazanılabilir tutar olarak belirledikleri değerden daha yüksek bir değer ile yer almaması için uygulanacak ilkeleri belirtmektedir.

Bu bölümde gerçeğe uygun değer sadece geri kazanılabilir tutar belirlenirken kullanılır. Geri kazanılabilir değer belirlenmesi için varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ve kullanım değeri hesaplanır. Ancak burada kullanılan gerçeğe uygun değer satış tutarından satışı gerçekleştirilebilmek için katlanılan maliyetlerin düşülmüş değeridir.

3.1.9. Bölüm 21 İş Birleşmeleri

İş birleşmeleri ayrı iş veya işletmelerin bir araya gelerek tek bir işletme oluşturma sürecidir. Burada kontrolü elinde bulunduracak olan işletme edinen diğer işletme ise edinilen taraf olarak adlandırılmaktadır (BOBİ FRS Bölüm 21:2).

İlgili bölümde gerçeğe uygun değer yaklaşımı, iş birleşmelerinin maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılmaktadır. Doğrudan gerçeğe uygun değer ölçümünü gerektiren bu maliyet edinim maliyeti olarak adlandırılır. Edinim maliyeti tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Bu değer, Finansal araçlar ve Özkaynaklar bölümünde yer alan ölçüm ilkeleri doğrultusunda hesaplanır ve ilgili unsurların gerçeğe uygun değerleri ile defter değerleri arasında bir fark oluşursa, bu fark doğrudan kar veya zararda muhasebeleştirilir.

3.2. Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımını Dolaylı Olarak Gerektiren Bölümler

3.2.1. Bölüm 6 Stoklar

Stoklar işletmelerin, satmak veya üretimde kullanmak amacıyla aldığı, elinde bulundurduğu varlıklardan oluşmaktadır. Bölüm kapsamında stokların doğrudan gerçeğe uygun değer ölçümünün kullanımını gerektiren bir durum söz konusu değildir. Stoklar, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür (BOBİ FRS Bölüm6:4) ifadesi yer almaktadır. Burada net gerçekleşebilir değer, işletmenin ilgili stoku satmayı planladığı fiyattan tahmini maliyetlerini düşükten sonra kalan tutar olarak tanımlanırken dolaylı olarak bu değer işletmeye özgü bir değer ölçüsü olduğu ifade edilmiştir. Her ne kadar bu değer gerçeğe uygun değerle eş olarak düşünülse de gerçeğe uygun değer, işletmeye özgü bir değer değildir. Sonuç olarak bu iki değer tanımının birbirine eş olduğunu söylemek doğru olmayacaktır.

Bu bölümde dolaylı olarak kullanımı gerektiren tek unsur, işletmenin stok alması ve bedel olarak parasal olmayan alınan stoktan farklı özelliklere sahip bir varlıkla ödenmesi durumunda söz konusudur. Böyle bir durumda parasal olmayan varlığın değeri güvenilir olarak ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüleceği belirtilmiştir.

3.2.2. Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar

Bu bölüm kapsamında iştirak olarak sınıflandırılan yatırımlar gerçeğe uygun değer ölçümünü doğrudan getirmemektedir. İştiraklerdeki yatırımlar ilk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülür, sonraki raporlama dönemlerinde ise maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemi bir muhasebe politikası olarak seçilerek iştirak olarak sınıflandırılan tüm yatırımlara uygulanmaktadır.

Gerçeğe uygun değer ise sadece işletmenin finansal araç yatırımı olarak elinde bulundurduğu ancak sonrasında iştirak yatırımı haline dönüşen özkaynak paylarının iştirak olarak ilk kayda alma sırasındaki ölçümü için kullanılmaktadır.

İlgili finansal yatırım iştirak yatırımları haline geldiği tarihte işletmenin elindeki özkaynak paylarının gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, kayıtlı defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farklar “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” veya “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” hesabında kâr veya zarara aktarılır. İlgili özkaynak paylarının güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda ise defter değerleri esas alınarak kayda alınır.

3.2.3. Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri

İlgili bölümde gerçeğe uygun değer yaklaşımını tek başına içeren bir durum söz konusu değildir. Ancak yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler yabancı para cinsinden gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçüldüğü durumda gerçeğe uygun değer kullanılmaktadır. Bu işlem, parasal olmayan yabancı para ile ölçülen varlığın ilgili tarihte işletmenin ağırlıklı kullandığı para birimine spot kurdan çevrilmesini gerektirir (20.15).

3.2.4. Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar

Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar, işletmelerin bağlı ortaklık yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde iki farklı ayrıma gitmiştir. Büyük işletmeler dışındaki işletmeler için konsolidasyon zorunluluğu bulunmamaktadır ve isteğe bağlı finansal tablolarını konsolide etmeleri durumunda maliyet veya özkaynak yönteminden birini seçebilmektedirler. Burada gerçeğe uygun değer yaklaşımına ilişkin herhangi bir durum söz konusu değildir. Ancak büyük işletmeler için dolaylı olarak da olsa gerçeğe uygun değer yaklaşımının benimsendiği görülmektedir.

Büyük işletmeler bağlı ortaklıklarını ilk edindiği tarihte iş birleşmeleri bölümünde yer alan hükümleri uygulamaları gereği, iş birleşmeleri bölümünde gerçeğe uygun değer yaklaşımı kullanılması yani edinim tarihinde varlıkları ve kaynakları gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmeleri bu yaklaşımın dolaylı olarak da olsa benimsendiğini göstermektedir. Ek olarak kontrol sahibi oldukları bağlı ortaklıkları kontrolü elinde bulundurdukları süre boyunca konsolidasyon sırasında bu işletmelerin dönem net karı veya zararını hesaplarken birleşme tarihindeki varlık ve yükümlülüklerle ilişkin gelir ve giderler, gerçeğe uygun değerleri esas alınarak belirlenmesi gereği de gerçeğe uygun değer yaklaşımının dolaylı olarak uygulandığını göstermektedir.

3.2.5. Bölüm 26 Dipnotlar

Bölüm 26 Dipnotlar gerçeğe uygun değer yaklaşımını doğrudan gerektiren herhangi bir durum söz konusu değildir. Ancak gerçeğe uygun değer kullanımına ilişkin açıklanacak hususlar ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

4. SONUÇ

Çalışmada BOBİ FRS kapsamında gerçeğe uygun değer yaklaşımı incelenmiştir. Genel olarak standartta tarihsel maliyet yaklaşımı benimsenmiş olmakla birlikte gerçeğe uygun değer ölçümünü doğrudan gerektiren bölümler de mevcuttur. Bunlar özellikle Kiralamalar ve Maddi Duran Varlıklar bölümünde ön plana çıkmaktadır. Ancak bu bölümler için de tamamen gerçeğe uygun değer ölçümü kullanılmamaktadır. Belirli koşullar altında ve belirli şartların gerçekleşmesi durumunda uygulama gereği sunulmaktadır.

Bölüm bazında incelemeler yapıldığında sadece gerçeğe uygun değer ölçümünü seçeneksiz olarak tüm bölüm içerisinde uygulanmasını gerektiren Devlet Teşvikleri bölümüdür.

Diğer uygulama zorunluğu bölüm içerisinde yer alan belirli durumlar için mevcuttur. Kiralamalar içerisinde yer alan finansal kiralama sözleşmeleri, tarımsal faaliyetler bölümünde yer alan tarımsal ürünlerin hasat zamanında ve iş birleşmeleri bölümünde edinim maliyetinin belirlenmesinde ve Hasılat bölümünde takas ve hediye puan uygulamasında ve Finansal araçlar içinde sadece işletmelerin borsada işlem gören özkaynak araçlarındaki yatırımlar için uygulama zorunluluğu mevcuttur.

Gerçeğe uygun değer ölçümünü gerektiren ancak işletmenin tercihe bağlı olarak sunulan; Tarımsal faaliyetler içerisinde canlı varlıklar, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller bölümleridir. Bu bölümlerde de işletmeler isterlerse gerçeğe uygun değer ölçümünü bir muhasebe politikası olarak kullanabilmektedirler. Bu bölümlerin dışında kalan bölümlerde ise dolaylı olarak gerçeğe uygun değer

ölçümü söz konusudur.

Sonuç olarak, KAYİK işletmeleri dışında bağımsız denetime tabi işletmeler için uygulama zorunluluğu bulunan BOBİ FRS kapsamında gerçeğe uygun değer yaklaşımının oldukça sınırlı kaldığı görülmektedir. Ancak son dönemde BOBİ FRS için ihtiyaç duyulan yenileme gereksinimi ve nihai olarak yayımlanan 2021 sürümü ile bu standart TMS/IFRS ile daha yakınlaştırılmıştır. Buna bağlı olarak ileriki dönemlerde de standart içerisinde gerçeğe uygun değer ölçümünün ağırlığının artırılması ve tarihsel maliyet ile daha karma bir yaklaşım içerisinde sunulacağını düşündürmektedir. Bu durum, özellikle gelişmekte olan sermaye piyasalarının gelişiminin hızlanması ve özellikle yatırımcıların gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi ihtiyacını karşılamasında büyük bir avantaj sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Ataman, Ü. (1994). Muhasebede Dönem Sonu işlemleri. İstanbul:Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.
- Burdenko, I. (2017). Fair Value: History, Assessment And Financial Crisis. *Accounting and Financial Control*, 1(2), 29-37. [http://dx.doi.org/10.21511/afc.01\(2\).2017.04](http://dx.doi.org/10.21511/afc.01(2).2017.04)
- Bromwich, M. (2007). Fair Values: Imaginary Prices, Mystical Markets. Valton, P. *The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting* (ss. 46-67). USA: Routledge.
- Cairns, D. (2006). The Use of Fair Value in IFRS, *Accounting in Europe*, 3:1, 5-22. <https://doi.org/10.1080/09638180600920053>
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 1-24. <https://doi.org/10.25095/mufad.400056>
- Hague, I. (2007). The Case for Fair Value, P. *The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting* (ss. 32-45). USA: Routledge.
- IASB-International Accounting Standard Board. (2009). Exposure Draft 2009/5 Fair Value Measurement. London: IASB. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/fair-value-measurement/edfairvaluemeasurement-website.pdf> (Erişim Tarihi: 21.08.2021)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2021). BOBİ FRS Bilgi Notu https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Bilgi%20Notu%2030_03_2021.pdf (E.T. 08.05.2021)
- KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No:56). (2007). *Resmî Gazete*, Sayı 30138 (Mükerrer). 1-240.
- KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 2021 Sürümü. (2021). *Resmî Gazete*, Sayı 31439 (Mükerrer). 1-276.
- Majercakova, D., Skoda, M. (2015). Fair value in financial statements after financial crisis. *Journal of Applied Accounting Research*, 16(3), 312-332. <https://doi.org/10.1108/JAAR-07-2014-0069>
- Öztürk, E., Gökçen, G., Güleç, Ö. F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3 (2), 437-457. DOI: 10.29106/fesa.425384
- Parlakkaya, R., Çetin, H. (2010). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Finansal Krizlerin Sebebi mi Yoksa Habercisi mi? . *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3 (2), 75-86. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muvu/issue/60007/866813>
- Penman, S. (2007). Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plus or a Minus? *Accounting and Business Research*, 37, 33-44. <https://doi.org/10.1080/00014788.2007.9730083>
- Poroy Arsoy, A. (2009). Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer. Bursa:Dora.
- Ramesh, K., Graziano, C. (2004). Fair Value Accounting: A Status Report. Issue Alert. Financial Executives Research Foundation.

COVID-19'UN FİNANSAL PERFORMANSA ETKİSİ: GIDA SEKTÖRÜ FİRMALARI İÇİN KARŞILAŞTIRMALI BİR DEĞERLENDİRME

Makale Bilgisi

Makale Geliş Tarihi : 04.11.2021

Makale Kabul Tarihi : 24.03.2022

Makale Türü : Araştırma Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1019158

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Tuğsal DORUK*

Bibliyografik Bilgiler

Doruk T, Ö, "COVID-19'un finansal performansa etkisi: gıda sektörü firmaları için karşılaştırmalı bir değerlendirme" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 66, Sayfa : 67-82)

<https://doi.org/10.55322/mbakis.1019158>

ÖZ

Bu çalışmada gıda sektöründe yer alan firmaların finansal performansı, finansal rasyolar üzerinden COVID-19 öncesi ve COVID-19 dönemi ele alınarak Welch T testi eşliğinde kapsamlı bir şekilde analiz edilmektedir. Gıda imalat sanayinde yer alan ve BİST'e kote olan firmalara ait finansal rasyolar diğer imalat sanayi firmaları ile karşılaştırmalı olarak ele alınmaktadır. Bu çerçevede gıda firmalarının kısa ve uzun dönemli finansal performansı diğer imalat sanayi firmaları ile karşılaştırmalı olarak COVID-19 öncesi ve sonrası karşılaştırmalı olarak analiz edilmektedir. Elde edilen sonuçlar gıda firmalarının firma performansı anlamında bir farklılaşmanın olmadığını, kısa vadeli finansal performans anlamında bir farklılaşmanın olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla bu çalışma gıda sektörü çerçevesinde COVID-19'un etkilerini karşılaştırmalı araştırarak, Türkçe mevcut literatüre bu çerçevede katkı sağlamayı hedeflemektedir.

Anahtar Kelimeler: Finansal rasyolar, COVID-19, gıda sektörü, Welch T testi

Jel Kodları: G01

* Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Adana.
e-mail: otdoruk@atu.edu.tr , ORCID: 0000-0002-2382-1042.

THE EFFECT OF COVID-19 ON FINANCIAL PERFORMANCE: A COMPARATIVE ASSESSMENT FOR FOOD INDUSTRY COMPANIES**ABSTRACT**

In this study, the financial performance of the companies in the food industry is analyzed comprehensively by considering the pre-COVID-19 and COVID-19 periods through financial ratios, accompanied by the Welch T-test. The financial ratios of the companies in the food manufacturing industry listed on the BIST are discussed compared to other manufacturing industry companies. In this context, the short and long-term financial performance of food companies is analyzed compared to other manufacturing industry companies before and after COVID-19. The results obtained show that there is no differentiation in terms of firm performance of food companies but differentiation in terms of short-term financial performance. Therefore, this study aims to contribute to the existing Turkish literature by comparatively researching the effects of COVID-19 within the framework of the food sector.

Keywords: Financial ratios, COVID-19, Food industry, Welch T test

Jel Codes: G01

1. GİRİŞ

C COVID-19, 2019 yılı sonunda başlayan ve 2020 yılı başı itibariyle tüm dünya geneline yayılan bir küresel pandemi olma özelliğindedir. WHO (2020) tarafından küresel pandemi olarak ilan edilen COVID-19, finansal piyasalar ve reel sektör açısından önemli belirsizliklere öncülük etmiştir. Bu belirsizliklerin kaynağında COVID-19'un daha önceden tahmin edilemeyen ve ani gelişen bir dışsal şok olmasının önemli bir rolünün olduğu söylenebilir¹.

Bu çalışmada COVID-19 döneminde ve bu dönem öncesinde Türkiye'de borsaya kote olan gıda sanayi firmalarının finansal durumları karşılaştırmalı olarak ele alınmaktadır. Çalışmada kullanılan metodoloji Welch T Testi'dir. Bu çerçevede çalışmanın gıda sanayi sektörü açısından COVID-19 'un Türkiye ekonomisine sektörel etkisinin tespitine yönelik önemli çıkarımlara ve katkıya sahip olması beklenmektedir.

Çalışmanın ulaştığı sonuçlar gıda sanayi sektöründeki firmaların finansal göstergelerinin COVID-19 sürecinde önemli farklılaşmalara sahip olduğunu göstermektedir. Bu çalışma bu anlamda Türkiye ekonomisine COVID-19 sürecine mikro düzeyde, heterojen bir bakış akışı sunmaktadır. Çalışmada Welch T Testi'nin kullanılma amacı karşılaştırma yapılan iki grup arasındaki varyansın eşit olmadığını hesaba katılmasıdır. Dolayısıyla bu çalışmada Welch T Testi'ne dayalı bu avantaj kullanılarak gıda sektörünün COVID-19 öncesi ve sonrası dönemde karşılaştırmalı olarak finansal analizi yapılmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde veri seti, metodoloji ve araştırma sorusuna kısaca yer verilmektedir. Üçüncü bölümde ise analiz bulgularına yer verilmektedir. Çalışmanın dördüncü bölümünde tartışma kısmına yer verilirken, beşinci ve son bölümde ise genel çıkarımlar ve sonuç kısmı yer verilmektedir.

1 Finansal piyasalar açısından bu durum 'kara kuğu(black swan)' olarak adlandırılmaktadır.

2. VERİ SETİ, METODOLOJİ VE ARAŞTIRMA SORUSU

COVID-19'un gıda sanayisine etkileri bu çalışmada finansal tablolar çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelenmektedir. Çalışmada bu çerçevede örnekleme yer alan firmaların finansal göstergeleri vasıtasıyla COVID-19'un etkileri karşılaştırmalı olarak analiz edilmektedir. Bu çalışmada ele alınan örneklemin oldukça heterojen bir özelliğe sahip olan imalat sanayi firmalarından oluşması ve bu firmaların COVID-19'dan etkilenme düzeylerinin farklı olması nedeniyle Welch T Testi analizi istatistiksel metodoloji olarak seçilmiştir. Welch T Testi analizi, standart T Testi'ne göre karşılaştırma yapılan iki grubun varyanslarının eşit olmamasını hesaba katarak, oldukça esnek bir analiz olma özelliğindedir.

Çalışmanın örnekleminde toplam 200 imalat firması yer almaktadır. Örnekleme yer alan gıda sektöründe yer alan firmalar açısından COVID-19 öncesi ve sonrası üçer aylık dönemler ele alınarak, geriye kalan firmalar ile karşılaştırmalı olarak incelenmektedir. Çalışmada kullanılan veri seti 2018Q4 ile 2021Q2 dönemini kapsayan 10 üçer aylık dönemden oluşmaktadır. Üçer aylık veriler ışığında tüm imalat sanayi firmaları örnekleme dahil edilmiştir. Diğer bir deyişle gıda sanayi firmaları diğer imalat sanayi firmaları ile karşılaştırmalı olarak incelenmektedir. Örneklemin kapsamı doğrultusunda üçer aylık (ya da çeyrek) finansal raporlara sahip olan firmalar örnekleme eklenmiştir. Çalışmada kullanılan veri seti Thomson Reuters Refinitiv veri tabanından elde edilmiştir. Ele alınan tüm kalemler Türk Lirası düzeyindedir.

Çalışmada firma performansı konusunda ele alınan değişkenler firma büyümesi, satışların ve varlıkların büyümesi olarak ele alınmıştır. Cari dönem satışlar ile bir dönem önceki satışların logaritmik farkı satışların büyümesi olarak ele alınmaktadır. Varlık büyümesi ise cari dönem varlıklar ile bir dönem önceki varlıkların logaritmik farkı olarak hesaplanmıştır. Firma performansı için ele alınan diğer bir değişken olan aktiflere göre getiri (ROA) oranı ise net faaliyet karının toplam varlıklara oranı olarak hesaplanmıştır. Firma performansını ifade eden bu çalışmada ele alınan diğer bir değişken olan Tobin Q oranı ise Chung ve Pruitt (1994) takip edilerek toplam yükümlülükler ile özkaynakların piyasa değeri toplamının toplam varlıklara bölünmesiyle hesaplanmıştır.

Çalışmada kısa dönemli firma performansı açısından hesaplanan çalışma sermayesi ise toplam cari yükümlülükler ile toplam cari varlıklar arasındaki fark olarak ele alınmıştır. Faaliyetten kaynaklı nakit akışları değişkeni ise nakit akış tablosundan yer alan faaliyetten kaynaklı nakit akışları olarak ele alınmıştır. Satılan malın maliyeti ise yine finansal tablolarda yer aldığı şekliyle elde edilmiştir. Bu üç değişken literatüre paralel olarak analizlerde firma ölçeği etkisinin minimize edilmesi amacıyla toplam varlıklara bölünmüştür. Çalışmanın ana araştırma sorusu ise aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

AR1: COVID-19 öncesi döneme göre COVID-19 döneminde gıda imalat firmalarının finansal performansı, diğer firmaların finansal performansından farklılaşmakta mıdır?

3. COVID-19'UN GIDA SEKTÖRÜNE ETKİLERİNİN ANALİZİ: FİNANSAL RAPORLARDAN KISA BİR ÖZET

COVID-19'un gıda sanayisine olan etkisine yönelik analiz öncesi bilgi edinilmesi açısından gıda sanayisinde yer alan şirketlere ait 2020 yılı ikinci çeyreğinde açıklanan finansal raporlar incelenerek, dipnotlarda yer alan COVID-19 yorumları ele alınmıştır.

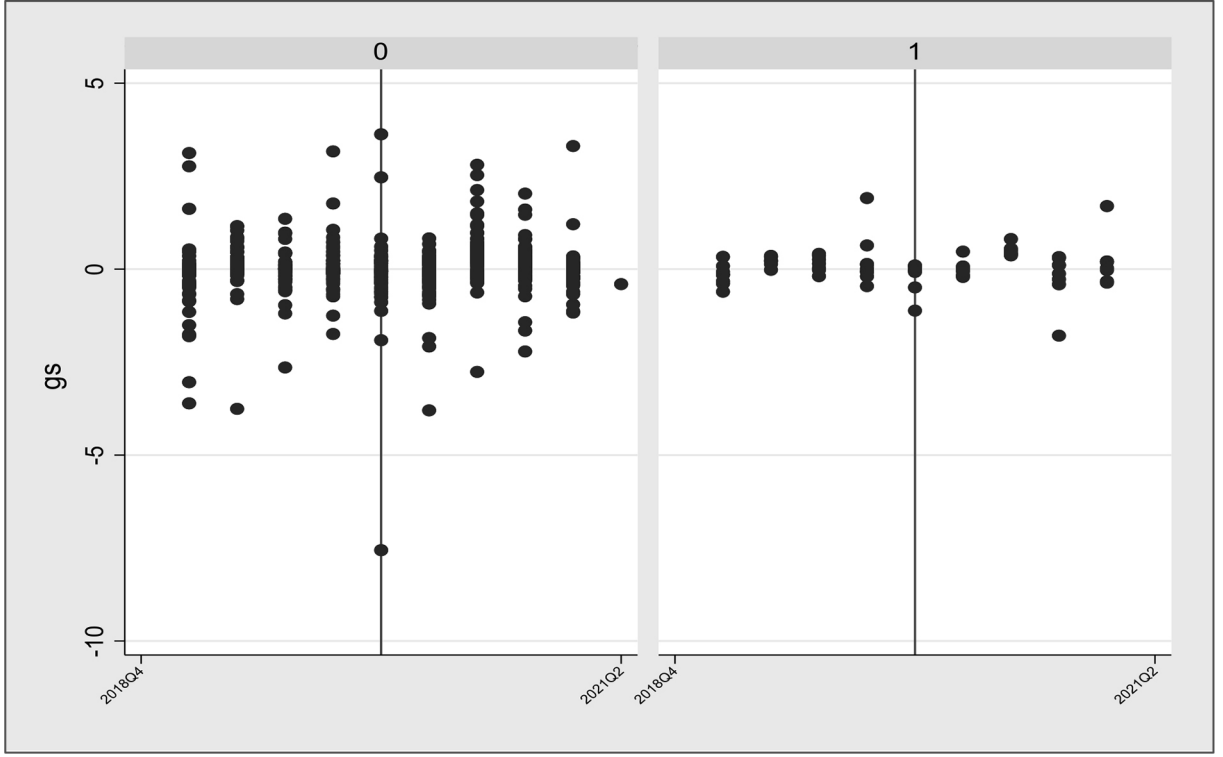
Finansal raporlar incelendiğinde gıda sanayisinde yer alan firmaların çoğunlukla COVID-19 şokundan kaynaklı geçici talep şokları yaşadıkları görülmektedir. Örneğin bu çalışmada incelenen firmalar arasında yer alan firmaların COVID-19 döneminde finansal raporlarında yer alan ve COVID-19 dönemine ilişkin yorumlar arasında “...Salgının yayılmasını engellemeye yönelik kısıtlamaların azalması ile birlikte özellikle talepte meydana gelen toparlanmanın Grup’un faaliyetlerine olumlu etkisi olmuştur.”, “... Amerika ve İngiltere’deki müşteri siparişleri pandemi kaynaklı ekonomik krizin etkisi ile durmuştur...”, “...Covid-19 salgınının ve salgına karşı alınan önlemlerin, ekonomik koşullar, sektörler, işletmeler, tüketiciler ve bununla birlikte varlık fiyatları, likidite, kurlar, faiz oranları ve diğer pek çok konuda etkileri olmakta ve geleceğe ilişkin belirsizliğini korumaktadır...” gibi ifadeler yer almaktadır. Aynı zamanda bu finansal raporlarda gıda sanayisinde yer alan firmaların COVID-19 döneminde toparlanmasına dair işaretler de görülmektedir. Gıda sanayisinde yer alan firmaların büyük kısmının COVID-19’a yönelik politika yönetimi açısından komiteler kurduğu ya da yönetim kademesinin COVID-19 ile ilgili durumu yakından takip ettiğine ve proaktif önlemler aldığına dair bilgiler, firmaların finansal raporlarında yer almaktadır.

Bu dönemde “.....COVID-19 pandemisi için gerekli tüm tedbirler alınarak, üretim ve satışı kesintisiz devam etmektedir”, “...Şirket’in alacaklarında ticari alacaklarında ciddi bir tahsilat riski öngörülmektedir” gibi ifadeler yer verilmektedir. Bu çerçevede COVID-19 döneminde finansal performansın gıda işletmeleri açısından araştırılmasının önemli olduğu bu finansal raporlardan da anlaşılmaktadır. Çalışmanın takip eden bölümünde firma performansı göstergelerine ve analizlere yer verilmektedir.

4. FİRMA PERFORMANSI GÖSTERGELERİ

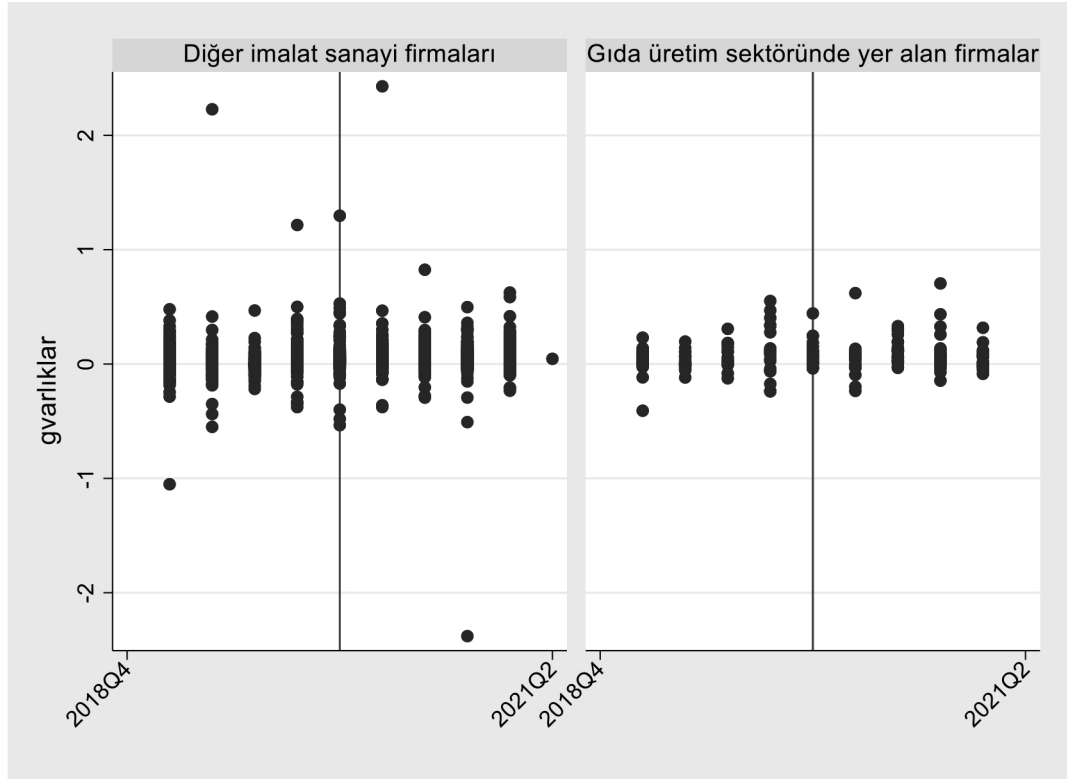
4.1.Satışların ve Varlıkların Büyümesi

Bu çalışmada finansal göstergeler açısından COVID-19’un gıda sanayisine olan etkisinin analiz edilmesinde firma performansı ele alınmaktadır. Firma performansı kapsamında literatürde sıkça kullanılan satış ve varlık büyümesi, Tobin Q oranı ve ROA kalemleri ele alınmıştır (bkz. Delmar vd., 2013; Guariglia vd., 2011; Sleuwaegen ve Goedhuys, 2002). Şekil 1’de ise satışların büyümesi kapsamında gıda sanayisindeki COVID-19 dönemi öncesi ve sonrası üçer aylık genel duruma yer verilmektedir. Şekil 1’e göre gıda sanayisinde satışların büyümesi (Sağ ekseninde yer alan gs değişkeni) COVID-19 döneminde COVID-19 öncesi döneme görece olarak azalmıştır. Ancak daha sonra satışların büyüme oranında bir toparlanma olduğu görülmektedir. Gıda dışı firmalar için ise bu durumun aynı olduğu görülmektedir.



Kaynak: Thomson Reuters (2021) verilerine dayalı olarak yazar tarafından hesaplanmıştır. Gs: Satışların logaritmik büyümesini ifade etmektedir. Kırmızı dikey çizgi, COVID-19 dönemini ifade etmektedir.

Şekil 1. Firma performansı göstergesi I: Satışların büyümesi



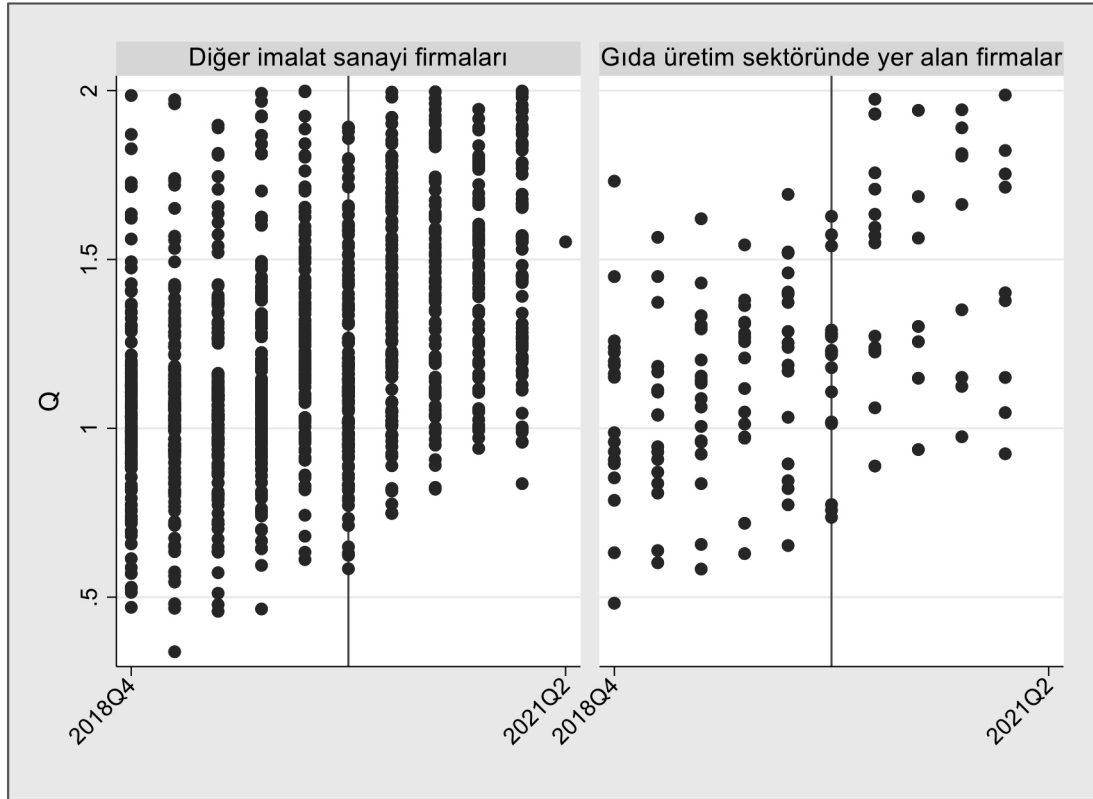
Kaynak: Thomson Reuters (2021) verilerine dayalı olarak yazar tarafından hesaplanmıştır. Gvarlıklar: Toplam varlıkların logaritmik büyümesini ifade etmektedir. Kırmızı dikey çizgi, COVID-19 dönemini ifade etmektedir.

Şekil 2. Firma performansı göstergesi II: Varlık Büyümesi

Şekil 2’de yer alan ve varlıkların büyümesi (sağ ekseninde yer alan Gvarlıklar değişkeni) açısından ele alınan firma performansının, COVID-19 döneminde gıda firmaları için ilk aşamada azalma eğiliminde olduğu görülse de daha sonra toparlandığı görülmektedir. Diğer firmalar için COVID-19 döneminde varlık büyümesinin COVID-19 dönemi öncesine göre olarak bir farklılaşma içerisinde olmadığı görülmektedir.

4.2. Tobin Q Oranı

Analizin bu kısmında önemli bir firma performansı, gelecek büyüme fırsatı ve firma değeri göstergesi olan Tobin Q oranı ele alınmaktadır. Genel anlamda Tobin Q oranı, literatürde gelecek büyüme fırsatlarını belirten önemli bir performans göstergesidir (bkz. Lee & Makhija, 2009; Ceccagnoli, 2009; Bharadwaj, Bharadwaj, & Konsynski, 1999). Bu çerçevede Şekil 3’te yer alan Tobin Q oranının (Sağ ekseninde yer alan ve Q ile ifade edilen değişken), gıda sanayisinde yer alan firmalar için COVID-19 döneminde önemli düzeyde bir artış gösterdiği görülmektedir. Diğer bir deyişle, COVID-19 döneminin, hissedar refahını maksimize etmeye yönelik olarak gıda sanayisinde yer alan firmalar için başarılı geçtiği yorumlanabilir.

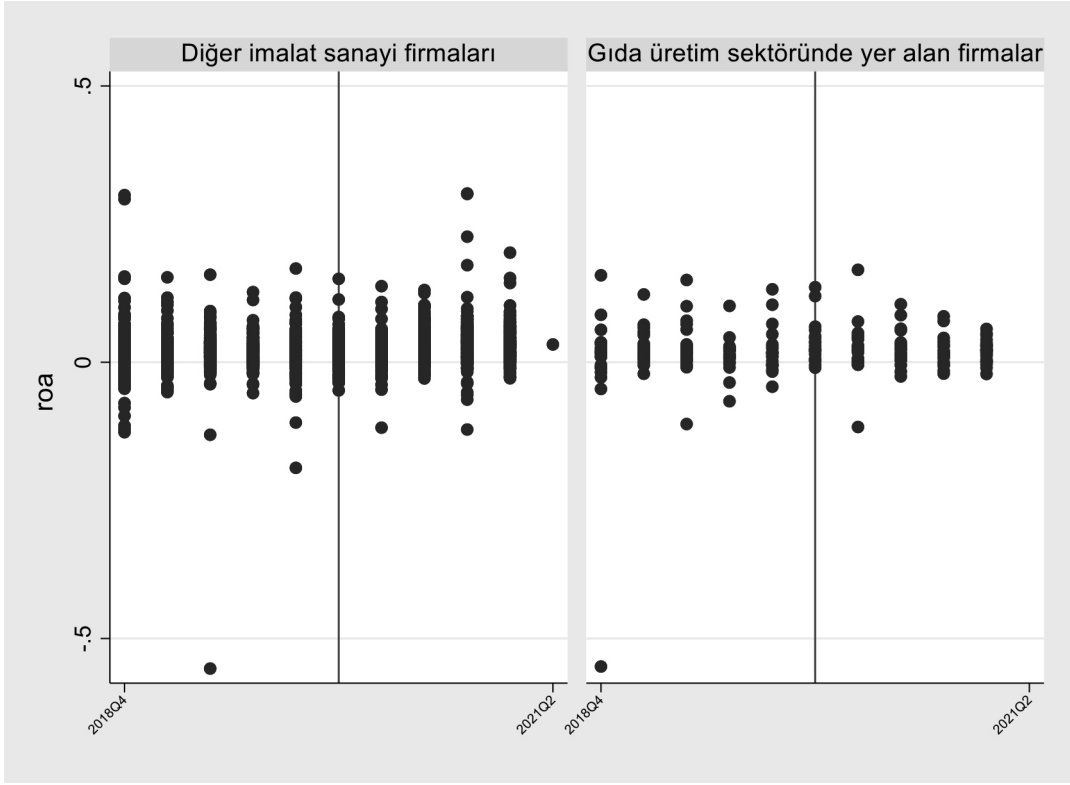


Kaynak: Thomson Reuters (2021) verilerine dayalı olarak Tobin Q oranı Chung ve Pruitt (1994) takip edilerek (toplam yükümlülükler+öz kaynakların piyasa değeri)/ toplam varlıklar olarak hesaplanmıştır. Tobin Q oranı için en yüksek değer 2 olarak belirlenmiştir. Kırmızı dikey çizgi, COVID-19 dönemini ifade etmektedir.

Şekil 3. Firma Performansı Göstergesi III: Tobin Q'nun firmalar arasındaki dağılımı

4.3. Aktiflere Göre Karlılık (ROA)

Çalışmada bir diğer firma performansı göstergesi aktif karlılığı (ROA) ele alınmıştır (bknz. Aygün, 2012; Korkmaz ve Karaca, 2014; Kocaman vd., 2016). Şekil 4'te sağ ekseninde ROA'nın, gıda sanayi firmaları ve diğer imalat sanayi firmaları arasındaki dağılımı yer almaktadır. Şekil 4'e göre COVID-19 döneminde net kar büyümesinin genel anlamda gıda sanayi firmaları için olumlu olduğu görülmektedir. Ancak Şekil 4'te de yer aldığı üzere ele alınan firmaların az da olsa bir kısmının önemli düzeyde karlarında bir azalması ile karşılaştığı görülmektedir.



Kaynak: Thomson Reuters (2021) verilerine dayalı olarak yazar tarafından hesaplanmıştır. ROA net faaliyet karı/ toplam varlıklar olarak hesaplanmıştır. Kırmızı dikey çizgi, COVID-19 dönemini ifade etmektedir.

Şekil 4. Firma Performansı Göstergesi IV: ROA'nın COVID-19 öncesi ve COVID-19 sırasında firmalar arasındaki dağılımı

Tablo 1. Firma Performansına Ait Welch T Testi Sonuçları

Gösterge	COVID-19 Öncesi			COVID-19 Dönemi		
	Gıda sektörü firmaları	Diğer firmalar	T Test sonucu/ Anlamlı Bir Fark var mı?	Gıda sektörü firmaları	Diğer firmalar	T Test sonucu/ Anlamlı Bir Fark var mı?
Gs	0.10 (0.43) N=31	-0.01 (0.69) N=257	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmiştir. ($p>0.05$)	0.03 (0.65) N=43	0.03 (0.83) N=360	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmiştir. ($p>0.05$)
Gvarlık	0.05 (0.14) N=80	0.03 (0.15) N=576	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmiştir. ($p>0.05$)	0.08 (0.13) N=110	0.06 (0.17) N=753	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmiştir. ($p>0.05$)
Q	1.10 (0.27) N=87	1.11 (0.29) N=647	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmiştir. ($p>0.05$)	1.39 (0.34) N=58	1.36 (0.32) N=450	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmiştir. ($p>0.05$)
ROA	0.01 (0.06) N=102	0.01 (0.04) N=723	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmiştir. ($p>0.05$)	0.02 (0.03) N=110	0.02 (0.03) N=758	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmiştir. ($p>0.05$)

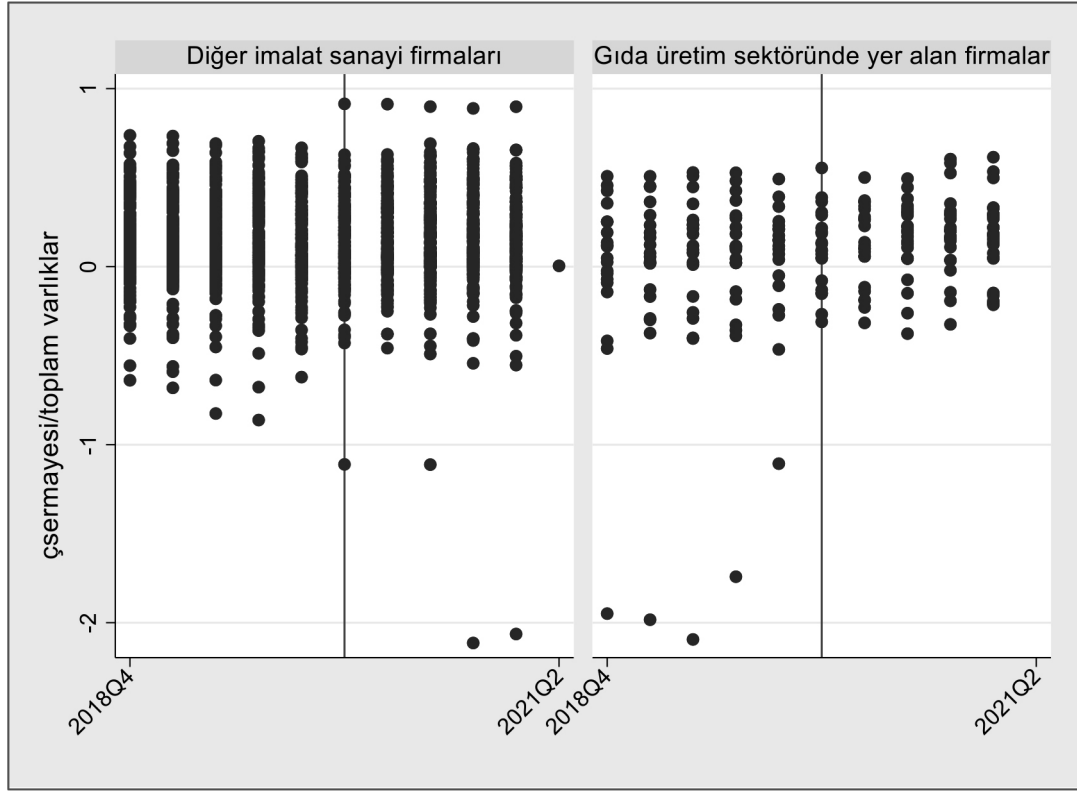
Not: Tabloda Welch T Testi'ne ilişkin COVID-19 öncesi ve sonrası dönemde gıda sanayi firmaları ve diğer firmalar arasında anlamlı farklılaşmaya ilişkin istatistikler ve hipotezler yer almaktadır. İki farklı grup arasındaki fark olmadığına dair kabul edilmeyen hipotezler kalın harflerle belirtilmiştir.

Tablo 1'de yer alan T test sonuçlarına göre COVID-19 öncesi ve COVID-19 döneminde firma büyümesi anlamında gıda sanayi firmaları ve diğer imalat firmaları arasında herhangi bir anlamlı fark bulunmamaktadır. Aynı zamanda T Test sonuçları, aktif karlılığının COVID-19 öncesi ve COVID-19 döneminde gıda sanayisinde yer alan firmalar ve diğer imalat firmaları açısından anlamlı bir farklılaşma olmadığını ifade etmektedir. Tablo 1'de yer alan Tobin Q oranına ait T test sonuçlarına göre COVID-19 döneminde gıda sanayi firmalarına ait önemli düzeyde bir artış olduğu görülse de (ortalama Tobin Q oranının 1.10'dan 1.39'a), gıda sanayi firmaları ile diğer imalat sanayi firmaları arasında anlamlı bir farklılaşmanın COVID-19 öncesi ve COVID-19 döneminde bulunmadığı görülmektedir.

5. KISA VADELİ LİKİDİTEYE DAYALI FİRMA PERFORMANSI GÖSTERGELERİ

5.1.1. Çalışma Sermayesi

COVID-19'un kısa vadeli ve oldukça ani bir şok olduğu varsayımı altında firmaların finansal kırılganlığı açısından çalışma sermayesinin rolü oldukça önemlidir. Çalışma sermayesi, kısa vadeli likidite anlamında oldukça önemli bir finansal faktördür (bkz. Banos-Caballero vd., 2010). Özellikle makroekonomik faktörlerin çalışma sermayesi üzerine olan etkisi oldukça önemlidir (bkz. Doruk ve Ergün, 2019).



Kaynak: Thomson Reuters (2021) verilerine dayalı olarak yazar tarafından hesaplanmıştır. X ekseninde yer alan numaralar, firmaları ifade etmektedir.

Şekil 5. Çalışma Sermayesi/Toplam Varlıklar oranının COVID-19 öncesi ve COVID-19 dönemindeki gelişimi

Şekil 5'te ise önemli bir kısa vadeli likidite göstergesi olan çalışma sermayesinin toplam varlıklara oranı (sağ ekseninde yer alan çşermayesi/toplam varlıklar), COVID-19 öncesi ve COVID-19 döneminde gıda sanayi ve diğer imalat sanayi sektörleri ile karşılaştırmalı olarak yer almaktadır. Çalışma sermayesinin COVID-19 döneminde COVID-19 öncesi döneme göre diğer imalat sanayi firmalarında ve gıda sanayi firmaları açısından bir farklılaşmadığı bulunmadığı görülmektedir.

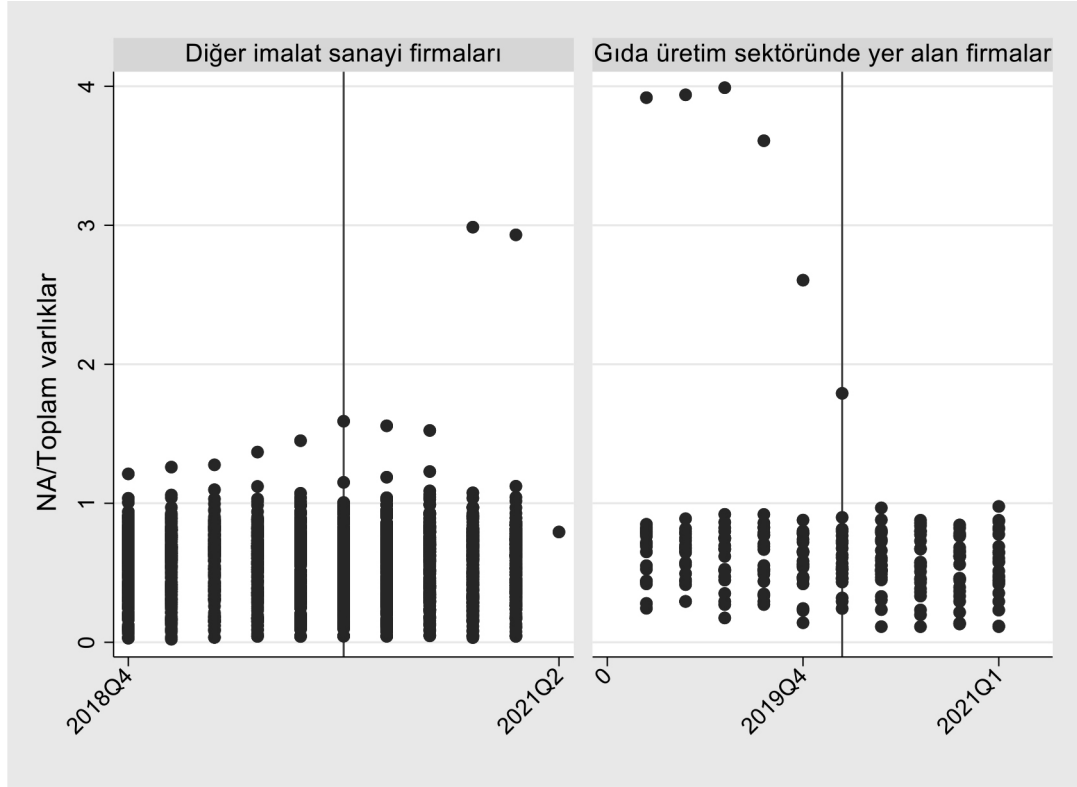
Tablo 2. Çalışma Sermayesi, Maliyetler ve Nakit Akışlarına Yönelik Welch T Test Sonuçları

Rasyo	COVID-19 Öncesi			COVID-19 Dönemi		
	Gıda sektörü firmaları	Diğer firmalar	T Test sonucu/ Anlamlı Bir Fark var mı?	Gıda sektörü firmaları	Diğer firmalar	T Test sonucu/ Anlamlı Bir Fark var mı?
ÇSERMAYESİ/ TOPLAM VARLIKLAR	0.01 (0.12) N=103	0.14 (0.18) N=724	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmemiştir. (p<0.05)	0.15 (0.12) N=115	0.14 (0.18) N=765	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmiştir. (p>0.05)
NA/ TOPLAM VARLIKLAR	0.74 (0.68) N=103	0.56 (1748.94) N=724	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmemiştir. (p<0.05)	0.56 (0.23) N=115	0.57 (0.27) N=765	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmiştir. (p>0.05)
SMM/TOPLAM VARLIKLAR	0.24 (0.12) N=102	0.17 (0.18) N=716	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmemiştir. (p<0.05)	0.19 (0.13) N=111	0.17 (0.13) N=750	Fark olmadığına dair hipotez kabul edilmemiştir. (p<0.05)

Not: Tabloda Welch T Testi'ne ilişkin COVID-19 öncesi ve sonrası dönemde gıda sanayi firmaları ve diğer firmalar arasında anlamlı farklılaşmaya ilişkin istatistikler ve hipotezler yer almaktadır. İki farklı grup arasındaki fark olmadığına dair kabul edilmeyen hipotezler kalın harflerle belirtilmiştir.

5.1.2. Nakit Akışları

Bu çalışmada faaliyetlerden kaynaklı nakit akışları ele alınarak, COVID-19 öncesi ve COVID-19 döneminde genel nakit akış durumu karşılaştırmalı olarak ele alınmaktadır. Nakit akışları, firmaların içsel finansman üretebilme kapasitesi olarak ele alınmaktadır (bkz. Fazzari vd., 1988). Bu çerçevede firmaların likit kalması da COVID-19 döneminde oldukça önemli bir husustur. Nakit akış tablosundan elde edilen faaliyetlerden kaynaklı nakit akışlarına ilişkin COVID-19 öncesi ve COVID-19 sırasındaki durum Şekil 9'da yer almaktadır.



Kaynak: Thomson Reuters (2021) verilerine dayalı olarak yazar tarafından hesaplanmıştır. X ekseninde yer alan numaralar, firmaları ifade etmektedir.

Şekil 6. Faaliyetlerden Kaynaklı Nakit Akışları/Toplam Varlıklar oranının COVID-19 öncesi ve COVID-19 dönemlerindeki gelişimi

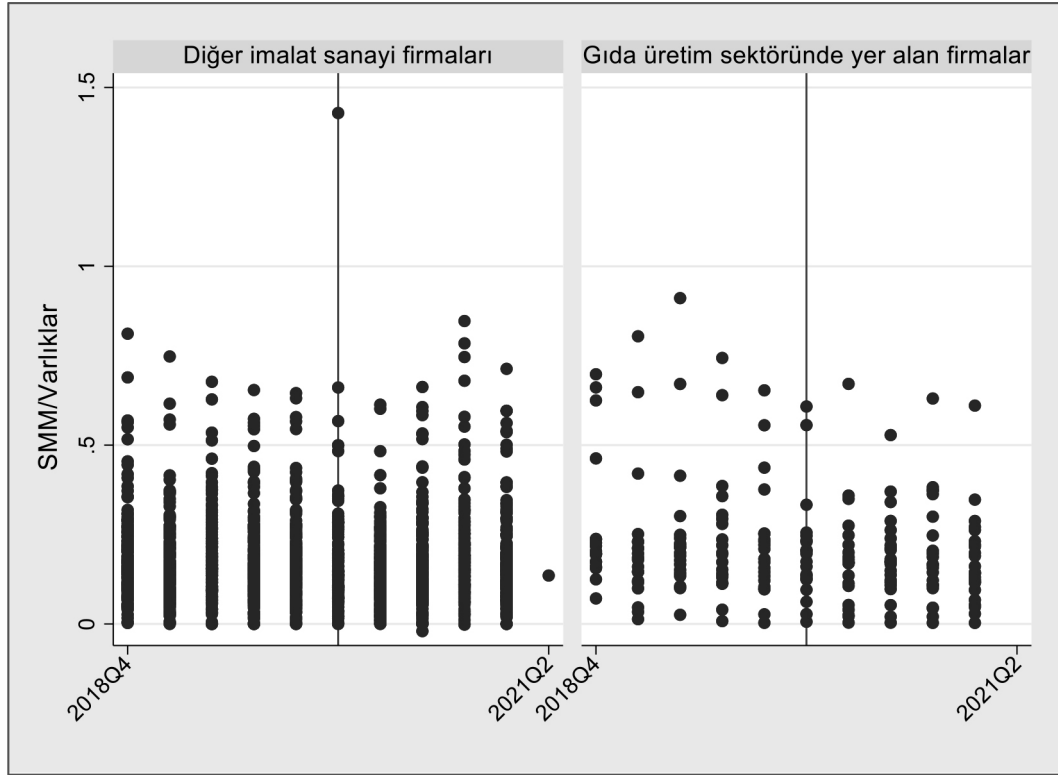
Şekil 6'da faaliyetlerden kaynaklı nakit akışlarının toplam varlıklara oranının (sağ ekseninde yer alan NA/Toplam varlıklar) gıda firmaları ve diğer firmalar açısından COVID-19 dönemi öncesi ve COVID-19 dönemindeki genel seyri yer almaktadır. COVID-19 döneminde gıda sektöründe yer alan firmaların bu dönemde nakit akışlarının COVID-19 öncesi döneme göre arttığı ancak diğer imalat sanayi firmalarına göre olarak nakit akışlarının azaldığı görülmektedir.

Tablo 2'de faaliyetlerden kaynaklı nakit akışlarının COVID-19 öncesinde gıda firmaları ve diğer firmalar arasında farklılaştığı görülmektedir. COVID-19 döneminde ise faaliyetlerden kaynaklı nakit akışlarının gıda dışı imalat sanayi firmaları için arttığı görülmektedir. Gıda firmaları açısından ise nakit akışlarının COVID-19 döneminde azaldığı ve her iki grup arasındaki bu dönemde COVID-19 dönemi öncesinde var olan anlamlı farklılaşmanın ortadan kalktığı görülmektedir.

5.1.3. Satılan Malın Maliyeti

Finansal performansın COVID-19 döneminde daha iyi anlaşılması açısından maliyetler kalemi, bu çalışmada analizlere eklenmiştir. Özellikle COVID-19 döneminde tedarik zincirlerinde yaşanan sorunlar,

döviz kurundaki hareketliliğin gıda firmalarının finansal performansı üzerine olan etkisinin bu çalışmada satılan malın maliyeti kalemi üzerinden incelenmesini gerektirmektedir. Satılan malın maliyeti kalemi, gıda firmalarının finansal performansının maliyetler kanalıyla daha iyi ele alınmasına olanak tanımaktadır.



Kaynak: Thomson Reuters (2021) verilerine dayalı olarak yazar tarafından hesaplanmıştır. SMM: Satılan Malın Maliyetini ifade etmektedir.

Şekil 7. Satılan Malın Maliyeti/Toplam Varlıkların COVID-19 öncesi ve COVID-19 döneminde firmalar arasındaki dağılımı

Şekil 7'de gıda firmaları arasında satılan malın maliyetinin toplam varlıklara oranının (sağ ekseninde yer alan SMM/Varlıklar) COVID-19 dönemi öncesinde ve COVID-19 döneminde değiştiği görülmektedir. Tablo 2'de yer alan Welch T testi sonuçlarına göre diğer imalat sanayi firmaları ile gıda firmaları arasındaki satılan malın maliyeti açısından anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir.

Welch T Testi sonuçlarına göre COVID-19 öncesi ve COVID-19 döneminde gıda firmaları ve diğer imalat sanayi firmaları için satılan malın maliyeti kalemi açısından istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu görülmektedir.

6. SONUÇ

Dünya genelinde gıda sektörü, özellikle hammadde başta olmak üzere COVID-19 döneminde önemli tedarik zinciri sıkıntıları yaşamıştır. COVID-19'un yüksek bulaşma hızı nedeniyle insan hareketliliği kısıtlanması ve karantina politikaları nedeniyle gıda sektörü oldukça önemli sorunlar yaşamıştır. Bu çalışmada da gıda imalat sanayisinde yer alan firmalar ile diğer imalat sanayi firmalarının firma performansı karşılaştırmalı olarak analiz edilmektedir. COVID-19 öncesi ve COVID-19 dönemi ele alınarak grafikler ve Welch T test analizi vasıtasıyla gıda firmalarının firma performansı diğer imalat sanayi firmaları ile karşılaştırmalı olarak ele alınmaktadır.

Firma performansı anlamında gıda firmalarının satışların büyümesi vasıtasıyla ölçülen firma büyümesinin COVID-19 döneminde bir azalma içerisinde olduğu görülmektedir. Varlık büyümesi, ROA ve Tobin Q vasıtasıyla ölçülen firma performansının ise gıda sanayi firmalarının COVID-19 döneminde daha olumlu bir seyir izlediği görülse de diğer imalat sanayi firmaları ile hem COVID-19 öncesi ve COVID-19 döneminde anlamlı bir farklılaşma tespit edilmemiştir. Maliyetler anlamında ise satılan malın maliyetinin toplam aktiflere oranının gıda firmaları açısından COVID-19 döneminde azaldığı görülürken, diğer firmalar için ise sabit kaldığı görülmektedir.

Gıda firmalarının çalışma sermayesinin ve kısa vadeli likidite politikalarının COVID-19 dönemi öncesinde COVID-19 dönemine göreli olarak daha az olduğu ancak COVID-19 döneminde çalışma sermayesi artışı ile diğer firmalar ile olan farklılaşmanın ortadan kaybolduğu görülmektedir. Faaliyetlerden kaynaklı nakit akışlarının ise COVID-19 öncesi dönemde gıda firmaları ile diğer firmalar arasındaki farklılaşma mevcut olsa da faaliyetlerden kaynaklı nakit akışlarının COVID-19 döneminde imalat sanayi firmaları açısından arttığı ve bu iki grup arasındaki farklılaşmanın ortadan kalktığı görülmektedir.

COVID-19 dönemi finansal piyasalar ve reel sektör açısından önemli belirsizlikler içeren bir dönem olma özelliğindedir. Birçok firma COVID-19 döneminde önemli düzeyde belirsizlikler ile karşılaşmakta ve bu süreci farklı stratejiler ile kayıpsız atlattırma çalışmaktadır. Bu çerçevede COVID-19 döneminin firmalar için beklenmedik bir dönem olduğu varsayımı yapılmaktadır. COVID-19 ile birlikte özellikle karantina dönemlerinde talep artışının yaşandığı gıda sektörü bu çalışmada ele alınmaktadır. Bu çalışmada COVID-19 döneminin gıda sektörü açısından etkisi, finansal tablolar eşliğinde firma performansı, kısa ve uzun dönemli göstergeler vasıtasıyla diğer firmalar ile karşılaştırmalı olarak analiz edilmektedir. COVID-19 dönemi öncesindeki mevcut durumda karşılaştırmalı olarak ele alınarak, finansal rasyolarda ya da daha geniş anlamıyla firma davranışındaki farklılaşmalar karşılaştırma yapılan gruplar arasındaki eşit olmayan varyansı hesaba katan Welch T testi vasıtasıyla tespit edilmeye çalışılmıştır.

Elde edilen sonuçlar firma performansı anlamında gıda firmalarının diğer firmalar ile COVID-19 döneminde anlamlı bir farklılaşma içerisinde olmadığını gösterirken, çalışma sermayesinin ve nakit akışlarının COVID-19 döneminde arttığı görülmektedir.

Çalışmanın COVID-19 dönemi öncesi ve COVID-19 döneminde gıda firmalarının genel durumunu karşılaştırmalı olarak analiz etmesi ile Türkiye ekseni literatüre katkı sağlaması hedeflenmektedir. Çalışmanın önemli kısıtları arasında ele alınan dönemler içerisinde bazı firmalara ait üçer aylık finansal tablolarda bazı kalemlerin raporlanmaması nedeniyle eksiklerin mevcut olmasıdır. Dolayısıyla kullanılan

bazı tablolarda yer alan finansal rasyolardaki firma sayılarının eksik olduğu gör÷lmektedir. Çalışmada yer alan analizlerin bu kapsamda değeriendirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Aygün, M (2012). Firma performansı üzerinde çalışma sermayesinin etkisi: Türk imalat sektörü üzerine bir uygulama. *Ege Akademik Bakış*, 12(2), 215–223.
- Banos-Caballero, S.; Garcia-Teruel, P.J. ve Martinez-Solano, P. (2010). Working capital management in SMEs. *Accounting and Finance*, 50, 511–527
- Bharadwaj, A. S., S. G. Bharadwaj, ve Konsynski, B. R.(1999). Information technology effects on firm performance as measured by Tobin’s Q. *Management Science*, 45(7), 1008-24.
- Ceccagnoli, M. (2009). Appropriability, preemption, and firm performance. *Strategic Management Journal* 30(1), 81-98.
- Chung, K. H. ve Pruitt, S. W. (1994). A simple approximation of Tobin’s Q. *Financial Management*, 23(3), 70-74. <https://doi.org/10.2307/3665623>
- Delmar, F., Davidsson, P., ve Gartner, W. B. (2003). Arriving at the high-growth firm. *Journal of Business Venturing*, 18(2), 189-216.
- Fazzari, S., Hubbard, G., ve Petersen, B. (1988). Financing constraints and corporate investment. *Brookings Papers on Economic Activity* 1, 141–195.
- Guariglia, A., Liu, X. ve Song, L. (2011). Internal finance and growth: microeconomic evidence on Chinese firms. *Journal of Development Economics*, 96(1), 79-94.
- Kocaman, M., Altemur, N., Aldemir, S. ve Karaca, S.S. (2016). Ekonomik kârlılığı etkileyen faktörler: ISO 500 sanayi işletmeleri uygulaması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(35), 320-332.
- Korkmaz, Ö ve Karaca, S.S. (2014). Üretim işletmelerinde firma kârlılığının finansal belirleyicileri ve BİST imalat sanayi. *Ege Akademik Bakış*, 14(1), 21–29.
- Lee, S. H., ve M. Makhija. (2009). Flexibility in Internationalization: Is It Valuable During an Economic Crisis?. *Strategic Management Journal* 30 (5): 537-55.
- WHO (2020). Novel coronavirus situation report 7.
- Sleuwaegen, L. ve Goedhuys, M. (2002). Growth of firms in developing countries, evidence from Cote d’Ivoire. *Journal of Development Economics*, 68(1), 117-135.

TÜRKİYE’DEKİ ÜNİVERSİTELERİN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ÇALIŞMALARININ İNCELENMESİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 26.01.2022
Makale Kabul Tarihi : 11.03.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1063261

Prof. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ*

Doç. Dr. Ahmet TANÇ**

Öğr. Gör. Dilek ÇARDAK***

Arş. Gör. Dr. İbrahim YAĞLI****

Bibliyografik Bilgiler

Güngör Tanç, Ş, Tanç, A, Çardak, D. & Yağlı, İ. (2022). “Türkiye’deki üniversitelerin sürdürülebilirlik çalışmalarının incelenmesi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 66, Sayfa : 83-100)
<https://doi.org/10.55322/mbakis.1063261>

ÖZ

Sürdürülebilir kalkınma yaratmak için işletmelerin yanı sıra üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine önem vermesi ve bu faaliyetlerin yaygınlaşması için birtakım çalışmalar yapması gerekmektedir. Bu bağlamda çalışmanın amacı; Türkiye’deki üniversitelerin mevcut durumunun ortaya konulması ve sürdürülebilirlik çalışmalarına vermesi gereken önem konusunda bir farkındalık yaratmaktır. Çalışmanın kapsamını Türkiye’de yer alan devlet ve vakıf üniversiteleri olmak üzere toplam 207 üniversite oluşturmaktadır. Çalışmadaki veriler üniversitelerin kurumsal web sayfaları incelenerek elde edilmiştir. Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara göre aslında üniversitelerin büyük bir çoğunluğunun genellikle çevresel sürdürülebilirliğin, sıfır atık ve yeşil kampüs başlıkları gibi, tek bir unsuruna odaklanarak sürdürülebilirliğe ilişkin faaliyetler yürüttükleri tespit edilmiştir. Bu yüzden üniversitelerin, sürdürülebilirlik çalışmalarına bütüncül bir bakış açısıyla yaklaşan raporlama anlayışı

* Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, sgungor@nevsehir.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0675-2479

** Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, atanc@nevsehir.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4119-8207

*** Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Gülşehir Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Lojistik Programı, dilekcardak@nevsehir.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8561-9467

**** Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ibrahimyagli@nevsehir.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8985-0172

konusunda yetersiz oldukları görülmüştür. Ayrıca çalışma bulgularına göre devlet üniversitelerinin vakıf üniversitelerine göre sürdürülebilirlik çalışmaları açısından daha çok faaliyet gösterdikleri de tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Raporları, Üniversiteler.

Jel Sınıflandırması: M40, M41, I23

INVESTIGATION OF SUSTAINABILITY ACTIONS OF UNIVERSITIES IN TÜRKİYE

ABSTRACT

In order to create sustainable development, universities, as well as businesses, should attach importance to sustainability activities and do some work to spread these activities. In this context, the aim of the study is; it is to raise awareness about the importance that universities in Türkiye should give to sustainability studies by revealing the current situation. The sample of the study consists of 207 universities in total, including state and foundation universities in Türkiye. In this study the data were obtained by examining the official websites of universities. According to the findings obtained because of the study, it has been determined that the majority of universities generally carry out activities related to sustainability by focusing on a single element of environmental sustainability, such as zero waste and green campus titles. However, it has been observed that universities are insufficient in reporting that approaches sustainability studies with a holistic perspective. In addition, according to the study findings, it has been determined that state universities are more active in terms of sustainability studies than foundation universities.

Keywords: Sustainability, Sustainability Reports, University.

Jel Classification: M40, M41, I23

1. GİRİŞ

Sürdürülebilirlik kavramı “bir işletmenin doğrudan ve dolaylı paydaşlarının (hissedarlar, çalışanlar, müşteriler, baskı grupları, topluluklar vb. gibi) ihtiyaçlarını, gelecekteki paydaşların ihtiyaçlarını karşılama yeteneğinden ödün vermeden karşılamak” olarak tanımlanmıştır (Dyllick ve Hockerts, 2002).

Sürdürülebilirliğin birden fazla tanımı vardır, ancak Brundtland Raporunda tanımlanan sürdürülebilir kalkınma fikri “gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama yeteneğinden ödün vermeden bugünün ihtiyaçlarını karşılayan kalkınma” şeklinde tanımlanmıştır ve yaygın olarak bu tanım kullanılmaktadır (Adams vd., 2018). Sürdürülebilirlik çalışmaları zaman içerisinde işletmelerin tüm alt sistemlerinde ve paydaşlarıyla ilişkilerinde yer alan çevresel, sosyal ve ekonomik boyutları içerecek şekilde gelişim göstermiştir (Hernandez vd., 2021).

Kurumların, sürdürülebilirlikle ilgili gerçekleştirdikleri faaliyetlerinin geçmiş nesillerden bizlere miras kalan çevrenin yaşanabilir ve en az seviyede kirletilmiş olarak gelecek nesillere bırakılmasında önemli bir payı vardır. İşletmeler sürdürülebilir olmak için çevresel, sosyal ve ekonomik faaliyetler gerçekleştirmektedir. İşletmelerin faaliyetleri sırasında çevreye olan etkilerinin denetlenmesi, raporlanması ve toplumun bu raporları değerlendirerek işletmelere olan yaklaşımlarını belirlemesi önemli bir konudur (Tanç ve Gümrah, 2015). İşletmeler sürdürülebilirlikle ilgili faaliyetlerini raporlayarak ilgili kullanıcıların bilgisine sunmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlarında standartlaşmayı sağlamak amacıyla 1997 yılında Küresel Raporlama Enstitüsü (Global Reporting Initiative-GRI) kurulmuştur. GRI işletmelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerinin raporlanması için dünya çapında genel kabul görmüş raporlama standartları geliştirmiştir.

Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi, sürdürülebilir kalkınma raporlarını “iç ve dış menfaat sahiplerine çevresel, sosyal ve ekonomik boyutlara ilişkin kurumsal konum ve etkinliklerin bir resmini sunmak için şirketler tarafından hazırlanan halka açık raporlar” şeklinde tanımlamaktadır. GRI, kuruluşlara sürdürülebilirlik raporlarında yer alması gereken bilgilerin niteliği, sınırı, bilginin nasıl yer alması gerektiği, bilginin nasıl elde edileceği gibi konularda bir yol haritası çizmektedir (Gümrah ve Güngör Tanç, 2018). Sürdürülebilirliğin raporlanması yoluyla bir kuruluş, insanlar ve gezegen üzerindeki etkilerini anlayabilir ve bu etkileri daha iyi yönetebilir. Riskleri belirleyip azaltabilir, yeni fırsatları yakalayabilir ve daha sürdürülebilir bir dünyada sorumlu, güvenilir bir kuruluş olma yolunda harekete geçebilir. GRI Standartları, kuruluşların insan hakları da dahil olmak üzere ekonomi, çevre ve toplum üzerindeki dış etkilerini anlamalarına yardımcı olur. Bunun sonucunda işletmelerin hesap verebilirliği artarak, sürdürülebilir kalkınmaya olan katkıları ile de şeffaflığın sağlanmasına daha fazla yardımcı olunabilir (www.globalreporting.org, 2021).

Sürdürülebilir kalkınmanın yaratılmasında eğitimin, özellikle yükseköğretimin liderlik rolü geniş çapta kabul görmüştür (Ramísio vd., 2019). Bu durum günümüz üniversitelerinin birçoğunun büyüklük ve nüfus olarak küçük şehirlere benzemeleri nedeniyle ekonomi, toplum ve çevre üzerinde önemli bir etkiye sahip olmasından kaynaklanmaktadır (Avila vd., 2017). Üniversiteler bölgesel ekonomik büyümenin itici gücü olarak stratejik bir role sahiptir (Fuster vd., 2019). Üniversiteler, mevcut ve gelecekteki karar vericileri eğiterek “toplumun değerlerinin şekillendiricileri” olarak hareket etmektedir (Godemann vd., 2014). Üniversiteler bir yandan sürdürülebilir kalkınma yaratmak için gereken değerleri ve bilgiyi topluma yaymak amacıyla ahlaki bir sorumluluk taşıırken; öte yandan sürdürülebilir ilkeleri gerçeğe dönüştürmek yönünde optimum çözüm üretilmesine katkıda bulunurlar (Giovanelli vd., 2021). Sürdürülebilirliğin üniversitelerdeki önemi, yükseköğretim kurumları ve sürdürülebilirlik konusunda geliştirilen çok sayıda ulusal ve uluslararası bildiri tarafından da doğrulanmaktadır. “BM Gündemi 2030” ve UNESCO girişimi “Sürdürülebilir Kalkınma için Eğitim”, üniversitelerin daha sürdürülebilir bir toplum inşa etmedeki ve sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmadaki görev ve sorumluluklarının önemli bir etken olduğunu vurgulamıştır (Fissi vd., 2021).

“Sürdürülebilir üniversite”, çevresel, sosyal ve ekonomik olarak yeşil uygulamalar açısından yönetilen ve toplumun sürdürülebilir yaşam tarzlarına geçişini destekleyecek şekilde öğretim, araştırma ve topluluk katılımı işlevini yerine getiren bir yükseköğretim kurumu olarak tanımlanabilir (Velazquez vd., 2006). Yükseköğretimde sürdürülebilirlik faaliyetlerine bakıldığında; üniversitelerin 1972’de İnsan

Çevresine İlişkin Stockholm Bildirgesi ve daha sonra üniversite yöneticilerinin ilk beyanı olan Talloires Deklarasyonu ile başlayan sürdürülebilirlik bildirelerine en erken imza atanlar arasında olduğu görülmektedir (Wright, 2002).

Üniversiteler toplumun sürdürülebilir kalkınmasını; çalışmalarının ekonomi, toplum ve çevre üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmak amacıyla müfredat ve araştırma programlarında yer alan sürdürülebilirlik faaliyetlerini uygulayarak ve teşvik ederek iki farklı şekilde destek sunabilir. Gelecek nesillerin (geleceğin liderleri ve politika yapıcılarını dahil) eğitiminden sorumlu olan üniversiteler, öğrencilerin çevresel ve sosyal konularda farkındalıklarını artırma gücüne sahiptir. Üniversiteler, araştırma faaliyetlerinin olması nedeniyle, sürdürülebilir kalkınma açısından çok önemli bir bilgi kaynağıdır. Bu nedenle üniversiteler araştırma faaliyetleriyle, sürdürülebilirlik konusunu sadece bir akademik çalışma alanı olarak değil, aynı zamanda daha yeşil bir dünya ihtiyacına katkı sağlama aracı olarak görülmeli ve her türlü alanda (biyoloji, kimya, ekonomi, siyaset bilimi, vb.) sürdürülebilirlikle ilgili tüm araştırmaları desteklemelidir (Fissi vd., 2021).

Son yıllarda, pek çok üniversite kendilerini sürdürülebilirlik göstergeleri içerisinde yer alan ilkeler ile uyumlu hale getirmeye çalışmaktadır. Dünya çapında birçok üniversite internet üzerinden sürdürülebilirlik raporları veya çevresel, sosyal ve ekonomik faaliyetler gibi sürdürülebilirlikle yakından ilgili bilgileri yayınlamaya başlamıştır. Bu tür bilgiler, üniversitelerin sürdürülebilir kalkınmasında çeşitli paydaşların etkileşimini ve denetimini teşvik etmeye yardımcı olmaktadır (Bice ve Coates, 2016).

Lozano vd., (2013) sürdürülebilirlik faaliyetlerinin üniversitelere entegre edilebilmesi için gereken bazı temel unsurları belirlemiştir. Bu unsurlar:

- Diğer üniversitelerle iş birliği,
- Disiplinler arası çalışmaların geliştirilmesi,
- Sürdürülebilirliği kurumsal çerçevenin temel bir parçası haline getirme,
- Kampüs içi yaşam deneyimleri oluşturma,
- Eğitimcileri eğitmek programlarını oluşturma ve teşvik etmektir.

Üniversiteler sürdürülebilirlik ilkelerinin entegrasyonunu gerçekleştirirken faaliyetlerinin ekonomi, toplum ve çevre üzerindeki olumsuz etkilerini azaltma konusunda genellikle aşağıdaki alanlara odaklanmıştır (Leal Filho vd., 2019):

- Binaların sürdürülebilirlik kriterlerine (enerji verimliliği, yenilenebilir enerji kullanımı, toksik olmayan ve sürdürülebilir malzeme kullanımı vb.) uygun olarak planlanması, inşası, bakımı, onarımı ve yıkımını ifade eden yeşil bina,
- Ofis atıklarının (kâğıt, klasörler, kartuşlar), mobilyaların (masalar, sandalyeler), laboratuvar veya klinik atıklarının (kimyasallar, ekipman, atık su), kafeteryalardan gelen gıda atıklarının toplanmasını, taşınmasını ve arıtılmasını (geri dönüşüm veya bertaraf) içeren atık yönetimi,

- Özellikle çevreye verilen zararı en aza indirerek yalnızca kuruluş (yani üniversite) için değil aynı zamanda toplum ve ekonomi için de fayda sağlayacak şekilde yeşil kamu ihale yönergelerine uygun olarak mal ve hizmetlerin satın alınmasını ifade eden sürdürülebilir satın alma,
- Hem personellerin işe geliş gidişlerinin hem de öğrencilerin okula geliş gidişlerinin daha ucuz ve çevresel açıdan daha sürdürülebilir olmasını sağlamak (örneğin, bisiklet, elektrikli araçlar, toplu taşıma ve araba paylaşımını teşvik etmek) aynı zamanda engelliler için erişilebilirliği de sağlamak amacıyla sürdürülebilir hareketlilik.

Üniversitelerde sürdürülebilirliğin kavramsallaştırılması ve sürdürülebilir bir üniversite için değişimi sağlayacak bir model oluşturulması, stratejik faaliyetten operasyonel faaliyete geçen dört aşamalı bir süreçten meydana gelmektedir (Adams vd., 2018):

Birinci aşama: Üniversite için bir sürdürülebilirlik vizyonu geliştirmek,

İkinci aşama: Gelecekteki eylemler için misyon geliştirmek,

Üçüncü aşama: Politikaların, hedeflerin ve amaçların belirlenmesi için bir sürdürülebilirlik komitesi oluşturmak,

Dördüncü aşama: Eğitim, araştırma, sosyal yardım ve ortaklık ile kampüs sürdürülebilirliği dahil olmak üzere dört faaliyet alanında sürdürülebilirlik stratejileri geliştirmektir.

Bununla birlikte, üniversitelerin yeşil uygulamaları hayata geçirmeye çalıştıklarında karşılaştıkları bazı engeller de vardır. Üniversiteler farklı alanlarda sürdürülebilirliğin uygulanmasını hangi faktörlerin engellediğini anlamak için çeşitli araştırmalar yapmıştır. Sürdürülebilirlik faaliyetlerinin başarısını engelleyen faktörler arasında şunlar belirlenmiştir (Velazquez vd., 2006):

- Üniversite topluluklarında farkındalık, ilgi ve katılım eksikliği,
- Finansal kaynakların yetersizliği,
- Üniversite yöneticilerinden destek eksikliği,
- Sürdürülebilirliği teşvik etmeye ayrılan zamanın eksikliği,
- Erişilebilir ve güvenilir veri eksikliği,
- Eğitim, iletişim ve bilgi kanallarının eksikliği,
- Değişime direnç,
- Performans göstergelerinin eksikliğidir.

Üniversiteler, artan sayıda sürdürülebilirlik faaliyetlerine rağmen toplumun daha sürdürülebilir olmasına yardımcı olmak için hala işletmelerin gerisinde kalmaktadırlar. Üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerini geliştirmesi ve bu konuda öncü hale gelmesi için sürdürülebilirlikle ilgili temel unsurlar ve bu unsurlar arasındaki ilişkiler hakkında, hangi sürdürülebilirlik faaliyetlerinin stratejik olarak üniver-

site faaliyetlerine dahil edilebileceği konusunda daha fazla araştırma yapma ihtiyacı vardır (Giovanelli vd., 2021).

Son yıllarda üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerinin puanlanarak sıralanması popüler hale gelmiş bir uygulamadır. 2010 yılında Endonezya Üniversitesi tarafından, dünyadaki tüm üniversitelerin yeşil kampüs ve sürdürülebilirlik ile ilgili mevcut durumlarını ve politikalarını ortaya koyan GreenMetric adında bir ölçüm sistemi geliştirilmiştir (greenmetric.ui.ac.id, 2021). Bu ölçüm sistemi ölçümlemeyi sürdürülebilirliğin boyutlarından biri olan çevresel boyutla sınırlı olarak gerçekleştirmektedir.

GreenMetric Dünya üniversitelerinin sürdürülebilir davranışlarının küresel bir sıralamasını yapmaya yönelik ilk girişimdir. GreenMetric hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerdeki üniversitelere uygun olacak şekilde tasarlanmıştır. Çoğunlukla çevrimiçi ve açık erişim sistemi kullanılarak yönetilen GreenMetric, birçok üniversite tarafından dünya sıralamasındaki yerini görmek için kullanılmaktadır. GreenMetric Dünya üniversitelerinin sıralamasında, ilgili üniversiteler tarafından sağlanan, çevreci ve sürdürülebilir bir üniversite imajı ve bu imaja bağlılığını gösteren bilgilere dayalı olarak belirlenen; çevre-altyapı, enerji-iklim değişikliği, atık, su ve ulaşım olmak üzere beş ana kriter belirlemiştir (Suwartha ve Sari, 2013).

GRI raporlama çerçevesinin üniversiteler açısından kullanılabilirliği incelendiğinde ise, GRI raporlama çerçevesinin bir kurumun sürdürülebilirlik faaliyetlerini raporlaması için genel uygulanabilirliğe sahip olduğu dünya çapında kabul edilmektedir (Brown, 2011). Bununla birlikte GRI'nin genel ve sektöre özgü içeriğe sahip olduğu görülmektedir. GRI raporlama standartları kapsamında petrol ve gaz, kömür, tarım, su ürünleri ve balıkçılık ile madencilik sektörleri için özel standartlar sunulmasına rağmen yükseköğretim kurumlarına özel henüz bir raporlama standardı geliştirilmemiştir. Söz konusu husus, üniversitelerin sürdürülebilirlik raporları hazırlanırken GRI standartlarından yeterince faydalanmamasına neden olmaktadır (Bonatxea vd., 2021).

Bu kavramsal bilgiler ışığında çalışmanın amacı kapsamında Türkiye'deki üniversitelerin sürdürülebilirlik ile ilgili yürüttükleri faaliyetler incelenip, mevcut durum ortaya konularak, neler yaptıkları hususunda bilgiler elde edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda öncelikle dünya genelinde üniversitelerin sürdürülebilirlikle ilgili gerçekleştirdikleri çalışmalara aşağıdaki literatür taraması kısmında yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Son on yılda etkilerini artıran iklim değişikliği, küresel ısınma, hava ve çevre kirliliği vb. çevresel sorunlar sürdürülebilirlik kavramını her zamankinden daha önemli hale getirmiştir. Bunun bir sonucu olarak hem iş dünyası hem de akademik dünya konuya daha fazla önem atfetmiştir. İş dünyasında sürdürülebilir ekonomik büyüme için gerekli dönüşümlerin nasıl yapılacağı, finansman kaynaklarının nerelerden sağlanacağı tartışılırken, akademik tarafta sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması, sürdürülebilirlik ve performans ilişkisi gibi konular ele alınmaktadır. Bu çalışma, yükseköğretim kurumlarının sürdürülebilirlik faaliyetlerine odaklanmaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın bu bölümünde üniversitelerdeki sürdürülebilirlik faaliyetlerini inceleyen yerli ve yabancı çalışmalar analiz edilmiştir. Bu çalışmalardan önemli bir bölümü Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1: Üniversitelerdeki Sürdürülebilirlik Faaliyetlerini İnceleyen Akademik Çalışmalar

Yazar ve Çalışma Başlığı	Çalışmanın Amacı	Yöntem	Bulgular
Lozano (2006) A Tool for a Graphical Assessment of Sustainability in Universities (GASU)	Bu çalışmanın amacı akademik kurumların sürdürülebilirlik çalışmalarını değerlendirmek ve raporlamak için geliştirilmiş farklı araçlar arasında bir karşılaştırma yapmak ve GRI'de değişiklik yaparak üniversitelerde kullanılmak üzere tasarlanan yeni bir araç geliştirmektir.	Yazar tarafından geliştirilen, GRI'nin değiştirilmesiyle elde edilen sayısız göstergeye yoğun bir grafiksel genel bakış sunan Üniversitelerde Sürdürülebilirliğin Grafiksel Değerlendirmesi (GASU) adlı bir araç geliştirilmiştir.	GASU, üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerinin analizini kolaylaştırmak için tasarlanmıştır.
Disterheft vd., (2013) Sustainability Science and Education for Sustainable Development in Universities: A Way for Transition	Çalışma; sürdürülebilir kalkınmada eğitimin, bir üniversitenin sürdürülebilir olmasında nasıl bir rol oynayabileceğini araştırarak sürdürülebilir kalkınma alanına katkıda bulunmayı amaçlamaktadır.	Literatür taraması	Üniversitelerin sürdürülebilir kalkınmada, sürdürülebilirliği yaygınlaştırma ve somut uygulamaları hayata geçirme konusunda önemli çabaları olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte üniversitelerin sürdürülebilirlik konusunda ilerlemesine rağmen bütünsel bir uygulamanın olmadığı tespit edilmiştir.
Godemann vd., (2014) Higher Education and Sustainable Development Exploring Possibilities for Organisational Change	Bu çalışma yükseköğretim kurumlarının sürdürülebilir kalkınma hedefiyle nasıl ilişki kurabileceğine ilişkin mevcut araştırmaların durumunu incelemektedir.	Literatür taraması	Üniversitelerin sürdürülebilir kalkınmaya önemli katkıları olan duyarlı kuruluşlar olduğu tespit edilmiştir.
Lauder vd., (2014) Critical Review of A Global Campus Sustainability Ranking: Greenmetric	Çalışmada dünyada sürdürülebilirlik açısından üniversitelerin sıralanmasını sağlayan GreenMetric yönteminin eleştirel bir bakış açısıyla incelenmesi amaçlanmıştır.	Dünya üniversitelerinin sıralamasını gerçekleştiren GreenMetric yöntemi, Stars, GreenShip ve College Sürdürülebilirlik Rapor Kartı yöntemleriyle karşılaştırılmıştır.	Çalışma sonucunda GreenMetric, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde kampüs sürdürülebilirlik çabalarını değerlendirmek için pratik, giriş düzeyinde bir araç olarak tasarlanmıştır. Bununla birlikte, gelişen sürdürülebilirlik anlayışına katılım, yenilik yapmak ve diğer sınırlamaları ortadan kaldırmak için yöntemin geliştirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.
Dagiliūtė vd., (2018) Sustainability at Universities: Students' Perceptions From Green and Non-Green Universities	Bu çalışmada, Vytautas Magnus Üniversitesi (yeşil olmayan bir üniversite) ve Kaunas Teknoloji Üniversitesi'ndeki (yeşil bir üniversite) öğrencilerin sürdürülebilirliğe yönelik tutumlarını karşılaştırmak amaçlanmıştır.	Anket ve Regresyon analizi	Analiz sonuçları, kampüs sürdürülebilirliği ve çevresel bilgilerin öğrencilerin sürdürülebilirliğe katılımını önemli ölçüde etkilediğini göstermektedir.

Yazar ve Çalışma Başlığı	Çalışmanın Amacı	Yöntem	Bulgular
Shuqin vd., (2019) Assessing Sustainability on Chinese University Campuses: Development of A Campus Sustainability Evaluation System and Its Application with A Case Study	Çalışmanın amacı, Çin üniversitelerindeki sürdürülebilirlik performansını değerlendirmek ve karşılaştırmak için bir model geliştirmektir.	Vaka çalışması	Geliştirilen model bir pilot üniversitede uygulanmıştır. Sonuçlar sürdürülebilirlikle ilgili; yönetim ve organizasyon, enerji ve kaynak tasarrufu ve kampüs kültürü göstergelerine daha fazla dikkat edilmesi gerektiğini göstermektedir.
Amaral vd., (2020) A Review of Empirical Data of Sustainability Initiatives in University Campus Operations	Çalışmanın amacı, üniversite kampüslerinde uygulanan eylem ve girişimler hakkında yapılan akademik çalışmalar ile ilgili kapsamlı bir literatür taraması yapmaktır.	Literatür taraması	Çalışma sonuçları sürdürülebilirlikle ilgili stratejik programlardan ve eylemlerden yararlanmanın, yatırımları optimize etmeye yardımcı olacağı ve sürdürülebilir bir üniversite kampüsüne yönelik ilerlemelerin etkisini artıracağını öne sürmektedir. Ayrıca üniversitelerin sürdürülebilirlik çalışmalarını yaymak ve izlemek için entegre bir çerçeve oluşturma ihtiyacı olduğu belirtilmiştir.
Mohammadalizadehkorde ve Weaver (2020) Quantifying Potential Savings from Sustainable Energy Projects at A Large Public University: An Energy Efficiency Assessment for Texas State University	Çalışmasının amacı, Texas State Üniversitesi (TSU)'ndeki mevcut enerji tüketim seviyelerinin envanterini çıkarmak ve bu seviyelerin daha sürdürülebilir bir enerji teknolojisi ile nasıl değişebileceğini ortaya koymaktır.	Vaka çalışması	Çalışma bulgularına göre, TSU'nun seçilen sürdürülebilir enerji projelerini uygulayarak yıllık 15.391.436 kWh (yıllık enerji maliyetlerinin yüzde 17'si) elektrik tasarrufu sağlayabileceğini ve yıllık maliyetlerde 1.000.000 dolardan fazla tasarruf sağlayabileceğini, CO2 emisyonlarını 12.561,81 metrik ton azaltabileceği tespit edilmiştir.
Ertekin ve Çorbacı (2020) Sustainable Green Campuses	Çalışmada Greenmetric ölçüm sistemiyle Karabük üniversitesinin Greenmetric ölçüm sisteminde ne aşamada olduğu gösterilmesi amaçlanmıştır.	Vaka çalışması	Karabük üniversitesinde Greenmetric ölçümünde yerleşme ve altyapı, enerji ve iklim değişikliği, kirlilik, ulaşım ve eğitim açısından üniversite, 2014 yılında dünya sıralamasında 255. sırasındayken 2015'te 283. sıraya gerilemiştir. Bu gerilemenin doğal ve sosyal çevre açısından doğrudan ve dolaylı negatif etkileri ortaya çıkmıştır. Çevre kirliliğinde yaşanan artışın sosyal faaliyetlerden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Yazar ve Çalışma Başlığı	Çalışmanın Amacı	Yöntem	Bulgular
Yüksel (2020) Sustainability in Accounting Education Given by Turkey Higher Education Institutions	Bu çalışmada, Türkiye’de üniversitelerin muhasebe bölümü müfredatlarında sürdürülebilirliğe ilişkin derslerin varlığı, sayısı ve yoğunluğunun incelenmesi amaçlanmıştır.	İçerik analizi	Çalışmada, sürdürülebilirliğe ilişkin ders sayısının müfredatta bulunan toplam ders sayısının çok düşük bir yüzdesine sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Bulut (2021) Building A Sustainable University Campus in Turkey: The Case of Istanbul Sabahattin Zaim University	Bu çalışmanın amacı İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesinde yeşil alanların korunması, akademisyenlerin, öğrencilerin ve çalışanların doğal enerjiden faydalanması gibi sürdürülebilirliğin artırılmasıyla ilgili ne gibi faaliyetlerin yürütüldüğünü tespit etmektir.	Vaka çalışması	Çalışma sonucunda, üniversitenin çevresel ve kültürel sürdürülebilirliği amaçlayan bir vizyonu bulunduğu, üniversitede sosyal sorumluluk ve etik, finansal ve çevresel sürdürülebilirliğin geliştirilmesiyle ilgili eğitimler verildiği tespit edilmiştir.
Ugwu vd., (2020) Solid Waste Quantification and Characterization in University of Nigeria, Nsukka Campus, and Recommendations for Sustainable Management	Bu çalışmada, Nijerya üniversitesi, Nsukka kampüsünde üretilen atık miktarını belirlemek ve atıkların sürdürülebilir yönetimi için olası entegre katı atık yönetimi stratejileri önermek amaçlanmıştır.	Tek yönlü varyans analizi (ANOVA)	Elde edilen bulgulara göre, Nijerya üniversitesinde standart bir atık yönetimi politikası olmadığı ve atık yönetimine ilişkin engeller olduğu, atıktan enerjiye dönüşüm teknolojileri tanıtılırsa, üniversite günde yaklaşık 1,1 MWh elektrik üretebileceği tespit edilmiştir. Üretim kaynağında azaltma, geri dönüşüm, yeniden kullanım ve kompostlama için stratejik politika çerçevesi ve toplam Üniversite topluluğunun katılımının zorunlu olması gibi stratejiler tavsiye edilmiştir.
Hernandez vd., (2021) Holistic Integration of Sustainability at Universities: Evidences from Colombia	Çalışma, üniversite genelinde sürdürülebilirlik entegrasyonu sağlayacak bir sistem önermeyi amaçlamıştır.	Bibliyometrik içerik analizi ve faktör analizi	Üniversitelerde sürdürülebilirlik faaliyetlerinin değerlendirilmesi için bir ölçek geliştirilmiş ve bu ölçek açıklayıcı faktör analizi kullanılarak test edilmiştir.

Yazar ve Çalışma Başlığı	Çalışmanın Amacı	Yöntem	Bulgular
Giovanelli vd., (2021) Business Models for Integration of Sustainability in Universities: An Explorative Analysis of Italian State Universities	Çalışmanın amacı stratejik bir perspektiften üniversitelerde sürdürülebilirliğin entegrasyonunun teşhisi için kavramsal bir çerçeve önermektir.	Küme analizi	Bulgular üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetleri ile üniversite performansı arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermektedir. Çalışma üniversitelerde sürdürülebilirlik çerçevesinin geliştirilmesi ve uygulanması, toplum ve çevre de dahil olmak üzere çok çeşitli paydaşlar için değer yaratmak amacıyla sürdürülebilirlik girişimlerini sistematik olarak tasarlamak, uygulamak ve ölçmek için bir araç sunmaktadır. Bu çalışma aynı zamanda üniversitelerin sürdürülebilirlik performansının değerlendirilmesine de katkıda bulunmaktadır.
Fissi vd., (2021) The Path Toward A Sustainable Green University: The Case of The University of Florence	Bu çalışma Floransa Üniversitesi'nde, sürdürülebilirlik faaliyetlerini inceleyerek, üniversitelerde sürdürülebilirliği tüm boyutlarıyla ele alarak bu konudaki literatür boşluğunu doldurmayı amaçlamıştır.	Vaka çalışması	Sonuçlar, üniversitenin sürdürülebilirlik faaliyetlerini fiilen uygulamak için net stratejiler ve iyi yapılandırılmış girişimler tanımladığını göstermektedir. Sürdürülebilirlik konuları hem eğitim sunumunda hem de araştırma faaliyetinde geniş bir alana yayılmıştır. Ancak sürdürülebilirlik faaliyetleriyle ilgili dış paydaşların sınırlı katılımı olduğu hesap verebilirlik ve raporlama boyutunun zayıf olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 1 incelendiğinde, sürdürülebilirlik ile ilgili sayısal verilerin sınırlı olması nedeniyle çalışmalarda içerik analizi, vaka analizi vb. gibi nitel yöntemlerin tercih edildiği görülmektedir. Çalışmalar daha çok üniversitelerin sürdürülebilirlik performansına odaklanmakta ve daha önce geliştirilmiş ölçekler (GreenMetric gibi) kullanarak ya da yeni bir ölçek geliştirerek yükseköğretim kurumlarının sürdürülebilirlik performanslarını değerlendirmeye çalışmaktadır. Türkiye’de ise sürdürülebilirlik konusu ile ilgili yapılan çalışma sayısı oldukça kısıtlıdır. Türkiye’de yapılan çalışmalarda genellikle üniversitelerin sürdürülebilirlik performansı ele alınmış (Çorbacı ve Ertekin, 2020; Bulut, 2021), bir çalışmada ise müfredatta sürdürülebilirlik ile ilgili derslere odaklanılmıştır (Yüksel, 2020). Sürdürülebilirlik konusunun önemi, üniversitelerin toplumdaki rolü ve ülkemizde sürdürülebilirlik ile ilgili yapılan çalışmaların oldukça sınırlı olması bu alana daha fazla önem verilmesini gerektirmektedir. Bu bakış açısıyla, çalışmada Türkiye’de faaliyet gösteren üniversitelerin sürdürülebilirlik çalışmaları incelenerek yükseköğretim kurumlarının sürdürülebilirlik çalışmaları ile ilgili genel bir çerçeve çizilmesi hedeflenmektedir.

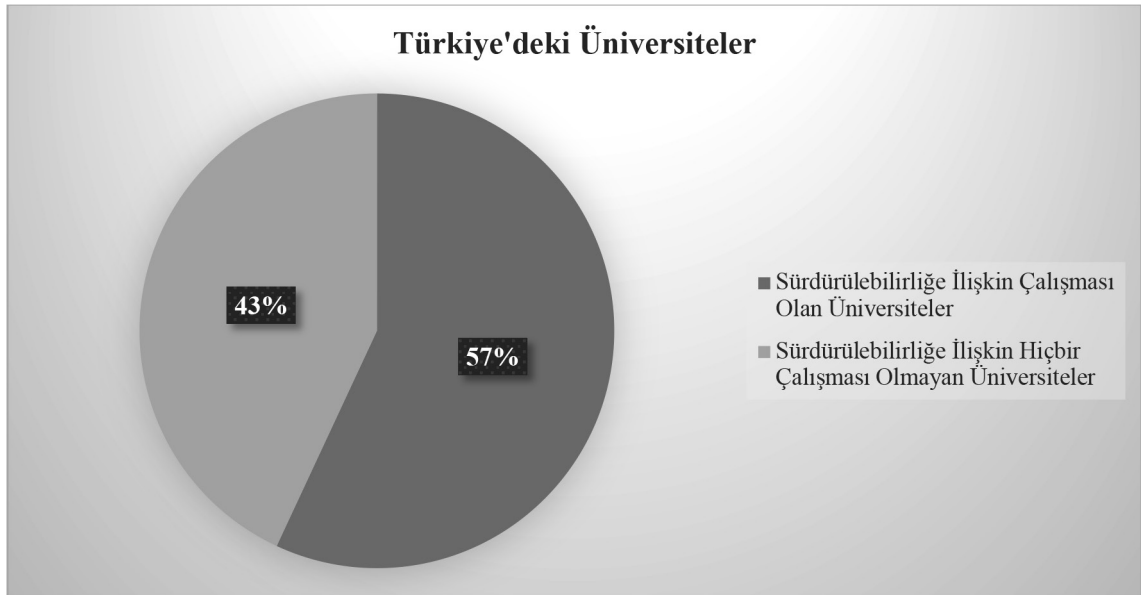
3. ÇALIŞMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

Çalışmanın temel amacı yükseköğretim kurumlarının sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin mevcut durumunu ortaya koymak, vakıf ve devlet üniversiteleri arasındaki olası farklılıkları tespit etmektir.

Türkiye'deki üniversitelerin sürdürülebilirlik çalışmalarının incelendiği bu çalışmada, yükseköğretim kurumlarının sürdürülebilirlik faaliyetleri ele alınmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada üniversitelerin kurumsal internet siteleri incelenerek geleceğin inşasında önemli rol oynayan ve sürdürülebilir bir dünya için rol model olacak üniversitelerin sürdürülebilirlik çalışmaları analiz edilmiştir. Çalışmada sürdürülebilirlik konusu finansal olmayan raporlama bakış açısıyla değerlendirilerek sürdürülebilirlik faaliyetlerinin içeriği ve etkinliğinden daha çok sürdürülebilirlik çalışmalarının raporlanmasına odaklanılmıştır. Çalışmanın kapsamını, 129 devlet üniversitesi ve 78 vakıf üniversitesi (bunların 4'ü vakıf meslek yüksekokulu) olmak üzere Türkiye'de faaliyet gösteren tüm üniversiteler oluşturmaktadır (www.yok.gov.tr, 2021). Çalışma verilerinin elde edilmesi için üniversitelerin kurumsal internet siteleri incelenmiştir. Üniversitelerin internet sitelerinin incelenmesi sonucunda sürdürülebilirlikle ilgili ne gibi çalışmalar yaptıklarına ilişkin veriler elde edilmiştir. Elde edilen veriler kullanılarak Türkiye'deki üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin mevcut durumu şekiller yardımıyla ortaya konulmuştur.

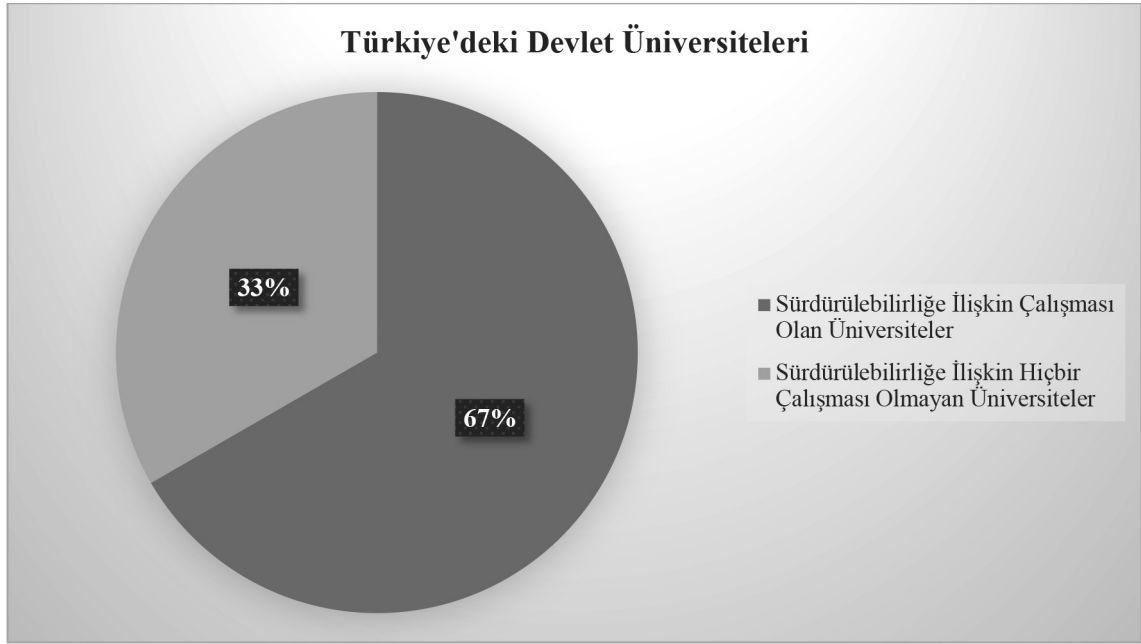
4. BULGULAR

Çalışmada her bir üniversitenin topluma açılan yüzü olan internet sitesindeki ana sayfası incelenmiş, üniversitenin ana sayfasında sürdürülebilirlik raporunun mevcut olup olmadığı araştırılmıştır. Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlarının oldukça yeni olmasından dolayı, söz konusu raporların yanı sıra üniversitelerin yeşil kampüs uygulamaları, sıfır atık projeleri ve enerji gibi sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin uygulamalara yönelik açıklamalar da sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında ele alınmıştır. Çalışmadan elde edilen bulgular aşağıda açıklanan şekiller yardımıyla gösterilmiştir.



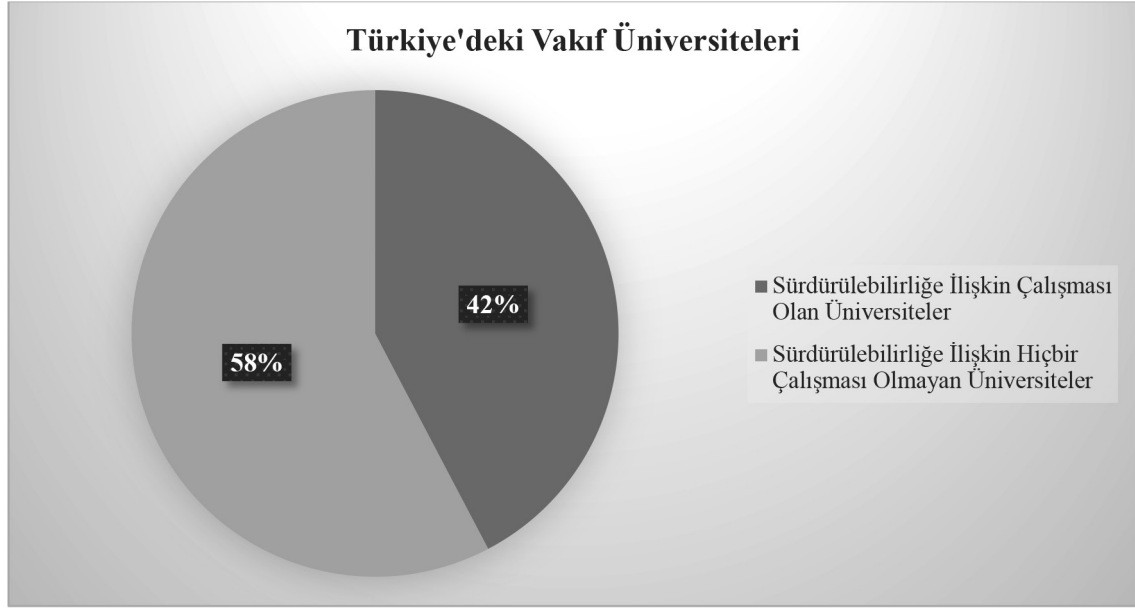
Şekil 1: Türkiye'deki Üniversitelerin Sürdürülebilirlik Faaliyetlerine İlişkin Durumu

Şekil 1’de Türkiye’deki üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin herhangi bir çalışma yapıp yapmadıkları incelenerek genel durum ortaya konulmuştur. Türkiye’deki 207 üniversitenin web sayfaları incelendiğinde; 119 (yüzde 57) üniversitenin sürdürülebilirliğe ilişkin çalışmalar gerçekleştirdiği, 88 (yüzde 43) üniversitenin ise sürdürülebilirliğe ilişkin henüz bir çalışmasının bulunmadığı tespit edilmiştir.



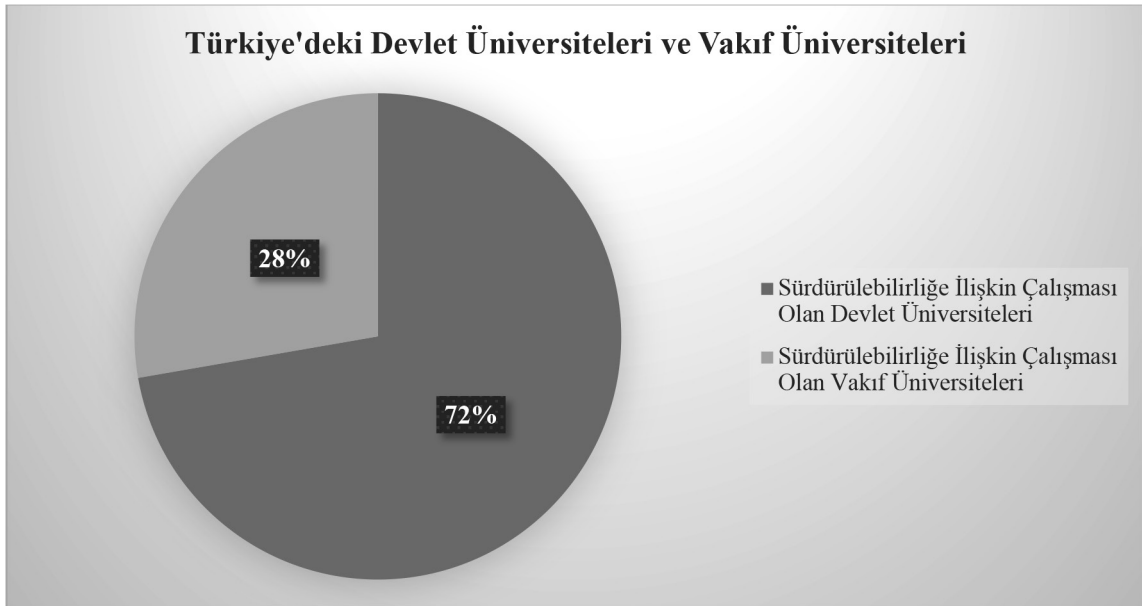
Şekil 2: Türkiye’de Sürdürülebilirlik Faaliyetlerine İlişkin Devlet Üniversitelerinin Durumu

Türkiye’deki toplam 129 devlet üniversitenin sürdürülebilirliğe ilişkin gerçekleştirdikleri çalışmalar incelendiğinde, Şekil 2’de görüldüğü üzere 86 (yüzde 67) üniversitenin sürdürülebilirlik faaliyetleri için çalışmalarda bulunurken, 43 (yüzde 33) üniversitenin sürdürülebilirliğe ilişkin hiçbir çalışma yapmadığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda devlet üniversitelerinin büyük çoğunluğunun sürdürülebilir bakış açısına sahip olduğu söylenebilir.



Şekil 3: Türkiye’de Sürdürülebilirlik Faaliyetlerine İlişkin Vakıf Üniversitelerinin Durumu

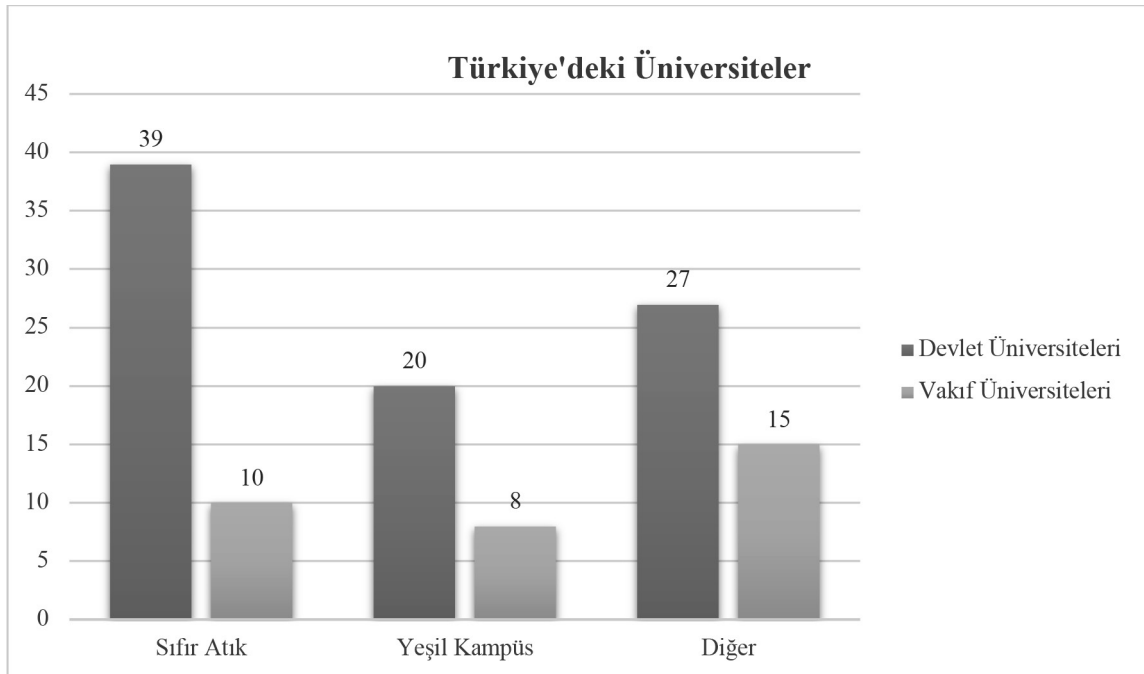
Türkiye’deki vakıf üniversitelerinin (vakıf meslek yüksekokulları da dahil) sürdürülebilirliğe ilişkin gerçekleştirdikleri çalışmalar incelendiğinde, Şekil 3’te görüldüğü üzere 33 (yüzde 42) sürdürülebilir olmak için çalışmalar yaptığı, 45 (yüzde 58) vakıf üniversitesinin hiçbir çalışma yapmadığı tespit edilmiştir.



Şekil 4: Türkiye’deki Devlet Üniversitelerinin ve Vakıf Üniversitelerinin Sürdürülebilirlik Faaliyetleri Açısından Karşılaştırılması

Türkiye’deki devlet üniversiteleri ile vakıf üniversiteleri (vakıf meslek yüksekokulları da dahil) sürdürülebilirliğe ilişkin gerçekleştirdiği çalışmalar karşılaştırıldığında, Şekil 4’te görüldüğü gibi sürdürülebilir kalkınma için çalışma gerçekleştiren devlet üniversitesi oranının yüzde 72 olduğu görülmektedir. Bu durum Türkiye’deki tüm üniversiteler göz önüne alındığında sürdürülebilirlik çalışmaları açısından devlet üniversitelerinin katkısının daha büyük olduğunu göstermektedir.

Çalışmadan elde edilen bulgular incelendiğinde, Türkiye’deki üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin gerçekleştirdiği çalışmalar sıfır atık, yeşil kampüs ve diğer olarak üç kategoriye ayrılmıştır. Bu kategoriler sürdürülebilirliğe ilişkin çalışma yapılan alanın sıklığına göre oluşturulmuştur. Elde edilen bulgular ışığında üniversitelerin en çok sıfır atık ve yeşil kampüs alanlarında çalışma yaptıkları görülmüştür. Sıfır atık ve yeşil kampüs alanları dışında daha nadir karşılaşılan sürdürülebilirlik faaliyeti çalışma alanları ise diğer kategorisine (paydaşlarla iş birliği, enerji, müfredat, sürdürülebilirlik politikası ve projeleri gibi) dahil edilmiştir. Yapılan bu sınıflandırmaya ait bulgular Şekil 5’te görülmektedir.



Şekil 5: Türkiye’deki Devlet Üniversitelerinin ve Vakıf Üniversitelerinin Çalışma Yaptıkları Sürdürülebilirlik Faaliyet Alanları

Türkiye’deki devlet üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetleri kapsamında gerçekleştirdikleri çalışmalar incelendiğinde 39 üniversite sürdürülebilirlik faaliyetleri kapsamında sıfır atık çalışmaları yapmakta, 20 üniversite yeşil kampüs adı altında çalışmalar yürütmekte, 27 üniversite ise diğer kategorisinde yer alan sürdürülebilirliğe ilişkin çalışmalar gerçekleştirmektedir. Vakıf üniversitelerinin sürdürülebilirlik faaliyetleri kapsamında gerçekleştirdikleri çalışmalar incelendiğinde ise 10 üniversitenin sıfır atık, 8 üniversitenin yeşil kampüs ve 15 üniversitenin diğer kategorisinde çalışmalar yaptığı görülmüştür.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Sürdürülebilir kalkınmanın yaratılmasında işletmelerin yanı sıra eğitimin, özellikle yükseköğretimin liderlik rolü bulunmaktadır. Bölgesel ekonomik büyümenin itici gücü olarak stratejik bir role sahip olan üniversiteler mevcut ve gelecekteki karar vericileri eğiterek toplumun değerlerinin şekillendiricileri olarak hareket etmektedir. Bu nedenle, üniversitelerin sürdürülebilirlik anlayışını benimsemeleri ve faaliyetlerini sürdürülebilir hale getirmeye çalışmaları gerekmektedir. Bunun için öncelikle mevcut durumun ortaya konulması gerekmektedir.

Bu çalışma sayısal bir analiz içermemekle birlikte üniversitelerdeki sürdürülebilirlik faaliyetlerinin genel durumunu ortaya koyarak farkındalık yaratmayı amaçlamıştır. Yapılan bu çalışma ile birlikte sürdürülebilirlik raporlamasının Türkiye’de faaliyet gösteren üniversitelerdeki mevcut durumu ortaya konularak literatüre katkı sağlanmıştır. Bu bağlamda, çalışmada Türkiye’deki üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetleri incelenmiş, söz konusu faaliyetlere ilişkin mevcut durum ortaya konulmuştur. Bu amaçla, Türkiye’de faaliyet gösteren 129 devlet üniversitesi ile 78 vakıf üniversitesinin kurumsal internet siteleri incelenmiştir.

Yapılan inceleme sonucunda, 207 üniversite arasından sadece 7 üniversitenin sürdürülebilirlik raporu yayınladığı tespit edilmiştir. Rapor sayısının oldukça düşük olması, üniversitelerin sürdürülebilirlik anlayışını yeterince benimsemediğini göstermektedir. Bu duruma üniversiteler tarafından kullanılacak standart bir sürdürülebilirlik raporunun olmaması da yol açmış olabilir. Sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin bütüncül bir bakış açısı sağlayan sürdürülebilirlik raporları yeterince benimsenirse de üniversiteler, sıfır atık ve yeşil kampüs konuları başta olmak üzere, sürdürülebilirlik çalışmaları yürütmekte ve bununla ilgili açıklamalar/duyurular yapmaktadır. Devlet üniversiteleri ile vakıf üniversiteleri yürüttükleri sürdürülebilirlik faaliyetlerine göre karşılaştırıldığında ise devlet üniversitelerinin sürdürülebilirlik faaliyetlerine daha fazla önem verdiği görülmektedir.

Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde, üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetleri kapsamında yapmış oldukları çalışmalarda genellikle sürdürülebilirliğin bir boyutu olan çevre boyutu üzerine odaklandıkları görülmüştür. Ancak sürdürülebilirlik faaliyetleri çevre boyutunun yanı sıra ekonomik ve sosyal boyutları da içeren bir kavram olup üniversitelerin, sürdürülebilirliği bütüncül bir yaklaşımla ele almaları gerekmektedir. Bu doğrultuda, sürdürülebilir kalkınma bilincinin geliştirilmesinde öncü bir kuruluş olan üniversiteler sürdürülebilirliğin tüm boyutlarının ele alındığı sürdürülebilirlik raporlamasına daha fazla önem vermelidir.

Üniversitelerin sürdürülebilirlik raporlarının yaygınlaşması diğer özel ve kamu kuruluşlarının da sürdürülebilirlik raporlamasına olan ilgisini artıracaktır. Türkiye’de yükseköğretim kurumları nezdinde hazırlanmış sürdürülebilirlik raporlama standardı olmadığı göz önünde bulundurulduğunda, üniversiteleri düzenleyen kurum olarak Yükseköğretim Kurulu (YÖK) tarafından oluşturulacak olan bir sürdürülebilirlik raporlama standardı yerinde bir aksiyon olacaktır. Ayrıca, toplumun eğitim rolünü üstlenen üniversiteler, topluma ve kurumlara sürdürülebilir kalkınma bakış açısının kazandırılması için sürdürülebilirlik konularını, yeni bir ders şeklinde müfredata dahil edebilir ya da var olan derslerin içeriklerine

bu konuları ekleyebilirler. Bunlara ek olarak, üniversite-sanayi iş birliğinin arttığı günümüzde söz iş birliğinin sürdürülebilirlik bakış açısıyla yeniden ele alınması gerekmekte olup yapılacak yeni iş birliği çalışmalarında sürdürülebilirlik anlayışı dikkate alınmalıdır.

KAYNAKÇA

- Adams, R., Martin, S., & Boom, K. (2018). University Culture and Sustainability: Designing and Implementing An. *Journal of Cleaner Production*, pp. 435-445.
- Amaral, A. R., Rodrigues, E., Gaspar, A. R., & Gomes, Á. (2020). A Review of Empirical Data of Sustainability Initiatives in University Campus Operations. *Journal of Cleaner Production*, 250, pp. 1-16.
- Ávila, L. V., Leal Filho, W., Brandli, L., Macgregor, C. J., Molthan-Hill, P., Özuyar, P. G., & Moreira, R. M. (2017). Barriers to Innovation and Sustainability at Universities Around The World. *Journal of Cleaner Production*, 164, pp. 1268-1278.
- Bice, S., & Coates, H. (2016). University Sustainability Reporting: Taking Stock of Transparency. *Tertiary Education and Management*, 22(1), pp. 1-18.
- Bonatxea, I. A., Gutiérrez-Goiria, J., Vazquez-De Francisco, M. J., & Sianes, A. (2021). Is The Global Reporting Initiative Suitable to Account for University Social Responsibility? Evidence from European Institutions. *International Journal of Sustainability in Higher Education*.
- Brown, H. (2011). *Global Reporting Initiative*. Cambridge, UK: Polity Press.
- Bulut, M. (2021). Building a Sustainable University Campus in Turkey: The Case of Istanbul Sabahattin Zaim University. *Journal of Sustainability Perspectives*, pp. 263-269.
- Dagiliūtė, R., Liobikienė, G., & Minelgaitė, A. (2018). Sustainability at Universities: Students Perceptions from Green and Non-Green Universities. *Journal of Cleaner Production*, 181, pp. 473-482.
- Disterheft, A., Caeiro, S., Azeiteiro, U. M., & Leal Filho, W. (2013). *Sustainability Science and Education for Sustainable Development in Universities: A Way for Transition*. In *Sustainability Assessment Tools in Higher Education Institutions* (pp. 3-27). Springer, Cham.
- Dyllick, T., & Hockerts, K. (2002). Beyond The Business Case for Corporate Sustainability. *Business Strategy and The Environment*, 11(2), pp. 130-141.
- Ertekin, M. ve Çorbacı, Ö. L. (2018). Sustainable Green Campuses. *The Most Recent Studies in Science and Art*, 1, ss. 901-914.
- Fissi, S., Romolini, A., Gori, E., & Contri, M. (2021). The Path Toward a Sustainable Green University: The Case of The University of Florence. *Journal of Cleaner Production*, pp. 1-9.
- Fuster, E., Padilla-Meléndez, A., Lockett, N., & del-Águila-Obra, A. R. (2019). The Emerging Role of University Spin-Off Companies in Developing Regional Entrepreneurial University Ecosystems: The Case of Andalusia. *Technological Forecasting and Social Change*, 141, pp. 219-231.
- Giovanelli, L., Rotondo, F., & Ezza, A. (2021). Business Models for Integration of Sustainability in Universities: An Explorative Analysis of Italian State Universities. *Journal of Cleaner Production*, pp. 129-227.
- Godemann, J., Bebbington, J., Herzig, C., & Moon, J. (2014). Higher Education and Sustainable Development: Exploring Possibilities for Organisational Change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 27(2), pp. 218-233.
- Gümrah, A., & Tanç, Ş. G. (2018). Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Kalitesi: Bist Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, ss. 334-357.
- Hernandez-Diaz, P. M., Andres Polanco, J., Sierra, M., & Filho, W. L. (2021). Holistic Integration of Sustainability at Universities: Evidences from. *Journal of Cleaner Production*, 305, pp. 127-145.
- Lauder, A., Sari, R. F., Suwartha, N., & Tjahjono, G. (2015). Critical Review of A Global Campus Sustainability Ranking: GreenMetric. *Journal of Cleaner Production*, 108, pp. 852-863.

- Lozano, R. (2006). A tool for a Graphical Assessment of Sustainability in Universities (GASU). *Journal of Cleaner Production*, 14(9-11), pp. 963-972.
- Lozano, R., Lukman, R., Lozano, F. J., Huisingh, D., & Lambrechts, W. (2013). Declarations for Sustainability in Higher Education: Becoming Better Leaders, Through Addressing The University System. *Journal of Cleaner Production*, 48, pp. 10-19.
- Leal Filho, W., Shiel, C., Paço, A., Mifsud, M., Ávila, L. V., Brandli, L. L., & Caeiro, S. (2019). Sustainable Development Goals and Sustainability Teaching at Universities: Falling Behind or Getting Ahead of The Pack? *Journal of Cleaner Production*, 232, pp. 285-294.
- Mohammadalizadehkorde, M., & Weaver, R. (2020). Quantifying Potential Savings from Sustainable Energy Projects at A Large Public University: An Energy Efficiency Assessment for Texas State University. *Sustainable Energy Technologies and Assessments*, 37, pp. 1-13.
- Ramísio, P. J., Pinto, L. M. C., Gouveia, N., Costa, H., & Arezes, D. (2019). Sustainability Strategy in Higher Education Institutions: Lessons Learned from A Nine-Year Case Study. *Journal of Cleaner Production*, 222, pp. 300-309.
- Shuqin, C., Minyan, L., Hongwei, T., Xiaoyu, L., & Jian, G. (2019). Assessing Sustainability on Chinese University Campuses: Development of A Campus Sustainability Evaluation System and Its Application With A Case Study. *Journal of Building Engineering*, 24, pp. 1-15.
- Suwartha, N., & Sari, R. F. (2013). Evaluating UI GreenMetric as A Tool to Support Green Universities Development: Assessment of The Year 2011 Ranking. *Journal of Cleaner Production*, 61, pp. 46-53.
- Tanç, A., ve Gümrah, A. (2015). Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Çevresel Performans: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 7(2), ss. 258-273.
- Ugwu, C. O., Ozoegwu, C. G., & Ozor, P. A. (2020). Solid Waste Quantification and Characterization in University of Nigeria, Nsukka Campus, and Recommendations for Sustainable Management. *Heliyon*, 6(6), pp. 1-9.
- Velazquez, L., Munguia, N., Platt, A., & Taddei, J. (2006). Sustainable University: What Can Be The Matter? *Journal of Cleaner Production*, 14(9-11), pp. 810-819.
- Wright, T. S. (2002). Definitions and Frameworks for Environmental Sustainability in Higher Education. *Higher Education Policy*, 15(2), pp. 105-120.
- Yüksel, F. (2020). Sustainability in Accounting Curriculum of Turkey Higher Education Institutions. *Turkish Online Journal of Qualitative Inquiry*, 11(3), pp. 393-416.
- <https://greenmetric.ui.ac.id/> (Erişim Tarihi: 01.12.2021)
- <https://www.yok.gov.tr/universiteler/universitelerimiz> (Erişim Tarihi: 02.12.2021)
- <https://www.globalreporting.org/> (Erişim Tarihi: 23.12.2021)

TÜRKİYE’DEKİ MUHASEBE SİSTEMLERİ ÜZERİNE YAPILAN ÇALIŞMALARIN BİBLİYOMETRİK ANALİZ İLE DEĞERLENDİRİLMESİ (2010 – 2020)

Makale Bilgisi

Makale Geliş Tarihi : 02.01.2022

Makale Kabul Tarihi : 24.03.2022

Makale Türü : Araştırma Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1052443

Öğr. Gör. Süleyman EMİR*

Doç. Dr. Ali APALI**

Bibliyografik Bilgiler

Emir, S. & Apalı, A, (2022), “Türkiye’deki muhasebe sistemleri üzerine yapılan çalışmaların bibliyometrik analiz ile değerlendirilmesi (2010 – 2020)” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 66, Sayfa : 101-128) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1052443>

ÖZ

Türkiye’de kullanılmakta olan birçok muhasebe sistemi bulunmakta ve bu durum muhasebe sistemlerinin birçok akademik çalışmada incelenmesini ve değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla, günümüzde muhasebe alanında muhasebe sistemleri üzerine yapılan çalışmaların oransal payı oldukça fazladır. Bu doğrultuda, bu çalışmada 2010-2020 (10 yıllık süreç) yılları arasında Türkiye’de Muhasebe alanında yayın yapan 5 dergide muhasebe sistemleri konularında yayımlanan çalışmalar içerik analizi yöntemiyle bibliyometrik olarak incelenmiştir. İçerik analizi sonucunda, ilgili yıllarda 1994 tane makalenin yayımlandığı, bu makalelerden %17,10’unun yani 341 tanesinin muhasebe sistemleriyle ilgili olduğu tespit edilmiştir. İlgili yıllar arasında, muhasebe sistemleri konusunda en çok yayın yapan “Mali Çözüm Dergisi (ÇÖZÜM)”; en çok yayın yapılan yıl “2016”; en çok çalışılan konu “TMS/TFRS – UMS/UFRS Genel Kavramsal Çerçeve”; en çok atıf yapılan kaynak “Makaleler”; en

* Milli Savunma Üniversitesi Balıkesir Kara Astsubay MYO, İşletme Yönetimi Bölümü, semir@msu.edu.tr
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-3873-2712>

** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Bucak Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü, aapali@mehmetakif.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-3521-0150>

çok kullanılan araştırma yöntemi “Gömülü Kuram (Kuram Oluşturma)”; en çok kullanılan veri toplama yöntemi “Rehber, Kılavuz ve Raporlar”; en çok kullanılan analiz yöntemi “Frekans ve Yüzde Analizi”; en çok kullanılan paket program “SPSS”; en çok araştırma yapanlar “Dr. Öğr. Üyeleri”; en çok çalışma yapan “Marmara Üniversitesi”; ve en çok kullanılan yazım dili “Türkçe” olmuştur. Ayrıca, muhasebe sistemleriyle ilgili çalışmaların en çok “Çift (2) Yazarlı” olarak yazıldığı da tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Nitel Analiz, İçerik Analizi, Bibliyometrik Analiz

Jel Sınıflandırması: M40, M41, M48, M49

EVALUATION OF THE STUDIES ON ACCOUNTING SYSTEMS IN TÜRKİYE BY BIBLIOMETRIC ANALYSIS (2010 – 2020)

ABSTRACT

There are many accounting systems in use in Turkey, and this situation necessitates the examination and evaluation of accounting systems in many academic studies. Therefore, today, the proportional share of studies on accounting systems in the field of accounting is quite high. In this direction, in this study, the studies on accounting systems published in 5 journals in the field of accounting in Türkiye between 2010-2020 (10-year period) were examined bibliometrically using the content analysis method. As a result of the content analysis, it was determined that 1994 articles were published in the relevant years, and 17.10% of these articles, 341 of them, were related to accounting systems. Among the relevant years, “ Journal of Financial Solution (SOLUTION)”, which published the most on accounting systems; the year with the most publications is “2016”; the most studied subject is “TAS/IFRS – IAS/IFRS General Conceptual Framework”; most cited source “Articles”; the most used research method is “Embedded Theory (Theory Building)”; the most used data collection method is “Guidelines, Guides and Reports”; the most used analysis method is “Frequency and Percentage Analysis”; the most used package program “SPSS”; The most researched “Asst. Prof.”; “Marmara University” which has done the most studies; and the most used writing language was “Turkish”. In addition, it has been determined that the studies related to accounting systems are mostly written as “Double (2) Authors”.

Keywords: Accounting Standards, International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, Qualitative Analysis, Content Analysis, Bibliometric Analysis

Jel Classification: M40, M41, M48, M49

1. GİRİŞ

Dünyada birçok ülke bulunmakta ve bu ülkeleri birbirinden ayıran kendilerine özgü geçmişleri, dilleri, kültürleri, sanat anlayışları, değer algıları ve birbirlerinden farklı birçok unsur söz konusudur. Bu unsurlar, ülkeler arası kültürel farklılıkları ortaya çıkarmakta ve ülkeler ekonomik, sosyal, çevresel ve daha pek çok alanda birbirlerinden ayrılmaktadır. Ancak, günümüzde teknolojik gelişmelerin hız kazanması ve ülkeler arasındaki ilişkilerin artması sonucunda, küreselleşme ve uluslararası ticaret büyük bir hız kazanmıştır. Artık farklı ülkelere bireyler ve kurumlar saatler içerisinde yüze ve dahası saniyeler içerisinde online olarak bir araya gelerek ortak anlaşmalar yapabilmektedirler. Dolayısıyla, ülkeleri ortak bir paydada buluşturan küreselleşme ve uluslararası ticaretle birlikte, ülkeler sanki tek bir milletmiş gibi hareket etmeye başlamıştır. Bu durum muhasebe alanını da etkileyerek, dünyada ortak bir muhasebe diline olan ihtiyacı arttırmış ve Türkiye’de bundan nasibini almaya başlamıştır. Türkiye’de son yüzyılda birçok farklı muhasebe sistemi ve yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Şüphesiz bunun altında farklı kesimlerin ihtiyaçlarını karşılamak ve bu kesimler için en uygun olan muhasebe uygulamalarını geliştirme amacı yatmaktadır.

Türkiye’de temel olarak, muhasebe uygulamalarına ilişkin dört çerçeve bulunmaktadır. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK), faaliyetlerini muhasebeleştirirken Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)’na göre, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler faaliyetlerini Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hükümlerine göre, bilanço esasına göre defter tutan ve bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler ise Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) hükümlerine göre tutmaktadırlar. Bunlar dışında kalan işletmelerse, faaliyetlerini Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’ne göre muhasebeleştirmektedirler (Yazarkan ve Soğuksu, 2020: 3); (Gençoğlu, 2020: 754).

MSUGT, bilanço esasına göre defter tutan (a. Yevmiye Defteri, b. Defter-i Kebir ve c. Envanter Defteri) gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu teşebbüs ve işletmelerin günlük yapmış olduğu faaliyetlerin ve bunların sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesini sağlayan, muhasebeleştirilen işlemler sonucunda ortaya çıkan finansal tablolar ve bu tabloları kullanacak olan tüm ilgililerin tutarlı ve karşılaştırılabilir sonuçlar elde edebilmeleri için genel bir çerçeve oluşturan ve nihayetinde işletmelerin denetlenebilmesini amaçlayan düzenlemelerdir¹.

MSUGT’nin esnek olmaması ve zamanla ortaya çıkan ihtiyaçlara yönelik düzenlemeler yapılmaması, muhasebe uygulamalarında çeşitli zorluklarla karşılaşılmasına neden olmuştur. Diğer taraftan ülkeler arasındaki standart farklılıklarını kaldırarak, tüm Dünya’da aynı şekilde finansal raporlama yapılmasını hedefleyen ve Türkiye’nin de içinde bulunduğu birçok ülke tarafından da kabul gören Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (UMS-UFRS), muhasebe anlayışında ve muhasebeye bakış tarzında önemli değişimlere ve yeniliklere neden olmuştur. TMS/TFRS’ler Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB) tarafından yayımlanan UMS/UFRS’lerin hemen hemen birebir Türkçe tercümeleridir. Bu doğrultuda, TMS’yi UMS’nin; TFRS’yi ise UFRS’nin birebir Türkçe çevirilerini ifade etmektedir (Kamu Gözetimi Kurumu TMS/TFRS, www.kgk.

1 1 Sıra No’lu MSUGT, 26.12.1992 tarihinde 21447 no’lu resmî gazetede yayımlanmıştır.

gov.tr). TMS/TFRS'ının minimum gerekliliklerini sağlayan sermaye piyasası kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmeler, bankacılık düzenleme ve denetleme kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmeler, bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemi kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ve Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştirak eden anonim şirketler TMS/TFRS uygulamaktadırlar (TÜRMOB, 2018: 2-3).

Dünyadaki tüm muhasebe sistemlerinin temel amacı, herkes tarafından kabul edilebilir düzeyde açık, anlaşılır ve şeffaf bilgiye ulaşmaktır (Güdelci, 2020: 62). BOBİ FRS'de diğer muhasebe sistemleri gibi, işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanması ve sunulmasını amaçlar. Bu doğrultuda düzenleme, finansal tabloların nasıl olması, hangi özellikleri taşıması ve içeriğinin nasıl olması gerektiğiyle ilgili düzenlemelerden oluşmaktadır (BOBİ FRS). Başka bir ifadeyle, uluslararası muhasebe, finansal raporlama ve Avrupa Birliği düzenlemeleriyle uyumlu, 27 bölümden oluşan maliyet esaslı bir raporlama standardıdır. Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler yeni bir finansal raporlama sistemi olan BOBİ FRS'yi benimsemektedirler (Gençoğlu, 2017: 2). BOBİ FRS, KGK tarafından 29.07.2017 tarihinde 30138 no'lu resmî gazetede yayımlanmış ve 01.01.2018 tarihi itibarıyla uygulamaya konulmuştur. BOBİ FRS ile bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerde MSUGT ve ek düzenlemelerin yerini alması amaçlanmaktadır. Başka bir ifadeyle, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan şirketlerin finansal tablolarını hazırlarken esas almaları gereken finansal raporlama çerçevesi BOBİ FRS'dir. Ayrıca, BOBİ FRS, KAYİK hariç, bağımsız denetime tâbi tüm şirketler için bağımsız denetimin yapılması, düzenlemelerin oluşturulması ve uluslararası düzeyde bir finansal raporlama olması nedeniyle Türkiye için önemli bir gelişmedir (Kamu Gözetimi Kurumu BOBİ FRS, www.kgk.gov.tr). KÜMİ FRS ise, bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını temin etmek amacıyla oluşturulmuştur (Kamu Gözetimi Kurumu KÜMİ FRS, www.kgk.gov.tr).

Tüm bu açıklamalar ışığında Türkiye'de kullanılmakta olan muhasebe sistemlerinin birçok akademik çalışmada incelenmesini ve değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Muhasebe alanında muhasebe sistemleri üzerine yapılan çalışmaların oransal payı oldukça fazladır. Bu doğrultuda, muhasebe sistemleri üzerine yapılan çalışmaları nitel içerik analizi tekniğiyle inceleyerek yapılan çalışma sayısını, çalışılan konuları, araştırmacıların hangi kaynakları kullanarak atıf yaptıklarını, araştırma yöntemlerini, veri toplama tekniklerini, analiz yöntemlerini, analiz yöntemleri için kullanılan paket programları, araştırmacı unvanlarını, araştırmacıların üniversitelerini, makalelerin yazım dillerini ve makalelerdeki yazar sayılarını belirleyerek, değerlendirmek hedeflenmiştir.

İçerik analizinde temel amaç, toplanan verileri açıklamak ve ilişkileri tespit etmektir. İçerik analiziyle elde edilen veriler ilk olarak tanımlanır, daha sonra birbirine benzeyen veriler belirli temalar yardımıyla bir araya getirilir ve son olarak ise elde edilen tüm temalar okuyucuların anlayabileceği şekilde düzenlenerek, yorumlanmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2018: 242). Bu çalışmada, Türkiye'de önde gelen beş muhasebe dergisinde 2010 yılından 2020 yılına kadar yürütülen muhasebe sistemleri yukarıda bahsi geçen kriterlere göre değerlendirilerek, yıllar içerisindeki gelişim ve değişim süreci içerik analizi yardımıyla bibliyometrik olarak incelenmiştir. Mevcut literatür dikkate alındığında, muhasebe sistemleri

üzerine tez çalışmalarını inceleyen ya da sadece tek bir dergideki çalışmaları değerlendiren incelemeler (çalışmalar) bulunmaktadır. Ancak literatürde, birden fazla dergiyi ve 10 yıl gibi uzun bir süreci ele alan güncel çalışmaya rastlanmamıştır. Dolayısıyla böyle bir çalışmanın, muhasebeciler, akademisyenler, muhasebe öğrencileri, kurumlar vb. gruplar için önemli olacağı düşünülmektedir. Bu amaçla, çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk kısmında, Türkiye'deki mevcut muhasebe sistemleri üzerine açıklamalara, ikinci kısmında çalışmanın konusuyla benzerlik gösteren çalışmaların literatür taramasına, üçüncü kısımda araştırmanın metodolojisine ve dördüncü kısımda ise çalışmada elde edilen bulgular ışığında sonuç ve önerilere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde içerik analizi yöntemiyle, çalışmaları bibliyometrik olarak değerlendiren pek çok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar, farklı birçok alanı ve konuyu içerecek şekilde sınırlandırılarak yürütülmüştür. Mevcut literatür dikkate alındığında, bu çalışmanın konusuyla benzerlik gösteren muhasebe standartları üzerine yürütülen çalışmalar daha çok muhasebe sistemleri üzerine tez çalışmalarını ya da sadece tek bir dergideki çalışmalar değerlendirilmiştir. Ancak, literatürde birden fazla dergiyi ve on yıl gibi uzun bir süreci ele alan güncel çalışmaya rastlanmamıştır.

Literatürde bulunan mevcut çalışmalarda; Alkan (2014), muhasebe alanında yazılan tezlerin yüzde 24'ünün Muhasebe Standartları (UFRS – TMS) konusunda hazırlandığını; Yeşil ve Akyüz (2018), muhasebe alanında yürütülen doktora tezlerinin en çok Türkiye Muhasebe Standardı TMS 41: Tarımsal Faaliyet Standardı konusunda hazırlandığını; Çelikdemir (2019), muhasebe standartlarıyla ilgili en çok KOBİ UFRS/TFRS, Stoklar, İnşaat İşletmelerinde Muhasebe, Maddi Duran Varlıklar ve Konsolidasyon konularının çalışıldığını, ayrıca tez konusu olarak hiç çalışılmayan beş standart bulunduğunu; Yürekli ve Uyar (2020), UFRS'yla ilgili çalışmaların en çok iki yazarlı olarak, Pamukkale Üniversitesi tarafından, Prof. Dr. Ünvanına sahip araştırmacılarca yapıldığı ve nicel araştırma yöntemi kullanıldığını; Ezenwoke vd. (2020), Afrika UFRS ile ilgili çalışmaların en çok Tunus ve Mısır'da yayımlandığını; Emir vd. (2020), Türkiye'de muhasebe alanında çalışma yayımlayan dört dergide 118 (yüzde 10,78) makale ile en çok Muhasebe Standartları konularının çalışıldığını; ve Koç (2021) ise, doktora tezlerinin en çok muhasebe standartları ile vergi mevzuatı kapsamındaki değerlendirme ölçütlerinin ve Türkiye'deki standartlarla Avrupa standartlarının karşılaştırılması üzerine, yüksek lisans tezlerinin ise en çok UMS 2 stoklar standardı üzerine yapıldığını ve yüksek lisans tezlerinde TFRS 6- Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi, TFRS 14- Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları, TMS 26- Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama standartlarının hiç çalışılmadığını tespit etmişlerdir.

Yukarıda bahsi geçen çalışmaların detayları ve konuyla ilgili diğer çalışmalar tarih sırasına göre Tablo 1'de ifade edilmiştir.

Tablo 1. Literatür Taraması

Yazar(lar)	Çalışmanın Konusu/Kapsamı	Çalışmanın Sonucu
Akçakanat, Senal ve Ateş (2013)	Ulaknet’de 2004-2011 yılları arasında muhasebe standartları konusunda, Muhasebe Bilim Dünyası ve Word of IFRS dergilerinde yer alan 168 makale incelenmiştir. Bu makaleler içerik analiziyle yıllara, konulara, dergilere, yazarlara, yazar sayılarına ve kurumlara göre sınıflandırılarak değerlendirilmeye çalışılmıştır.	Çalışma sonucunda, muhasebe standartlarıyla ilgili en az çalışmanın 2005 yılında yapıldığı, 2009-2011 yılları arasında standartlar konusunda yapılan çalışmalarda artış yaşandığı ve muhasebe standartlarına 2006’dan itibaren uygulama zorunluluğu gelmesiyle “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması” standardıyla ilgili 2005 ve 2006 yılında yoğunluk gösterdiği tespit edilmiştir. Ayrıca, ilgili yıllarda en çok makalenin Muhasebe ve Finansman Dergisi’nde, Marmara Üniversitesi’nce ve tek yazarlı olarak yazıldığı tespit edilmiştir.
Alkan (2014)	1984-2006 yılları arasında, muhasebe alanında yazılan erişime açık olan 656 lisansüstü tez içerik analizi yöntemiyle incelenerek sınıflandırılmış, kullanılan yöntemler ve çalışma alanları değerlendirilmeye çalışılmıştır.	Yazılan lisansüstü tezlerin yüzde 24’ünün, Muhasebe Standartları konusunda hazırlandığı ve bunlar içerisinde yüksek lisans tezlerinde en çok TMS 12 Ertelenmiş Vergi Uygulamaları ve TMS 23 Borçlanma Maliyetleri konularının, doktora tezlerinde ise TFRS 8 Faaliyet Bölümleri, UFRS / TDHP Karşılaştırması ve KOBİ UFRS konularının çalışıldığı tespit edilmiştir.
Yücel, Öncü ve Kartal (2015)	Türkiye’de 2007-2014 yılları arasında, muhasebe ve finansal raporlama standartları konusunda dergilerde yayımlanan 493 makale ve yazılan 364 lisansüstü tez içerik analiziyle incelenmiştir.	İçerik analizi sonucunda, ilgili yıllarda muhasebe standartları konusunda en çok makalenin Mali Çözüm Dergisi’nde yayımlandığı, tezlerin ise Marmara Üniversitesi’nce yürütüldüğü ve hem makaleler hem de lisansüstü tezlerde en çok TMS 2: Stoklar standardının çalışıldığı tespit edilmiştir.
Yeşil ve Akyüz (2018)	Muhasebe alanında Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezinde erişime açık olan 320 doktora tezi bibliyometrik olarak incelenmiştir. Çalışmada doktora tezleri, üniversitelere, danışman üvanlarına, çalışma konularına ve veri toplama yöntemlerine göre sınıflandırılmıştır.	Muhasebe alanında yürütülen doktora tezlerinin en çok Marmara Üniversitesi öğrencileri tarafından yazılarak Prof. Dr. ünvanına sahip danışmanlar tarafından yürütüldüğü, ayrıca doktora tezlerinin en çok Türkiye Muhasebe Standartları üzerine yapıldığı ve standartlardan TMS 41: Tarımsal Faaliyet Standardının çalışıldığı tespit edilmiştir.
Mahdavikhov (2018)	1986-2014 yılları arasında Emerald’a ait 15 muhasebe dergisinde yayımlanan 3847 makale içerik analiziyle incelenmiştir.	Çalışma sonucunda, en çok çalışmanın sırasıyla finansal muhasebe, denetim, yönetim, finans ve yönetim muhasebesi konusunda yapıldığı tespit edilmiştir.

Yazar(lar)	Çalışmanın Konusu/Kapsamı	Çalışmanın Sonucu
Gündüz (2018)	2014-2016 yılları arasında 15 dergi ve üniversite dergilerinde yayımlanan 635 muhasebe makalesi bibliyometrik olarak incelenmiştir.	Çalışma sonucunda, ilgili yıllar arasında muhasebe alanında en çok makalenin Muhasebe Bilim Dünyası dergisinde ve Muhasebe Denetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları ve Finansal Muhasebe konularında yapıldığı tespit edilmiştir.
Çelikdemir (2019)	1991-2018 yılları arasında Yüksek Öğretim Kurumu (YÖK) Ulusal Tez Merkezi'nde, "Muhasebe Standartları", "UMS/UFRS", "TMS/TFRS" kelimeleri ile arama yapılarak 555 lisansüstü teze ulaşılmış ve bu tezler içerik analizi yöntemiyle incelenerek çalışma konuları yıllara, üniversitelere, anabilim dallarına, anahtar kelimelere, alt konulara ve ilgi alanlarına göre sınıflandırılmaya çalışılmıştır.	İçerik analizi sonucunda, muhasebe standartları konusunda yazılan lisansüstü tezlerin büyük çoğunluğunun, Sosyal Bilimler Enstitülerinde, en çok KOBİ UFRS/TFRS, stoklar, inşaat işletmelerinde muhasebe, maddi duran varlıklar ve konsolidasyon standartları üzerine yapıldığı (ayrıca hiç çalışılmayan 5 adet standart olduğu), tezlerin en çok Marmara Üniversitesi'nde, yöntem olarak ise en çok örnek uygulama, doküman inceleme ve anket yöntemlerinin kullanıldığı ve tezlerin büyük çoğunluğunun Prof .Dr. ünvanlı danışmanlar tarafından yürütüldüğü tespit edilmiştir.
Yürekli ve Uyar (2020)	2004 ile 2019 yılları arasında Muhasebe ve Finansman Dergisi'nde, UMS/UFRS ile ilgili çalışmalar içerik analiziyle incelenmiştir. İçerik analiziyle, makalelerin yıllara, standartlara, yazar sayılarına, yazarların unvanlarına, üniversitelere ve kullanılan yöntemlere göre sınıflandırılması yapılmaya çalışılmıştır.	UMS/UFRS'yla ilgili çalışmaların en çok iki yazarlı, Pamukkale Üniversitesi tarafından ve Prof. Dr. Ünvanına sahip araştırmacılarca yapıldığı, muhasebe standartlarıyla ilgili çalışmaların büyük çoğunluğunun nicel araştırma yöntemi ve veri toplama aracı olarak anketlerin kullanılarak yürütüldüğü tespit edilmiştir. Ayrıca, UFRS ile ilgili çalışmaların yüzde 80 ağırlıklı olarak tercih edildiği ve bu çalışmaların 2017, 2018 ve 2019 yıllarında sayısal olarak arttığı belirlenmiştir.
Ezenwoke, Tion ve Read (2020)	2005-2018 yılları arasında Scopus veri tabanında yer alan 73 makale ele alınarak, Afrika'da uluslararası finansal raporlama standartlarının benimsenmesine ilişkin bibliyometrik bir inceleme ve değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır.	Scopus veri tabanında, Afrika UFRS'na ilişkin ilk çalışmanın 2005 yılında yayımlandığı, bu çalışmaların yıllar içerisinde sürekli bir artış gösterdiği, UFRS çalışmalarının Afrika ülkeleri içerisinde en çok Tunus ve Mısır ülkelerinde yapıldığı ve UFRS ile ilgili makalelerin yüzde 87'sinin erişime kapalı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, Afrika UFRS ile ilgili daha fazla çalışma yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

Yazar(lar)	Çalışmanın Konusu/Kapsamı	Çalışmanın Sonucu
Emir, Kıymık ve Apalı (2020)	2015 – 2019 yılları arasında Türkiye’de muhasebe ve finans alanında yayın yapan 4 dergide yayımlanan 897 makale içerik analizi yöntemiyle ilgili yıllardaki çalışma sayısına, konularına, atıf kaynaklarına, araştırma yöntemlerine, veri toplama tekniklerine, analiz yöntemlerine, kullanılan paket programlara ve araştırmacı unvanlarına göre sınıflandırılmaya ve değerlendirilmeye çalışılmıştır.	Çalışma, konu olarak ilgili yıllardaki araştırma kapsamına alınan dergilerde yayımlanan tüm muhasebe ve finans çalışmalarını incelemiştir. Elde edilen bulgulara göre, 2015, 2017, 2019 ve genel toplam içerisinde en çok makale yayımlayan derginin Muhasebe ve Finansman Dergisi, en çok çalışılan muhasebe konularının 2015, 2016, 2019 yıllarında ve genel toplam içerisinde Muhasebe Standartları ve tüm yıllarda en çok araştırma yapan araştırmacıların Dr. Öğr. Üyeleri olduğu tespit edilmiştir.
Koç (2021)	1992 – 2020 yılları arasında (19.09.2020 tarihine kadar), Yüksek Öğretim Kurumu (YÖK) Ulusal Tez Merkezi’nde erişime açık olan 468 lisansüstü tez bibliyometrik olarak incelenmiştir. Bu doğrultuda çalışmalar üniversite, ana-bilim dalı, teze erişim imkânı, tez konusu, tez türü, tez dili, tez danışmanının unvanı, tezde kullanılan veri toplama yöntemi ve tezin konusu gibi sınıflandırmalara tabi tutulmuş ve değerlendirilmiştir. Ayrıca, erişime açık olmayan tez çalışmaları da sunulan özet bilgiler yardımıyla çalışma kapsamında incelenmiştir.	Çalışma sonucunda, 2005 yılından sonra yazılan lisansüstü tez sayısının artmaya başladığı ve 2019 yılında en yüksek seviyeye ulaştığı, tezlerin en çok Marmara Üniversitesi’nde yürütüldüğü, Türkçe (en çok), İngilizce ve Almanca yayımlandığı, doktora tezlerini en çok Prof. Dr. yüksek lisans tezlerini ise Doç. Dr. unvanına sahip akademisyenlerin yürüttüğü belirlenmiştir. Ayrıca, doktora tezlerinde en çok TMS/TFRS ve VUK’da yer alan değerlendirme esaslarının karşılaştırılması ile Avrupa’daki muhasebe standartlarının TMS karşılaştırılması konularında; yüksek lisans tezlerinin ise yoğun olarak UMS 2 Stoklar standardı ile standartlara göre türev finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve incelenmesi konularında yazıldığı tespit edilmiştir.

3. ARAŞTIRMANIN METADOLOJİSİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Türkiye’de, muhasebe alanında muhasebe sistemleri üzerine yapılan çalışmaların oransal payı oldukça fazladır. Bu doğrultuda, muhasebe sistemleri üzerine yapılan çalışmaları nitel içerik analizi tekniğiyle inceleyerek yapılan çalışma sayısını, çalışılan konuları, araştırmacıların hangi kaynakları kullanarak atıf yaptıklarını, araştırma yöntemlerini, veri toplama tekniklerini, analiz yöntemlerini, analiz yöntemleri için kullanılan paket programları, araştırmacı unvanlarını, araştırmacıların üniversitelerini, makalelerin yazım dillerini ve makalelerdeki yazar sayılarını belirleyerek, değerlendirmek amaçlanmıştır. Buna yönelik hazırlanan çalışmada Türkiye’de muhasebe alanında yayın yapan beş dergide yayımlanan muhasebe sistemleriyle ilgili çalışmalar bibliyometrik olarak incelenerek, değerlendirilecektir. Literatürde muhasebe alanını ve/veya muhasebe sistemleri konusunu bibliyometrik olarak değerlendiren pek çok çalışma bulunmaktadır. Ancak, bu çalışmanın Türkiye’de muhasebe alanında önde gelen dergilerde muhasebe sistemleriyle ilgili yayımlanan çalışmaları ve uzun bir süreci ele alacak olmasının literatürdeki

önemli bir boşluğu dolduracağı düşünülmektedir. Ayrıca, çalışmanın çoklu dergi ve yılları inceleyecek olması dergiler ve yıllar arasında inceleme, kıyaslama ve değerlendirme imkânı sunacaktır. Ek olarak, literatürde yer alan bibliyometrik analizlerin bazılarında doğrudan sınıflandırma yapan ve sonuç veren programlar kullanılmıştır, ancak farklı olarak bu çalışmada ele alınan tüm makaleler tek tek incelenmiş ve elde edilen veriler Excel’de araştırmacılar tarafından sınıflandırılmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Bu çalışma, 2010-2020 (10 yıllık süreç) yılları arasında Türkiye’de Muhasebe alanında yayın yapan 5 dergide (Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Mali Çözüm Dergisi (ÇÖZÜM), Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV), Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU) ve Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi (BAKIŞ)) muhasebe sistemleri (TDHP, TMS/TFRS, UMS/UFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS) konularında yayımlanan çalışmalar içerik analizi yöntemiyle bibliyometrik olarak incelenmiştir. Bu doğrultuda, ilgili yıllarda ve dergilerde yayımlanan 341 makale (özel sayılardaki makalelerde dahil) çalışmanın kapsamını oluşturmaktadır.

3.3. Araştırmanın Kısıtları

Çalışmada 2010-2020 yılları arasında, söz konusu dergilerde yayımlanan muhasebe sistemleriyle ilgili çalışmaların içerik analizi yöntemiyle incelenmesi ve değerlendirilmesi sonucunda elde edilen bulguların ilgili yılları ve dergileri kapsamı nedeniyle ulaşılan sonuçlar başka yıllar ve dergiler için genellenmemelidir. Ayrıca, ilgili yıllarda söz konusu dergilerin özel sayılarında yayımlanan makalelerde incelenmiştir.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada, *içerik analizi yöntemiyle* bibliyometrik analiz yapılmıştır. Çalışmada incelenen dergilerin, *Türkiye’de muhasebe alanında önde gelen dergilerden seçilmesine özen gösterilmiştir*. Çalışmanın amacı ve kapsamı göz önünde bulundurularak, söz konusu dergilerin dergipark ve kendi web siteleri üzerinde yer alan arşiv bölümleri aracılığıyla 2010-2020 yılları arasında yayımlanan tüm makalelerine ulaşılmış ve bilgisayar ortamında dergi ve yıl bazında klasörlere kaydedilmiştir.

Tüm makalelerin elde edilmesinden sonra içerik analizinin yürütülebilmesi için aşağıdaki *aşamalar* takip edilmiştir. Bunlar:

1. Kaydedilen tüm makaleler, öncelikli olarak dergi bazında sonrasında ise yıl bazlı olarak başlık, anahtar sözcükler ve içerik olarak incelenmiş, muhasebe sistemleriyle ilgilerine göre ayrı klasörlerde tekrar sınıflandırılmıştır.
2. Sınıflandırılma tamamlandıktan sonra, muhasebe sistemleriyle ilgili tüm makaleler içerik analizi yöntemiyle;
 - a. Makalelerin yıllara göre dağılımı,
 - b. Çalışılan muhasebe sistemi konularının yıllara göre dağılımı,
 - c. Makalelerde atıf yapılan kaynakların yıllara göre dağılımı,

- d. Makalelerde kullanılan araştırma yöntemlerinin yıllara göre dağılımı,
 - e. Makalelerde kullanılan veri toplama yöntemlerinin yıllara göre dağılımı,
 - f. Makalelerde kullanılan analiz yöntemlerin yıllara göre dağılımı,
 - g. Kullanılan paket programlara göre makalelerin dağılımı,
 - h. Araştırmacı unvanlarının yıllara göre sayısal dağılımı,
 - i. Makalelerdeki araştırmacıların yıllara göre üniversiteleri,
 - j. Makalelerin yıllara göre yazım dilleri ve
 - k. İncelenen makalelerdeki yıllara göre yazar sayıları
excel aracılığıyla sınıflandırılmaya çalışılmıştır.
3. Excel’de sınıflandırılan veriler daha sonrasında sayısal ve oransal olarak tablolara aktarılmıştır.
 4. Son olarak tablolarda yer alan bilgiler yorumlanarak değerlendirilmeye çalışılmış ve bilgi kullanıcılarına sunulmuştur.

3.5. İçerik Analizinin Sonuçları ve Yorumlar

Araştırmanın kapsamı ve amacı doğrultusunda içerik analizine tabi tutulan makalelerden elde edilen bulgular, tablolar aracılığıyla aşağıda başlıklar halinde ifade edilmiş ve değerlendirilmiştir.

3.5.1. Yıllara Göre Çalışma Kapsamına Alınan Makalelerin Dağılımı

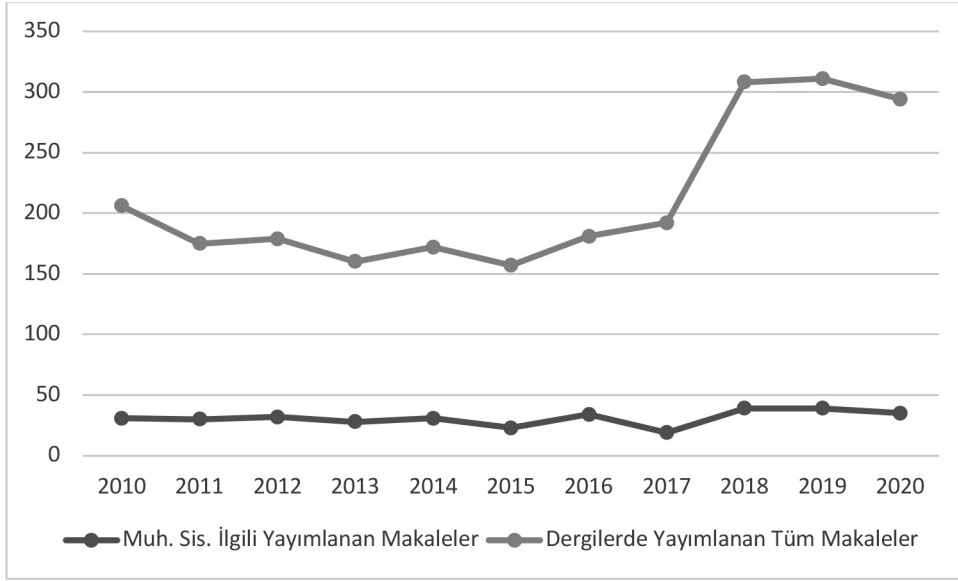
Araştırma kapsamında 1994 tane makale incelenmiş, bu çalışmalardan Muhasebe Sistemleri (TDHP, TMS, TFRS, UMS, UFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS) ile ilgili olanlar ayrılarak içerik analizine tabi tutulmuştur. Konuyla ilgili olarak elde edilen bulgular Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Çalışma Kapsamına Alınan Makalelerin Yıllara Göre Dağılımı

YILLAR	DERGİLER						%
	MUFAD	MUVU	ÇÖZÜM	BAKIŞ	MÖDAV	+	
2010	4 (76)	8 (16)	8 (27)	8 (19)	3 (37)	31 (175)	17,71
2011	4 (44)	4 (16)	9 (23)	2 (21)	11 (41)	30 (145)	20,69
2012	5 (41)	3 (17)	8 (32)	6 (22)	10 (35)	32 (147)	21,77
2013	2 (39)	5 (17)	7 (23)	6 (21)	8 (32)	28 (132)	21,21
2014	3 (39)	6 (15)	12 (34)	3 (23)	7 (30)	31 (141)	21,99
2015	7 (44)	4 (12)	5 (21)	3 (20)	4 (37)	23 (134)	17,16
2016	6 (44)	5 (13)	10 (34)	5 (22)	8 (34)	34 (147)	23,13
2017	6 (63)	3 (17)	2 (29)	4 (22)	4 (42)	19 (173)	10,98
2018	7 (54)	8 (55)	8 (34)	3 (32)	13 (94)	39 (269)	14,50
2019	12 (106)	7 (42)	7 (42)	7 (34)	6 (78)	39 (272)	14,34
2020	9 (70)	4 (42)	9 (55)	7 (42)	6 (50)	35 (259)	13,51
TOPLAM	65 (620)	57 (262)	85 (354)	54 (278)	80 (480)	341 (1994)	17,10

Not: Parantez içerisindeki değer söz konusu dergide ve/veya ilgili yılda yayımlanan toplam makale sayısını, parantez önündeki değer ise ilgili yılda ve/veya dergideki Muhasebe Sistemleri ile ilgili yayımlanan makalelerin sayısını göstermektedir. Ayrıca, kalın sayılar ilgili yıl ve dergide özel sayıların yayımlandığını göstermektedir.

Tablo 2 incelendiğinde, araştırma kapsamına alınan beş dergide 2010-2020 (10 yıl) dönemi arasında 1994 tane makalenin yayımlandığı, bu makalelerden yüzde 17,10'unun yani 341 tanesinin muhasebe sistemleriyle ilgili olduğu tespit edilmiştir. Yayımlanan toplam makale sayısına oranla, en çok yüzde 23,13 ile 2016 yılında muhasebe sistemleriyle ilgili çalışma yapılmıştır. 2016 yılını sırasıyla yüzde 21,99 ve yüzde 21,77 ile 2014 ve 2012 yılları takip etmiştir. Muhasebe sistemleriyle ilgili en düşük makale yayımlama oranı ise yüzde 10,98 ile 2017 yılı olmuştur. Son üç yıla dikkat edildiği zaman muhasebe sistemleriyle ilgili yayımlanan çalışma sayısı giderek azalmıştır, ayrıca çalışma örnekleminin ilk yıllarına göre de ortalama yüzde 6-7 civarında bir azalış söz konusudur. Bu azalışta, yıllar içerisinde muhasebe sistemleriyle ilgili özgün çalışma alanının azalması ve araştırmacıların çalışılmamış ya da az çalışılmış konu bulma noktasında güçlük çekmelerinin etkisi olduğu söylenebilir. Ek olarak, dergiler incelendiğinde ilgili yıllar arasında muhasebe sistemleri konusunda en çok makaleyi 85 adet ile “Mali Çözüm Dergisi (ÇÖZÜM)” yayımlamıştır. Mali Çözüm Dergisi’ni sırasıyla, “Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)”, “Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)”, “Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)” ve “Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi (BAKIŞ)” takip etmiştir.



Grafik 1. Çalışma Kapsamına Alınan Makalelerin Grafikselsel Gösterimi

Grafik 1 incelendiğinde ise, 2016-2017 arasındaki dönem hariç muhasebe sistemleriyle ilgili makaleler ve yayımlanan *tüm* makalelerin eşanlı olarak artış ve azalış gösterdiği söylenebilir.

3.5.2. Yıllara Göre Çalışılan Konuların Dağılımı.

Araştırma kapsamında içerik analizine tabi tutulan 341 tane makalenin başlıkları, anahtar sözcükleri ve içeriğinde işlenen konular Excel'e kodlanarak, sınıflandırılmıştır. Sınıflandırma sonucunda elde edilen bulgular Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. Yıllara Göre Çalışılan Konuların Dağılımı

KONULAR	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
TMS/FRS – UMS/IFRS Genel Kavr. Çerçeve	15	15	16	13	13	13	17	8	15	22	20	167
TDHP – MSUGT – VUK	6	4	3	7	5	1	3	4	9	12	10	64
BOBİ FRS	0	0	0	0	0	0	0	1	10	10	8	29
TMS – UMS 2: Stoklar	3	3	3	5	1	2	1	0	2	1	3	24
KÜMİ FRS	3	4	6	1	1	2	2	1	0	1	1	22
TMS – UMS 39: Finansal Araçlar	0	3	0	1	1	4	2	0	2	2	2	17
TMS – UMS 41: Tarımsal Faal. ve Canlı Varlıklar	1	2	1	5	2	0	0	1	0	2	1	15

KONULAR	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
TFRS – UFRS 9: Finansal Araçlar	0	0	0	1	0	1	4	0	3	4	2	15
TMS – UMS 18: Hasılat	0	1	3	1	0	3	1	2	0	3	1	15
TMS – UMS 16: Maddi Duran Varlıklar	2	2	1	1	4	1	1	0	1	1	0	14
TMS – UMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2	1	0	1	1	1	2	1	2	0	2	13
TMS – UMS 11: İnşaat Sözleşmeleri	0	0	3	0	1	2	1	2	0	2	1	12
TMS – UMS 12: Gelir Vergileri	1	4	2	1	2	1	0	0	0	1	0	12
TMS – UMS 1: Finansal Tabloların Sunumu	2	2	1	2	1	0	2	1	0	0	0	11
TFRS – UFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat	0	0	0	0	0	1	0	2	0	6	2	11
TFRS – UFRS 16: Kiralama İşlemleri	0	0	0	0	0	0	2	1	4	3	1	11
TMS – UMS 20: Devlet Teşvik ve Yardıml. Muh.	2	1	1	1	1	0	0	1	3	0	1	11
TMS – UMS 17: Kiralama İşlemleri	1	0	0	1	1	0	2	1	2	1	1	10
TMS – UMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	1	3	0	0	2	0	2	0	0	1	0	9
TMS – UMS 37: Karşılıklar, Koşullu ve Varlıklar	0	3	1	2	0	1	0	1	0	0	0	8
Stand. İlgili Muh. Meslek Mens. Üzerine Araştırma	0	0	3	0	1	2	0	0	1	0	0	7
TMS – UMS 8: Muhasebe Politikaları	1	1	2	0	2	0	0	0	0	0	0	6
TFRS – UFRS 8: Faaliyet Bölümleri	0	0	2	1	1	1	0	0	0	0	1	6
TMS – UMS 7: Nakit Akış Tablosu	2	2	0	0	1	0	0	0	0	0	0	5
TMS – UMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	0	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	5
TMS – UMS 21: Kur Değişiminin Etkileri	1	1	0	1	1	0	0	0	0	1	0	5

KONULAR	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
TFRS – UFRS 10: Konsolide Finansal Tablolar	0	0	0	1	0	0	2	0	1	1	0	5
TFRS – UFRS 3: İşletme Birleşmeleri	0	0	0	0	1	0	2	0	1	0	1	5
TMS – UMS 32: Finansal Araçlar Sunum	0	1	0	1	1	0	1	0	1	0	0	5
TMS – UMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	1	2	0	2	1	0	0	0	0	0	0	6
TFRS – UFRS 13: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü	0	0	0	1	0	0	1	0	1	0	1	4
TMS – UMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standartı	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	1	3
TFRS – UFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	1	3
TFRS – UFRS 11: Müşterek Anlaşmalar Stand.	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1	0	3
TMS – UMS 23: Borçlanma Maliyetleri	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	3
TMS – UMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	3
TFRS – UFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar	0	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	3
TMS – UMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	2
TFRS – UFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	2
TFRS – UFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
TFRS – UFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
TFRS – UFRS 12: İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
DMS 32: Devlet Muhasebe Standardı	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1

KONULAR	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
TFRS – UFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
TMS – UMS 14: Bölümlere Göre Raporlama	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
TMS – UMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
TMS – UMS 28: İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1

Tablo 3 incelendiğinde, ilgili yıllar arasında 167 kez ile en çok “TMS/TFRS – UMS/UFRS Genel Kavramsal Çerçeve” konusu çalışılmış, ayrıca ilgili yılların tümünde de en çok çalışılan konu olmuştur. Bu konuyu sırasıyla; 64, 29, 24, 22 ve 17 ile “TDHP – MSUGT – VUK”, “BOBİ FRS”, “TMS – UMS 2: Stoklar”, “KÜMİ FRS” ve “TMS – UMS 39: Finansal Araçlar” konuları takip etmiştir. İlgili yıllarda 1’er kez ile en az çalışılan konular ise TMS 14, TMS 28, TMS 31, TFRS 2, TFRS 4, TFRS 6, TFRS 12 ve DMS 32 Standartları olmuştur.

3.5.3. Yıllara Göre Makalelerde Atıf Yapılan Kaynakların Dağılımı

Araştırma kapsamında içerik analizine tabi tutulan makalelerin atıfta bulunduğu kaynaklara ilişkin bulgular Tablo 4’te sunulmuştur

Tablo 4. Yıllara Göre Makalelerde Atıf Yapılan Kaynakların Dağılımı

ATIFLAR	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
Makale	151	283	233	223	237	186	422	353	372	422	417	3299
Kitaplar	161	124	153	120	111	102	171	65	106	146	85	1344
Resmî Gazete, Düzenleme, Yönetmelik, Yasa, Standart	79	115	67	63	125	157	91	79	144	119	155	1194
Rehber, Kılavuz, Rapor	33	15	37	45	27	26	71	33	49	24	58	418
İnternet Siteleri	24	31	18	11	31	14	25	15	56	56	42	323
Sempozyum, Kongre, Bildiri, Konferans	18	30	23	14	14	15	37	13	10	9	19	202
Tezler	6	15	16	17	14	12	23	7	19	22	19	170
Diğer	2	8	11	3	4	4	6	6	3	1	5	53
TOPLAM (+)	474	621	558	496	563	516	846	571	759	799	800	7003

Not: “Diğer”, mevcut atıf kaynakları içerisinde sınıflandırılmayan çalışma kağıtları, ders sunuları vb. gibi kaynaklardan oluşmaktadır.

Tablo 4 incelendiğinde, ilgili yıllar arasında muhasebe sistemleri üzerine yazılan makalelerde 7.003 tane kaynak kullanılmıştır. Bu kaynakların 3.299 tanesi Makalelerden oluşmakta olup, ayrıca en fazla yararlanılan kaynaklar makalelerdir. Ek olarak, 2010 yılı hariç tüm yıllarda en çok yararlanılan atıf kaynağı makaleler olmuştur. Makaleleri sırasıyla, “Kitaplar”; “Resmî Gazete, Düzenleme, Yönetmelik, Yasa, Standartlar”; “Rehber, Kılavuz, Raporlar” ve “İnternet Siteleri” takip etmektedir. En az kullanılan atıf kaynakları ise, “Tezler” olmuştur.

3.5.4. Yıllara Göre İncelenen Makalelerde Kullanılan Araştırma Yöntemleri

Araştırma kapsamında içerik analizine tabi tutulan makalelerde kullanılan araştırma yöntemleri tablo 5’te sunulmuştur.

Tablo 5. Yıllara Göre İncelenen Makalelerde Kullanılan Araştırma Yöntemleri

ARAŞTIRMA YÖNTEMLERİ	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
Gömülü Kuram (Kuram Oluşturma)	19	17	10	7	14	9	14	7	19	19	12	147
Durum (Örnek Uygulama) Çalışması	11	8	10	14	12	9	8	5	13	16	13	119
Tarama Araştırmaları	0	3	6	6	3	3	7	3	2	2	2	37
İlişkisel Tarama Araştırmaları	1	1	2	1	2	0	2	3	1	1	3	17
Genel Tarama Araştırmaları	0	1	2	0	0	1	1	1	1	2	2	11
Karşılaştırma	1	0	2	0	0	0	0	1	2	1	3	10
İçerik Analizi	0	0	1	0	0	1	2	0	2	0	3	9
TOPLAM (+)	32	30	33	28	31	23	34	20	40	41	38	350

Tablo 5 incelendiğinde, ilgili yıllar arasında muhasebe sistemleri üzerine yazılan makalelerde, 147 kez ile en çok kullanılan araştırma yöntemi Gömülü Kuram (Kuram Oluşturma) olmuştur. Gömülü Kuram, belirli bilgilerden yola çıkarak bir teorinin doğuşunu inceleyen başka bir ifadeyle (Hunter vd., 2005: 61-66), mevcut durumların, elde edilen bilgiler kullanılarak sorgulandığı ve bununla ilgili teori oluşturulmaya çalışıldığı yöntemdir (Turner, 1983: 334-336). Tanımda göz önünde bulundurulduğunda, incelenen makalelerin çoğunluğunda muhasebe standartları irdelenmiş, standardın getirdikleri ve uygulanmasıyla ilgili derleme makaleleri yayımlanmıştır. Gömülü Kuramı, 119 kez gibi yüksek bir yararlanma sayısı ile Durum (Örnek Uygulama) Çalışmaları takip etmektedir. Durum (Örnek Uygulama) Çalışmaları ise, araştırma problemiyle ilişkili olan durum ya da durumlar bütüncül bir yaklaşımla ele alınır, bu durumları etkileyen ve bu durumlardan etkilenen unsurlar derinlemesine incelenir (Yıldırım ve Şimşek, 2018: 289-291). Bu tanım göz önünde bulundurulduğunda ise, incelenen çalışmalarda Muhasebe standartları ile ilgili örnek uygulamalar, örnek muhasebe soruları ve çözümlerine yer verilmiştir. Üçüncü sırada, anketle veri toplamanın çok sık yapıldığı sayısal yöntemler kullanılarak bir araya getirilen verilerin ölçüldüğü veya analiz edildiği tarama araştırmaları yer almıştır. İlgili yıllar arasında muhasebe sistemleriyle ilgili yayımlanan makalelerde en az kullanılan araştırma yöntemi, bu çalışmanın da yöntemi olan içerik analizi yöntemi olmuştur.

3.5.5. Yıllara Göre İncelenen Makalelerde Kullanılan Veri Toplama Yöntemleri

Araştırma kapsamında içerik analizine tabi tutulan makalelerde kullanılan veri toplama yöntemleri tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6. Yıllara Göre Makalelerde Kullanılan Veri Toplama Yöntemlerinin Dağılımı

VERİ TOPLAMA YÖNTEMLERİ	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
Rehber, Kılavuz & Raporlar	8	7	11	9	6	1	5	10	14	16	19	106
Diğer	11	3	6	7	11	8	8	3	6	10	4	77
İnternet Siteleri, Veritabanları	3	2	9	5	4	1	6	5	5	3	10	53
Anketler	0	5	7	5	3	3	6	2	2	1	0	34
Doküman İncelemesi	0	1	3	0	0	2	2	1	3	3	3	18
Gözlem	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Görüşme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Odak Grup Görüşmesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOPLAM (+)	22	18	36	26	24	15	27	21	30	33	36	288

Not: “Diğer”, mevcut veri toplama yöntemleri içerisinde sınıflandırılmayan ve verilerin nereden alındığı beliretilmeyen çalışmaların veri toplama yöntemlerinden oluşmaktadır.

Tablo 6 incelendiğinde, 106 kez ile en çok kullanılan veri toplama yöntemi “Rehber, Kılavuz ve Raporlar” olmuştur. “Rehber, Kılavuz ve Raporlar”ı sırasıyla, 53, 34 ve 18 kez ile “İnternet Siteleri, Veritabanları”, “Anketler” ve “Doküman İncelemesi” takip etmektedir. İlgili yıllar arasında incelenen çalışmalarda, “Gözlem”, “Görüşme” ve “Odak Grup Görüşmesi” hiç kullanılmamıştır.

3.5.6. Yıllara Göre Makalelerde Kullanılan Analiz Yöntemlerinin Dağılımı

Araştırma kapsamında içerik analizine tabi tutulan makalelerde kullanılan araştırma analiz yöntemleri Tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7. Yıllara Göre Makalelerde Kullanılan Analiz Yöntemlerinin Dağılımı

ANALİZ YÖNTEMLERİ	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
Frekans ve Yüzde Analizi	0	3	3	5	3	4	4	1	4	2	2	31
Regresyon	1	1	3	0	1	1	3	3	2	0	4	19
Cronbach's Alpha (Güvenilirlik Katsayısı)	0	1	4	3	2	2	3	1	2	1	0	19
Tanımlayıcı İstatistikler	0	3	3	0	2	0	2	3	0	2	3	18
T-Testi	0	2	5	3	0	1	1	0	1	1	1	15
Oran Analizi	1	0	4	0	0	1	1	1	1	3	3	15
Varyans Analizi (ANOVA)	0	2	3	2	1	1	3	0	0	0	1	13
Demografik Özellikler	0	0	1	2	4	2	2	0	1	1	0	13
Kolmogorov-Smirnov (K-S)	0	1	2	2	1	1	1	0	0	2	1	11
Mann-Whitney U Testi	0	1	3	0	3	0	1	0	0	1	0	9
Ki-kare Testi	0	3	1	2	0	1	0	0	0	0	1	8
İçerik Analizi/ Bibliyometrik	0	0	1	0	0	1	2	0	1	0	2	7
Shapiro-Wilks Testi	0	0	1	2	0	1	1	0	0	2	0	7
Wilcoxon Signed Rank Testi	0	0	2	1	0	0	1	0	0	2	1	7
F-Testi	0	0	1	0	0	1	1	1	0	0	2	6
Korelasyon Matrisi/ Tablosu	0	1	1	0	1	0	1	1	0	0	1	6
Kruskal Wallis Testi	0	0	0	0	3	0	1	0	0	1	0	5
Korelasyon Analizi	0	0	0	0	0	1	2	0	0	1	0	4
Birim Kök Test Analizleri	0	0	0	0	0	0	0	2	0	1	1	4
Levene, Browne ve Forsythe	0	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	4
KMO ve Barlett's Testi	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	3

ANALİZ YÖNTEMLERİ	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
Hausman Test	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2	3
Durbin-Watson ve Baltagi-Wu	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	1	3
Faktör Analizi	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	2
Tukey Test (HSD)	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	2
LM Testi (Langrange Çarpımı Testi)	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	2
SWOT Analizi	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	2
Scheffe Testi	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	2
Kruskal-Wallis Testi	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Varyans Şişkinlik Faktörü (VIF)	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
Wald Değişen Varyans Test	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Wooldridge testi	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Eşbütünlük Testleri	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
White Testi	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Chow Testi	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Nedensellik Testleri	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
Yapısal Eşitlik Modeli (YEM)	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Kısmi En Küçük Kreler (PLS)	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Pearson Korelasyon Katsayısı	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Hosmer ve Lemeshow Testi	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Z-Skor ve Bankometer Analizi	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Pasaran Testi	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1

ANALİZ YÖNTEMLERİ	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
Fisher's Exact Test	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Doğrulamalı Faktör Analizi DFA	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Ohlson Modeli	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
EN Küçük Kareler Testi	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Dunnet T3 Testi	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Fisher's Exact Test	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Z Cramer Testi	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
TOPLAM (+)	2	21	47	26	22	20	39	21	14	22	27	261

Tablo 7 incelendiğinde, ilgili yıllar arasında incelenen çalışmalarda 261 farklı analiz yöntemi kullanılmıştır. Kullanılan analiz yöntemleri içerisinde 31 kez ile “Frekans ve Yüzde Analizi” en çok kullanılan analiz yöntemi olmuştur. “Frekans ve Yüzde Analizi”ni 19’ar kez ile “Regresyon” ve “Cronbach’s Alpha (Güvenilirlik Katsayısı)” analizleri takip etmiştir.

3.5.7. Yıllara Göre Makalelerde Kullanılan Paket Programların Dağılımı

Araştırma kapsamında içerik analizine tabi tutulan makalelerde kullanılan paket programlar Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8. Yıllara Göre Makalelerde Kullanılan Paket Programların Dağılımı

KULLANILAN PAKET PROGRAMLAR	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
SPSS	0	3	7	4	3	2	3	1	3	2	0	28
Excel/Excel Solver	0	0	1	0	0	0	2	2	0	0	2	7
Stata	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3	5
EViews	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	1	3
Smart-PLS	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Belirtilmeyen	1	2	4	3	1	2	4	4	1	2	3	27
TOPLAM (+)	2	5	12	7	5	4	11	8	4	4	9	71

Tablo 8 incelendiğinde, ilgili yıllar arasında incelen çalışmaların analiz sürecinde 71 kez paket programa ihtiyaç duyulmuştur. Bu programlardan 28 kez ile en çok kullanılan “SPSS” olmuştur. SPSS’i sırasıyla 7, 5 ve 3 kez olmak üzere, “Excel/Excel Solver”, “Stata” ve “E-Views” takip etmektedir. Ayrıca incelenen çalışmaların 27’sinde belirli analizler kullanılmış olmasına rağmen kullanılan paket program belirtilmemiştir.

3.5.8. Yıllara Göre İncelenen Makalelerindeki Araştırmacıların Unvanları

Araştırma kapsamında içerik analizine tabi tutulan makalelerin yazımında 574 araştırmacı görev almıştır. İncelenen makalelerdeki araştırmacıların unvanları tablo 9’da sunulmuştur.

Tablo 9. Yıllara Göre İncelenen Makalelerindeki Araştırmacıların Unvanları

ARAŞTIRMACI UNVANLARI	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
Dr. Öğr. Üyesi	9	13	15	25	21	14	14	11	17	20	19	178
Doç. Dr.	13	5	14	5	12	10	9	6	15	5	13	107
Prof. Dr.	6	6	6	3	6	6	7	7	13	15	9	84
Arş. Gör	7	9	8	4	6	5	6	4	6	10	5	70
Öğr. Gör	8	12	6	6	8	2	9	3	7	3	3	67
DR-YL Öğrencisi	1	4	0	0	2	7	3	3	2	6	7	35
Muhasebe Meslek Mensubu	2	1	0	5	1	0	2	0	2	2	2	17
Diğer	0	0	0	0	0	1	2	0	0	1	4	8
Vergi Müfettişi	0	0	0	0	0	0	0	0	3	5	0	8
TOPLAM (+)	46	50	49	48	56	45	52	34	65	67	62	574

Tablo 9 incelendiğinde, 2010 yılı hariç tüm yıllarda ve genel toplamda 178 kez ile en fazla muhasebe sistemleriyle ilgili çalışma yapanlar “Dr. Öğr. Üyesi” unvanına sahip araştırmacılar olmuştur. Dr. Öğr. Üyelerini sırasıyla, 107, 84, 70 ve 67 kez ile “Doç. Dr.”, “Prof. Dr.”, “Arş. Gör” ve “Öğr. Gör” unvanına sahip araştırmacılar takip etmiştir.

3.5.9. Yıllara Göre İncelenen Makalelerindeki Araştırmacıların Üniversiteleri

Araştırma kapsamında içerik analizine tabi tutulan makalelerin yazımında 574 araştırmacının görev aldığı söylemiştik ve bir önceki başlık altında söz konusu durumu değerlendirilmişti. Bu araştırmacıların görev aldığı üniversitelerden ilk 20’si Tablo 10’da sunulmuştur.

Tablo 10. Yıllara Göre İncelenen Makalelerindeki Araştırmacıların Üniversiteleri

ARAŞTIRMACI ÜNİVERSİTELERİ	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
Marmara Üniversitesi	12	7	1	0	2	0	7	1	1	3	0	34
Başkent Üniversitesi	2	0	3	0	0	5	4	1	6	5	2	28
Dokuz Eylül Üniversitesi	1	3	6	6	1	0	0	1	1	0	2	21
Gazi Üniversitesi	1	2	2	1	2	6	4	1	1	0	0	20
Pamukkale Üniversitesi	0	1	2	0	1	1	1	1	3	4	0	14
İstanbul Üniversitesi	3	4	3	1	0	0	0	1	0	0	1	13
Karadeniz Teknik Üniversitesi	0	1	1	1	3	0	2	0	1	2	2	13
Süleyman Demirel Üniversitesi	1	0	0	3	1	2	0	0	0	4	1	12
Akdeniz Üniversitesi	1	2	2	1	1	2	0	0	2	1	0	12
Uludağ Üniversitesi	0	0	2	0	4	0	2	1	0	2	0	11
Kırklareli Üniversitesi	1	0	0	0	2	0	3	0	2	1	2	11
Kocaeli Üniversitesi	0	0	1	4	2	0	0	0	0	0	4	11
Ankara Üniversitesi	7	0	1	1	0	1	0	0	0	1	0	11
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	0	2	0	1	1	1	2	2	0	1	0	10
Selçuk Üniversitesi	3	3	1	1	0	0	0	0	0	0	1	9
İstanbul Okan Üniversitesi	0	0	0	1	0	3	0	2	0	0	3	9
İstanbul Ticaret Üniversitesi	0	0	0	2	1	1	0	0	2	1	2	9
Yalova Üniversitesi	0	0	3	1	3	0	0	0	2	0	0	9
Samsun Ondokuz Mayıs Üniversitesi	0	0	2	2	3	2	0	0	0	0	0	9
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	0	0	0	0	0	0	0	0	4	3	2	9
Diğer Üniversiteler	12	24	19	19	25	21	23	21	35	29	32	260
TOPLAM (+)	44	49	49	45	52	45	48	32	60	57	54	535

Çalışmada ilgili yıllar arasında içerik analiziyle incelenen çalışmalarda 113 farklı üniversiteden araştırmacı çalışma yapmıştır. Muhasebe sistemleriyle ilgili araştırma kapsamına alınan yıllarda en çok araştırmayı 34 kez ile Marmara Üniversitesi'nden araştırmacılar yürütmüştür. Marmara Üniversitesi'ni

sırasıyla 28, 21, 20 ve 14 kez ile “Başkent Üniversitesi”, “Dokuz Eylül Üniversitesi”, “Gazi Üniversitesi” ve “Pamukkale Üniversitesi”nden araştırmacılar takip etmiştir.

3.5.10. Yıllara Göre İncelenen Makalelerin Yazım Dilleri

Araştırma kapsamında içerik analizine tabi tutulan makalelerin yazım dilleri Tablo 11’de sunulmuştur.

Tablo 11. Yıllara Göre İncelenen Makalelerin Yazım Dilleri

MAKALE DİLİ	YILLAR (20...)											
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	+
Türkçe	30	29	29	28	30	23	32	18	38	35	35	327
İngilizce	1	1	3	0	1	0	2	1	1	4	0	14
TOPLAM (+)	31	30	32	28	31	23	34	19	39	39	35	341

Tablo 11 incelendiğinde, 341 makalenin Türkçe ve İngilizce dillerinde yazıldığı görülmektedir. Makalelerin 327 tanesinin Türkçe, 14 tanesinin ise İngilizce olarak yazıldığı tespit edilmiştir.

3.5.11. Yıllara Göre İncelenen Makalelerdeki Yazar Sayılarının Dağılımı

Araştırma kapsamında içerik analizine tabi tutulan makalelerde görev alan araştırmacı sayısına ilişkin bulgular tablo 12’de sunulmuştur.

Tablo 12. Yıllara Göre İncelenen Makalelerdeki Yazar Sayılarının Dağılımı

YAZAR SAYISI	DERGİLER					
	MUFAD	MUVU	ÇÖZÜM	BAKIŞ	MÖDAV	TOPLAM
Çift (2) Yazarlı	38	26	37	22	34	157
Tek (1) Yazarlı	23	25	43	28	31	150
Üç (3) Yazarlı	3	5	5	3	14	30
Dört (4) Yazarlı	1	0	0	1	1	3
Beş (5) Yazarlı	0	0	0	0	0	0
Altı (6) Yazarlı	0	1	0	0	0	1
TOPLAM	65	57	85	54	80	341

Tablo 12 incelendiğinde, ilgili yıllar arasında muhasebe sistemleriyle ilgili olan çalışmaların büyük çoğunluğunun çift yazarlı ve tek yazarlı olarak yazıldığı görülmektedir. Çalışmalar en çok 157 kez ile “Çift (2) Yazarlı” olarak yazılmıştır. Çift yazarlı çalışmaları sırasıyla, 150, 30 ve 3 kez ile “Tek (1) Yazarlı”, “Üç (3) Yazarlı” ve “Dört (4) Yazarlı” çalışmalar takip etmektedir. İncelenen çalışmalar arasında “Beş (5) Yazarlı” hiç çalışma bulunmamakta, “Altı (6) Yazarlı” olarak ise sadece tek bir çalışma bulunmaktadır.

4. SONUÇ ve ÖNERİLER

Türkiye’de geçmişten günümüze kadar farklı kesimlerin ihtiyaçlarını karşılamak ve bu kesimler için en uygun olan muhasebe uygulamalarını geliştirmek amacıyla birçok farklı muhasebe sistemi geliştirilmiştir. Dolayısıyla muhasebe alanında muhasebe sistemleri üzerine yapılan çalışmaların oransal payı oldukça fazladır. Geliştirilen ve mevcut bu muhasebe sistemleri, birçok akademik çalışmada incelenmiş ve halen daha yaygın bir şekilde incelenmektedir.

Bu çalışmada, muhasebe sistemleri üzerine yapılan çalışmalar nitel içerik analiziyle incelenerek yapılan çalışma sayısı, çalışılan konular, araştırmacıların hangi kaynakları kullanarak atıf yaptıkları, araştırma yöntemleri, veri toplama teknikleri, analiz yöntemleri, analiz yöntemleri için kullanılan paket programlar, araştırmacı unvanları, araştırmacıların üniversiteleri, makalelerin yazım dilleri ve makalelerdeki yazar sayıları Excel’de sınıflandırılmış ve elde edilen bulgular değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, muhasebe sistemleri (TDHP, TMS, TFRS, UMS, UFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS) ile ilgili olduğu belirlenen çalışmalar içerik analizine tabi tutulmuştur. İçerik analizi sonucunda, 2010-2020 (10 yıl) yılları arasında Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Mali Çözüm Dergisi (ÇÖZÜM), Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MUFAD), Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU) ve Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi (BAKIŞ)’nde 1994 tane makalenin yayımlandığı, bu makalelerden yüzde 17,10’unun yani 341 tanesinin muhasebe sistemleriyle ilgili olduğu tespit edilmiştir. İlgili yıllar arasında, muhasebe sistemleri konusunda en çok 85 makale ile “Mali Çözüm Dergisi (ÇÖZÜM)” yayın yapmıştır. Yayımlanan toplam makale sayısına oranla en çok yüzde 23,13 ile 2016 yılında muhasebe sistemleriyle ilgili çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar konu bakımından değerlendirildiğinde 167 kez ile en çok “TMS/TFRS – UMS/UFRS Genel Kavramsal Çerçeve” konusu çalışılmış, ayrıca ilgili yılların tümünde de en çok çalışılan konu olmuştur. Bu makalelerde 7.003 tane kaynak kullanılmış, bu kaynakların 3.299 tanesi Makalelerden oluşmakta olup, en fazla yararlanılan kaynaklar makalelerdir. Ayrıca, Muhasebe Sistemleri üzerine yazılan makalelerde, 147 kez ile en çok kullanılan araştırma yöntemi “Gömlü Kuram (Kuram Oluşturma)”; 106 kez ile en çok kullanılan veri toplama yöntemi “Rehber, Kılavuz ve Raporlar” olmuştur. Çalışmalarda 261 farklı analiz yöntemi kullanılmış, kullanılan analiz yöntemleri içerisinde 31 kez ile “Frekans ve Yüzde Analizi” en çok kullanılan analiz yöntemi olmuştur. Ayrıca, makalelerde kullanılan paket programlar, araştırmacıların unvanları ve araştırmacıların üniversiteleri ise sırasıyla, en çok 28 kez ile “SPSS”; 178 kez ile “Dr. Öğr. Üyeleri”; ve 34 kez ile “Marmara Üniversitesi” olmuştur. Ek olarak, incelenen makalelerin Türkçe ve İngilizce olmak üzere iki farklı dilde ve 157 kez ile en çok “Çift (2) Yazarlı” olarak yazıldıkları tespit edilmiştir.

Çalışmanın bulguları literatürde yer alan benzer çalışmalarla karşılaştırıldığında; Akçakanat vd. (2013), 2004-2011 döneminde muhasebe standartlarıyla ilgili en fazla çalışmanın “Genel Kavramsal Çerçeve”

kategorisi altında yapıldığını ve konuyla ilgili en fazla çalışmayı Marmara Üniversitesi'nden araştırmacıların yaptığını tespit etmiş ve elde ettiği sonuçlar bu çalışmada elde edilen sonuçlarla benzer özellikler taşımaktadır. Ayrıca, makalelerin en çok tek yazarlı yazıldığını da ifade eden Akçakanat vd. (2013), en çok muhasebe sistemleriyle ilgili makalelerin çift yazarlı yazıldığını tespit ettiğimiz makaleden farklılaşmış, ancak her iki makalede de tek ve çift yazarlı makalelerin sayısal olarak birbirine çok yakın oldukları görülmüştür. Dolayısıyla, burada da bir benzerlik söz konusu olduğu söylenebilir. Yücel vd. (2015), muhasebe standartlarıyla ilgili 2007-2017 yılları arasını incelediği makalesinde, en çok çalışmanın Mali Çözüm Dergisi'nde yayımlandığını, en çok tez çalışmasının Marmara Üniversitesi bünyesinde yürütüldüğünü ve muhasebe standartlarıyla ilgili en çok TMS/TFRS'lerin genel çerçevesinin çalışıldığını tespit etmişlerdir. Yücel vd. (2015) elde ettiği sonuçlarla bu çalışmanın bulguları benzerlik göstermektedir. Çelikdemir (2019), 1991-2018 yılları arasında muhasebe standartlarıyla ilgili tezleri incelediği çalışmasında, en çok tez çalışmasının Marmara Üniversitesi'nde yapıldığını belirlemiştir.

Bu çalışmanın konusuyla ilgili geçmişte yürütülmüş farklı yılları ve dergileri ele alan çok daha fazla çalışma bulunmaktadır. Ancak, literatür dikkate alındığında, muhasebe sistemleri üzerine tez çalışmalarını inceleyen ya da sadece tek bir dergideki çalışmaları değerlendiren incelemeler (çalışmalar) bulunmakta, birden fazla dergiyi ve 10 yıl gibi uzun bir süreci ele alan güncel bir çalışma bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu çalışma literatürde yer alan boşluğu doldurmayı hedeflemektedir. Gelecekte araştırmacılara, bu ve geçmiş dönemlerde yapılan çalışmaların bulgularını birleştiren, meta analizi tekniğiyle konuya çok daha geniş bir açıdan bakan ve değerlendiren bir çalışma yapmaları önerilebilir.

KAYNAKÇA

- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (26.12.1992). *Resmi Gazete*, 21447.
- Akçakanat, Ö., Senal, S. ve Ateş, B. A. (2013). Türkiye Muhasebe Standartları Çalışmalarının İçerik Analizi Bakımından Değerlendirilmesi (2004-2011). *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 5 (3), 1-8.
- Alkan, G. (2014). Türkiye'de Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma (1984-2012). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 61, 41-52.
- Çelikdemir, N. Ç. (2019). Türkiye'de Muhasebe Standartları Konusunda Yapılan Tezlerin İncelenmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11 (1), 325-336.
- Dworczak, B. Z. ve Sačer, I. M. (2019). Accounting Systems in Poland and Croatia - Comparative Study. *Zagreb International Review of Economics and Business*, 22 (1), 55-72.
- Emir, S., Kıymık, H. ve Apalı, A. (2020). Muhasebe Alanında Yürütülen Çalışmaların Nitel İçerik Analizi Tekniğiyle Değerlendirilmesi (2015-2019). *Mali Çözüm Dergisi*, 30 (162), 95-126.
- Ezenwoke, O., Tion, W. ve Read, R. (2020). International Financial Reporting Standards (IFRSs) Adoption in Africa: Abibliometric Analysis. *Cogent Social Sciences*, 6 (1), 1-20.
- Gençoğlu, Ü. G. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 76 (1), 1-23.
- Gençoğlu, Ü. G. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız ile Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme. *Business and Economics Research Journal*, 11(1), 187-199.
- Güdelci, E. N. (2020). BOBİ FRS Açısından Barter İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12 (3), 61-72.
- Gündüz, M. (2018). Türkiye'de 2014-2016 Yılları Arasında Akademik Dergilerde Muhasebe Alanında Yayınlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (1), 236-257.
- Hunter, K., Hari, S., Egbu, C. ve Kelly, J. (2005). Grounded Theory: Its Diversification and Application Through Two Examples From Research Studies on Knowledge and Value Management. *The Electronic Journal of Business Research Methodology*, 3 (1), 57-68.
- Kamu Gözetimi Kurumu. (2021). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)*. [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBİ%CC%87-FR-Ş\)-2021-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBİ%CC%87-FR-Ş)-2021-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88) .
- Kamu Gözetimi Kurumu. (2018). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)*. <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3596/Ku%CC%88c%CC%A7u%CC%88k-ve-Mikro-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Taslag%CC%86%-C4%B1-kamuoyu-go%CC%88ru%CC%88s%CC%A7u%CC%88ne-ac%CC%A7%C4%B1lm%C4%B1s%CC%A7t%C4%B1r-> .
- Koç, F. (2021). Türkiye'de Muhasebe Standartları ile Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Hazırlanan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2021, 92, 115-138.
- Mahdavihou, M. (2018). Exploring Accounting Research in Analysis Approach. *Journal of Accounting Finance and Auditing Studies*, 4 (4), 243-259.
- Turner, B. A. (1983). The Use of Grounded Theory for the Qualitative Analysis of Organizational Behavior. *Journal of Management Studies*, 20 (3), 333-348.

TÜRMOB. (2018, 09 29). *Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin KGK Kararı*. <https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/Read/1da52b50-0b1d-438c-af80-bf94b0573c5a> adresinden alındı

Yazarkan, H. ve Soğuksu, Z. Y. (2020). KOSGEB Tarafından KOBİ'lere Sağlanan Desteklerin Muhasebeleştirilmesi: MSUGT, BOBİ FRS ve TMS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz/2020 (87)*, 1-14.

Yeşil, T. ve Akyüz, F. (2018). Muhasebe Alanındaki Ulusal Doktora Tezlerinin Bibliyometrik Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (Özel Sayı)*, 440-472.

Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2018). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri* (11.Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yücel, S., Öncü, M. A. ve Kartal, O. (2015). Türkiye'de Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları Konularında Yayınlanmış Akademik Çalışmalar (2007-2014 Arası Literatür Taraması). *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2015*, 39-66.

Yürekli, E. ve Uyar, S. (2020). Muhasebe ve Finansman Dergisinde 2004-2019 Yılları Arasında Yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile İlgili Makalelerin İçerik Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2020, 88*, 57-74.

MUHASEBE PROGRAMLARINA YÖNELİK DEĞİŞTİRME NİYETİNİN TEKNOLOJİ KABUL MODELİ (TKM) ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ: SAKARYA İLİ ÖRNEĞİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 08.01.2022
Makale Kabul Tarihi : 28.02.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1055022

Dr. Öğr. Üyesi Metin SAYGILI*

Dr. Tolga YALÇINTEKİN**

Evren ÇAKIRSOY***

Bibliyografik Bilgiler

Saygılı, M., Yalçıntekin, T. & Çakırsoy E. (2022). “Muhasebe programlarına yönelik değiştirme niyetinin teknoloji kabul modeli (tkm) çerçevesinde incelenmesi: sakarya ili örneği” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 66, Sayfa : 129-146) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1055022>

ÖZ

Tüketicilerin bilgisayar teknolojilerini kullanmaya yönelten unsurların belirlenmesi ve bu unsurların bir davranış modeli temelinde açıklanması önem arz etmektedir. Bu bağlamda bu çalışmada, bilgisayar teknolojileri tüketicisi olan mali müşavir ve muhasebe ofis elemanlarının kullandıkları muhasebe programlarını değiştirme niyetleri Teknoloji Kabul Modeli (TKM) temelinde incelenmiştir. Bu çalışmada, kullanılan muhasebe programının değiştirme niyetinin oluşumunda tutumun etkisi temel alınmış, buradan hareketle öncelikle kullanılan muhasebe programına yönelik tutum üzerinde etkili olan değişkenlerden algılanan değer, algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan yarar incelenmiştir. Araştırma, nicel araştırma tasarımına uygun olarak dizayn edilmiş ve araştırmanın verileri online anket aracılığıyla kolayda örnekleme yöntemi benimsenerek Sakarya'daki mali müşavir ve muhasebe ofis elemanlarından toplanmıştır. Örneklemin özelliklerini sağlayan katılımcılara gönderilen online anketlerden eksik ve hatalı olanlar çıkarıldıktan sonra 293 katılımcının cevapları analiz edilmiştir.

* Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, msaygili@subu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-6920-822X>, +90 264 616 04 24

** tolgaylentkn@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-7118-0705>, +90 537 246 31 38

*** Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Doktora Öğrencisi, <https://orcid.org/0000-0003-3652-1732>, +90 532 236 56 65

Yapısal Eşitlik Modellemesi (YEM) kullanılarak test edilen araştırma modeli sonucu elde edilen bulgular, TKM'nin muhasebe programlarını değiştirme niyetini açıklamada önemli bir model olduğunu ortaya koymuştur. Sonuçlar ayrıca tutumu etkileyen değişkenler arasında algılanan değer in görece en yüksek etkiye sahip olduğunu ($\beta = 0,522$; $p < 0,001$) ortaya koyarken tutumun, değiştirme niyeti üzerinde negatif etkiye sahip olduğu görülmüştür ($\beta = -0,800$; $p < 0,001$).

Anahtar Sözcükler: Algılanan değer, algılanan yarar, algılanan kullanım kolaylığı, tutum, değiştirme niyeti, Teknoloji Kabul Modeli (TKM).

Jel Sınıflandırması: M310, M410.

THE STUDY OF SWITCHING INTENTION TOWARDS ACCOUNTING PROGRAMS ON THE BASIS OF THE TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL (TAM): THE CASE OF SAKARYA PROVINCE

ABSTRACT

It is important to specify the factors leading the consumers to use the computer technologies, and to clarify those factors on the basis of a behavioural model. In this context, the switching intention of public accountants and accounting office staff members, as the consumers of computer technologies, towards the accounting programs they use has been assessed in this study on the basis of the Technology Acceptance Model (TAM). In this study, the effect of attitude on the formation of the switching intention towards the accounting program being used has been selected as the baseline and, from this point of view, the other parameters- perceived value, perceived ease of use and perceived usefulness - influential on the attitude towards the accounting program being used have been assessed primarily. The research was designed in compliance with the quantitative research design and the data of the research were collected via online questionnaire by the public accountants and accounting office staff members in Sakarya, adopting the convenience sampling method. The answers of the 293 participants were analysed after having deducted the deficient and erroneous ones of the online questionnaires sent to the participants to derive the particulars of the sampling. The results acquired by the research model tested by using the Structural Equation Modelling (SEM) have revealed that TAM is of an important model to elucidate the switching intention towards accounting programs. The results have set forth as well that perceived value has the highest effect on the parameters affecting attitude relatively ($\beta = 0,522$; $p < 0,001$), whereas it has been found out that attitude has a negative effect on the switching intention ($\beta = -0,800$; $p < 0,001$).

Keywords: Percieved value, percieved ease of use, percieved usefulness, attitude, switching intention, Technology Acceptance Model (TAM)

Jel Classification: M310, M410.

1. GİRİŞ

İşletmeler, büyük yatırımlar yaparak bilgisayar teknolojisi kullanımı için yeterli donanıma sahip olmaya çalışmaktadırlar. Ancak yeterli teknolojik donanım ve yazılım altyapısına sahip olursa da bu durum fiili kullanım için her zaman yeterli olmayabilir. Bu nedenle bilgisayar teknolojisi kullanımında, bireysel son kullanıcıların, uygulamaların kullanımına yönelik temel motivasyon değişkenlerini anlamak büyük önem arz etmektedir (Ma vd., 2005:388).

Bilgisayar teknolojilerinin kullanımında Teknoloji Kabul Modeli (TKM), Fishbein ve Ajzen'in (1975) Gerekçeli Eylem Teorisi'ne dayanan Davis (1986) tarafından enformasyon sistemlerinin kullanımı ile ilgili kullanıcıların sistemi kabulünü veya reddini belirleyebilmek, kullanıcı davranışlarını açıklayabilmek veya tahmin edebilmek amacıyla geliştirilmiş bir modeldir (Zeren, 2018:171). IBM Canada, Ltd. ile yapılan sözleşme kapsamında geliştirilen TKM, 1980'lerin ortalarında, yeni ürün geliştirme yatırımlarına rehberlik etmek için çoklu ortam, görüntü işleme ve kalem tabanlı bilgi işlem alanında o sırada ortaya çıkan çeşitli bilgisayar tabanlı uygulamalar için pazardaki potansiyeli değerlendirmek için kullanılmıştır (Davis ve Venkatesh, 1996). Aktaş'a (2007:25) göre TKM, bir iş ortamında bilgi teknolojisinin ortaya çıkmasını daha kolay hale getiren ve teknolojiyi kullanmaya teşvik eden birtakım unsurları belirleyebilmek için kullanılan yaygın bir modeldir.

TKM, algılanan yarar ve algılanan kullanım kolaylığının kabul davranışı için birincil öneme sahip olduğunu varsaymaktadır (Davis vd., 1989:985). Geleneksel TKM'de yer alan bu temel faktörler, bilgi teknolojilerinin kullanımının benimsenmesi noktasında büyük öneme sahiptir (Aslan Çetin, 2020). Algılanan kullanım kolaylığı ve kullanılabilirlik (yarar), kullanım niyetini şekillendiren kullanılabilirliğe yönelik tutumları etkiler ve algılanan fayda, kullanım niyeti üzerinde doğrudan etkiye sahiptir. Diğer taraftan davranışsal niyetin de gerçek davranış üzerinde etkisi olduğu ortaya koyulmuştur (Guritno ve Siringoringo, 2013).

Literatürde TKM'den uyarlanarak gerçekleştirilen; perakende için akıllı kart tabanlı e-ödeme sistemi, (Lok, 2015), self-servis teknolojisi (Marler ve Dulebohn, 2005), bilgi işlem kaynak merkezi (bilgisayar) (Taylor ve Todd, 1995), akıllı saatler (Al-Emran, 2021), e-ticaret (Grandon ve Pearson, 2004), akıllı ayna sistemleri (Aksoy ve Bora Semiz, 2021), wireless internet (Lu vd., 2003), teletıp teknolojisi (Hu vd., 1999), dijital kütüphane sistemi (Park vd., 2009) gibi farklı uygulama alanlarına sahip birçok çalışma mevcuttur. Literatürde, muhasebe alanında yer alan bilgi teknolojilerine yönelik TKM'den yararlanılarak gerçekleştirilen çalışmalara da rastlanmaktadır (Aktaş, 2007; Ös, 2021; Şeker ve Hoş, 2021; Abduljalil ve Zainuddin, 2015, Souza vd., 2017).

Buradan hareketle bu çalışmanın amacı mali müşavir ve muhasebe ofis elemanlarının muhasebe programlarını değiştirme niyetlerinin Teknoloji Kabul Modeli (TKM) özelinde incelenmesidir. Ayrıca çalışmada değiştirme niyeti, tutum temelinde ele alınarak algılanan yarar ve algılanan kullanım kolaylığı ile birlikte kullanıcıların algıladıkları değerinde tutumları üzerindeki etkisi de incelenmektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE HİPOTEZ GELİŞTİRME

2.1. Algılanan Yarar, Algılanan Kullanım Kolaylığı ve Tutum

Algılanan yarar, “*bireyin belirli bir sistemi kullanmanın iş performansını artıracığına inanma derecesi*” iken algılanan kullanım kolaylığı, “*bireyin belirli bir sistemi kullanmanın fiziksel ve zihinsel çaba gerektirmeyeceğine inanma derecesi*” olarak tanımlanmaktadır (Davis, 1986). Tutum ise bireyin “*olumlu ya da olumsuz biçimde tepkide bulunma eğilimi*” olarak ele alınmaktadır (Özer vd., 2010).

Cheng ve diğerleri (2006) tarafından kanal işlevi perspektifi kullanılarak internetin bir dağıtım kanalı olarak tüketici tarafından kabulüne ilişkin Tayvan’da yapılan çalışmada, tüketicilerin çevrimiçi kanal işlevini kullanımına yönelik algılanan yarar ve algılanan kullanım kolaylığı ile çevrimiçi kanal işlevlerine yönelik tutumları arasında pozitif ilişki olduğu araştırmanın sonuçlarıyla desteklenmiştir. Dabholkar ve Bagozzi (2002) tarafından, teknoloji tabanlı self-servis için temel bir tutum modeli içindeki ilişkiler üzerindeki tüketici özelliklerinin ve durumsal faktörlerin düzenleyici etkilerinin incelendiği çalışmada, teknolojiye dayalı self servis kullanımına yönelik algılanan kolaylığın, teknoloji tabanlı self servisi kullanmaya yönelik tutumu pozitif yönde etkilediği çalışma bulgularıyla ortaya konulmuştur. TKM içerisinde yer aldığı gibi birçok farklı çalışmada da tutumun, algılanan yarar ve algılanan kullanım kolaylığı üzerinde etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. (Guritno ve Siringoringo, 2013; Hu vd., 1999, Çavuşoğlu ve Kıyat, 2021).

Benzer şekilde tüketicilerin bilgi teknolojilerine yönelik algıladıkları kullanım kolaylığı ve yararın, bilgi teknolojileri kullanımlarına yönelik tutumlarını pozitif yönde etkileyeceğini ileri sürerek aşağıdaki hipotezler önerilmiştir:

H_1 : *Algılanan yarar, tutum üzerinde pozitif etkiye sahiptir.*

H_2 : *Algılanan kullanım kolaylığı, tutum üzerinde pozitif etkiye sahiptir.*

2.2. Algılanan Değer ve Tutum

Önemli bir pazarlama kavramı olan değer, “kalite”, “hizmet” ve “fiyatın” birleşiminden meydana gelmektedir. (Kotler ve Keller, 2016: 30). Algılanan değer, “*tüketicinin, ne elde edildiğine ve ne verildiğine ilişkin algılarına dayanarak bir ürünün sağladığı yararın genel değerlendirmesidir*” (Sweeney ve Soutar, 2001: 204; Zeithaml, 1988: 14). Hellier ve diğerlerine (2003: 1765) göre ise algılanan değer, “*müşteri tarafından alınan hizmete karşılık, hizmetin katlanılan maliyetinin değerlendirilmesine dayanan hizmetin net değerinin genel değerlendirilmesidir.*”

Kim ve diğerleri (2008) tarafından genişletilmiş bir TKM kullanılarak, otel ön büro sistemlerinin kabul davranışının incelendiği çalışmada, algılanan değer kullanıma yönelik tutumu olumlu yönde etkilediği elde edilen bulgularla ortaya konulmuştur. Ayrıca literatürde, farklı bağlamlarda ele alınmış birçok çalışmada da algılanan değer tutum üzerinde etkisi olduğu görülmüştür (Hajiha vd., 2014; Ruiz-Molina ve Gil-Saura, 2008; Zhang ve Wang, 2005). Buradan hareketle bu çalışmada benzer şekilde aşağıdaki hipotez önerilmiştir:

H_3 : *Algılanan değer, tutum üzerinde pozitif etkiye sahiptir.*

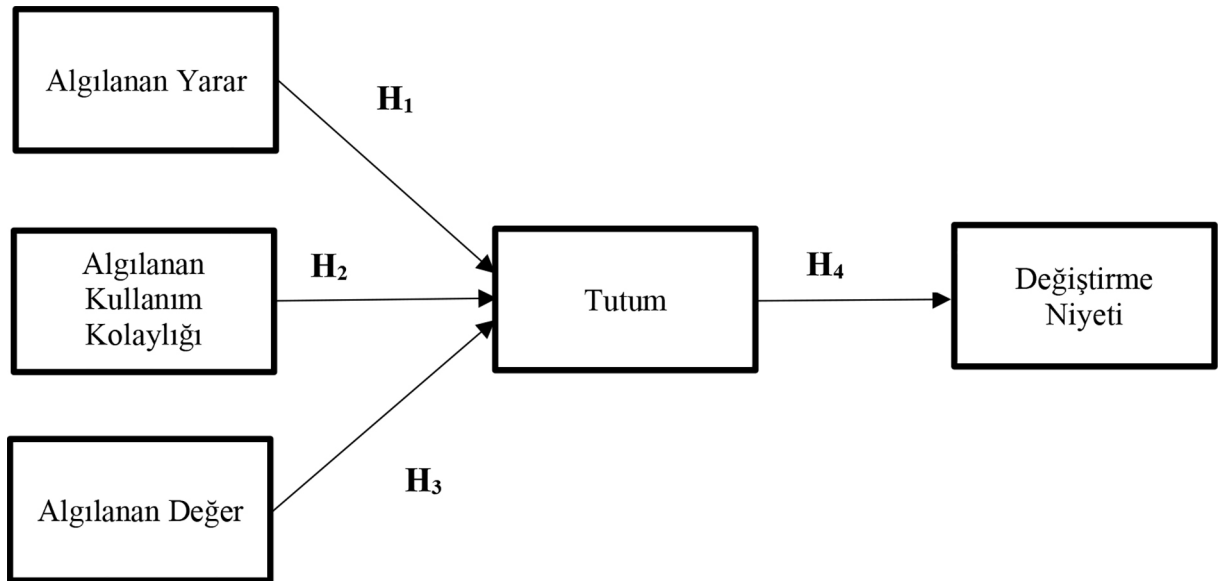
2.3. Tutum ve Değişirme Niyeti

Pazarlama literatüründe değişirme niyeti; tekrar satın alma niyeti, müşteri sadakati, müşteriyi elde tutma gibi önemli kavramlarla ilişkiliyken belirtilen kavramların tersine olumsuz sonuçlara işaret eden bir kavramdır. Tekrar satın alma niyeti olumlu bir sonucu yansıtırken, değişirme niyeti olumsuz bir sonucun göstergesidir (Han vd., 2011:621).

Davis'in (1989) teknoloji kabul modeline bakıldığında kullanıma yönelik tutumların davranış niyetlerini etkilediği görülmektedir. Özer ve diğerleri (2010) tarafından teknoloji kabul modelini kullanarak muhasebe alanında çalışanların bilgi teknolojisini kullanma eğilimlerinin incelendiği çalışmada, bilgi teknolojisi kullanımına yönelik davranışın oluşmasında davranışa yönelik tutumun, davranışa yönelik niyeti pozitif yönde etkilediği çalışmanın bulgularıyla desteklenmiştir. Diğer taraftan Lee ve diğerleri (2011) tarafından tüketicilerin çevrimiçi bankacılığa geçişini inceleyen araştırmada, değişirmeye yönelik tutumun, değişirme niyeti üzerinde pozitif etkisi olduğu sonucuna varmışlardır. Kaur Sahi ve diğerleri (2016) tarafından, müşterilerin değişirme niyetleri ile mobil numara taşınabilirliğine yönelik tutumları, müşteri sadakati ve değişirme engelleri arasındaki ilişkinin incelendiği Telekom sektörü üzerine yapılan çalışmada mobil numara taşınabilirliğinin kabulüne yönelik tutum ile değişirme niyetleri arasında negatif bir ilişki olduğu hipotezi bulgularla desteklenmiştir. Bu çalışmada da kullanılan programa yönelik tutum ve bu tutum temelindeki değişirme niyeti ele alınmıştır. Buradan hareketle bu çalışmada da tutumun, değişirme niyetini negatif yönde etkileyeceği temel alınmış ve aşağıdaki hipotezleri sürülmüştür:

H₄: Tutum, değişirme niyeti üzerinde negatif etkiye sahiptir.

Araştırma modeli yukarıda gerçekleştirilen tartışmalara dayalı olarak oluşturulmuş ve Şekil 1'de sunulmuştur.



Şekil 1. Kavramsal Model

3. YÖNTEM

Bu çalışmada algılanan yarar, algılanan kullanım kolaylığı, algılanan değer, tutum ve değiştirme niyeti olmak üzere altı yapı ölçülmüştür. Her bir yapıya ait maddeler kapsamlı bir literatür taraması yapılarak ve bu konularda çalışan akademisyenlerin görüşlerine dayalı olarak elde edilmiştir. Tablo 4'te, araştırmaya dahil edilen değişkenlere ve bu değişkenlere ait maddelere yer verilmiştir.

Bu araştırmada nicel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Veriler, online anket aracılığıyla toplanmıştır. Veri toplama aşamasında, ankete katılanlara cevaplarını gönüllülük esasına göre vermeleri ve araştırma sonunda elde edilen bulguların bilimsel bir araştırmaya temel oluşturacağı bilgisi verilerek katılımları teşvik edilmiştir (Podsakoff vd., 2003). Araştırmanın örneklemini, muhasebe programı kullanan muhasebe ofis elemanı ve mali müşavirlerden oluşmaktadır.

Araştırmada yer alan ölçekleri belirlemek için kapsamlı bir literatür taraması yapılmıştır (Bkz. Tablo 1). Algılanan yarar ve algılanan kullanım kolaylığı, Davis (1989) tarafından yapılan çalışmadan; algılanan değer, Netemeyer ve diğerlerinin (2004) çalışmasından; tutum, Miniard ve diğerleri (1991), Ramadania ve diğerleri (2018) tarafından yapılan çalışmalardan; değiştirme niyeti ise Martins ve diğerlerinin (2013) çalışmasından adapte edilmiştir. Araştırmadaki tüm yapılar 5 noktalı Likert tipi ölçekle (1: Hiç Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Ne Katılıyorum Ne De Katılmıyorum 4: Katılıyorum 5: Tamamen Katılıyorum) ölçülmüştür.

Anket ve açıklama yazısında, çalışmanın amaçları özetlemiş ve Sakarya'daki mali müşavir ve muhasebe ofis elemanlarına online olarak gönderilmiştir. Örneklemin özelliklerini sağlayan 350 kişiye gönderilen anketlerden eksik ve hatalı olanlar çıkarıldıktan sonra 293 katılımcının cevapları uygun bulunmuştur. Bu bağlamda anketlerin yanıtlanma oranı (293/350) yaklaşık yüzde 83 olarak ortaya çıkmıştır. Örneklem büyüklüğüne ilişkin kararların belirli faktörlere dayandırılması gerekmektedir. Bu nedenle modelin karmaşıklığı, eksik veriler ve üçten daha az göstergeye sahip yapıların varlığı gibi faktörler temelinde önerilen bir dizi minimum örneklem büyüklüğü söz konusudur (Hair ve diğerleri, 2014). Kline (1998), tutarlı sonuçlar elde etmek için katılımcı sayısının model parametrelerine oranının en az 5:1 olması gerektiğini ileri sürmüştür. Ayrıca Kline (1998) bu oranın, 5:1'in altında olması durumunda istatistiksel tutarlık açısından sonuçlara şüpheyle bakılabileceğini ifade etmiştir. Bu çalışmada, araştırma modelinde yer alan ölçümler 23 ifade içermektedir. Bu bağlamda 5:1 oranı dikkate alındığında sonuçların tutarlılığını sağlamak amacıyla 293 katılımcı araştırmaya dahil edilmiştir. Dolayısıyla söz konusu örneklem büyüklüğünün kriterlere uygun olduğunu ifade etmek mümkündür (Kline, 1998).

3.1. Araştırmanın Etik Yönü

Araştırmanın kapsamında katılımcıların bilgilendirilmiş onamları alınmış, katılımcıların gizlilik ve anonimliğine dikkat edilmiştir. 21/05/2021 tarih ve 045.99/11827 sayılı yazıları ile Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi Etik Kurulu'ndan etik yönden uygunluk izni alınmıştır.

3.2. Bilgilendirmiş Onam

Katılımcılara araştırmaya katılmadan önce anket formu aracılığıyla araştırmanın önemi ve amacı hakkında bilgi verilmiştir. Araştırmaya katılım gönüllülük esasına dayalı olarak gerçekleşmiştir. Araştırma-

ya katılmayı kabul eden katılımcılara online anket üzerinde konu hakkında bir giriş ve açıklama kısmı hazırlanmıştır. Bu kısımda konunun önemi, amacı ve bilgilendirilmiş onama yer verilmiştir.

4. ANALİZ

Araştırmanın bulguları, sonuçlar ortaya konulmadan önce yanıtlamama yanlılığı ve ortak yöntem varyansı testleri gerçekleştirilerek değerlendirilmiştir. Bu bağlamda erken ve geç gelen yanıtlar değerlendirilmiş söz konusu yanıtlar arasında önemli bir farklılığın olmaması yanıtlamama yanlılığının, veri setinde minimum etkiye sahip olduğu iddiasını desteklediği ortaya konulmuştur (Armstrong ve Overton, 1977).

Ortak yöntem varyansı ise Harman'ın tek faktör yöntemi kullanılarak değerlendirilmiştir. Elde edilen sonuçlar, verilerin beş farklı faktöre yüklendiğini göstermiştir. Dolayısıyla sonuçlar, ortak yöntem varyansı açısından uygunluğun göstergesidir (Sharma vd., 2009).

4.1. Örneklemin Özellikleri

Çalışmanın örnekleminde yer alan mali müşavir ve muhasebe elemanlarının demografik özellikleri (Tablo 1), kullandıkları muhasebe programları (Tablo 3) ve kullanılan muhasebe programlarının kullanım süreleri (Tablo 4) aşağıda sunulmuştur.

Tablo 1: Katılımcıların Demografik Özellikleri

Özellik	Seçenek	f	%	Özellik	Seçenek	f	%
Cinsiyet	Kadın	131	44,7	Aylık Ortalama Kişisel Gelir	2500 TL' den az	1	0,3
	Erkek	162	55,3		2500-3500 TL	72	24,6
Medeni Hal	Bekar	105	35,8		3501-4500 TL	59	20,1
	Evli	188	64,2		4501-5500 TL	17	5,8
Yaş	18-24	21	7,2		5501-6500 TL	15	5,1
	25-34	101	34,5		6501-7500 TL	19	6,5
	35-44	64	21,8		7501-8500 TL	33	11,3
	45-54	66	22,5		8501-10000 TL	36	12,3
	55-64	34	11,6		10001 TL ve üzeri	41	14,0
	65 ve üzeri	7	2,4				
Eğitim	Lise	45	15,4	Muhasebe Mesleğindeki Pozisyon	Muhasebe Ofis Elemanı	152	51,9
	Ön Lisans	81	27,6		Mali Müşavir	141	48,1
	Lisans	149	50,9				
	Lisansüstü	18	6,1				

Tablo 1’de yer alan demografik özellikler incelendiğinde katılımcıların yüzde 55,3’ünün erkek, yüzde 44,7’sinin ise kadın olduğu görülmektedir. 25-34 yaş aralığında olan katılımcıların oranı yüzde 34,5 iken 35-44 (yüzde 21,8) ve 45-54 (yüzde 22,5) yaş aralığında yer alan katılımcıların oranı birbirine oldukça yakındır. Eğitim durumuna ilişkin bulgular, katılımcıların büyük çoğunluğunun üniversite düzeyinde eğitime sahip olduğunu (yüzde 84,4) göstermektedir. Lisans düzeyinde eğitime sahip olan katılımcıların oranı yüzde 50,9 iken lise mezunu olan katılımcıların oranı yüzde 15,4 olarak ortaya çıkmıştır. Aylık ortalama kişisel gelire ait bulgular, 2500-3500 TL arasında yer katılımcıların yüzde 24,6’lık orana sahip olduğunu gösterirken 3501-4500 TL arasında gelire sahip olanların ise tüm katılımcıların yüzde 20,1’ini oluşturduğunu ortaya koymaktadır. 7501-8500 TL gelire sahip olan katılımcı oranı (yüzde 11,3) ile 8501-10000 TL gelire sahip katılımcı oranı (yüzde 12,3) birbirine yakın olarak ortaya çıkmıştır. Katılımcıların muhasebe mesleğine ait pozisyonları incelendiğinde yüzde 51,9’nun muhasebe ofis elemanı, yüzde 48,1’nin ise mali müşavir olduğu görülmektedir.

Tablo 2: Kullanılan Muhasebe Programları

Muhasebe Programı	f	%
ZİRVE	99	33,8
LUCA	77	26,3
DİA	29	9,9
ETA	29	9,9
LOGO	24	8,2
Diğer	35	11,9
Toplam	293	100

Tablo 2’de yer alan bulgular katılımcıların kullandıkları muhasebe programları arasında Zirve programının (yüzde 33,8) ön planda olduğunu göstermektedir. LUCA programı katılımcıların yüzde 26,3’ü tarafından kullanılırken DİA ve ETA programı kullanıcılarının oranı (yüzde 9,9) birbirine eşit olarak ortaya çıkmıştır. Katılımcıların söz konusu kategoriler dışında kullanılan programların hangileri olduğu “diğer” seçeneği yardımıyla açık uçlu olarak sorulmuştur. Katılımcıların diğer seçeneğine verdikleri cevaplarda ise SAP programı ön plana çıkarken Lotus, Orka ve Workcube kullanılan diğer programlar olarak ortaya çıkmıştır.

Tablo 3. Muhasebe Programının Kullanıldığı Süre (Yıl)

Süre	f	%
1 yıldan az	47	16,0
1-3 yıl arası	92	31,4
4-7 yıl arası	84	28,7
8-10 yıl arası	40	13,7
10 yıldan fazla	30	10,2
Toplam	293	100

Tablo 3'te yer alan bulgular incelendiğinde katılımcıların kullandıklarını belirttikleri muhasebe programına ait kullanım sürelerinin yoğunlukla 1-3 yıl arasında (yüzde 31,4) olduğu görülmektedir. Katılımcılar içerisinde aynı programı 4-7 yıl arasındaki kullanıcıların oranı, yüzde 28,7 olarak bulunurken 1 yıldan az süredir aynı programı kullananların oranı ise yüzde 16,0'dır. 8-10 yıl arası aynı programı kullananların oranı yüzde 13,7 olarak ortaya çıkarken 10 yıldan fazla süredir aynı programı kullanan katılımcıların oranı ise yüzde 10,2 olarak bulunmuştur.

5. SONUÇLAR

Bu çalışmada araştırma modelinin değerlendirilmesinde Anderson ve Gerbing (1998) tarafından önerilen iki aşamalı yaklaşım dikkate alınarak ölçekler; tek boyutluluk, iç tutarlılık, bileşik güvenilirlik (CR), yakınsaklık ve ayırt edici geçerlilik açısından değerlendirilmiştir. Ölçüm modelinin testinin ardından araştırmanın hipotezleri, yapısal model aracılığıyla analiz edilmiştir.

5.1. Ölçüm Modeli

Bu çalışmada ölçüm modelinin yapı geçerliliği, benzeşim geçerliliği ve ayırım geçerliliği aracılığıyla test edilmiştir. Bu bağlamda ölçüm modelini oluşturan her bir yapı dahil edilerek Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA) gerçekleştirilmiştir.

Bu kısımda ölçüm modelini oluşturan 23 maddeden oluşan 5 faktörlü yapı uyum indisleri, regresyon ağırlıkları ve modifikasyon indisleri (MI) bakımından incelenmiştir. Ölçüm modelinin DFA sonucu elde edilen uyum indisleri $\chi^2/df=2,519$; GFI=0,870; AGFI=0,834; TLI=0,971; IFI=0,975; CFI=0,975; RMSEA=0,072 olarak bulunmuştur. Elde edilen sonuçlar modelin veriyle iyi uyum sağladığını göstermektedir (Doll et al., 1994; Mishra ve Datta, 2011, Schermelleh-Engel vd., 2003). Ölçüm modeline ait modelin uyum indisleri, ölçüm modelinde yer alan yapıların yakınsak geçerlilik ölçüleri ve her bir yapıya ait ifadelerin faktör yükleri Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4. Yapıların Yakınsak Geçerlilik Ölçüleri ve Faktör Yükleri

Yapılar	Cronbach α	CR	AVE	Faktör Yükleri
Algılanan Yarar	0,986	0,985	0,917	
AY1. Bu programı kullanmak, işlerimi daha hızlı tamamlamamı sağlar.				0,954
AY2. Bu programı kullanmak iş performansımı artırır.				0,963
AY3. Bu programı kullanmak verimliliğimi (üretkenliğimi) artırır.				0,966
AY4. Bu programı kullanmak işteki etkinliğimi artırır				0,972
AY5. Bu programı kullanmak işimi yapmayı kolaylaştırır.				0,950
AY6. Bu program işim için faydalıdır.				0,940
Algılanan Kullanım Kolaylığı	0,954	0,958	0,795	
AK1. Bu programı kullanmayı öğrenmek benim için kolaydır.				0,873
AK2. Bu programı kullanarak yapmak istediğim şeyi kolayca yapabilirim.				0,938
AK3. Bu program ile etkileşimim açık ve anlaşılabilir.				0,974
AK4. Bu program esnek bir yapıya sahiptir.				0,912
AK5. Bu programı kullanmada başarılı olmak için çok fazla çaba gerektiğini düşünüyorum.				0,686
AKK6. Bu programın kullanımı kolaydır.				0,937
Algılanan Değer	0,982	0,982	0,932	
AD1. Bu program katlandığım maliyete değer.				0,953
AD2. Fiyat, zaman, çaba vb. dikkate alındığında bu programı satın alarak iyi bir şey yaptığımı düşünüyorum.				0,972
AD3. Diğer programlarla karşılaştırıldığında, bu program verilen paraya değer.				0,966
AD4. Bu programı kullandığımda, paramın karşılığını aldığımı hissediyorum.				0,970
Tutum	0,987	0,987	0,950	
T1. Bu program tatmin edicidir.				0,972
T2. Bu programa yönelik bakış açım olumludur.				0,986
T3. Bu programı seviyorum.				0,966
T4. Bu programın iyi olduğunu düşünüyorum.				0,975
Değiştirme Niyeti: AVE: CR: Cronbach's a:	0,981	0,981	0,946	
DN1. Bu programı değiştirme niyetindeyim.				0,970
DN2. Başka bir programa ihtiyaç duyuyorum.				0,981
DN3. Bu programı kullanmaya devam etmeyi düşünmüyorum.				0,967
χ^2/df : 544,202/216 = 2,519 CFI : 0,975 GFI : 0,870 AGFI : 0,834 TLI : 0,971 IFI : 0,975 RMSEA : 0,072				

CR= Composite Reliability **AVE**= Average Variance Extracted **df** = Degrees of freedom; **GFI** = Goodness of Fit Index; **CFI** = Comparative Fit Index; **IFI**= Incremental Fit Index **AGFI** = Adjusted Goodness of Fit Index; **TLI** = Tucker–Lewis Index; **RMSEA** = Root Mean Square Error of Approximation

Ölçeklerin yakınsak geçerliliğini ortaya koyabilmek için incelenen her bir yapıya ait faktör yükleri 0,50'nin üzerinde bulunmuştur. Elde edilen bulgular yakınsak geçerliliğin sağlandığını göstermektedir (Hair vd., 2014). Diğer taraftan her bir yapıya ait AVE>0,50 olduğundan yakınsak geçerlilik sağlanmıştır (Fornell ve Larcker, 1981). Ayrıca yakınsak (benzeşim) geçerliliğini sağlamak amacıyla incelenen CR ve AVE dikkate alındığında AVE>0,50 ve CR>AVE olması tüm yapılar için yakınsak geçerliliğin sağlandığı görülmektedir (Hair vd., 2014).

Yapı geçerliliğinin bir diğer göstergesi olan ayırım geçerliliği, serbest ve kısıtlanmış modeller kullanılarak test edilmiştir. Buna göre tüm boyutların arasındaki korelasyonlar "1"e sabitlenerek "kısıtlandırılan bir modele" karşı, boyutlararası korelasyonların serbest bırakıldığı "kısıtlandırılmamış model" test edilmiştir (Bagozzi vd., 1991). Kısıtlandırılmış ve kısıtlandırılmamış model için χ^2 ve df değerleri ve bunların farkları Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5. Ayırım Geçerliliği Sonuçları

Modeller	χ^2	Degrees of Freedom (df)
Kısıtlandırılmış model	1693,632	226
Kısıtlandırılmamış model	544,202	216
$\Delta\chi^2$	1149,43	
Δdf		10

Tablo 4 incelendiğinde $\Delta\chi^2 = 1149,43$ değeri $_{10}\chi^2_{0,05} = 18,307$ tablo değerinden büyük olarak ortaya çıktığından ayırım geçerliliğinin sağlandığını ifade etmek mümkündür (Bagozzi vd., 1991).

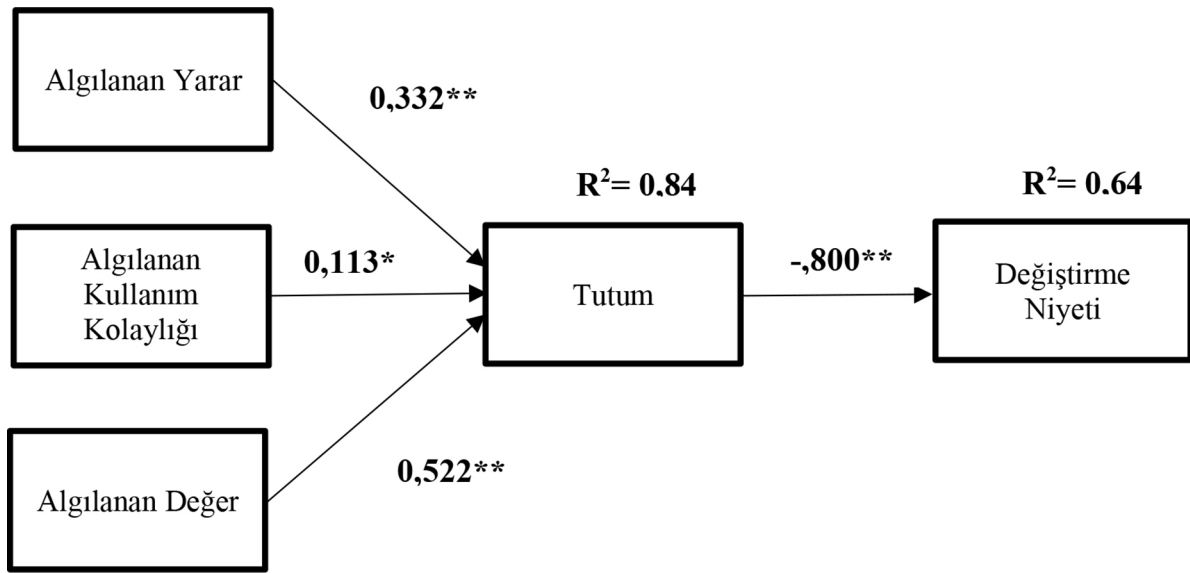
Ölçeklerin güvenilirliğini test etmek için Cronbach alfa ve bileşik güvenilirlik (CR) değerlerinden yararlanılmıştır. Ölçüm modelinde yer alan her yapı için Cronbach α ve CR değerleri, 0,70'nin üzerindedir (Tablo 4). Bu durum güvenilirlik için kanıt sunmaktadır (Hair vd., 2014). Ayrıca AVE>0,50 olması içsel tutarlılığının göstergesi olarak boyutların güvenilir olduğunu ortaya koymaktadır (Fornell ve Larcker, 1981).

5.2. Yapısal Model

Ölçüm modelinin geçerlilik ve güvenilirlik bulguları yapısal modelin testini mümkün kılmaktadır. Buradan hareketle araştırma modeli temel alınarak ileri sürülen hipotezlerin testi Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) ile gerçekleştirilmiştir. Yapısal modelin test edilmesi sonucu elde edilen uyum indisleri $\chi^2/df=2,526$; GFI=0,868; AGFI=0,833; TLI=0,970; IFI=0,974; CFI=0,974; RMSEA=0,072 olarak bulunmuştur. Bu sonuçlar modelin uyum iyiliği istatistiklerinin kabul edilebilir düzeyde olduğuna işaret etmektedir (Doll vd., 1994; Mishra ve Datta, 2011, Schermelleh-Engel vd., 2003).

Yapısal modelin standartlaştırılmış tahminleri (regresyon ağırlıkları) Şekil 2'de yer almaktadır. Buna göre yapısal modelden elde edilen sonuçlar, algılanan yararın tutum üzerinde istatistiki açıdan anlamlı

etkiye sahip olduğunu göstermektedir ($\beta=0,332$; $p<0,001$). Bu sonuç H_1 hipotezinde ileri sürülen algılanan yararın tutum üzerinde etkisini doğrulamaktadır. H_2 hipotezinde algılanan kullanım kolaylığının tutum üzerinde etkisi olduğunu öne sürülmüştür. Bulgular algılanan kullanım kolaylığının tutum üzerinde istatistiki açıdan anlamlı etkiye sahip olduğunu göstermekte ($\beta=0,113$; $p<0,05$) ve H_2 hipotezi doğrulanmaktadır. Algılanan değerlerin tutum üzerindeki etkisinin incelendiği H_3 hipotezine ait sonuçlar da istatistiki açıdan anlamlı bulunmuştur ($\beta=0,522$; $p<0,001$). Elde edilen bu bulgu H_3 hipotezinin doğrulandığını göstermektedir. Tutumun değiştirme niyeti üzerindeki etkisinin incelendiği H_4 hipotezine ait sonuçlar da istatistiki açıdan anlamlı bulunmuştur ($\beta=0,332$; $p<0,001$). Dolayısıyla H_4 hipotezi de kabul edilmiştir.



* $p < 0,05$

** $p < 0,001$

Şekil 2. Yapısal Eşitlik Modeli Sonuçları

Hipotez sonuçları ayrıca Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6. Hipotez Testi Sonuçları

Hipotezler	Std. Reg. Ağırlıkları (β)	C.R.*	P	R ²	Hipotez Sonuçları
Algılanan Yarar → Tutum	,332	5,942	***	0,84	H_1 Kabul
Algılanan K. Kolaylığı → Tutum	,113	2,168	,030		H_2 Kabul
Algılanan Değer → Tutum	,522	10,156	***		H_3 Kabul
Tutum → Değişirme Niyeti	-,800	-20,434	***	0,64	H_4 Kabul

* C.R.: Critical Ratio

*** $p < 0,001$

R² değerleri incelendiğinde; tutumun varyansının algılanan yarar, algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan değer tarafından 0,84 düzeyinde; değiştirme niyetinin varyansının ise tutum tarafından 0,64 düzeyinde açıklandığı görülmektedir.

6. SONUÇ ve TARTIŞMA

Bu araştırmada mali müşavir ve muhasebe ofis elemanlarının kullandıkları muhasebe programlarını değiştirme niyetleri Teknoloji Kabul Modeli (TKM) temelinde incelenmiştir. Bu bağlamda bu çalışma iki önemli katkı sunmaktadır. Birincisi, değiştirme niyetinin belirlenmesinde TKM temelinde önerilen model test edilmiştir. Elde edilen bulgular TKM'nin muhasebe programlarını değiştirme niyetini açıklamada kullanılabilecek bir model olduğunu ortaya koymuştur. İkincisi ise kullanılan muhasebe programlarını değiştirme niyetini hangi faktörlerin ne oranda etkilediğinin belirlenmesidir. Bu bağlamda değiştirme niyetinin temelinde tutum, tutumun öncülleri olarak da algılanan yarar, algılanan davranışsal kontrol ve algılanan değer ele alınmıştır. Araştırmada YEM temel alınarak öncelikle DFA ile her bir değişken için geçerlilik ve güvenilirlik analizleri yapılarak ardından hipotez testleri yardımıyla değişkenlerin etkileri istatistiki açıdan ortaya konulmuştur.

Bu araştırmada kullanılan muhasebe programının değiştirme niyetinin oluşumunda tutumun etkisi temel alınmıştır. Buradan hareketle öncelikle kullanılan muhasebe programına yönelik tutum üzerinde etkili olan değişkenlerden algılanan değer, algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan yarar incelenmiştir. Söz konusu üç bağımsız değişken kullanılan muhasebe programına yönelik tutumdaki değişimin yüzde 84'ünü açıklamaktadır. Dolayısıyla kullanılan muhasebe programına yönelik tutumun bu üç değişkenle oldukça yüksek bir düzeyde açıklandığını ifade etmek mümkündür. Her bir değişken ayrı ayrı değerlendirildiğinde, kullanılan muhasebe programına yönelik tutum üzerinde görece olarak en önemli etkiye sahip olan değişken algılanan değer olarak bulunmuştur ($\beta = ,522$; $p < 0,001$). Hajiha ve diğerleri (2014), Ruiz-Molina ve Gil-Saura (2008), Zhang ve Wang (2005) tarafından farklı bağlamlarda gerçekleştirilen çalışmalarda algılanan değer tutum üzerinde etkisi istatistiki açıdan anlamlı bulunmuştur. Bu çalışmada elde edilen sonuçlar yukarıda belirtilen ve farklı bağlamlarda gerçekleştirilen çalışmaların bulgularıyla benzerlik göstermektedir.

Algılanan yarar, kullanılan muhasebe programına yönelik tutum üzerinde ikinci derecede öneme sahip olan değişken olarak ortaya çıkmıştır ($\beta = 0,332$; $p < 0,001$). Elde edilen sonuç algılanan yararın tutum üzerinde pozitif etkiye sahip olduğunu göstermiştir. Kullanılan muhasebe programına yönelik tutum üzerinde etkisi incelenen bir diğer değişken ise algılanan kullanım kolaylığıdır. Algılanan kullanım kolaylığının kullanılan muhasebe programına yönelik tutum üzerindeki etkisi pozitif ve anlamlı bulunmuştur ($\beta = ,0,113$; $p < 0,05$). Davis (1989), Manis ve Choi (2019) tarafından yapılan çalışmalarda algılanan yarar ve algılanan kullanım kolaylığının tutum üzerinde pozitif etkiye sahip olduğunun bulunması bu çalışmada elde edilen sonuçları destekler niteliktedir.

Bu araştırmada ayrıca, mali müşavir ve muhasebe ofis elemanlarının kullandıkları muhasebe programına yönelik tutumlarının farkındalıkları ve söz konusu programı değiştirme niyetleri üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Elde edilen sonuçlar kullanılan muhasebe programlarına yönelik tutumların değiştirme niyeti ters yönde ve oldukça yüksek düzeyde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır ($\beta = -0,800$; $p < ,001$). Bu durum mali müşavir ve muhasebe ofis elemanlarının kullandıkları muhasebe programına yönelik de-ğiş-

tirme niyetlerinin oluşmasında, söz konusu programa yönelik tutumların rolünün oldukça önemli olduğuna işaret etmektedir. Etkinin ters yönlü olması değerlendirildiğinde kullanılan muhasebe programına yönelik olumlu tutumun değiştirme niyetini azaltacağını göstermektedir. Diğer taraftan aksi durumda, kullanılan muhasebe programına yönelik olumsuz tutum, muhasebe programının değiştirme niyetini arttıracak yönündedir. Tutum değişkeninin tek başına kullanılan programa yönelik değiştirme niyetinin yüzde 64'nü açıkladığı bulgusu, tutumun değiştirme niyetinin belirleyicisi konumundaki rolünü arttıran bir gösterge olarak karşımıza çıkmaktadır.

7. ÖNERİLER

Kullanılan muhasebe programlarına yönelik tutum üzerindeki en önemli etki algılanan değer olarak ortaya çıktığından tüketicilerin kullandıkları programa yönelik sadakatlerini arttırmak amacıyla programın kullanıcılarına sundukları değeri artırıcı yönlerde ilişkin çalışmalar yapmaları önem arz etmektedir. Bu nedenle tüketicilerin algıladıkları değeri geliştirmek adına gerçekleştirilecek çalışmalar ile özellikle tüketici sadakatine ilişkin programlar oluşturmak söz konusu programa yönelik müşteri kaybını önlemede fayda sağlayabilir. Diğer taraftan spesifik bir alan için kullanılan programlar olan muhasebe programlarına yönelik tüketici beklentilerinin anlaşılması ve karşılanması adına da önemli ipuçları sunan programa yönelik tutum, sadece değiştirme niyetinin belirleyicisi olarak değil aynı zamanda tavsiye niyetinin de oluşturulmasında temel sağlayacak bir yapıdır. Bu nedenle tutum, niyet ve davranış temelli yaklaşımlar dikkate alındığında tutumun kilit rolüne odaklanmanın sağlayacağı faydalar göz ardı edilmemelidir.

Bu araştırmada TKM temel alınarak incelenen değiştirme niyetinin gelecek çalışmalarda farklı tüketici davranış modelleri temellerinde de ele alınması önem arz etmektedir. Özellikle değer temelli tüketici davranış modellerinin ele alınması çalışmanın sonuçlarından hareketle tutum ve davranışsal niyetin belirlenmesinde faydalı olabilir. Gelecek çalışmalar da dikkat edilmesi gereken noktalardan biri de müşteri sadakati çalışmalarına özen gösterilmesi olabilir. Tüketicilerin değiştirme niyetlerinin altında yatan faktörlerin ortaya konulması sadakati oluşturma ve geliştirme adına önemli katkılar sağlayacağından keşfedici çalışmalar yapılarak değiştirme niyetinin farklı belirleyicilerinin olup olmadığı araştırılmalıdır. Bu bağlamda elde edilecek bulguların hem işletmeler hem de pazarlama uygulayıcılarına katkı sağlayacağı düşünülmekte yapılacak akademik çalışmalara da yeni alanlar açacağı beklenmektedir.

8. SINIRLILIKLAR

Gerçekleştirilmiş olan bu çalışmanın en önemli kısıtı örneklem olarak görülmektedir. Mali müşavir ve muhasebe ofis elemanları açısından ele alınan örneklem sadece Sakarya ili ile sınırlı olduğundan sonuçlar, sadece bu örneklemde elde edilen bulgular ile sınırlı kalmıştır. Ayrıca bu araştırmada olasılığa dayalı bir örnekleme yöntemi benimsenmemiştir. Veriler kolayda örnekleme yöntemiyle elde edildiğinden sonuçların genellenmesine izin vermemektedir.

KAYNAKÇA

- Abduljalil, K. M. ve Zainuddin, Y. (2015). Integrating Technology Acceptance Model and Motivational Model towards Intention to Adopt Accounting Information System. *International Journal of Management, Accounting and Economics*, 2(5), 346-359.
- Aksoy, E. ve Bora Semiz, B. (2021). Examination of Consumers' Intention to Use towards Smart Mirror Systems Within Framework of Technology Acceptance Model. *Sakarya İktisat Dergisi*, 10(1),25-35.
- Aktaş, S. (2007). *Teknoloji Kabul Modeli ile Muhasebecilerin Bilgi Teknolojisi Kullanımına Yönelik Bir Uygulama* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gebze Yüksek Teknoloji Üniversitesi, Kocaeli.
- Al-Emran, M. (2021). Evaluating the Use of Smartwatches for Learning Purposes through the Integration of the Technology Acceptance Model and Task-Technology Fit. *International Journal of Human-Computer Interaction*, 37(19),1874-1882.
- Anderson, J.C. ve Gerbing, D.W. (1998). Structural Equation Modeling in Practice: A Review and Recommended Two-Step Approach. *Psychological Bulletin*, 103(3), 411-423.
- Armstrong, J.S.ve Overton, T.S. (1977). Estimating Nonresponse Bias in Mail Surveys. *Journal of Marketing Research*, 14, 396-402.
- Aslan Çetin, F. (2020). Teknoloji Kullanımına Yönelik Tutumların; Teknolojinin Algılanan Yarar ve Kullanım Kolaylığı Unsurları Üzerindeki Fark ve Etkilerinin Ölçümü; Üniversite Çalışanları Örneği. *Turkish Studies-Social*, 15(1), 65-82.
- Bagozzi, R. P., Yi, Y. ve Phillips, L. W. (1991). Assessing Construct Validity in Organizational Research. *Administrative Science Quarterly*, 36(3), 421-458.
- Cheng, J. M. S., Sheen, G. J. ve Lou, G. C. (2006). Consumer Acceptance of the Internet as a Channel of Distribution in Taiwan - a Channel Function Perspective. *Technovation*, 26(7), 856-864.
- Çavuşoğlu, S.** ve Dayanç Kıyat, G. B. (2021). Tüketicilerin Mobil (TV) Uygulamalara Karşı Tutumlarının Davranışsal Niyetleri Üzerindeki Etkisi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24 (46), 1043-1058.
- Dabholkar, P. A. ve Bagozzi, R. P. (2002). An Attitudinal Model of Technology-Based Self-Service: Moderating Effects of Consumer Traits and Situational Factors. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 30(3), 184-201.
- Davis, F. D. (1986). *Technology Acceptance Model for Empirically Testing New End-user Information Systems Theory and Results* (Unpublished Doctoral Dissertation). Massachusetts Institute of Technology- MIT, Cambridge, Massachusetts.
- Davis, F. D. (1989). Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology. *MIS Quarterly*, 319-340.
- Davis, F. D. ve Venkatesh, V. (1996). A Critical Assessment of Potential Measurement Biases in the Technology Acceptance Model: Three Experiments. *International Journal of Human-Computer Studies*, 45(1), 19-45.
- Davis, F. D., Bagozzi, R. P. ve Warshaw, P. R. (1989). User Acceptance of Computer Technology: A Comparison of Two Theoretical Models. *Management Science*, 35(8), 982-1003.
- Doll, W. J., Xia, W., and Torkzadeh, G. (1994). A Confirmatory Factor Analysis of the End-User Computing Satisfaction Instrument. *MIS Quarterly*, 18(4), 453-461.
- Fishbein, M. ve Ajzen, I. (1975). *Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research*. Reading, MA: Addison-Wesley.

- Fornell, C., ve Larcker, D. F. (1981). Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Errors. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
- Grandon, E. E. ve Pearson, J. M. (2004). Electronic Commerce Adoption: An Empirical Study of Small and Medium US Businesses. *Information & Management*, 42(1), 197-216.
- Guritno, S. ve Siringoringo, H. (2013). Perceived Usefulness, Ease of Use, and Attitude towards Online Shopping Usefulness towards Online Airlines Ticket Purchase. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 81, 212-216.
- Hair, J. F., Black, W.C., Babin, B.J. ve Anderson, R.E. (2014), *Multivariate Data Analysis*. 7th Ed. Pearson, USA.
- Hajiha, A., Shahriari, M. ve Vakilian, N. (2014, December). The Role of Perceived Value on Customer E-Shopping Intention Using Technology Acceptance Model (TAM). In 2014 IEEE International Conference on Industrial Engineering and Engineering Management (pp. 1136-1140). IEEE.
- Han, H., Kim, W. ve Hyun, S. S. (2011). Switching Intention Model Development: Role of Service Performances, Customer Satisfaction, and Switching Barriers in the hotel Industry. *International Journal of Hospitality Management*, 30(3), 619-629.
- Hellier, P. K., Geursen, G. M., Carr, R. A. ve Rickard, J. A. (2003). Customer Repurchase Intention: A General Structural Equation Model. *European Journal of Marketing*, 37(11), 1762-1800.
- Hu, P. J., Chau, P. Y. K., Sheng, O. R. L. ve Tam, K. Y. (1999) Examining the Technology Acceptance Model Using Physician Acceptance of Telemedicine Technology, *Journal of Management Information Systems*, 16(2), 91-112.
- Kaur Sahi, G., Sambyal, R. ve Sekhon, H. S. (2016). Analyzing Customers' Switching Intentions in the Telecom Sector. *Journal of Global Marketing*, 29(3), 156-169.
- Kim, T. G., Lee, J. H. ve Law, R. (2008). An Empirical Examination of the Acceptance Behaviour of Hotel Front Office Systems: An Extended Technology Acceptance Model. *Tourism Management*, 29(3), 500-513.
- Kline, R. B. (1998). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. NJ: The Gilford Press.
- Kotler, P. ve Keller, K.L. (2016). *A Framework for Marketing Management*, 6th Edition. Boston, MA, Pearson Education.
- Lee, K. W., Tsai, M. T. ve Lanting, M. C. L. (2011). From Marketplace to Marketspace: Investigating the Consumer Switch to Online Banking. *Electronic Commerce Research and Applications*, 10(1), 115-125.
- Lok, C.K. (2015). *Adoption of Smart Card-Based E-Payment System for Retailing in Hong Kong Using an Extended Technology Acceptance Model*, E-services Adoption: Processes by Firms in Developing Nations (Advances in Business Marketing and Purchasing, Vol. 23B), Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 255-466.
- Lu, J., Yu, C., Liu, C. Ve Yao, J.E. (2003). Technology Acceptance Model for Wireless Internet. *Internet Research*, 13(3), 206-222.
- Ma, W.W., Andersson, R. ve Streith, K. (2005). Examining User Acceptance of Computer Technology: An Empirical Study of Student Teachers. *Journal of Computer Assisted Learning*, 21, 387-395.
- Manis, K. T. ve Choi, D. (2019). The Virtual Reality Hardware Acceptance Model (VRHAM): Extending and Individuating The Technology Acceptance Model (TAM) for Virtual Reality Hardware. *Journal of Business Research*, 100(C): 503-513.
- Marler, J.H. ve Dulebohn, J.H. (2005). *A Model of Employee Self-Service Technology Acceptance*. Martocchio, J.J. (Ed.) Research in Personnel and Human Resources Management (Research in Personnel and Human Resources Management, Vol. 24), Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 137-180.

- Martins, R. C., Hor-Meyll, L. F., & Ferreira, J. B. (2013). Factors Affecting Mobile Users' Switching Intentions: A Comparative Study between the Brazilian and German markets. *BAR-Brazilian Administration Review*, 10, 239-262.
- Miniard, P. W., Bhatla, S., Lord, K. R., Dickson, P. R. ve Unnava, H. R. (1991). Picture-Based Persuasion Processes and the Moderating Role of Involvement. *Journal of Consumer Research*, 18(1), 92-107.
- Mishra, P. ve Datta, B. (2011). Perpetual Asset Management of Customer-Based Brand Equity-The PAM Evaluator. *Current Research Journal of Social Sciences*, 3(1), 34-43.
- Netemeyer, R. G., Krishnan, B., Pullig, C., Wang, G., Yagci, M., Dean, D., Ricks, J., ve Wirth, F. (2004). Developing and Validating Measures of Facets of Customer-Based Brand Equity. *Journal of Business Research*, 57(2), 209-224.
- Ös**, M. (2021). *Endüstri 4.0'ın Muhasebe Mesleğine Etkisinin Teknoloji Kabul Modeli ile Ölçümü* (Yayımlanmış Tezi). Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Gaziantep.
- Özer**, G. Özcan, M. ve Aktaş, S. (2010). Muhasebecilerin Bilgi Teknolojisi Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli (TKM) ile İncelenmesi. *Journal of Yaşar University*. 5(19), 3278-3293.
- Park, N., Roman, R., Lee, S. ve Chung, J. E. (2009). User Acceptance of a Digital Library System in Developing Countries: An Application of the Technology Acceptance Model. *International Journal of Information Management*, 29(3), 196-209.
- Podsakoff, P.M., MacKenzie, S.B., Lee, J.Y. ve Podsakoff, N.P. (2003). Common Method Biases in Behavioral Research: A Critical Review of the Literature and Recommended Remedies. *Journal of Applied Psychology*, 88(5), 879-903.
- Ramadania, Reswari, R. A., & Dhamayantie, E. (2018). Discovering Chinese Product Strategies on Stimulating Attitude and Intention: Involvement of Innovation, Country-of-Origin and Knowledge. *Managing Global Transitions*, 16(3), 215-234.
- Ruiz-Molina, M. E. ve Gil-Saura, I. (2008). Perceived Value, Customer Attitude and Loyalty in Retailing. *Journal of Retail & Leisure Property*, 7(4), 305-314.
- Schermelleh-Engel, K., H. Moosbrugger, ve Müller, H. (2003). Evaluating the Fit of Structural Equation Models: Tests of Significance and Descriptive Goodness-of Fit Measures. *Methods of Psychological Research Online*, 8(2), 23-74.
- Sharma, R., Yetton, P. ve Crawford, J. (2009). Estimating the Effect of Common Method Variance: The Method-Method Pair Technique with an Illustration from TAM Research. *MIS Quarterly*, 33(3), 473-490.
- Souza, L. A., da Silva, M. J. P. B. ve Ferreira, T. A. M. V. (2017). The Acceptance of Information Technology by the Accounting Area. *Sistemas & Gestão*. 12, 516-524.
- Sweeney, J. C. ve Soutar, G. N. (2001). Consumer Perceived Value: The Development of a Multiple Item Scale. *Journal of Retailing*, 77(2), 203-220.
- Şeker**, Y. ve Hoş, S. (2021). Muhasebe Meslek Mensuplarının Dijital Muhasebe Uygulamalarını Kullanımlarına İlişkin Bir Araştırma. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(4), 953-972.
- Taylor, S. ve Todd, P. A. (1995). Understanding Information Technology Usage: A Test of Competing Models. *Information Systems Research*, 6(2), 144-176.

Zeithaml, V. A. (1988). Consumer Perceptions of Price, Quality, and Value: a Means-End Model and Synthesis of Evidence. *Journal of Marketing*, 52(3), 2-22.

Zeren, D. (2014). *Teknoloji Kabul Modeli*. Yağcı İ. M. ve Çabuk S. (Ed.), Pazarlama Teorileri, **İçinde** (ss. 171-186), İstanbul: MediaCat Yayınları.

Zhang, P. ve Wang, C. (2005, June). An Empirical Study on Consumer's Perceived Value and Attitude Toward Advertising. Paper presented at the Global Information Technology and Management (GITM) World Conference, Anchorage, AK.

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDE ÇEVRE MUHASEBESİNİN YERİ: TRABZON ALT BÖLGESİ SANAYİ İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 06.12.2021
Makale Kabul Tarihi : 17.02.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1033305

Zeynep CİN**
Prof. Dr. Abdulkerim DAŞTAN***

Bibliyografik Bilgiler

Cin, Z. & Daştan, A. (2022). “Muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesinin yeri: Trabzon alt bölgesi sanayi işletmeleri üzerine bir araştırma” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 66, Sayfa : 147-170)
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.1033305>

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesinin yerini Trabzon Alt Bölgesi’nde faaliyet gösteren imalat sanayi işletmeleri özelinde incelemektir. Trabzon Alt Bölgesi’nde faaliyet gösteren imalat sanayi işletmeleri yöneticileri ve muhasebe birimi çalışanlarına yönelik bir anket çalışmasının uygulandığı araştırmada, elde edilen veriler analiz edilerek katılımcıların konuya ilişkin tutumları değerlendirilmiştir. Böylece muhasebe bilgi sistemi ve çevre muhasebesi ilişkisine yönelik mevcut durumun ortaya konulmasına ve ayrıca çevresel duyarlılık kapsamında farkındalık oluşturulmasına ya da var olan farkındalık düzeyinin geliştirilmesine katkı sunmaya çalışılmıştır. Bir bütün olarak, katılımcıların büyük çoğunluğunun çevresel konulara yönelik duyarlı bir yaklaşıma sahip oldukları buna karşılık çevre muhasebesi konusuna dair bilgi eksiklerinin bulunduğu bulgusu paylaşılabılır.

* Bu çalışma Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı’nda hazırlanan “Muhasebe Bilgi Sisteminde Çevre Muhasebesinin Yeri: Trabzon Alt Bölgesi Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

** Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programı Mezununu, , cinzeynep@hotmail.com, ORCID: 0000-0001-7634-5273

*** Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, akdastan@ktu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8244-1648

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Bilgi Sistemi, Çevre Muhasebesi, Trabzon Alt Bölgesi, İmalat Sanayi İşletmeleri

Jel Sınıflandırması: M41, M49, Q56

THE PLACE OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING IN THE ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM: A RESEARCH ON INDUSTRIAL COMPANIES IN TRABZON SUB REGION

ABSTRACT

The aim of this study is to examine the place of environmental accounting in the accounting information system in the manufacturing industry enterprises operating in the Trabzon Sub-Region. In the research, in which a questionnaire study was applied to the managers of the manufacturing industry enterprises operating in the Trabzon Sub-Region and the employees of the accounting unit, the data obtained were analyzed and the attitudes of the participants on the subject were evaluated. Thus, it has been tried to reveal the current situation regarding the relationship between the accounting information system and environmental accounting, and also to contribute to raising awareness within the scope of environmental sensitivity or to improving the existing level of awareness. As a whole, it can be shared that the majority of the participants have a sensitive approach to environmental issues, but they lack knowledge about environmental accounting.

Keywords: Accounting Information System, Environmental Accounting, Trabzon Sub-Region, Manufacturing Industry Enterprises

Jel Classification: M41, M49, Q56

1. GİRİŞ

İnsanlığın doğuşundan itibaren doğadaki tüm kaynaklar insanlar tarafından kullanılmaktadır. Ancak zamanla hızlı kentleşmeyle birlikte doğadan ihtiyaç düzeyinde faydalanma işlevi yerini doğayı sömürmeye bırakmıştır. Bunu takiben sanayileşmedeki artışla birlikte çevre kirlilikleri ortaya çıkmış, işletmeler tarafından doğaya salınan zararlı atıklar ve gazlar ekolojik dengeyi tehlikeye atmaya başlamıştır. Çevreye verilen zararlar uzun vadede insanlık için büyük tehlikeler ortaya çıkartmıştır. Nitekim hükümetler tehlikenin farkına vararak özellikle son yıllarda birtakım yasalarla birlikte çevreye verilen zararları en aza indirecek çalışmalar yapmaktadırlar. Çevreye verilen zararların önlenmesine veya çevresel zararların en aza indirilmesine yönelik çalışmalar ise çevre muhasebesinin doğuşunu, işletmelerin sadece finansal nitelikli konuları değil bunun yanı sıra çevresel nitelikli konuları da muhasebeleştirme-lerini gerekli kılmaktadır.

En temel amacı kar elde etmek olan işletmeler, iç ve dış çıkar gruplarına sunulacak olan doğru ve zamanlı bilgiyi kaliteli bir muhasebe bilgi sistemi ile gerçekleştirebilmektedirler. Bu bağlamda çevre

muhasebesinin muhasebe bilgi sistemine dâhil edilmesi, işletme yönetimine, çevresel konularda ortaya çıkabilecek olası riskleri önceden tahmin ederek en aza indirme veya ortadan kaldırma, hızlı ve doğru kararlar alma aşamalarında yardımcı olması açısından büyük önem teşkil etmektedir.

Başka bir ifadeyle, bilgi kullanıcıları tarafından ihtiyaç duyulan işletme ile ilgili bilgilerin ilgililere sunulmasını sağlayan muhasebe bilgi sistemi, belli kişi ya da grupları ve onların çıkarlarını değil, tüm menfaat gruplarını dikkate alacak şekilde faaliyette bulunmalıdır. Bu durum sosyal sorumluluk gereği çevresel faaliyetlerin muhasebe bilgi sistemine dahil edilmesini gerekli kılmaktadır.

Çevre muhasebesi alanını içerisine alan temeli iyi oturtulmuş bir muhasebe bilgi sistemi gerek toplum ve devlet gerekse diğer tüm çıkar grupları için olumlu yönde etki yaratmaktadır. Nitekim bu gruplar çevreye duyarlı işletmelere daha fazla talep göstermektedirler. İşletmelerin hem uzun vadede kar elde edebilmek hem de imajlarını koruyabilmek amacıyla çevresel konuları muhasebe bilgi sistemi içerisinde dâhil etmeleri ve bu bilgileri anlaşılır olacak şekilde faaliyet raporlarında veya ek çevresel raporlarda yayınlamaları gerekmektedir (Cin, 2021, s. 23)

Yukarıdaki esaslar ışığında ele alınan bu çalışmanın amacı, muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesinin yerini Trabzon Alt Bölgesi'nde faaliyet gösteren imalat sanayi sektörü işletmeleri baz alınarak incelemektir. Bu bağlamda ele alınan çalışmada birtakım istatistikî bilgiler aracılığıyla muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine ve işletme performansına etkisi ile işletmeye yüklediği sorumlulukların ortaya konulması irdelenmektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE: MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE ÇEVRE MUHASEBESİ

Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin varlık ve kaynaklarında meydana gelen değişimleri açıklayan, işletmenin finansal durumuna ilişkin bilgileri üreten ve bu bilgilerin işletme yöneticilerinin yanı sıra ilgili tüm kişi ve kuruluşlara iletilmesini sağlayan sistemdir (Yereli, 2007, s. 16).

Başka bir ifadeyle, muhasebe bilgi sistemi, işletmenin faaliyetleriyle ilgili verileri toplayıp, söz konusu verileri işletme yönetimi ve diğer çıkar gruplarının ihtiyaç duydukları bilgilere dönüştürerek finansal tablolar ve raporlar aracılığıyla ilgili taraflara sunan bir sistemdir şeklinde tanımlanabilir.

Doğru ve zamanında işleyen bir muhasebe bilgi sistemi, işletmelerin değer zincirinin verimliliğini ve etkinliğini artırarak işletmelerin kazancının yükselmesine yardımcı olabilmektedir. Muhasebe bilgi sistemi bunu yaparken de işletmeye çeşitli katkılar sunmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi, işletme içerisindeki faaliyetlerin kalitesine bakıldığı zaman bu durum kabul edilebilir kalite düzeyinin dışına çıkmışsa ilgili tarafları uyararak ürün kalitesinin korunmasına yardımcı olmakta ve israf edilen malzemelerin miktarı ile yeniden işleme maliyetlerini azaltmaktadır. Tam ve doğru zamanda yapılan bir üretim yaklaşımı, hammadde stokları ve bunların yerleri hakkında ilgili taraflara doğru, sürekli ve güncel bilgiler vererek bu süreçte daha etkili kararlar verilmesini sağlamaktadır. Muhasebe bilgi sistemi iyi bir şekilde tasarlanırsa, bilgi ve uzmanlığı paylaşmayı kolaylaştırıp sorunları iyileştirebilmekte ve işletmelere rakip işletmelerle rekabet avantajı bile sağlayabilmektedir (Romney ve Steinbart, 2000, s. 12-13).

Muhasebe bilgi sisteminin çevreyle olan ilişkisi, işletmelerin gerek üretim sürecinde gerekse üretimden sonraki süreçte giderek artan çevresel sorunlara yol açmasına dayanmaktadır. İşletmeler üretim için

çevresel birçok kaynağı kullanmalarının yanı sıra işletme atıkları ve çevreye zararlı ürünlerin üretimi kapsamında da çevreye zarar verebilmektedirler. Bu durum işletmelerin finansal nitelikli faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi yanında çevresel konuların da muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır (Kırılıoğlu ve Can, 1998, s. 42-43).

Literatürde, çevre muhasebesi kavramının yanı sıra yeşil muhasebe, çevresel muhasebe, doğal kaynak muhasebesi gibi farklı adlarla konu ele alınmakta (Kırılıoğlu ve Can, 1998, s. 54-55) ve bu bağlamda tanımlamalar yapılmaktadır. Bu çalışmada çevre muhasebesi kullanımı tercih edilmiştir.

Çevre muhasebesi, işletmelerde çevreyle ilgili parayla ölçülebilen kısmen veya tamamen mali nitelikli faaliyetlerin kaydedilmesi, analizi, raporlanması ve denetimi aşamalarını kapsayan; parayla ölçülemeyen faaliyetleri ise kg, miktar, watt gibi fiziki ölçülerle bilgilere dönüştürerek ilgili taraflara sunan muhasebe türüdür (Kaya, 2006, s. 38).

Başka bir ifadeyle çevre muhasebesi, bir işletmenin faaliyetini sürdürürken aynı zamanda doğal kaynakları kullanımı sonucunda ortaya çıkarttığı zararları tespit ederek, söz konusu çevresel zararlardan doğan çevresel maliyetlerin de muhasebe bilgi sistemine dâhil edilmesini ve böylece işletmenin gerçek kar ve zarar durumunun ortaya konulmasını sağlayan muhasebe türüdür şeklinde tanımlanabilir.

Çevre muhasebesinin temelini oluşturan çevresel sorunların işletmelerle ilişkisine bakıldığında, özellikle sanayi sektörü ile ilişkiler ön plandadır. Sanayi sektörü, ülke ekonomisinin gelişimi ve istihdam açısından büyük önem taşımaktadır. İşletmeler gerek değişen piyasa şartlarına gerekse teknolojik gelişmelere ayak uydurarak ihtiyaca yönelik üretim yapmakta ve bu şekilde milli gelire katkı sağlamaktadırlar. Ayrıca sektördeki gelişmeler daha fazla emek gücünü gerekli kılmakta ve bu da istihdamı artırmaktadır. Gelişen sanayileşme ekonomik büyümeyi hızlandırmakta, diğer ülkelere göre daha büyük ekonomik güce sahip olunmasını sağlamaktadır. Ancak sanayileşme adımlarıyla elde edilen ekonomik büyüme bir yerden sonra ülke kalkınmasını tehlikeye sokabilmektedir. Bunun başlıca sebebi sanayileşmenin getirdiği çevresel sorunlardır (Ekinci, 2005, s. 1-3).

Sanayi devriminden günümüze kadar olan süreçte gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin çevreye salmış oldukları sera gazı emisyonları çevreyi ciddi oranda kirletmektedir. Bunun yanında, gelişen sanayileşmeyle birlikte ağaçların kesilmesiyle ormanların tahribatı, ekolojik dengenin bozulması, küresel ısınmasının hızla büyümesi gibi durumlar doğaya verilen zararın ne kadar tehlikeli boyutlara ulaştığını göstermektedir (Çınar vd., 2012, s. 212-213).

Özetle, işletmeler sağladıkları ekonomik faydanın yanında küresel çapta büyük tehlikelere de yol açabilmektedirler. İşletmelerin gerek kuruluş aşamasında, gerek üretim sürecinde, gerekse üretimden sonraki süreçlerde yeterli tedbir almamaları nedeniyle ciddi çevresel sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Binaların doğayı tahrip edecek şekilde kurulması, çevreye salınan zararlı emisyonlar ve atıklar işletmelerin yol açtığı çevresel sorunlardan sadece bazılarıdır. Tüm bunlar hava, toprak ve su kirliliğine neden olmakta, bu da iklim değişikliğine, ozon tabakasının incelmeye ve biyolojik çeşitlilik kaybına yol açmaktadır (UN/ESC/CSD, 1998, s. 8).

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesinin yerine yönelik literatürdeki çalışmaların önemli bir kısmı yazar(lar), yıl, konu başlığı, bulgular ve öneriler çerçevesinde kronolojik sıralamayla özet olarak Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. Muhasebe Bilgi Sisteminde Çevre Muhasebesinin Yeri Literatür Özeti

Yazar(lar)	Yıl	Konu Başlığı	Bulgular ve Öneriler
Lehman	1995	A Legitimate Concern for Environmental Accounting	Çevresel maliyetlerin, çevre muhasebesi kapsamında ayrıca ele alınmasının gerekliliği vurgulanmıştır.
Mathews	1997	Twenty-five years of social and environmental accounting research: Is there a silver jubilee to celebrate?	Muhasebe alanındaki en büyük gelişimin çevre muhasebesinin muhasebe bilgi sistemine dâhil edilmesi olduğu vurgulanmıştır
Hecht	1999	Environmental Accounting Where We Are Now, Where We Are Heading	Çevresel tedbirlerin alınması ve çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesinin ülke ekonomisine uzun vadede büyük katkı sağlayacağı vurgulanmıştır.
Kaya	2006	İşletme-Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi	Çevre muhasebesi önündeki en büyük engelin çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesinin gönüllülük esasına dayalı yapılması olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Aygün	2009	Çevresel Faktörlerin Muhasebenin Gelişimine Etkisi: Türkiye Değerlendirmesi	Çevresel faktörlerin muhasebe bilgi sistemi üzerinde yüksek düzeyde etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.
Soylu ve İleri	2009	Çevre Muhasebesi ve Çevre Maliyetlerinin Üretim Maliyetlerine Etkileri	Geleneksel muhasebe uygulamalarının çevresel maliyetleri detaylarıyla ele alacak şekilde yeniden düzenlenmesinin gerektiği belirtilmiştir.
Jones	2010	Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting	Çevre muhasebesinde zorunlu uygulamaya geçilmesinin çevresel sorunları engellemede daha etkili olacağı vurgulanmıştır.
Güner	2012	Yöneticilerin Kişisel Değerlerinin Çevre Muhasebesi Tutumlarına Etkisi Üzerine Bir Araştırma	Çıkar gruplarının çevresel konularda bilinçlenmesiyle birlikte işletmeler tarafından çevre muhasebesine verilen önemin arttığı tespit edilmiştir
Datta ve Deb	2012	Green Accounting: what? Why? Where we are now and where we are heading	İşletmelerin çevresel farkındalık bilinciyle hareket etmeleri ve muhasebe meslek mensuplarının hem iç hem de dış raporlamalarda çevresel sorunları ve maliyetleri belirtmeye özen göstermeleri gerektiği vurgulanmıştır.

Tablo 1. Devamı

Yazarlar	Yıllar	Konu Başlıkları	Bulgular ve Öneriler
Bakkal	2014	Çevre Muhasebesi Uygulamalarının Bilecik İşletmelerinde Uygulanması Üzerine Bir Çalışma	İşletmelerde çevresel konuların gönüllük esasına göre sözlü olarak değil belgelere dayandırılarak zorunlu şekilde muhasebe bilgi sistemine dâhil edilmesi gerektiği düşüncesinin yaygın olduğu tespit edilmiştir.
Ağ	2016	Sosyal Sorumluluk Anlayışı Çerçevesinde Üretim İşletmelerinin Çevre Muhasebesine Verdikleri Önem: TRA1 Bölgesinde Bir Araştırma	Faaliyet süresi kısa olan işletmelerin faaliyet süresi uzun olan işletmelere göre çevresel maliyetlere ve çevre muhasebesine daha fazla önem verdikleri tespit edilmiştir.
Susanto ve Meiryani	2019	The impact of Environmental Accounting Information System Alignment on Firm Performance and Environmental Performance: A case of Small and Medium Enterprises s of Indonesia	İşletmelerin faaliyetlerini çevresel duyarlılık kapsamında yürütüyor olmalarının, işletme imajını olumlu yönde etkileyerek sürdürülebilir ilerlemeyi arttırdığı tespit edilmiştir.
Hatunoğlu ve Aktaş	2020	Üretim İşletmelerinin Çevre Muhasebesi Yaklaşımları: Bir Alan Çalışması	Çalışma sonucunda, özellikle gıda ve tekstil sektörlerinde faaliyette bulunan işletmeler başta olmak üzere işletmelerin çevresel konulara duyarlı olduğu tespit edilmiştir.
Parlak	2020	İşletmelerin Çevresel Yaklaşımları ve Çevre Muhasebesine Verdikleri Önem: Ordu İl ve İlçelerindeki Organize Sanayi Bölgeleri Üzerine Bir Araştırma	Çevresel zararların giderilmesine yönelik tutumların özellikle çevresel yatırımlarda bulunan işletmelerde yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir.
Sevim	2021	İşletmelerin Çevresel Yatırım Harcamalarının Finansal Performans Üzerine Etkisi: BİST Sürdürülebilirlik Endeksi Üzerine Bir Araştırma	Çevresel yatırımların işletmelerin finansal performanslarını olumsuz yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Kronolojik sıralamaya göre ele alınan akademik yazın, çevre muhasebesinin gerekliliğinin önemine işaret etmektedir. Bu bağlamda öne çıkan hususlar;

- İşletmeler tarafından gerçekleştirilen çevresel faaliyetlerin, muhasebe bilgi sistemi içerisine çevre muhasebesi şeklinde dâhil edilerek kayda alınması gerektiği,
- Çevresel olayların tümünün muhasebeleştirilmesi mümkün olmadığından, çevre muhasebesi kendi içinde alt bölümlere ayrılarak parasal olarak ifade edilemeyen maliyetlerin de sisteme dâhil edilmesi gerektiği,
- Çevre sorunlarını en aza indirmenin en kolay yolu için çevre muhasebesinin gönüllülük esasına dayalı değil yasalarla zorunlu hale getirilmesi gerektiği,
- Çevre muhasebesi dâhilinde muhasebe bilgi sisteminin düzenli olarak denetlenmesi,
- Çevre muhasebesini uygulamayan işletmelere gerekli yaptırımların uygulanması şeklindedir.

Görüleceği üzere, literatür incelendiğinde dünyada ve Türkiye’de çevre muhasebesi konusuna yönelik birçok çalışma yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmanın literatüre katkısı ise Trabzon Alt Bölgesi imalat sanayi işletmeleri üzerine yapılmış muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesinin yerine yönelik anket katılımcılarının tutumlarını tespit ederek gelecek çalışmalara yol gösterici nitelikte kapsamlı bir çalışma olmasıdır.

4. ARAŞTIRMA VE BULGULAR

Bu çalışma, Trabzon Alt Bölgesi imalat sanayi işletmelerinde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesinin yerini açıklamak amacıyla yürütülmüştür.

Trabzon Alt Bölgesi (TR90) Türkiye İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırmasının (Türkiye İBBS) 26 istatistiki alt bölgesinden birisidir. Türkiye İBBS, birinci düzey, ikinci düzey ve üçüncü düzey olmak üzere üç bölge düzeyi şeklinde izlenmektedir. Birinci düzeyde 12 bölge, ikinci düzeyde 26 alt bölge ve üçüncü düzeyde 81 il yer almaktadır. Trabzon Alt Bölgesi, TR90 koduyla Doğu Karadeniz Bölgesi adı ile listede yer almaktadır. Doğu Karadeniz Bölgesi Düzey 3’ü oluşturan “Artvin, Giresun, Gümüşhane, Ordu, Rize ve Trabzon” illerinden oluşmaktadır ve bu iller Trabzon Alt Bölgesi olarak adlandırılmaktadır (TÜİK, 2013, s. IX).

Bu çalışma kapsamında, Trabzon Alt Bölgesi’nde faaliyet gösteren imalat sanayi işletmelerinin (2.577 adet¹) yöneticileri veya muhasebe birimi çalışanlarına muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesinin yerini incelemek amacıyla birincil veri kaynağından veri elde edebilmek için özgün bir anket çalışması yapılmıştır. Araştırmaya dahil edilecek örneklem sayısı 334² olarak hesaplanmıştır.

Çalışmada, literatür taramasını takiben özgün formatta yeni bir anket hazırlanmıştır [Ek-1³]. Anketin tasarım aşamasında soru türleri açısından 4 bölüm oluşturulmuştur. Birinci bölümde demografik bilgiler, ikinci bölümde işletme hakkında genel bilgiler, üçüncü bölümde çalışmanın amacına yönelik verilerin elde edilmesine yarayacak yargısal ifadelerden oluşan kapalı uçlu sorular yer almaktadır.

Demografik bilgileri içeren soruların 5’i cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, kadro/unvan ve hizmet süresi (yıl) gibi katılımcıları tanımlayan bilgilerden oluşmaktadır. İşletme hakkında genel bilgiler çalışmanın evrenini oluşturan işletmelerin şirket türü, faaliyet gösterdiği sektör, personel sayısı, enerji kaynağı türü, sahip olunan belge ve sertifikalar gibi genel özelliklerini içermektedir. Yargısal ifadelerden oluşan kapalı uçlu sorular, katılımcıların söz konusu ifadelerle yönelik tutumlarını, fikirlerini ve algılarını tespit edecek şekilde oluşturulmuştur.

- 1 Trabzon Alt Bölgesi’nde faaliyet gösteren toplam işletme sayısına ulaşmak için her ilin ticaret ve sanayi odası telefon ile aranarak ilgili odalardan e-mail aracılığıyla excell formatında alınan bilgiler derlenerek araştırmaya dâhil edilecek işletmeler belirlenmeye çalışılmıştır. Buna göre, TR90 bölgesinde faaliyet gösteren işletmelerin toplam sayısının 20.969 olduğu ve bu işletmelerin 2.577’sinin imalat sanayi sektöründe faaliyet gösterdiği belirlenmiştir.
- 2 Örneklem belirlenmesinde $n = Nt^2pq / d^2(N - 1) + t^2pq$ formülünden yararlanılmıştır. Formülde n örneklem sayısını, N kitledeki birey sayısını, t güven düzeyinin tablo değerini, p inceleme yapılan olayın görülme sıklığını, q inceleme yapılan olayın görülme sıklığını ve d ise sapma miktarını başka bir ifadeyle örneklem hatasını ifade etmektedir (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2014, s. 88).
- 3 Gerek anket sorularının hazırlanması aşamasında ve gerekse tez sürecindeki değerli katkılarından ötürü Sayın Prof. Dr. Uğur KAYA’ya ve Sayın Prof. Dr. Davut AYGÜN’e teşekkür ederiz.

Yargısal ifadeler, işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisi, işletme performansına etkisi ve işletmeye yüklediği sorumluluklar olmak üzere üç başlıkta incelenmiştir. Her başlık kendi içerisinde 5 yargısal ifade cümlesinden oluşmaktadır. Bu ifadeler 5’li Likert ölçeği yöntemi ile kesinlikle katılmıyorum (1), katılmıyorum (2), fikrim yok (3), katılıyorum (4), kesinlikle katılıyorum (5) şeklinde cevaplanabilecek şekilde hazırlanmıştır. Anket formunda yer alan ifadelerin çalışmanın amacına ve yazım diline uygunluğu akademisyenler tarafından değerlendirilerek uzman görüşü alınmıştır.

Anket sonucunda elde edilen verilerin normallik, güvenilirlik ve geçerlilik düzeylerinin tespiti amacıyla analizler yapılmıştır. Öncelikle, anketin normallik ve güvenilirlik düzeyini kontrol edebilmek amacıyla 15 kişilik örneklem üzerinde bir pilot araştırma (ön test)⁴ yapılmıştır.

Pilot çalışma kapsamında anketin genel Cronbach Alfa⁵ değeri 0,98 olarak tespit edilmiştir. Bu analizler ilgili anket sonuçlarının yüksek derecede güvenilir olduğunu ortaya koymaktadır. Söz konusu analizler yapılırken IBM SPSS Statistiscs 25.0 (Statistical Package for the Social Sciences) programından yararlanılmıştır.

Pilot çalışma ile normallik ve güvenilirlik testleri sonucunda herhangi bir soruna rastlanmayan anket formu, gerekli evren sayısı çerçevesinde ilgili işletmelere uygulanmıştır.

Tablo 2. Güvenilirlik Testi

Cronbach Alfa Değeri	İfade Sayısı
,969	15

Tablo 2’de görüldüğü üzere esas çalışma kapsamında 334 kişiden oluşan örnekleme uygulanan anketin genel Cronbach Alfa değeri 0,97 olarak tespit edilmiştir. Bu analizler ilgili anket sonuçlarının yüksek derecede güvenilir olduğunu ortaya koymaktadır.

Anket katılımcılarına ait demografik özelliklere ilişkin cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, kadro/unvan, hizmet süresi (yıl) değişkenlerine ait bulgular Tablo 3’te gösterilmektedir.

4 Pilot araştırma, ankette yer alan sorular içerisinde amaca uygunluğu zayıf olan soruların belirlenmesini ve anket formunun bu çerçevede yeniden düzenlenerek uygun soruların esas araştırmaya dâhil edilmesini sağlayan uygulamadır (Yılmaz ve Tuncer, 2020, s. 90).

5 Güvenilirliğin hesaplanabilmesi için Cronbach tarafından geliştirilen ve Alfa Modeli (Cronbach Alpha Coefficient) olarak adlandırılan modeldir (Lorcu, 2015, s. 207). Alfa katsayısı “ α ” işareti ile gösterilmektedir ve bu katsayı 0 ile 1 arasında bir değer almaktadır (Kalaycı, 2006, s. 405).

Tablo 3. Anket Katılımcılarına Ait Demografik Özellik Bulguları

		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	121	36,2
	Erkek	213	63,8
	Toplam	334	100
Yaş	18-24	15	4,5
	25-31	67	20,1
	32-38	101	30,2
	39-45	81	24,3
	46 ve Üstü	70	21
	Toplam	334	100
Öğrenim Durumu	Lise	53	15,9
	Ön Lisans	43	12,9
	Lisans	210	62,9
	Yüksek Lisans	28	8,4
	Doktora	0	0
	Toplam	334	100
Kadro/Unvan	Sahip	57	17,1
	Müdür	68	20,4
	Müdür Yardımcısı	34	10,2
	Muhasebe Elemanı	175	52,4
	Diğer	0	0
	Toplam	334	100
Hizmet Süresi (Yıl)	0-5	95	28,4
	6-9	71	21,3
	10-15	76	22,8
	16-20	38	11,4
	21 ve Üstü	54	16,2
	Toplam	334	100

Tablo 3'te görüldüğü üzere, cinsiyet değişkeni açısından bakıldığında katılımcıların 121 (yüzde 36,2)'ini kadınlar, 213 (yüzde 63,8)'ünü erkekler oluşturmaktadır. Yaş değişkeni açısından bakıldığında, katılımcıların 15 (yüzde 4,5)'inin 18-24 yaş aralığında, 67 (yüzde 20,1)'sinin 25-31 yaş aralığında, 101 (yüzde 30,2)'inin 32-38 yaş aralığında, 81 (yüzde 24,3)'inin 39-45 yaş aralığında olduğu ve 70 (yüzde 21)'inin ise 46 ve üstü yaş grubunda olduğu; öğrenim durumu açısından bakıldığında, katılımcıların 53 (yüzde 15,9)'ünün lise, 43 (yüzde 12,9)'ünün ön lisans, 210 (yüzde 62,9)'unun lisans ve 28 (yüzde 8,4)'inin yüksek lisans mezunu olduğu ve katılımcılar arasında doktora mezununun bulunmadığı; kadro/unvan açısından bakıldığında, katılımcıların 57 (yüzde 17,1)'sinin sahip, 68 (yüzde 20,4)'inin müdür, 34 (yüzde 10,2)'ünün müdür yardımcısı ve 175 (yüzde 52,4)'inin muhasebe elemanı olduğu görülmektedir. Ayrıca hizmet süresi (yıl) açısından bakıldığında, katılımcıların 95 (yüzde 28,4)'inin 0-5 yıl aralığında, 71 (yüzde 21,3)'inin 6-9 yıl aralığında, 76 (yüzde 22,8)'sinin 10-15 yıl aralığında, 38 (yüzde 11,4)'inin 16-20 yıl aralığında, 54 (yüzde 16,2)'ünün ise 21 ve üstü olarak çalışmalarına devam ettikleri görülmektedir.

İşletme hakkında genel bilgilere ilişkin şirket türü, işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, işletmede çalışan personel sayısı, işletmede kullanılan enerji kaynağı türü, işletmenin sahip olduğu belge ve sertifikalar, işletmede çevre muhasebesi hangi düzeyde uygulanabilir değişkenlerine ait bulgular Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4. İşletme Hakkında Genel Bilgilere Ait Bulgular

		Frekans	Yüzde
Şirket Türü	Anonim	118	35,3
	Limited	192	57,5
	Kollektif	0	0
	Diğer	24	7,2
	Toplam	334	100
İşletmenin Faaliyet Gösterdiği Sektör	İnşaat	86	25,7
	Gıda	131	39,2
	Plastik	45	13,5
	Turizm	2	0,6
	Mobilya	29	8,7
	Tekstil	20	6
	Diğer	21	6,3
	Toplam	334	100
İşletmede Çalışan Personel Sayısı	1-9	76	22,8
	10-49	145	43,4
	50-249	84	25,1
	250 ve Üstü	29	8,7
	Toplam	334	100
İşletmede Kullanılan Enerji Kaynağı Türü	Kömür	64	19,2
	Doğalgaz	73	21,9
	Elektrik	195	58,4
	Diğer	2	0,6
	Toplam	334	100
İşletmenin Sahip Olduğu Belge ve Sertifikalar	ISO9000	151	45,2
	TS EN ISO 14001	132	39,5
	Diğer	51	15,3
	Toplam	334	100
İşletmede Çevre Muhasebesi Hangi Düzeyde Uygulanabilir	Ürün Bazında	71	21,3
	Bölüm Bazında	26	7,8
	Tüm İşletme Bazında	192	57,5
	Hiçbiri	45	13,5
	Toplam	334	100

Tablo 4'te görüldüğü üzere, işletme türleri açısından bakıldığında ankete katılanların çalıştıkları işletmelerin 118 (yüzde 35,3)'i anonim, 192 (yüzde 57,5)'si limited ve 24 (yüzde 7,2)'ü diğer kategorisinde yer alan gerçek kişi ticari işletmelerini oluşturduğu; işletmelere faaliyet gösterilen sektör değişkeni açısından

dan bakıldığında işletmelerin 86 (yüzde 25,7)'sını inşaat, 131 (yüzde 39,2)'ini gıda, 45 (yüzde 13,5)'ini plastik, 2 (yüzde ,6)'sini turizm, 29 (yüzde 8,7)'unu mobilya ve 20 (yüzde 6)'sini tekstil sektörünün oluşturduğu ve diğer kategorisinde yer alan 21 (yüzde 6,3)'lik kısmın 13 (yüzde 3,9)'ünü enerji, 1 (yüzde ,3)'ini kimya, 2 (yüzde ,6)'sini maden, 4 (yüzde 1,2)'ünü makine ve 1 (yüzde ,3)'ini matbaa sektörlerini oluşturduğu; işletmelere çalışan personel sayısı değişkeni açısından bakıldığında, işletmelerin 76 (yüzde 22,8)'sının 1-9 aralığında, 145 (yüzde 43,4)'inin 10-49 aralığında, 84 (yüzde 25,1)'ünün 50-249 aralığında ve 29 (yüzde 8,7)'unun 250 ve üstü sayıda personele sahip olduğu; işletmelere kullanılan enerji kaynağı türü değişkeni açısından bakıldığında, işletmelerin 64 (yüzde 19,2)'ünün kömür, 73 (yüzde 21,9)'ünün doğalgaz ve 195 (yüzde 58,4)'inin elektrik, 2 (yüzde ,6)'sinin ise su kullandığı; işletmelerin 151 (yüzde 45,2)'inin ISO9000, 132 (yüzde 39,5)'sinin TS EN ISO 14001 ve diğer kategorisinde yer alan 51 (yüzde 15,3) cevabın ise katılımcı işletmelerin 13 (yüzde 3,9)'ünün her iki sertifikayı, 3 (yüzde ,9)'ünün ISO22000'i kullandığı ve 35 (yüzde 10,5)'inin herhangi bir sertifikayı kullanmadığı şeklinde olduğu; çevre muhasebesi hangi düzeyde uygulanabilir sorusuna verilen cevapların 71 (yüzde 21,3)'inin ürün bazında, 26 (yüzde 7,8)'sının bölüm bazında, 192 (yüzde 57,5)'sinin tüm işletme bazında ve 45 (yüzde 13,5)'inin hiçbiri şeklinde olduğu görülmektedir.

Araştırma kapsamında elde edilen anket sonuçlarının değerlendirilebilmesi amacıyla 21 hipotez oluşturulmuştur. Hipotezler demografik özelliklerden oluşan bağımsız değişkenler yardımıyla test edilmiştir. Ayrıca işletme hakkında genel bilgiler başlığı altında yer alan işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve işletmede kullanılan enerji kaynağı türü olmak üzere iki bağımsız değişken de hipotezlere dâhil edilmiştir. Söz konusu hipotezler Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5: Araştırma Hipotezleri

	Hipotezler
H ₁ :	Katılımcıların cinsiyetleri açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisi hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₂ :	Katılımcıların yaşları açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisi hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₃ :	Katılımcıların öğrenim durumu açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisi hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₄ :	Katılımcıların unvanı açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisi hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₅ :	Katılımcıların hizmet süresi (yıl) açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisi hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₆ :	Katılımcıların çalıştıkları işletmenin faaliyet gösterdiği sektör açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisi hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.

	Hipotezler
H ₇ :	Katılımcıların çalıştıkları işletmede kullanılan enerji kaynağı türü açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisi hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₈ :	Katılımcıların cinsiyetleri açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin işletme performansına etkisi hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₉ :	Katılımcıların yaşları açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin işletme performansına etkisi hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₁₃ :	Katılımcıların çalıştıkları işletmenin faaliyet gösterdiği sektör açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin işletme performansına etkisi hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₁₄ :	Katılımcıların çalıştıkları işletmede kullanılan enerji kaynağı türü açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin işletme performansına etkisi hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₁₅ :	Katılımcıların cinsiyetleri açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin işletmeye yüklediği sorumluluklar hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₁₆ :	Katılımcıların yaşları açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin işletmeye yüklediği sorumluluklar hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₁₇ :	Katılımcıların öğrenim durumu açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin işletmeye yüklediği sorumluluklar hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₁₈ :	Katılımcıların unvanı açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin işletmeye yüklediği sorumluluklar hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₁₉ :	Katılımcıların hizmet süresi (yıl) açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin işletmeye yüklediği sorumluluklar hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₂₀ :	Katılımcıların çalıştıkları işletmenin faaliyet gösterdiği sektör açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin işletmeye yüklediği sorumluluklar hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.
H ₂₁ :	Katılımcıların çalıştıkları işletmede kullanılan enerji kaynağı türü açısından işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin işletmeye yüklediği sorumluluklar hakkındaki ifadelerinde farklılık vardır.

Araştırma kapsamında yapılan ankete ait veriler normal dağılıma sahip olduğu için hipotezlerin test edilmesi aşamasında t-Testi⁶ ve ANOVA (Analysis of Variance)⁷ testleri uygulanmıştır. Anket katılımcı-

6 t-Testi, iki gruptan oluşan örnekleme yer alan her bir veriyi tanımlamak ve söz konusu grupların arasında herhangi bir ortalama farkının olup olmadığını test etmek amacıyla uygulanan testtir (Kruschke, 2013, s. 574).

7 ANOVA, ikiden fazla gruptan oluşan örneklem ortalamalarının karşılaştırılarak ortalamalar arasında herhangi bir fark olup olmadığını test etmek amacıyla uygulanan testtir (Lorcu, 2015, s. 121).

larına yöneltilen işletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine katkısı, işletme performansına katkısı ve işletmeye yüklediği sorumluluklar başlıkları altında yer alan toplam 15 yargısal ifadeye ilişkin tanımlayıcı (betimsel) istatistikler uygulanmıştır.

Tablo 6. Yargısal İfadelere İlişkin Tanımlayıcı (Betimsel) İstatistikler

İşletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin;	
Muhasebe bilgi sistemine etkisi:	Ort.
MBS1. Muhasebe bilgi sisteminin gelişimine katkı sağlar	3,96
MBS2. Çevresel maliyetlerin dikkate alınması bağlamında sağlıklı bütçe planlamasına katkı sağlar	4,11
MBS3. Düzenli olarak çevresel risk analizinin yapılmasına katkı sağlar	4,06
MBS4. Çevreye yönelik faaliyetlerin tam, doğru ve tutarlı raporlanmasına katkı sağlar	4,07
MBS5. Kar, zarar ve maliyet analizlerinin gerçeğe uygun yapılmasına katkı sağlar	4,03
İşletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin;	
İşletme performansına etkisi:	
İPE1. İşletmenin finansal performansının artmasına katkı sağlar	3,87
İPE2. İşletmenin piyasa değerinin artmasına katkı sağlar	3,89
İPE3. İşletmenin rekabet edebilirliğine katkı sağlar	3,82
İPE4. Çıkar grupları ile ilişkilerin yönetilmesine katkı sağlar	3,72
İPE5. Kaynak tasarrufu, verimlilik artışı vb. konularda katkı sağlar	3,92
İşletmeye yüklediği sorumluluklar:	
İYS1. Çevreye verilen zararların önlenmesi ve giderilmesine yönelik yatırımları gerekli kılar	3,79
İYS2. Çevresel sorunların önlenmesine yönelik politikaların oluşumunu gerekli kılar	3,72
İYS3. Çevresel faaliyetlerin ayrıntılı olarak raporlanmasını gerekli kılar	3,71
İYS4. Personele çevresel konularda eğitim verilmesini gerekli kılar	3,74
İYS5. Çevreci kuruluşlara destek olmayı gerekli kılar	3,55

Tablo 6’da görüldüğü üzere, işletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisi başlığı altında yer alan yargısal ifadeler katılımcılar tarafından verilen ortalama cevap “4-Katılıyorum” düzeyindedir. İşletme performansına etkisi ve işletmeye yüklediği sorumluluklar başlıkları altında yer alan yargısal ifadeler ise “3-Kararsızım” düzeyi yoğunlukta olmak üzere genel anlamda “4-Katılıyorum” düzeyine yakın bir ortalamaya sahiptir. Başka bir ifadeyle, katılımcıların anketteki yargısal ifadelerle yönelik katılım düzeyleri genel itibarıyla yüksek bir düzeye sahiptir. Bu durum, katılımcıların çevre muhasebesi hususunda bilinçli oldukları şeklinde yorumlanabilir.

Muhasebe bilgi sistemine katkısı başlığı altında yer alan ifadelere katılım düzeyinin yüksek olması, işletmelerde çevre muhasebesine yer verilmesini destekler niteliktedir. Öte yandan işletmeye yüklediği sorumluluklar başlığı altında yer alan ifadelere katılım düzeyi diğer ifadelere göre daha düşüktür. Bu da katılımcıların özellikle “Çevreci kuruluşlara destek olmayı gerekli kılar” ifadesinde kararsız kaldıklarını göstermektedir. Bu ifade aynı zamanda 3,55 ortalama ile en düşük aritmetik ortalamaya sahip ifadedir. En yüksek aritmetik ortalamaya sahip ifade ise 4,11 ortalama ile “Çevresel maliyetlerin dikkate alınması bağlamında sağlıklı bütçe planlamasına katkı sağlar” ifadesidir. Bu durum, katılımcılar tarafından çevresel sorumluluk hususuna çok fazla eğilim olmadığı şeklinde yorumlanabilir.

Hipotezlerin test edilmesine dair değişkenlere göre detaylı bilgiler Bağımsız Örneklem t-Testi (Independent Samples t-Test) ve Tek Yönlü Varyans Analizi (One Way ANOVA) ile gerçekleştirilmiştir. Muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin MBS (muhasebe bilgi sistemine etkisi), İPE (işletme performansına etkisi) ve İYS (işletmeye yüklediği sorumluluklar)’ye yönelik ifadelerinde cinsiyet değişkenine göre farklılık olup olmadığının anlaşılabilmesi için uygulanan Bağımsız Örneklem t-Testi analiz sonuçları Tablo 7’de gösterilmektedir.

Tablo 7. Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (t-Testi)

<i>İşletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin;</i>					
MBS’ye etkisi	Anlamlılık	İPE’ye etkisi	Anlamlılık	İYS’ye etkisi	Anlamlılık
MBS1	,220	İPE1	,644	İYS1	,313
MBS2	,341	İPE2	,397	İYS2	,057
MBS3	,107	İPE3	,529	İYS3	,073
MBS4	,139	İPE4	,725	İYS4	,290
MBS5	,137	İPE5	,472	İYS5	,129

Tablo 7’de görüldüğü üzere, t-Testi sonuçlarına göre cinsiyet değişkeni açısından işletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisi, işletme performansına etkisi ve işletmeye yüklediği sorumluluklara yönelik ifadelerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Başka bir ifadeyle, ilgili ifadelere yönelik kadın ve erkek katılımcıların ortalamaları incelendiğinde aralarında belirgin bir farkın olmadığı ve benzer görüşlere sahip oldukları söylenebilir. Bu sonuçlar doğrultusunda H1, H8 ve H15 hipotezleri reddedilmiştir.

Yaş, öğrenim durumu, kadro/unvan, hizmet süresi (yıl), işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve işletmede kullanılan enerji kaynağı türü değişkenlerine göre uygulanan ANOVA testi sonuçları Tablo 8’de gösterilmektedir.

Tablo 8. Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>İşletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin;</i>						
	MBS'ye etkisi	Anlamlılık	İPE'ye etkisi	Anlamlılık	İYS'ye etkisi	Anlamlılık
Yaş Değişkenine Göre	MBS1	,004	İPE1	,002		
	MBS2	,013	İPE4	,002		
			İPE5	,002		
Öğrenim Durumu Değişkenine Göre	MBS1	,015	İPE2	,026	İYS1	,000
	MBS2	,006	İPE3	,001	İYS2	,000
	MBS3	,008	İPE4	,000	İYS3	,000
	MBS4	,006	İPE5	,007	İYS4	,000
					İYS5	,002
Kadro/Unvan Değişkenine Göre	MBS1	,001	İPE1	,030	İYS1	,000
	MBS2	,017	İPE2	,037	İYS2	,000
	MBS3	,005	İPE3	,010	İYS3	,000
	MBS4	,008	İPE4	,022	İYS5	,002
	MBS5	,010				
Hizmet Süresi (Yıl) Değişkenine Göre	MBS1	,007	İPE3	,015		
	MBS3	,021	İPE4	,007		
İşletmede Kullanılan Enerji Kaynağı Türü Değişkenine Göre	MBS1	,001	İPE1	,019	İYS1	,000
	MBS2	,018	İPE2	,001	İYS2	,001
	MBS3	,004	İPE3	,005	İYS3	,009
	MBS4	,035	İPE4	,022	İYS4	,004
	MBS5	,049	İPE5	,007	İYS5	,007

Tablo 8’de görüldüğü üzere, ANOVA testi sonuçlarına göre *yaş değişkeni* açısından işletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisine yönelik MBS1, MBS2 ifadelerinde ve işletme performansına etkisine yönelik İPE1, İPE4, İPE5 ifadelerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Tespit edilen anlamlı farklılıkların hangi yaş grupları arasında gerçekleştiğini belirlemek için yapılan testlerde MBS1, İPE1, İPE4 ve İPE5 ifadelerine 25-31 yaş grubunda yer alan katılımcıların diğer katılımcılara göre daha fazla önem verdikleri görülmüştür. MBS2 ifadesine ise 18-24 yaş grubunda yer alan katılımcıların diğer katılımcı-

lara göre daha az önem verdikleri sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçlar doğrultusunda H2, H9 hipotezleri kısmen kabul edilmiştir ve H16 hipotezi reddedilmiştir.

Öğrenim durumu değişkeni açısından işletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisine yönelik MBS1, MBS2, MBS3, MBS4 ifadelerinde, işletme performansına etkisine yönelik İPE2, İPE3, İPE4, İPE5 ifadelerinde ve işletmeye yüklediği sorumluluklara yönelik her bir ifadede istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Tespit edilen anlamlı farklılıkların hangi öğrenim durumları arasında gerçekleştiğini belirlemek için yapılan testlerde öğrenim durumu lise olan katılımcıların söz konusu ifadelerle diğer katılımcılara göre daha az önem verdikleri görülmüştür. Bu sonuçlar doğrultusunda H3, H10 hipotezleri kısmen kabul edilirken H17 hipotezi kabul edilmiştir.

Kadro/unvan değişkeni açısından işletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisine yönelik her bir ifadede, işletme performansına etkisine yönelik İPE1, İPE2, İPE3, İPE4 ifadelerinde ve işletmeye yüklediği sorumluluklara yönelik İYS1, İYS2, İYS3, İYS5 ifadelerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Tespit edilen anlamlı farklılıkların hangi kadro/unvan grupları arasında gerçekleştiğini belirlemek için yapılan testlerde kadro/unvan durumu sahip olan katılımcıların söz konusu ifadelerle diğer katılımcılara göre daha az önem verdikleri görülmüştür. Bu sonuçlar doğrultusunda H4 hipotezi kabul edilirken H11 ve H18 hipotezleri kısmen kabul edilmiştir.

Hizmet süresi (yıl) değişkeni açısından işletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisine yönelik MBS1, MBS3 ifadelerinde, işletme performansına etkisine yönelik İPE3, İPE4 ifadelerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Tespit edilen anlamlı farklılıkların hangi hizmet süresi (yıl) grupları arasında gerçekleştiğini belirlemek için yapılan testlerde hizmet süresi (yıl) 0-5 yıl arasında olan katılımcıların söz konusu ifadelerle diğer katılımcılara göre daha fazla önem verdikleri görülmüştür. Bu sonuçlar doğrultusunda H5, H12 hipotezleri kısmen kabul edilirken H19 hipotezi reddedilmiştir.

İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör değişkeni açısından işletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisi, işletme performansına etkisi ve işletmeye yüklediği sorumluluklara yönelik ifadelerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir ($p > 0,05$). Bu sonuçlar doğrultusunda H6, 13 ve H20 hipotezleri reddedilmiştir.

İşletmede kullanılan enerji kaynağı türü değişkeni açısından işletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin muhasebe bilgi sistemine etkisine yönelik her bir ifadede istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Tespit edilen anlamlı farklılıkların hangi enerji kaynağı türü grupları arasında gerçekleştiğini belirlemek için yapılan testlerde işletmede kullanılan enerji kaynağı türü doğalgaz olan katılımcıların söz konusu ifadelerle diğer katılımcılara göre daha fazla önem verdikleri görülmüştür. Bu sonuçlar doğrultusunda H7, H14 ve H21 hipotezleri kabul edilmiştir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında, elde edilen bulgular sonucunda katılımcı işletmelerin büyük çoğunluğunun çevresel konulara yönelik duyarlı bir yaklaşıma sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşılık çev-

re muhasebesinin muhasebe bilgi sistemine dahil edilmesi hususundaki kararsızlıkların asıl nedeninin altında çevre muhasebesine dair bilgi eksikliğinin olduğu söylenebilir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çevre koşullarında ve teknolojik gelişmelerde meydana gelen hızlı değişime ayak uydurmak işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri açısından büyük önem arz etmektedir. Temel amacı kar elde etmek olan işletmelerin bu değişimlere ayak uydurabilmesi kaliteli bir muhasebe bilgi sistemini gerekli kılmaktadır. Bu da çevresel maliyetlerin muhasebe bilgi sistemine dâhil edilmesi gerekliliğini ortaya çıkartmaktadır. İşletmelerin sahip olduğu muhasebe bilgi sistemi ne kadar titiz şekilde düzenlenmiş olsa da çevresel maliyetlerin ayrı bir sistemde ele alınmaması gerek yönetimin karar alma sürecinde gerekse uzun vadede işletme karında ciddi eksikliklere neden olabilmektedir. Bu bağlamda işletme yönetimi tarafından başta muhasebe elemanları olmak üzere tüm çalışanlarına çevre muhasebesinin önemini ve muhasebe bilgi sisteminin gelişimine sağlayacağı katkının benimsetilmesi gerekmektedir.

Bu çalışma kapsamında yapılan araştırmada katılımcı işletmelerin büyük çoğunluğunun çevresel konulara yönelik duyarlı bir yaklaşıma sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşılık çevre muhasebesi konusuna dair bilgi eksiklerinin olduğu ifade edilebilir. Bu durum gerek okullarda gerekse iş yerlerinde çevre muhasebesi ile ilgili eğitimler verilmesinin gerekliliğini açıkça göstermektedir. Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara yönelik açıklama değişkenler üzerinden aşağıdaki gibi özetlenmiştir.

Katılımcıların işletmelerinde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin;

- Muhasebe bilgi sistemine etkisi bağlamında kendilerine yöneltilen ifadelerle yönelik tutumlarında yaş, kadro/unvan ve işletmede kullanılan enerji kaynağı türü değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu; öğrenim durumu ve hizmet süresi (yıl) değişkenleri açısından istatistiksel olarak kısmen anlamlı bir farklılık olduğu; cinsiyet ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektör değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı,
- İşletme performansına etkisi bağlamında kendilerine yöneltilen ifadelerle yönelik tutumlarında yaş ve işletmede kullanılan enerji kaynağı türü değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu; öğrenim durumu, kadro/unvan ve hizmet süresi (yıl) değişkenleri açısından istatistiksel olarak kısmen anlamlı bir farklılık olduğu; cinsiyet ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektör değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı,
- İşletmeye yüklediği sorumluluklar bağlamında kendilerine yöneltilen ifadelerle yönelik tutumlarında öğrenim durumu ve işletmede kullanılan enerji kaynağı türü değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu; kadro/unvan değişkeni açısından istatistiksel olarak kısmen anlamlı bir farklılık olduğu; cinsiyet, yaş, hizmet süresi (yıl) ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektör değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Yukarıda sunulan bilgiler ve elde edilen bulgulara dayanılarak muhasebe bilgi sistemine çevre muhasebesinin entegrasyonuna yönelik bir takım hususlar önerilebilir. Bunlar;

- İşletmelerin çevreyi korumaya yönelik politikalara uyum düzeyi artırılabilir.

- Muhasebe bilgi sisteminin gelişimi ve çıkar gruplarının menfaatleri, özellikle uzun vadede işletmeye sağlayacağı fayda bağlamında çevre muhasebesine daha fazla önem verilebilir,
- Çevre muhasebesinin önemine ilişkin akademik faaliyetler düzenlenebilir ve çevre muhasebesi uygulamalarını teşvik edici çalışmalar yapılabilir,
- Çevresel maliyetler ihmal edilmeden çevre muhasebesi kapsamında muhasebe bilgi sistemine dâhil edilebilir ve ayrıca daha sıkı bir denetim yapısıyla çevre muhasebesinin muhasebe bilgi sistemindeki yeri güçlendirilebilir,

Bu çalışmada Trabzon Alt Bölgesi'nde faaliyet gösteren imalat sanayi işletmeleri üzerine araştırma yapılarak, araştırma sonucunda elde edilen bulgular değerlendirilmiştir. Farklı bölgelerde, farklı sektörlerde veya Türkiye genelinde faaliyet gösteren işletmeler üzerine yapılacak benzer çalışmalarda farklı sonuçlara ulaşılması muhtemeldir.

KAYNAKÇA

- Ağ, A. (2016). *Sosyal Sorumluluk Anlayışı Çerçevesinde Üretim İşletmelerinin Çevre Muhasebesine Verdikleri Önem: TRAI Bölgesinde Bir Araştırma* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Atatürk Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Aygün, D. (2009). *Çevresel Faktörlerin Muhasebenin Gelişimine Etkisi: Türkiye Değerlendirmesi* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Bakkal, A. (2014). *Çevre Muhasebesi Uygulamalarının Bilecik İşletmelerinde Uygulanması Üzerine Bir Çalışma* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilecik.
- Cin, Z. (2021). *Muhasebe Bilgi Sisteminde Çevre Muhasebesinin Yeri: Trabzon Alt Bölgesi Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Çınar, S. vd. (2012). Kirlilik Yaratan Sektörlerin Ticareti ve Çevre: Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Karşılaştırması. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. 13(2), 212-226.
- Datta, R. and Deb, S. K. (2012). Green Accounting: what? Why? Where we are now and where we are heading - A Closer Look. *European Journal of Business and Management*. 4(4).
- Ekinci, M. B. (2005). Sanayileşme Stratejileri Çerçevesinde Çevre Boyutlu Sürdürülebilir Kalkınma Anlayışına İlişkin Değerlendirmeler. *Mardin Artuklu Üniversitesi Kurumsal Akademik Arşiv*. 0(50), 1-33.
- Güner, M. (2012). *Yöneticilerin Kişisel Değerlerinin Çevre Muhasebesi Tutumlarına Etkisi Üzerine Bir Araştırma* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Atatürk Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Hatunoğlu, Z. ve Aktaş, F. (2020). Üretim İşletmelerinin Çevre Muhasebesi Yaklaşımları: Bir Alan Çalışması. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2(10), 191-212.
- Hecht, J. E. (1999). Environmental Accounting Where We Are Now, Where We Are Heading. *Resources For The Future*. 14(135).
- Jones, M.J. (2010). Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *Accounting Forum*. 34(2), 123-138.
- Kalaycı, Ş. (2006). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (3. Baskı). Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Kaya, U. (2006). İşletme-Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi (1. Baskı). Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- Kırlıoğlu, H. ve Can, A. V. (1998). *Çevre Muhasebesi* (1. Baskı). Adapazarı: Değişim Yayınları.
- Kruschke, J. K. (2013). Bayesian Estimation Supersedes the t Test. *Journal of Experimental Psychology: General*. 142(2), 573-603.
- Lehman, G. (1995). A Legitimate Concern for Environmental Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*. 6(5), 393-412.
- Lorcu, F. (2015). *Örneklerle Veri Analizi SPSS Uygulamalı* (1. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Mathews, M. R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research: Is there a silver jubilee to celebrate?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 10(4), 481-531.
- Parlak, N. (2020). İşletmelerin Çevresel Yaklaşımları ve Çevre Muhasebesine Verdikleri Önem: Ordu İl ve İlçelerindeki Organize Sanayi Bölgeleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (86), 125-140.
- Romney, M. B. ve Steinbart, P. J. (2000). *Accounting Information Systems* (8th Ed.). New Jersey: Prentice Hall.

- Sevim, U. (2021). İşletmelerin Çevresel Yatırım Harcamalarının Finansal Performans Üzerine Etkisi: BİST Sürdürülebilirlik Endeksi Üzerine Bir Araştırma. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*. 7(1), 55-67.
- Soylu, Y. ve İleri, H. (2009). Çevre Muhasebesi ve Çevre Maliyetlerinin Üretim Maliyetlerine Etkileri. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*. 12(1-2), 309-322.
- Susanto, A. and Meiryani (2019). The impact of Environmental Accounting Information System Alignment on Firm Performance and Environmental Performance: A case of Small and Medium Enterprises s of Indonesia. *International Journal of Energy Economics and Policy*. 9(2), 229-236.
- Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) (2014a). *Seçilmiş Göstergelerle Trabzon 2013*, <https://www.tuik.gov.tr/>
- United Nations Economic and Social Council Commission on Sustainable Development (UN/ESC/CSD) (1998), *Industry and Sustainable Development*. Report of the Secretary General. <https://www.un.org/esa/documents/econ-soc/cn17/1998/ecn171998-4.htm>
- Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2014). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri* (4. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yereli, A. N. (2007). Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. Sayı 23. 15-32.
- Yılmaz, Ö. ve Tuncer, M. (2020). Deneysel Bir Araştırmada Pilot Çalışmanın Önemi: Dale'in Yaşantı Konisine Göre Öğretimin Akademik Başarıya Etkisi. *Elektronik Eğitim Bilimleri Dergisi*. 9(17), 89-96.

Ek 1: Araştırmada Kullanılan Anket Formu**Sayın Yetkili,**

Bu anket formu, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı - Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programı'nda yürütülen **“Muhasebe Bilgi Sisteminde Çevre Muhasebesinin Yeri: Trabzon Alt Bölgesi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma”** başlıklı yüksek lisans tez çalışmasında kullanılmak üzere oluşturulmuştur. Sizlerden edinilecek bilgiler tamamen bilimsel amaçlı kullanılacaktır. Katkılarınız bizim için önemlidir. Değerli katkılarınız için teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Abdulkerim DAŞTAN

Zeynep CİN

1- Lütfen uygun seçeneği işaretleyiniz.

Demografik Bilgiler						
1	Cinsiyetiniz	Kadın ()	Erkek ()			
2	Yaşınız	18-24 ()	25-31 ()	32-38 ()	39-45 ()	46 ve Üstü ()
3	Öğrenim Durumunuz	Lise ()	Önlisans ()	Lisans ()	Yüksek Lisans ()	Doktora ()
4	Kadronuz/Unvanınız	Sahip ()	Müdür ()	Müd. Yrd. ()	Muh. Elemanı ()	Diğer.....
5	Hizmet Süreniz (Yıl)	0 - 5 ()	6 - 9 ()	10 - 15 ()	16 - 20 ()	21 ve Üstü ()

2- Lütfen uygun seçeneği işaretleyiniz.

İşletme Hakkında Genel Bilgiler					
1	Şirket türü	Anonim ()	Limited ()	Kollektif ()	Diğer.....
2	İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör	İnşaat ()	Gıda ()	Plastik ()	Diğer.....
		Turizm ()	Mobilya ()	Tekstil ()	
3	İşletmede çalışan personel sayısı	1 - 9 ()	10 - 49 ()	50 - 249 ()	250 ve Üstü ()
4	İşletmede kullanılan enerji kaynağı türü	Kömür ()	Doğalgaz ()	Elektrik ()	Diğer.....
5	İşletmenin sahip olduğu belge ve sertifikalar	ISO9000 ()	TS EN ISO 14001 ()	Diğer.....	
6	İşletmede çevre muhasebesi hangi düzeyde uygulanabilir	Ürün bazında ()	Bölüm bazında ()	Tüm işletme bazında ()	Hiçbiri ()

Bilgilendirme	Çevre Muhasebesi Nedir?
	<i>Çevre muhasebesi;</i> bir işletmenin tüm faaliyetlerinin çevresel olarak sınıflandırılması, envanterinin çıkarılması, envanterdeki değişimlerin izlenmesi, bu değişimlerin parasal ve/veya fiziksel boyutlarının ortaya konulması ve bunun işletme temel mali tablolarıyla bütünleştirilip gerçek karlılığın ortaya konulmasına katkı sağlayan bilgi sistemidir. (Gönel ve Atabarut, 2005: 25)

Lütfen diğer sayfaya geçiniz.

Ek 1: (Devamı)

3- Lütfen aşağıdaki yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz.

<i>İşletmenizde muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesine yer verilmesinin;</i>		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Muhasebe bilgi sistemine etkisi						
1	Muhasebe bilgi sisteminin gelişimine katkı sağlar.	①	②	③	④	⑤
2	Çevresel maliyetlerin dikkate alınması bağlamında sağlıklı bütçe planlamasına katkı sağlar.	①	②	③	④	⑤
3	Düzenli olarak çevresel risk analizinin yapılmasına katkı sağlar.	①	②	③	④	⑤
4	Çevreye yönelik faaliyetlerin tam, doğru ve tutarlı raporlanmasına katkı sağlar.	①	②	③	④	⑤
5	Kar, zarar ve maliyet analizlerinin gerçeğe uygun yapılmasına katkı sağlar.	①	②	③	④	⑤
İşletme performansına etkisi						
1	İşletmenin finansal performansının artmasına katkı sağlar.	①	②	③	④	⑤
2	İşletmenin piyasa değerinin artmasına katkı sağlar.	①	②	③	④	⑤
3	İşletmenin rekabet edebilirliğine katkı sağlar.	①	②	③	④	⑤
4	Çıkar grupları ile ilişkilerin yönetilmesine katkı sağlar.	①	②	③	④	⑤
5	Kaynak tasarrufu, verimlilik artışı vb. konularda katkı sağlar.	①	②	③	④	⑤
İşletmeye yüklediği sorumluluklar						
1	Çevreye verilen zararların önlenmesi ve giderilmesine yönelik yatırımları gerekli kılar.	①	②	③	④	⑤
2	Çevresel sorunların önlenmesine yönelik politikaların oluşumunu gerekli kılar.	①	②	③	④	⑤
3	Çevresel faaliyetlerin ayrıntılı olarak raporlanmasını gerekli kılar.	①	②	③	④	⑤
4	Personele çevresel konularda eğitim verilmesini gerekli kılar.	①	②	③	④	⑤
5	Çevreci kuruluşlara destek olmayı gerekli kılar.	①	②	③	④	⑤

4- Ekleme istediğiniz başka bir husus var mıdır?

COVID- 19 PANDEMİSİNİN BDS 570 İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ STANDARDI KAPSAMINDA BİST'TE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERİN DENETİM RAPORLARINA ETKİSİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 14.08.2021
Makale Kabul Tarihi : 25.01.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbbakis.982862

Zeynep YAROĞLU*
Prof. Dr. Ganite KURT**

Bibliyografik Bilgiler

Yaroğlu, Z. & Kurt, G. (2022). “COVID- 19 pandemisinin bds 570 işletmenin sürekliliği standardı kapsamında bist'te işlem gören şirketlerin denetim raporlarına etkisi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 66, Sayfa : 171-194) <https://doi.org/10.55322/mbbakis.982862>

ÖZ

2019 Aralık ayında Çin Halk Cumhuriyeti'nde ortaya çıkan ve Mart 2020'de Dünya Sağlık Örgütü tarafından pandemi ilan edilen COVID-19, küresel ekonomiyi derinden etkileyerek tüm sektörler üzerinde yüksek düzeyde belirsizlik doğurmaktadır. Belirsizlik ortamı sonsuz ömre sahip şirketlerin faaliyetlerini sürdürebilmesi varsayımı üzerinde şüphe oluşturarak, işletmenin sürekliliği esasına dikkatleri çekmektedir. Bu bağlamda çalışmanın amacı, COVID-19 pandemi döneminde ortaya çıkan önemli belirsizliklerin BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı kapsamında bağımsız denetim raporlarına olan etkilerinin araştırılmasıdır. Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren toplam 391 halka açık şirketin 30.06.2020 tarihli ara dönem sınırlı denetim raporları ve 31.12.2020 tarihli bağımsız denetim raporları çalışma kapsamına dahil edilmiş ve nitel araştırma tekniklerinden dökümantasyon yöntemi yoluyla incelenmiştir.

Araştırma bulguları, halka açık şirketlerden 38'inin 2020 yılı sınırlı denetim raporlarında COVID-19 ve etkileri ile ilgili açıklamaya yer verilirken ve/ veya ilgili finansal tablo dipnotlarına dikkat çekilir-

* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, zeynep.yaroglu@hbv.edu.tr, ORCID iD: 0000-0003-3713-9092

** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, ganite.kurt@hbv.edu.tr, ORCID iD: 0000-0001-6438-2501

ken, 391 şirketten yalnızca yüzde birinin sınırlı denetim raporunda işletmenin sürekliliği esası ile ilgili ciddi şüphe oluşturan önemli bir belirsizliğin bulunduğu sonucuna varıldığını göstermektedir. 2020 yılı bağımsız denetim raporlarından ise 69'unun COVID-19 pandemisi nedeniyle ortaya çıkan çeşitli olay ve şartlara dikkat çektiği ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti ile ilgili ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcudiyetini üç bağımsız denetim raporunun açıkladığı anlaşılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: COVID-19, işletmenin sürekliliği, BDS 570, önemli belirsizlik, denetim raporu, kilit denetim konuları

Jel Sınıflandırması: M42, M48

EFFECTS OF COVID- 19 PANDEMIC ON THE AUDIT REPORTS OF THE COMPANIES LISTED IN BIST WITHIN THE CONTEXT OF ISA 570 GOING CONCERN

ABSTRACT

COVID-19 emerged in the People's Republic of China in December 2019 and was declared a pandemic by the World Health Organization in March 2020. The pandemic deeply affects the global economy and raises a high level of uncertainty on all sectors. The uncertainty environment draws attention to the going concern basis of accounting by creating doubts over the assumption that companies have an eternal life. In this context, the aim of the study is to investigate the effects of significant uncertainties that emerged during the COVID-19 pandemic on independent audit reports and reports on the review within the scope of ISA 570 Going Concern. Reports on the review of the interim financial statements and independent audit reports of 391 publicly traded companies operating in Borsa Istanbul for the financial year 2020 are included in the scope of the study and examined through the documentation method, one of the qualitative research techniques.

Research findings show that 38 out of 391 reports on the review of the interim financial statements for 2020 include and/or draw attention to disclosures about COVID-19 and its effects. Only one percent of the reports on the review conclude that a material uncertainty related to COVID-19 that may cast significant doubt on the entity's ability to continue as a going concern exists. Independent auditors of 69 publicly traded companies communicate a matter or matters that arose due to the COVID-19 pandemic for 2020. However, three independent audit reports concluding a material uncertainty that may cast serious doubt on the ability of the entity to continue as a going concern is observed.

Keywords: COVID-19, going concern, ISA 570, material uncertainty, audit report, key audit matters

Jel Classification: M42, M48

1. GİRİŞ

2019 yılı Aralık ayında Çin Halk Cumhuriyeti'nin Wuhan kentinde ortaya çıkan COVID-19, Dünya Sağlık Örgütü tarafından 2020 yılı Mart ayında pandemi (salgın) olarak ilan edilmiştir (AA, 11.03.2020).

Krizler; pandemiler, savaşlar, ekonomik, finansal ve doğal afetler şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda ortaya çıkan şoklar, işleyiş açısından arz veya talep yönlü, kapsam bakımından bölgesel veya küresel, süre olarak kısa veya uzun vadeli ve içerdiği belirsizlik düzeyi dikkate alındığında belirsiz veya çok belirsiz özelliklere sahiptir. Ancak Tablo 1 incelendiğinde, COVID-19 pandemisinin tüm diğer kriz türlerinin en kötü özelliklerini bir arada taşıdığı görülmektedir. Bu durum, son yüzyılda gerçekleşen 1930 Büyük Buhran, II. Dünya Savaşı, OPEC I-II Petrol Krizleri ve Küresel Finansal Kriz ile kıyaslandığında krizin şiddeti ve ekonomik büyümedeki daralmanın çok büyük seviyelere ulaşacağını işaret etmektedir (Dünya Bankası, 2020: 6-7).

Tablo 1. Krizler ve Bunlarla İlişkili Şokların Bir Sınıflandırması

Krizlerin Türleri	Şokların Özellikleri							
	İşleyiş/ Mekanizma		Kapsam		Süre		Belirlilik	
	Arz	Talep	Yerel/ Bölgesel	Küresel	Kısa	Uzun	Belirsiz	Çok Belirsiz
Pandemiler	X	X	X	X		X		X
Savaşlar	X	X	X			X		X
Makroekonomik Krizler (hiperenflasyon gibi)		X	X			X		X
Uluslararası Finansal Krizler		X		X	X		X	
Doğal Afetler	X		X		X		X	

Kaynak: Dünya Bankası, 2020: 5

Pandeminin yüksek düzeyde belirsizlik içermesine halk sağlığı ve ekonomik faktörler neden olmaktadır. Pandeminin seyri ve buna bağlı olarak tıbbi müdahale ihtiyacı ve özellikle de temas yoğun sektörler için faaliyetlerde kısıtlamalara ve aksaklıklara neden olmaktadır. Belirsizliğe neden olan diğer unsur ekonomik faktördür. Ekonomik faktörler; talep düşüklüğü, turizmin zayıflaması ve sıcak para hareketliliğindeki düşüşten kaynaklanan küresel yayılmaların boyutudur. (Dünya Bankası, 2020: 6-7).

COVID-19 pandemisinin hem arz hem talep yönlü olması, hem bölgesel hem küresel yönde etki etmesi, uzun vadeli ve yüksek belirsizlik içermesi, bağımsız denetimin finansal piyasalarda güven ve istikrarın temini bakımından önemini artırmakla beraber birçok kısıtlayıcı etkiyi de beraberinde getirmektedir.

Pandemi ile birlikte finansal tabloların bağımsız denetiminde ortaya çıkan değişiklikler, denetim prosedürlerinin uzaktan uygulanması ve yeni risklerin ortaya çıkması; denetim ortamının çok daha farklı hale gelmesine neden olmaktadır. Fiziksel mesafe, denetim sürecinde mobil cihazların ve uygulamaların kullanılması, envanter gözlemlerinde büyük değişiklikler doğurmaktadır. Örneğin normal zamanlarda denetim ekibi tarafından yerinde gerçekleştirilen stokların denetiminde, işletme personeli yardımıyla video canlı yayınından ve mobil cihazlardan faydalanarak stokların fiziki sayımı gözlemlenebilir ve test sayımları gerçekleştirilebilir. (Tysiac, 09.12.2020) Mevcut ortamdan kaynaklanan belirsizlik, yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı hakkında bağımsız bir görüş oluşturmak için ihtiyaç duyulan yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesindeki zorluğu artırabilmektedir. Finansal tablo hazırlayıcıları ve denetçiler için, daha önce karşılaşılmayan ve şimdi dikkate alınması gerekebilecek riskler ortaya çıkabileceğinden, planlama ve denetim sürecinin başlarında pandeminin etkilerini değerlendiren tartışmalara dahil olmak önem arz etmektedir. (Arnold, 2020)

Sektör, finansal durum, tedarik zinciri ve dağıtım lojistiği, işgücü bileşimi, değişen müşteri tercihleri vb. farklılıklarına bağlı olarak tüm işletmeleri farklı şiddetlerde etkisi altına alan COVID-19, sayısız finansal raporlama zorluğu doğurmuştur (Deloitte, 2020a: 1). Bu yüzden işletmeler, COVID-19'un varlık ve yükümlülüklerin ölçülmesi üzerindeki etkisini, kazanç ve kayıpların finansal tablolara alınmasını, işletmenin sürekliliği üzerindeki potansiyel etkisini ve ilgili açıklamaları dikkate almalıdır (Pwc,2020: 1).

KPMG'nin Türkiye Strateji ve Operasyonlar Danışmanlık bölümü, COVID-19'un ülkemiz ekonomisine, sektörlere ve işletmelere etkilerini anlamak amacıyla gerçekleştirdiği şirketlerin gözünden COVID-19'dan etkilenme öngörüsü anketi de yukarıda açıklananları destekleyen niteliktedir. İkincisi Mayıs 2020'de yapılan anket çalışmasının sonuçları bağımsız denetim/ mali müşavirlik/ danışmanlık sektörü için incelendiğinde, ankete katılan şirketlerin yüzde 60'ının yüksek, yüzde 40'ının ise orta etkilenme öngörüsünün bulunduğunu göstermektedir. (KPMG, 2020a)

Bağımsız denetçinin, COVID-19'u göz önünde bulundurarak belirli denetim alanları için önceki risk değerlendirmelerini sorgulaması veya revize etmesi gerekmektedir. Buna ek olarak, bazı finansal tablo bölümleri, açıklamalar da dahil olmak üzere, denetçinin finansal tabloların sunumuna ilişkin değerlendirmesini zorlaştırmaktadır. Örnek olarak:

- İşletmenin sürekliliği,
- Bilanço tarihinden sonraki olaylar,
- Değer düşüklüğü dahil varlıkların değerlemesi,
- Gerçeğe uygun değer ölçümleri dahil olmak üzere muhasebe tahminleri,
- Sözleşme değişikliklerinin etkileri dahil olmak üzere hasılatın finansal tablolara alınması,
- Finansal kiralamarlar,
- Riskten korunma,

- Gelir vergileri,
- Karşılıklar ve koşullu borçlar,
- Borç değişiklikleri veya yapılandırmaları,
- Riskler, belirsizlikler ve likidite ile ilgili olanlar da dahil olmak üzere açıklamalar verilebilir. (PCA-OB, 2020: 3-4; Accountancy Europe, 20.03.2020)

Bu çalışma ile COVID-19 pandemisinin denetim raporlarına etkisi, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin işletmenin sürekliliği esası dikkate alınarak nitel araştırma tekniklerinden dökümantasyon tarama yöntemi ile incelenmiştir. Araştırmanın konusunu oluşturan nitel veriler, sınırlı denetim raporları ile bağımsız denetim raporlarının ve denetim raporlarında atıfta bulunulan finansal tablo dipnotlarının incelenmesi yoluyla elde edilmiştir. Sonuç olarak, Borsa İstanbul'da tüm sektörlerde (spor faaliyetleri eğlence ve oyun faaliyetleri sektörü hariç) işlem gören 391 şirketin 01.01.2020- 30.06.2020 ara hesap dönemi sınırlı denetim raporlarından beşinde ve 01.01.2020- 31.12.2020 hesap dönemi bağımsız denetim raporlarından birinde işletmenin sürekliliği esası ile ilgili şüphe oluşturabilecek COVID-19 kaynaklı önemli bir belirsizliğin varlığı raporlanmıştır. Anılan finansal tablo ve dipnotlarının denetimini gerçekleştiren denetim şirketleri ise 01.01.2020- 30.06.2020 ara hesap dönemi raporlarından 38'inde ve 01.01.2020- 31.12.2020 hesap dönemi bağımsız denetim raporlarından 69'unda COVID-19 ile ilgili açıklamaya yer vermiştir.

2. İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ

İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca, işletmenin sonsuz ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayılmaktadır. Maliyet esasının temelini oluşturan bu kavramın bir sonucu olarak, finansal tabloların hazırlanmasında, tasfiye değeri dışında birçok değerlendirme ölçüsü uygulama alanı bulmaktadır. Diğer taraftan işletmenin sürekliliği kavramının göz ardı edilmesi, varlıkların tasfiye değerleri ile değerlendirilmesini ve edinme değeri ile karşılaştırarak karın belirlenmesine yol açmaktadır. (Sevilengül, 2014: 19; Kavramsal Çerçeve, 3.9) Oysa işletmenin faaliyet süresinin sınırsız olduğunun varsayılması, karın sonuç hesaplarından hareketle gelir ve giderlerin eşleştirilmesi yoluyla saptanması anlayışını doğurmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 418).

Bir işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetini faaliyet gösterdiği sektör ve coğrafi alan, müşteri ve tedarikçilerinin finansal durumu, işletmenin kendi likiditesi ve ödeme gücü gibi birçok faktör etkilemektedir. COVID-19 pandemisi ve buna bağlı olarak kötüleşen ekonomik ortamın bir sonucu olarak, azalan gelirler ve nakit akışları, işletmenin mevcut veya yeni yükümlülüklerini yerine getirme kabiliyeti hakkında soru işaretleri doğurabilmektedir. (IAASB, 2020a: 1)

2.1. İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

TMS 1 Md.25'te belirtildiği üzere yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam etme yeteneğini değerlendirmesi gerekmektedir. Eğer yönetim, şirketi tasfiye etmeye veya ticari faaliyetini durdurmaya niyetli ise veya bunu yapmaktan başka gerçekçi bir alternatifi yoksa artık işletmenin sürekliliği geçerli olmayacaktır.

İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetini değerlendirme görevi, TMS 1 Md.25-26'da açıklanmış üzere yönetime aittir. Yönetim, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığını değerlendirirken, olayların muhtemel sonuçları ile şartlardaki değişiklikleri ve bu tür olay ve şartlara yönelik gerçekçi müdahaleleri göz önünde bulundurarak gelecekle ilgili elde edilebilen tüm bilgileri dikkate almalıdır. Bu hususlar, işletmenin mevcut ve beklenen karlılığı, mevcut finansal borçların ödeme planları ve potansiyel finansman kaynakları ile ilgili faktörlerin yanı sıra, COVID-19 pandemisinin neden olduğu mevcut ekonomik belirsizliği ve piyasa oynaklığını da içermelidir. (KPMG, 2020b) COVID-19'a bağlı olarak hızla değişen koşullar, yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin değerlendirmesini daha zorlu hale getirmektedir (IAASB, 2020a: 3). Zira yönetim, işletme faaliyetlerindeki aksaklıkların uzayıp uzamayacağını ve herhangi bir geçici kapatma veya kısıtlamanın etkilerini değerlendirmeli, ürün veya hizmetlere yönelik talepte azalmaya (ve müşteri davranışlarında değişikliklere) veya önemli likidite sorunlarına (veya her ikisine) yol açıp açmayacağını ve devlet desteklerinin ne süre ile devam edeceğini dikkate almalı, nakit akış tahminlerini gözden geçirmeli ve tüm bunların yanı sıra işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını değerlendirmelidir (Deloitte, 2020b; IFRS, 2021: 1).

Hızla değişen ekonomik ve ticari koşullar ve COVID-19'un etkisi göz önüne alındığında, yönetimin gelecekle ilgili elde edilebilen tüm bilgileri hesaba kattığı sürenin, TMS 1 Md.26'da belirtilen asgari süre olan 12 ayın ötesine uzatılması gerekebilir. Raporlama tarihinden başlayan bu süre, işletmeye özel olay ve şartlara bağlı olmalıdır. Ayrıca işletmenin sürekliliğinin değerlendirmesinde kullanılan varsayımlar, şirketin finansal tablolarının diğer alanlarında kullanılanlarla tutarlı olmalıdır (KPMG, 2020b).

Finansal tablo açıklamalarının ayrıntı düzeyi, işletme üzerindeki etkilerin niteliği ve kapsamı dahil olmak üzere şirketin içinde bulunduğu olay ve şartlara bağlıdır. (KPMG, 2020b) Bu olay ve şartlara ilişkin açıklamalar, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını göstermelidir (BDS 570, Md.22). Mevcut piyasa koşulları göz önüne alındığında ve finansal tablo kullanıcıları ile düzenleyicilerin beklentileri göz önünde bulundurulduğunda, işletmenin sürekliliği varsayımına ilişkin açıklamaların açık ve net olması çok önemlidir. Örneğin, finansal tablo kullanıcıları, yönetimin işletmenin sürekliliği konusunda sonuca varmak için kullandığı varsayımların diğer finansal tablo varsayımları ile ne şekilde ilişkili olduğunun açıklanmasını bekleyebilmektedir (IFRS, 2021: 2).

2.2. Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Denetçinin sorumlulukları, yönetimin işletmenin sürekliliği esasına uygun olarak finansal tablolar hazırlamasını yeterli ve uygun kanıtlar elde etmek yoluyla bu esasın kullanılmasının uygunluğu ile ilgili bir sonuca varmak ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hususunda bir sonuca varmaktır (BDS 570, Md.6, 9).

COVID-19 pandemisinin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay ve şartlara yol açması muhtemel olduğundan, denetçiler BDS 570 Md.16 uyarınca yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla ek denetim prosedürleri uygulayarak, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında bir sonuca varmalıdır. Bu ek denetim prosedürleri kapsa-

mında bağımsız denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğiyle ilgili şüpheleri ortadan kaldırmaya yönelik eylem ve planlarını da değerlendirmelidir. Yönetimin işletmenin sürekliliği hakkındaki değerlendirmesi sonucu ortaya koyduğu planlarının mevcut şartlar altında uygulanabilirliğini ve bu planların uygulanması durumunda mevcut durumun iyileşme ihtimalini değerlendirmelidir. Yönetimin bu değerlendirmeyi yapmamış olması halinde ise, bağımsız denetçi yönetimden bu değerlendirmenin gerçekleştirilmesini talep etmelidir. (KGK, 2020) Yönetimin eylem ve planları ile değerlendirmeleri genellikle nakit akışı tahminleri yoluyla gerçekleştirildiği için, denetçi bu tahminleri mesleki yargısını kullanarak dikkate almalı ve kullanılan temel verileri de değerlendirmelidir. Denetçi, nakit akış tahminlerinde kullanılan temel verilerin güvenilirliğinden ve yönetimin bu tahminleri yaparken kullandıkları varsayımların uygunluğundan emin olmalıdır. (Dohrer ve Tysiac, 2020) Ayrıca, yönetimin değerlendirme yaptığı tarihten itibaren herhangi bir ilâve bilgi veya durumun ortaya çıkıp çıkmadığı da bağımsız denetçi tarafından değerlendirilmelidir (KGK, 2020).

Denetçinin değerlendirmelerinin ayrılmaz bir parçası ise, işletmenin sürekliliğine ilişkin yönetimin finansal tablo açıklamalarıdır. Denetçi, yönetimin değerlendirmesine ilişkin yaptığı çalışmalara dayanarak, şirketin içinde bulunduğu şartlara göre açıklamaların yeterliliğini ve bu açıklamaların denetim raporu üzerindeki etkilerini belirlerken mesleki yargısını kullanmalıdır. (Arnold, 2020)

Denetçinin mesleki yargısına göre COVID-19 pandemisinin doğurduğu belirsizliğin işletme üzerindeki muhtemel etkisinin büyüklüğü ve gerçekleşme ihtimali, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumuna ve gerçeği tüm yönleriyle yansıtmasına (yanıltıcı olmamasına) yönelik uygun açıklamaları gerektiriyor ise, COVID-19 pandemisi işletme için önemli bir belirsizlik doğurmaktadır (BDS 570, Md.18). Tüm bu bilgilerin ışığında, COVID-19 denetim raporunda;

- denetçinin mesleki yargısına göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardan birisi olarak belirlemesi halinde kilit denetim konusu olarak «Kilit Denetim Konuları» başlığı altında,
- işletme tarafından yapılan açıklamalara dikkat çekmek adına «Dikkat Çekilen Hususlar» paragrafında,
- işletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olduğu ancak önemli bir belirsizliğin olduğu durumlarda eklenen «İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik» paragrafında yer alabilmektedir (KGK, 2020; Arnold, 2020).

2.2.1. Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları bağımsız denetim raporundan sağlanan yararlılığı, şeffaflığı ve bilgiyi artırmayı amaçlamaktadır. Denetçi tarafından yapılan açıklamaların, hedef kullanıcıları, finansal tabloların denetiminde en çok önem taşıyan konularla ilgili olarak aydınlatması beklenmektedir. (BDS 701, Md.2-3) COVID-19 pandemisinin gelecekteki etkilerine ilişkin belirsizlikleri göz önünde bulundurarak denetçiler, bu belirsizliğin riskini kilit denetim konularında ele alabilmektedir. Mevcut COVID-19 ortamında, denetçinin azami düzeyde dikkat etmesi gereken konulara ilişkin tespiti, örneğin, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesindeki ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturulmasındaki zorluk, önemli yanlışlık risk düzeyi ve finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olan belirli olay veya işlemler ile ilgi-

lidir. Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesi gereken konular özellikle, yönetimin önemli yargılarda bulunduğu ve dolayısıyla uygulanan denetim prosedürlerini önemli ölçüde etkileyen alanlardır. (BDS 701, Md.9, A13-14)

Denetim raporunda bildirilmesi gereken kilit denetim konusunun (konularının) bulunduğu karar verildiğinde, denetçi bunu denetim raporunun “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında ayrı bir bölümünde açıklamaktadır (BDS 701, Md.11). İlgili başlık (BDS 701, Md.13):

- o finansal tablolarda varsa konuya ilişkin açıklamaya (açıklamalara) atfı,
- o konunun cari dönem denetiminde en önemli konulardan biri olarak değerlendirilerek kilit denetim konusu olarak belirlenme nedenini,
- o konunun denetimde nasıl ele alındığı içermektedir.

İlgili açıklamalara atıfta bulunulması, finansal tablo kullanıcılarının, yönetimin finansal tabloları hazırlarken konuyu nasıl ele aldığını daha iyi anlamalarını sağlamaktadır. Ayrıca denetçi, finansal tablo kullanıcılarının konunun neden bir kilit denetim konusu olduğunu anlamalarına yardımcı olabilecek bu tür açıklamaların kilit yönlerine dikkat çekebilmektedir. (IAASB, 2020b: 8)

BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine yol açan bir husus veya BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizlik doğası gereği kilit denetim konuları olarak değerlendirilmektedir. Ancak, bu tür durumlarda, bu hususlar denetim raporunun Kilit Denetim Konuları bölümünde açıklanmaz; bunun yerine denetçi, Kilit Denetim Konuları bölümünde “Şartlı (Olumsuz) Görüşün Dayanağı” veya “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” paragraflarına atıfta bulunmaktadır. Böylece bu konuların denetim raporunda uygun bir şekilde öne çıkarılması sağlanmaktadır. (BDS 701, Md.15, A6)

2.2.2. Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları

Denetçi, mesleki yargısına göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları için temel teşkil edecek kadar önemli olan, finansal tablolarda uygun şekilde sunulan veya açıklanan bir konuya kullanıcıların dikkatini çekmeyi gerekli görebilmektedir. Bu durumlarda, BDS 706, denetçinin denetim raporunun ayrı bir bölümüne uygun bir başlıkla bir “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı eklemesini gerektirmektedir. Öte yandan “Diğer Hususlar” paragrafı, denetçinin yargısına göre kullanıcıların denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetim raporunu anlamaları bakımından önemli olan ve finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında konuları içermek üzere denetim raporuna eklenmektedir. (BDS 706, Md.1,7,10) COVID-19’un belirli bir işletme için bu tanımı karşılayıp karşılamadığını belirlerken denetçiler, söz konusu işletmenin koşullarını dikkate almalı ve mesleki yargısını kullanmalıdır. Diğer bir ifadeyle, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir şüphe olmasa bile, denetçi yine de Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının gerekli olduğu sonucuna varabilmektedir. (Dohrer ve Mayes, 2020)

Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı, bir kilit denetim konusu olarak belirlenmemiş konuyu tam olarak açıklayan ilgili açıklamaların finansal tablolarda bulunabileceği durumlarda, vurgulanan konuya açık bir atıf içermekte ve vurgulanan konunun denetçi görüşünü değiştirmedeğini belirtmektedir (BDS 706, Md.8).

Daha önce de belirtildiği gibi, finansal tablo açıklamalarının yeterliliği, COVID-19 pandemisinin etkileri nedeniyle giderek artan bir önem kazanmaktadır. Ayrıca BDS 706 Md.A6’da işletmenin finansal durumunu önemli ölçüde etkilemiş veya etkilemeye devam eden COVID-19 gibi ciddi bir afet durumunun denetim raporuna “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı olarak eklenebileceği hükmüne yer vermektedir. Bunun muhtemel bir sonucu olarak, artan sayıda finansal tablo açıklamalarına dikkat çekmek amacıyla “Dikkat Çekilen Hususlar” paragraflarının yaygın olarak kullanılması, denetçinin bu konularla ilgili bildirimlerinin etkinliğini azaltabilecektir (BDS 706, Md.A6).

Bir “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yönetimin yapması gereken açıklamaların veya gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gerekli olan finansal tablo açıklamalarının yerine geçmemektedir. Ayrıca, denetçi tarafından işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varıldığında, “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı BDS 570’e uygun raporlamaya alternatif görülmemektedir. (BDS 706 Md.A7)

2.2.3. İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Önemli Bir Belirsizliğin Denetim Raporu Üzerindeki Etkileri

Bağımsız denetçinin, yönetimin benimsediği eylem ve planların işletmenin sürekliliğiyle ilgili şüpheleri giderip gidermediği ve COVID-19 nedeniyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği durumlar ile söz konusu etkilerin önemli ve yaygın olup olmadığı hususundaki değerlendirmeleri doğrultusunda ve BDS 705 hükümleri uyarınca denetçi raporunda olumlu görüş dışında başka bir görüş vermesi gerekebilmektedir. (KGGK, 2020; Arnold, 2020) İşletmenin sürekliliğine ilişkin denetim raporunda değişiklik gerektiren durumlar IAASB tarafından yayınlanan “COVID-19 Nedeniyle Değişen Mevcut Ortamda Denetçi Raporlaması” başlıklı rehber niteliğindeki dokümanda aşağıda yer alan Tablo 2’deki gibi örneklendirilmektedir.

Tablo 2. İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Denetçi Raporunda Değişiklik Gerektiren Durumlar

Denetim Raporuna Etkileri		
Denetçinin Yargısı	Denetim Görüşü	Değişiklikle Sonuçlanan Durum
Finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği esasının uygun olmaması	Olumsuz görüş	Finansal tabloların, yönetim tarafından işletmenin sürekliliği esasını kullanarak hazırlandığında ancak denetçinin mesleki yargısına göre bu esasın artık uygun olmadığı hallerde kullanılabilir. (BDS 570, Md.21)
İşletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygun olması ancak önemli bir belirsizliğin mevcut olması	Olumlu Görüş	Finansal tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklama yapıldığında, denetim raporu "İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Önemli Belirsizlik" paragrafı altında aşağıdakilere ilişkin ayrı bir bölüm içerir (BDS 570, Md.22):
	+	Finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekilir.
	İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Önemli Belirsizlik Paragrafı	Bu olay veya koşulların, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ve konuya ilişkin denetim görüşünün değişmediğine işaret ettiği belirtilir.
	Şartlı Görüş veya Olumsuz Görüş	Finansal tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklama yapılmadığında denetçi (BDS 570, Md.23): BDS 705'e uygun olarak şartlı veya olumsuz görüş bildirir; ve Denetim raporunun "Şartlı (Olumsuz) Görüşün Dayanağı" paragrafında işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ve finansal tabloların bu konuyu yeterince açıklamadığı belirtilir.
	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Finansal tabloların bütününe yaygın ve önemli olan birden fazla belirsizliği içeren durumlar (son derece nadir durumlarda) olduğunda kullanılabilir.
Yönetimin değerlendirmesini yapmak ya da genişletmek istememesi nedeniyle denetçinin yargı oluşturamaması	Şartlı Görüş veya Görüş Bildirmekten Kaçınma	Yönetim denetçi tarafından talep edilmesi halinde işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin değerlendirmesini yapmak veya genişletmek konusunda isteksiz olduğunda, yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasına ilişkin bir sonuca varamayabileceğinden denetçi, bu durumun denetim raporu üzerindeki etkilerini dikkate alır. BDS 705 hükümleri uyarınca, denetimin kapsamı üzerindeki bu tür bir sınırlamanın finansal tablolar üzerindeki olası etkileri önemliyse, şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma uygun olabilir. (BDS 570, Md.A35)

İşletmenin sürekliliği esasının uygun olmaması ve finansal tabloların başka bir muhasebe esasına göre hazırlanmış olması	Olumlu Görüş	İşletmenin sürekliliği esası uygun olmadığında ve yönetim finansal tabloları başka bir esasa göre hazırladığında (örneğin tasfiye değerine göre) ve:
		Denetçi, içinde bulunulan şartlar altında diğer muhasebe esaslarının kabul edilebilir olduğuna karar verir; ve
		Finansal tabloların hazırlandığı muhasebe esasları hakkında yeterli açıklamaya yer verilir.
		Bu durumlarda denetçi, olumlu görüş verir ancak, finansal tablo kullanıcılarının dikkatini alternatif muhasebe esasına ve kullanım nedenlerine çekmek için, BDS 706 uyarınca denetim raporuna bir "Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar" paragrafı eklemeyi uygun veya gerekli görebilir. (BDS 570, A27)

Kaynak: IAASB (2020b: 5-7)

İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti ile ilgili ciddi şüphe oluşturabilecek olay ve şartlara ilişkin örneklere BDS 570 Md. A3'te yer verilmektedir. Buna göre COVID-19 pandemisi ile işletmenin finansal durumunda ortaya çıkabilecek olay ve şartlar:

- Kısa vadeli yükümlülük pozisyonu,
- Kreditorlerin sağladığı finansal desteğin çekileceği yönünde belirtiler,
- İşletme faaliyetleri ile ilgili nakit çıkışları,
- Finansal oranlardaki olumsuzluk,
- Önemli tutarlarda faaliyet zararı,
- Nakit akışı yaratan varlıkların değerindeki önemli azalışlar,
- Alacaklılara vadesinde ödeme yapılamaması,
- Kredi sözleşmelerinin şartlarına uyulamaması olarak sıralanabilmektedir.

COVID-19'un işletmenin sürekliliği esasına etkileriyle ve COVID-19 kaynaklı önemli belirsizliklerle ilgili bağımsız denetim şirketlerinin gerekli ve yeterli açıklamalara denetim raporlarında yer verip vermediğini incelemek amacıyla, spor faaliyetleri eğlence ve oyun faaliyetleri sektörlerinde yer alan dört işletme hariç olmak üzere Borsa İstanbul'da tüm sektörlerde işlem gören şirketlerin tamamı araştırma kapsamına dahil edilmiştir.

3. LİTERATÜR

Literatürde işletmenin sürekliliğinin finansal tablolara etkisini inceleyen çalışmalar yer almaktadır (Mert, Güner ve Duyar, 2019; Koçyiğit, Tanç ve Elitaş, 2018; Demirkol, 2019; Terzi, Atmaca ve Öktem, 2016). Bununla birlikte, COVID-19 pandemisinin ortaya çıkması ile literatüre kazandırılan çalışmalar Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. Literatürde Yer Alan Çalışmalar

Makale	Amaç	Kapsam	Yöntem
Adana ve Özbirecikli (2020)	Covid-19'un bağımsız denetim sürecine ve bağımsız denetçi raporuna olası etkilerini değerlendirmek	03.03.2020 ve 04.06.2020 tarihleri arasında raporlanan 81 bağımsız denetim raporu ve finansal raporları	Nitel araştırma
Baskan (2020)	BDS 570 kapsamında denetçi raporları ile ilgili olarak denetçiler tarafından nelere dikkat edilmesi gerektiğini tespit etmek	-	
Cavlak (2020)	Covid-19'un işletmelerin finansal raporlama süreçleri ile finansal raporlara olası etkilerini analiz etmek	BIST 100 Endeksi'nde yer alan şirketlerin 31.03.2021 tarihli 3 aylık ara dönem finansal tabloları	İçerik Analizi
Crucean ve Hategan (2021)	Covid-19'un bilanço tarihinden sonraki olay olarak raporlanması ve işletmenin sürekliliği açılarından finansal tablolara ve denetim raporlarına etkilerini araştırmak	Bükreş Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören 60 şirketin 2019 yılı finansal tabloları, denetim raporları ve faaliyet raporları	Regresyon Analizi
Demir (2020)	Covid-19'un TMS/ TFRS'ler ve BDS'ler bakımından finansal raporlama ve bağımsız denetim sürecine etkilerini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak	-	
Karacan (2020)	Covid- 19'un finansal tablolara muhtemel etkilerini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak	Şirketlerin 31.12.2019 ve 31.03.2020 tarihli finansal raporları	-
Köse ve Ağdeniz (2020)	BDS 570'in uygulama sürecine etkilerini incelemek	KAP'a COVID-19 bildiriminde bulunanlar ile lokantalar ve oteller sektöründeki şirketlerin 31.12.2019 tarihli yıllık finansal tabloları ve denetim raporları	
Savova (2020)	Covid-19'un işletmenin sürekliliği kavramı kapsamında finansal tablolara etkisi ortaya koymak	Bulgaristan Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören 12 işletmenin 2020 yılı ilk çeyreğine ait 3 aylık finansal tablo ve dipnotları	İçerik Analizi
Tibiletti, Marchini, Gamba ve Todaro (2021)	Covid-19'un şirketlerin finansal tablo açıklamalarına ve işletmenin sürekliliğine etkilerini incelemek	İtalya'da borsaya kote şirketten 152'sinin 31.06.2019 ve 31.06.2020 tarihli ara dönem finansal tablo ve dipnotları ile 31.12.2019 tarihli finansal tablo ve dipnotları	İçerik Analizi

Tablo 3'te görülmekte olduğu üzere çalışmalar, COVID-19'un erken dönem etkilerinin bilanço sonrası olaylar kapsamında incelenmesi veya olası etkilerinin tahmin edilmesi üzerine yoğunlaşmaktadır.

4. YÖNTEM VE BULGULAR

COVID-19 pandemisiyle birlikte, denetim raporlarında işletmenin sürekliliği ile ilgili olarak daha fazla denetim görüşünün değiştirileceği, işletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli belirsizliklerin daha fazla vurgulanacağı ve COVID -19 ile ilgili diğer açıklamaları içeren çok sayıda Kilit Denetim Konuları paragraflarının bulunacağı beklentisi, çalışmamızın motivasyonunu oluşturmaktadır.

Bu doğrultuda, bağımsız denetçilerin denetim raporlarında COVID-19'un işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını değerlendirerek açıklayıp açıklamadığını araştırmak üzere, çalışmamızın kapsamına Borsa İstanbul'da spor faaliyetleri eğlence ve oyun faaliyetleri sektörlerinde yer alanlar hariç olmak üzere tüm sektörlerde işlem gören halka açık şirketler dahil edilmiştir. Nitel araştırma tekniklerinden dökümantasyon yöntemi kullanılmıştır.

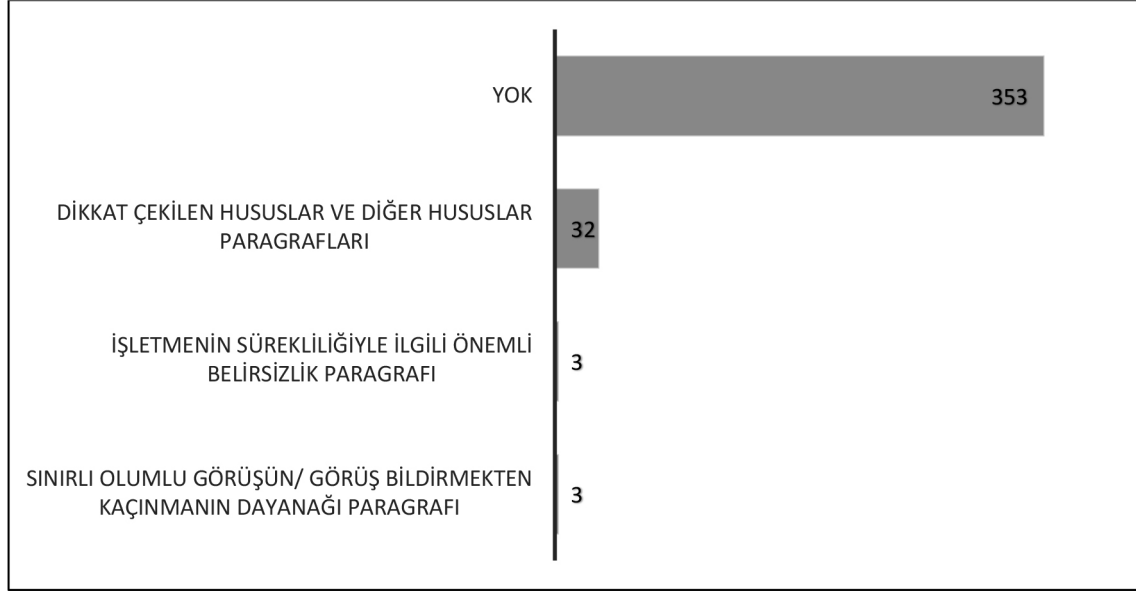
Bu bağlamda çalışmamızın veri setini, 391 işletmeye ait 2020 yılı altı aylık ara dönem finansal bilgilere ilişkin sınırlı denetim raporu ve 391 işletmeye ait 2020 hesap dönemi (yayınlanmış) finansal tablolarının bağımsız denetim raporları oluşturmaktadır.

Araştırma sonucunda 391 şirkete ait 2020 yılı ara dönem sınırlı denetim raporlarından 38 denetim raporunda COVID-19 ile ilgili paragrafın yer aldığı görülmektedir. Bu işletmelerin işlem gördükleri pay piyasası, finansal tablolarını denetleyen denetim şirketleri ve faaliyet gösterdikleri sektör bilgileri aşağıda Tablo 4'te yer almaktadır. Ayrıca esas olarak, COVID-19'un işletme üzerindeki muhtemel etkisinin büyüklüğü ve gerçekleşme ihtimali ile ilgili açıklamalar; işletmelerin olumsuz yönde etkileneceği ve etkisinin belirsiz olduğu yönünde yoğunlaşmaktadır. Denetim raporunda COVID-19 ile ilgili paragrafa yer veren denetim şirketlerinden %66'sının 4- Büyükler dışındaki denetim şirketleri olması dikkat çekicidir. Sektörel olarak baktığımızda ise, %68 oranı ile imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ve mali kuruluşların denetim raporlarında COVID-19 ile ilgili açıklamaların yer aldığı görülmektedir.

Tablo 4. Ara Dönem Sınırlı Denetim Raporlarında COVID-19'un Etkisi

		ŞİRKET SAYISI					
		Önemli Belirsizlik	Olumsuz Etki	Sınırlı Etki	Etkisiz	Belirsiz Etki	TOPLAM
PAY PIYASASI	Yıldız Pazar	1	3			5	9
	Ana Pazar	2	9	2		8	21
	Alt Pazar	1	1			2	4
	Yakın İzleme Pazarı	1	1		1		4
	Piyasa Öncesi İşlem Platformu		2				0
DENETİM ŞİRKETİ	PwC	1					2
	EY		2			3	5
	KPMG	1					1
	Deloitte		2	1		3	5
	Diğerleri	3	11	1	1	9	25
SEKTÖR	Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık						0
	Madencilik ve Taş Ocakçılığı						0
	İmalat	1	7	1	1	3	13
	Elektrik Gaz ve Su						0
	İnşaat ve Bayındırlık		1	1		1	3
	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	1	1	1		3	5
	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme		2				2
	Mali Kuruluşlar	3	4			6	13
	Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler						0
	Teknoloji					2	2
TOPLAM		5	15	3	1	15	38

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere 38 halka açık şirket dışında kalan 353 şirkete ait sınırlı denetim raporlarında COVID-19 açıklamasının yer almadığı anlaşılmaktadır. Şekil 1 göstermektedir ki 32 sınırlı denetim raporunda “Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”nda COVID-19 ile ilgili açıklamalara yer verilirken, üç sınırlı denetim raporunda işletmenin sürekliliğini devam ettirmeye yönelik COVID-19 nedeniyle önemli belirsizliklerin ortaya çıktığı açıklanmıştır. Ayrıca üç sınırlı denetim raporunda ise “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” olarak COVID-19 gösterilmiştir.



Şekil 1. Ara Dönem Sınırlı Denetim Raporlarında COVID-19 İle İlgili Açıklamalar

COVID-19 nedeniyle ortaya çıkan olay ve şartlara bağlı olarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu açıklamasının yer aldığı sınırlı denetim raporlarının Birko Birleşik Koyunlular Mensucat Ticaret ve Sanayi A.Ş., Altın Yunus Çeşme Turistik Tesisler A.Ş., Türker Proje Gayrimenkul ve Yatırım Geliştirme A.Ş., Yeşil Yatırım Holding A.Ş. ve Yeşil GYO A.Ş.’ye ait olduğu görülmektedir. Bunlardan Yeşil GYO A.Ş.’nin sınırlı denetim raporunda “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” paragrafında, Yeşil Yatırım Holding A.Ş.’nin sınırlı denetim raporunda “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafında ve diğer üç işletmenin sınırlı denetim raporlarında ise “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” paragraflarında bu açıklamaya yer verilmektedir.

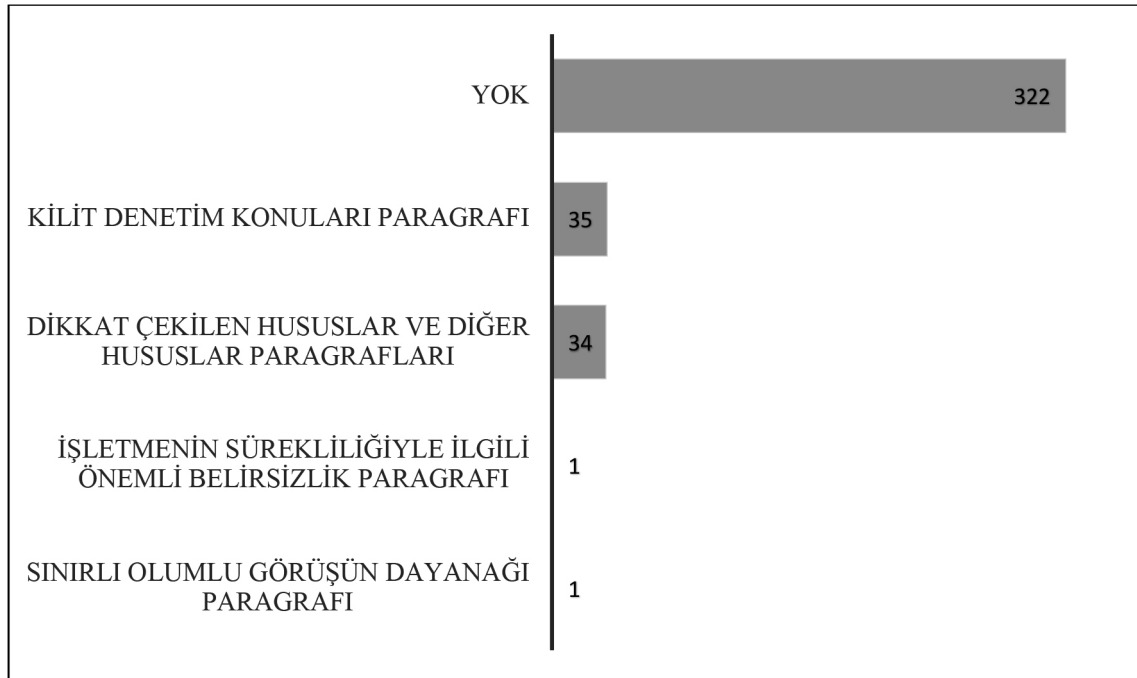
Araştırma sonucunda 391 işletmenin 2020 hesap dönemi finansal tablolarına ait bağımsız denetim raporlarından 69’unda COVID-19 ile ilgili açıklamaların yer aldığı görülmektedir. Bu işletmeler ile ilgili çeşitli bilgiler Tablo 5’te detaylandırılmaktadır. COVID-19’un işletme üzerindeki muhtemel etkisinin büyüklüğü ve gerçekleşme ihtimali kapsamında, 55 şirket üzerinde etkili olduğu yönünde açıklamalar yer almaktadır. 69 denetim raporundan sekizinde ise etkinin belirsizliği vurgulanmaktadır. Üç şirketin (DO & CO Aktengesellschaft, Global Yatırım Holding A.Ş. ve Türker Proje Gayrimenkul ve Yatırım Geliştirme A.Ş.’nin) ise faaliyetlerinin sürekliliği üzerinde COVID-19 kaynaklı önemli belirsizliklerin bulunduğu açıklanmaktadır. Denetim raporunda COVID-19 ile ilgili paragraf yer alan 69 işletmeden 32’sinin pay senetlerinin yıldız pazarda işlem gördüğü ve yüzde 70’inin mali kuruluşlar (33 işletme) ile imalat (15 işletme) sektörlerinde faaliyet gösteren şirketler olduğu söylenebilmektedir.

Tablo 5. 31/12/2020 Tarihli Bağımsız Denetim Raporlarında COVID-19'un Etkisi

		ŞİRKET SAYISI					TOPLAM
		Önemli Belirsizlik	Olumsuz Etki	Sınırlı Etki	Etkisiz	Belirsiz Etki	
PAY PİYASASI	Yıldız Pazar	1	28		1	2	32
	Ana Pazar	2	12		1	4	19
	Alt Pazar		7			1	8
	Yakın İzleme Pazarı		4				4
	Piyasa Öncesi İşlem Platformu		4		1	1	6
DENETİM ŞİRKETİ	PwC		19				19
	EY		12				12
	KPMG	1	3				4
	Deloitte		4				4
	Diğerleri	2	17		3	8	30
SEKTÖR	Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık				1		1
	Madencilik ve Taş Ocakçılığı						
	İmalat		14		1		15
	Elektrik Gaz ve Su						
	İnşaat ve Bayındırlık	1	2				3
	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller		3		1	4	8
	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	1	3				4
	Mali Kuruluşlar	1	30			2	33
	Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler		1				1
	Teknoloji		1			1	2
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler		1			1	2
TOPLAM		3	55		3	8	69

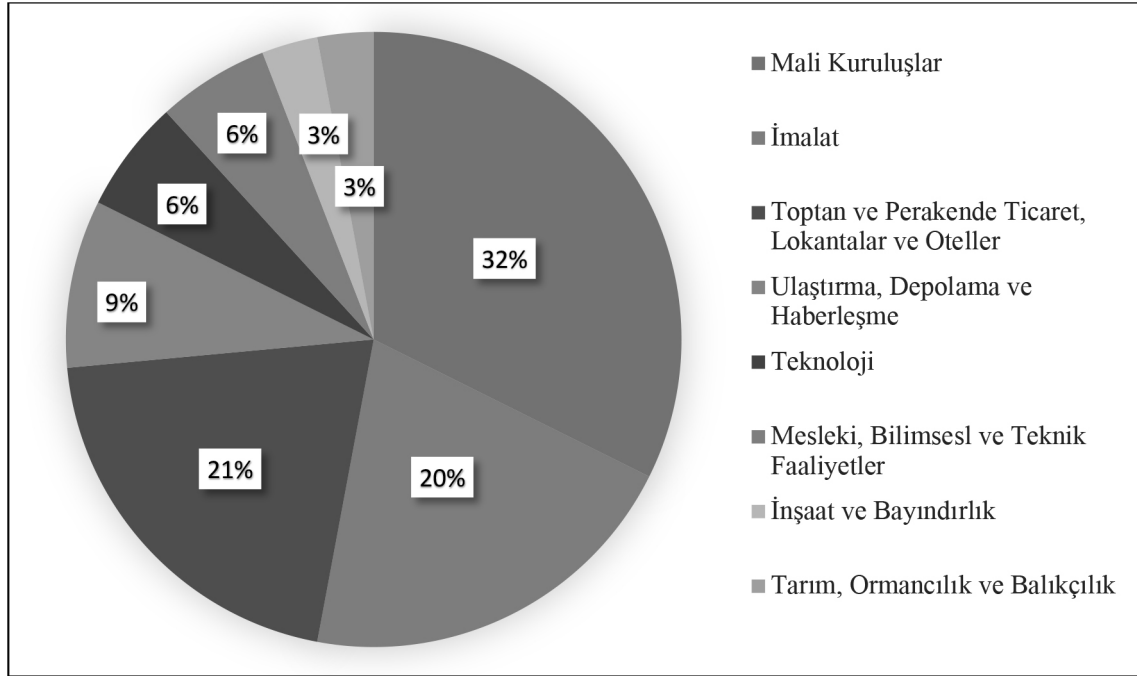
2020 yılı bağımsız denetim raporlarında COVID-19 ile ilgili yapılan açıklamaların Şekil 2’de yer alan detaylarına bakacak olursak 35 bağımsız denetim raporunda “Kilit Denetim Konuları” paragrafı altında; 34 bağımsız denetim raporunda “Dikkat Çekilen Hususlar” veya “Diğer Hususlar” paragraflarında COVID-19’un etkilerine yer verildiği görülmektedir. İki şirketin (Türk Hava Yolları A.O. ve TAV Havalimanları Holding A.Ş.) 31.12.2020 yılı bağımsız denetim raporunda ise COVID-19 etkileri hem “Kilit Denetim Konuları” hem de raporunda “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafında anılmaktadır. Sı-

nırlı denetim raporlarından farklı olarak yalnızca bir işletmenin (Türker Proje Gayrimenkul ve Yatırım Geliştirme A.Ş.) 2020 yılı finansal tablolarının bağımsız denetiminde, “İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Önemli Belirsizlik” paragrafı yer almaktadır. Bununla birlikte, iki şirketin denetim raporunda ise, işletmenin sürekliliğini devam ettirmeye yönelik COVID-19 nedeniyle önemli belirsizliklerin ortaya çıkmasına ilişkin açıklamalara “Kilit Denetim Konuları” paragrafında yer verildiği görülmektedir. Ayrıca bir şirketin (Royal Halı İplik Tekstil Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş.’ye ait) bağımsız denetim raporunda ise “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” paragrafında COVID-19 ilgili açıklamalar yer almaktadır. Pandemi nedeniyle şirketin alacak ve borçlarının doğruluğuna yönelik yeterli mutabakat çalışması yapılamadığı, alternatif test yöntemleri ile gerekli denetim kanıtlarının elde edilemediği ve finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarında herhangi bir düzeltmenin gerekli olup olmadığının tespit edilemediği belirtilmektedir.



Şekil 2. 31/12/2020 Tarihli Bağımsız Denetim Raporlarında COVID-19 İle İlgili Açıklamalar

Şekil 3 COVID-19’a “Dikkat Çekilen Hususlar” ve “Diğer Hususlar” paragraflarında açıklayan veya ilgili finansal tablo dipnotuna atıfta bulunan denetim raporlarından yüzde 32’sinin (11 adedi) mali kuruluşlara, yüzde 20’sinin (yedi adedi) imalat işletmelerine ve yüzde 21’inin (yedi adedi) toptan ve perakende ticaret, lokanta ve otel işletmelerine ait olduğunu göstermektedir.



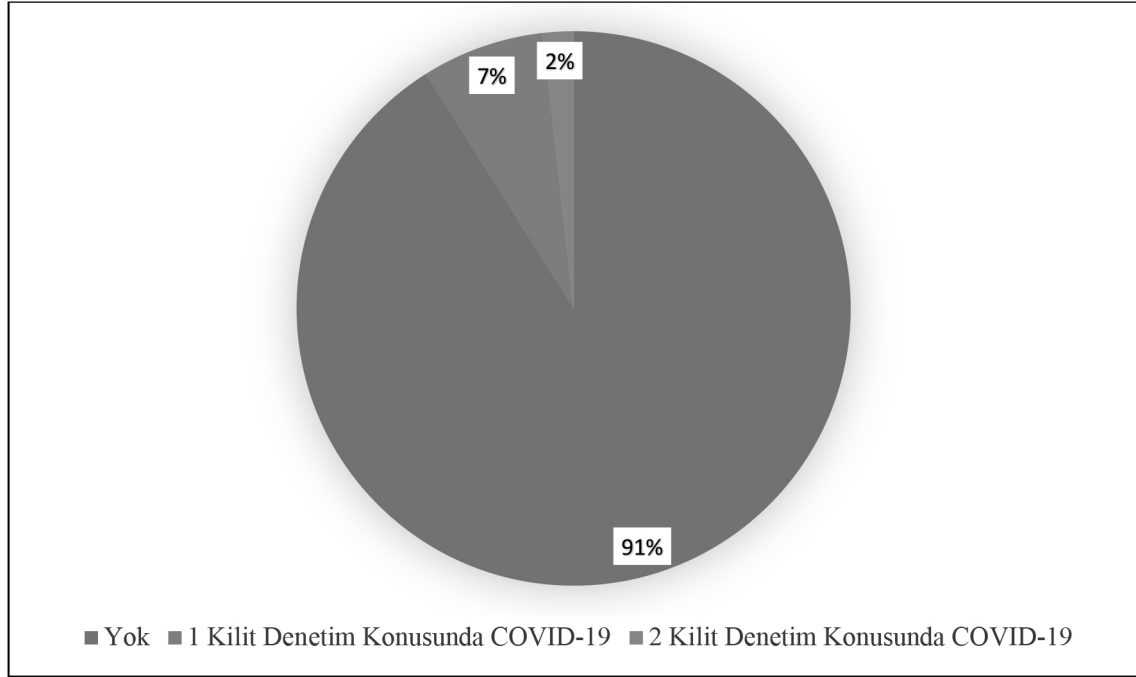
Şekil 3. Sektöre Göre Bağımsız Denetim Raporlarında COVID-19 Pandemisine Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragraflarında Atıfta Bulunulan Şirketler

Çalışmamıza dahil edilen ve bağımsız denetim raporlarının “Dikkat Çekilen Hususlar” ve “Diğer Hususlar” paragraflarında COVID-19’a atıfta bulunan 34 şirketten 17’sinin finansal tablo dipnotlarına atıfta bulunduğu tespit edilen diğer bir husustur. Ayrıca, denetim raporlarında atıfta bulunan ve Tablo 6’da konuların detaylarına bakacak olursak, bu konuların kısıtlayıcı tedbirler, COVID-19’un etkilerine karşı alınan önlemler ve kısa çalışma ödeneği, kredi garanti fonu limitinin artırılması gibi yardımları içeren 19 maddelik “Ekonomik İstikrar Paketi”ni içerdiği anlaşılmaktadır. Denetim raporlarındaki “Dikkat Çekilen Hususlar” ve “Diğer Hususlar” paragraflarında yer verilen açıklamalar ise pandeminin etkilerine (kısıtlayıcı tedbirler, faaliyetlerin durması veya aksamaması, kısmi çalışma, değer düşüklüğü testleri, alacakların tahsilatındaki gecikme vb.) yoğunlaşmaktadır.

Tablo 6. Konuları İtibariyle Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar

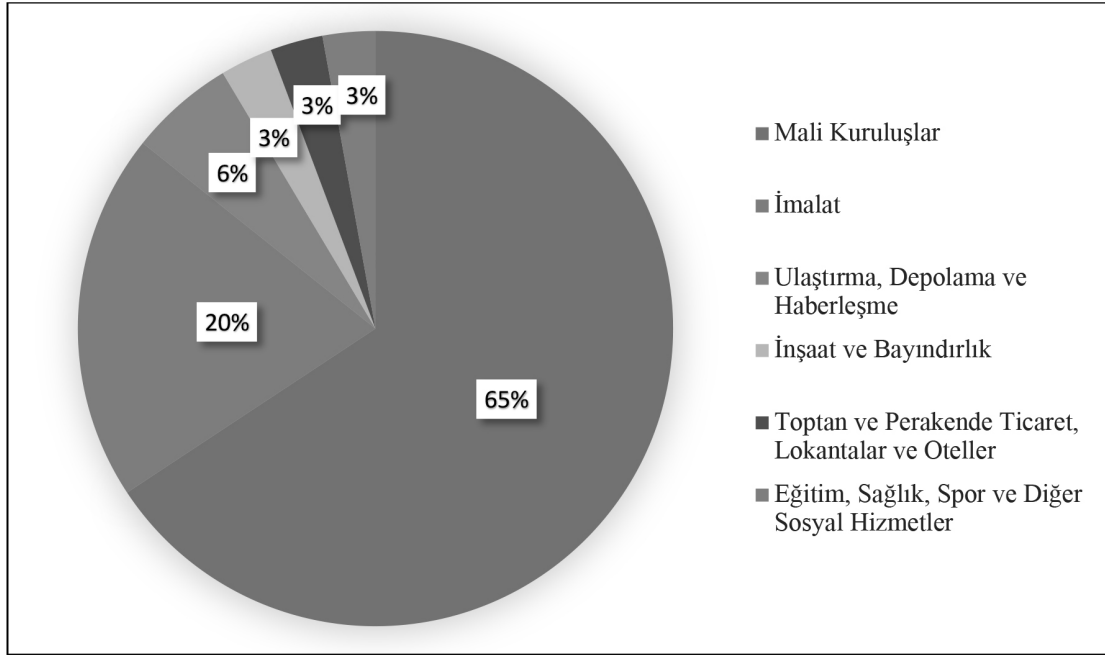
Finansal Tablo Dipnotuna Atf (17 şirket)	Açıklama (17 şirket)
<ul style="list-style-type: none"> • Kısıtlayıcı tedbirler, • Alınan önlemler ve aksiyonlar, • “Ekonomik İstikrar Paketi” 	<ul style="list-style-type: none"> • Kısıtlayıcı tedbirler, • Faaliyetlerin durması veya aksamaması, • Kısmi çalışma, • Değer düşüklüğü testleri, • Alacakların tahsilatındaki gecikme

Araştırma kapsamında Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporlarından yaklaşık yüzde dokuzunda COVID-19’un finansal tablolara olan etkilerinin dahil edildiği en az bir kilit denetim konusu yer almaktadır. Şekil 4’te gösterilen bu durum, 391 bağımsız denetim raporundan 356’sında kilit denetim konusu olarak COVID-19’un ele alınmadığına işaret etmektedir.



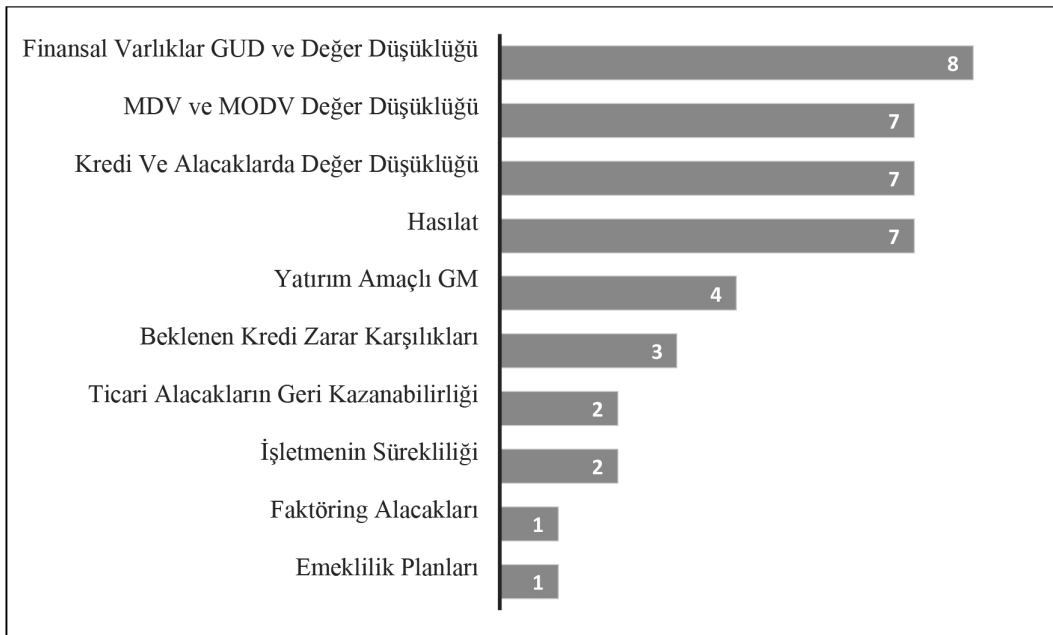
Şekil 4. COVID-19 Pandemisine Atıfta Bulunan Kilit Denetim Konusu Sayıları

Şekil 5’te görüldüğü üzere, COVID-19’a atıfta bulunan kilit denetim konularının yüzde 65’i (23 adedi) mali kuruluşların ve yüzde 20’si (yedi adedi) imalat işletmelerinin denetim raporlarında yer almaktadır. Kilit denetim konuları incelendiğinde, pandemi sırasındaki genel ekonomik durgunluğun, birçok mali kuruluşun operasyonları üzerinde olumsuz etkilere neden olduğu anlaşılmaktadır. Sonuç olarak bu sektöre ilişkin finansal tabloların karmaşıklığı artmakta ve bağımsız denetimi daha fazla mesleki yargı ve tahmin gerektirmektedir.



Şekil 5. Sektöre Göre Kilit Denetim Konuları COVID-19 Pandemisine Atıfta Bulunan Bağımsız Denetim Raporları

COVID-19 pandemisine atıfta bulunan toplam 42 kilit denetim konusu tespit edilmektedir. Şekil 6'ya göre bunların yüzde 70'ini finansal varlıkların değerlendirilmesi, şerefiye dahil maddi ve maddi olmayan varlıklar, kredi ve alacakların değer düşüklüğü ile hasılat konuları oluşturmaktadır. Denetlenen şirketlerin yarısından fazlasının mali kuruluşlar olması, denetçilerin kilit denetim konusu olarak anılan konuları belirlemesini açıklamaktadır.



Şekil 6. COVID-19 Pandemisine Atıfta Bulunan Kilit Denetim Konuları

5. SONUÇ

COVID-19 pandemisi ile ortaya çıkan ekonomik belirsizliğin bir sonucu olarak, birçok şirket, işletmenin sürekliliği esasına uygun olarak faaliyet göstermeye devam etme yeteneklerini etkileyebilecek zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu zorluklara, faaliyetlere ara verilmesi, kısıtlamalar ve/veya düzenlemeler, tedarik zincirinde kesintiler ve tüketici harcamalarında azalışlar örnek verilebilmektedir. Bunların işletme üzerindeki etkisini belirlemek için yönetim, işletmenin sürekliliğini değerlendirirken kullandığı ve gelecek en az 12 ayı kapsayan muhtemel nakit akışına ait tahminleri gerçekleştirirken eskiye oranla daha fazla çaba harcamalıdır. Daha fazla çaba, yönetimin muhakemelerinin artması ve işletmenin sürekliliği değerlendirmelerine ilişkin denetçilerin şüpheciliklerinin de artması anlamına gelebilmektedir. Pandemi ortamında, yönetimin, denetçilerin ve finansal tablo kullanıcılarının, hem ara dönem hem de yıllık finansal tablolarla ilgili olarak işletmenin sürekliliği ile ilgili sorumluluklarını net bir şekilde anlaması daha da kritik hale gelmektedir.

Beklenenin aksine Türkiye’de, Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren 391 şirketten yalnızca beş halka açık şirketin 2020 yılı ara dönem sınırlı denetim raporunda ve üç halka açık şirketin 2020 yılı bağımsız denetim raporunda COVID-19 pandemisiyle bağlantılı olarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti ile ilgili ciddi şüphe oluşturabilecek önemli belirsizliklere yer verildiği sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca bir önceki yıl aynı döneme ait denetim raporları da incelenmiştir. Buna göre, anılan beş işletmeye ait 2019 yılı 6 aylık sınırlı denetim raporlarından zaten Birko Birleşik Koyunlular Mensucat Ticaret ve Sanayi A.Ş., Yeşil Yatırım Holding A.Ş. ve Yeşil GYO A.Ş. için COVID-19 pandemisi yaşanmadan önce de işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu belirtilmektedir. 2019 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde ise anılan üç işletmenin de finansal tablolarının bağımsız denetimlerinin sonucunda olumlu görüş aldığı ve işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizliğe rastlanmadığı anlaşılmaktadır. Bu durum, adı geçen şirketler için 2020 yılı itibariyle işletmenin sürekliliğini tehdit eden unsurun COVID-19 pandemisi olduğunu kanıtlar niteliktedir.

Öte yandan, COVID-19 pandemisi gibi olağandışı durumlarda, denetim raporlarında işletmenin sürekliliği ile ilgili paragrafların sayısında çok fazla artış olması ve finansal tablolarda riskler ve belirsizlikler hakkında daha fazla açıklamaya yer verilmesi beklenen bir durum iken Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren halka açık şirketler için bu öngörünün karşılık bulmadığını söylemek yanlış olmayacaktır.

S&P Global’in COVID-19 pandemisinden en çok etkilenen, bir süre faaliyet gösteremeyen, faaliyetleri sektöre uğrayan sektörler olarak açıkladığı havayolu, sanat, eğlence, boş zamanları değerlendirme hizmetleri, petrol ve doğalgaz, otomobil parça ve ekipman ile lokantalar ve oteller sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerin sınırlı denetimleri ve bağımsız denetimleri sonucunda, beklenenin aksine işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizliğe dikkat çekilmemesi hususu önem arz etmektedir.

Bir önceki bölümde açıklanan işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti ile ilgili ciddi şüphe oluşturabilecek olay ve şartlar ortaya çıkmış olmasına rağmen, sonuçlardan da görüldüğü üzere, işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizliğe Borsa İstanbul’da incelenen şirketlerin denetim raporlarından çok azında yer verilmiştir. Denetim şirketlerinin, bu yöndeki tutumlarının nedenleri bir başka çalışmanın konusu olabilir.

KAYNAKÇA

- Accountancy Europe (2020, Mart 20). *Coronavirus crisis: implications on reporting and auditing*. Erişim Tarihi: 10.04.2021, <https://www.accountancyeurope.eu/publications/coronavirus-crisis-implications-on-reporting-and-auditing/>
- Adana, B. A. ve Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız denetim sürecinin Covid-19 salgınının etkileri açısından değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 2080-2093.
- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi Yayın No: 98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 44. Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Anadolu Ajansı (2020, Mart 11). *Dünya Sağlık Örgütü yeni tip koronavirüsü küresel salgın ilan etti*. Erişim Tarihi: 17.02.2021, <https://www.aa.com.tr/tr/koronavirus/dunya-saglik-orgutu-yeni-tip-koronavirusu-kuresel-salgin-ilan-etti/1762600>
- Arnold C. (2020). *Summary of Covid-19 Audit Considerations*. Erişim Tarihi: 28.04.2021, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations>
- Cavlak, H. (2020). Covid-19 pandemisinin finansal raporlama üzerindeki olası etkileri: BİST 100 Endeksi'ndeki işletmelerin ara dönem finansal raporlarının incelenmesi. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 2020 Özel Sayı, 143-168.
- Crucean, A. C. ve Hategan, C. D. (2021). Effects of the Covid-19 Pandemic estimated in the financial statements and the auditor's report. *Audit Financiar*, 14 (161), 105-118.
- Çil Koçyiğit, S., Güngör Tanç, Ş. ve Elitaş, B. L. (2018). İşletmenin sürekliliği ve bağımsız denetçi raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS 570 ve BDS 700) açısından incelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (53), ss.143-162.
- Deloitte (2020a). *COVID-19 financial reporting trends - different news or more of the same?* Financial Reporting Alert, 20-5. Erişim Tarihi: 03.02.2021, <https://dart.deloitte.com/USDART/home/publications/deloitte/financial-reporting-alerts/2020/covid-financial-reporting-trends-sep-20>
- Deloitte (2020b). Financial reporting considerations related to COVID-19 and an economic downturn, Erişim Tarihi: 01.02.2021, <https://dart.deloitte.com/USDART/home/publications/deloitte/financial-reporting-alerts/2020/financial-reporting-considerations-economic-downturn-covid#SL630882441-519762>
- Dohrer, B. ve Mayes, C. (2020, Mayıs 15). Auditing during COVID-19: 6 areas to focus on. *Journal of Accountancy*, Erişim Tarihi: 30.04.2021, <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2020/may/auditing-during-coronavirus-pandemic.html>
- Dohrer, B. ve Tysiac, K. (2020, Nisan 3). Going concern tips for auditors during the pandemic, *Journal of Accountancy*, Erişim Tarihi: 30.11.2020, <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/apr/going-concern-tips-for-auditors-during-coronavirus-pandemic.html>
- Dünya Bankası (2020, Kasım). Recovery from the Pandemic Crisis: Balancing Short- Term and Long- Term Concerns. *Research Development*, Erişim Tarihi: 18.02.2021, <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjChai72cDtAhVDCRAIHePqBhIQFjACe-gQIBxAC&url=http%3A%2F%2Fpubdocs.worldbank.org%2Fen%2F518601605539084074%2FRecovery-from-the-Pandemic-Crisis-11-November-2020-REV.pdf&usq=AOvVaw1kBEtmN83pLR4SjGq4ZzCd>
- IAASB (2020a). *Going concern in the evolving environment- audit considerations for the impact of COVID-19*, Erişim Tarihi: 30.11.2020, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Going-Concern-April-2020.pdf>

- IAASB (2020b). *Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19*, Erişim Tarihi: 25.04.2021, https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff-Alert-Auditor-Reporting-Final.pdf?utm_source=IFAC+Main+List&utm_campaign=87173fe1a0-EMAIL_CAMPAIGN_2018_11_15_07_08_COPY_01&utm_medium=email&utm_term=0_cc08d67019-87173fe1a0-80438125
- IFRS (2021). *Going concern -a focus on disclosure*, Erişim Tarihi: 25.05.2021, <https://cdn.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/2021/going-concern-jan2021.pdf?la=en>
- IMF (2020, Ekim). *World economic outlook: A long and difficult ascent*, Erişim Tarihi: 10.02.2021, <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2020/09/30/world-economic-outlook-october-2020>
- KGK (2020). *COVID-19 salgınının yürütülen bağımsız denetimlere etkisi*. Erişim Tarihi: 12.02.2021, <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4657/COVID-19-Sa>
- KGK (2019). *Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi (BDS 701)*. Erişim Tarihi: 10.06.2021, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20701.pdf
- KGK (2020). *Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705)*. Erişim Tarihi: 15.06.2021, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20705.pdf
- KGK (2020). *Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları Standardı (BDS 706)*. Erişim Tarihi: 18.06.2021, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20706.pdf
- KGK (2018) *Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS 1)*. Erişim Tarihi: 05.05.2021, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%201\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%201(1).pdf)
- KGK (2020). *İşletmenin Sürekliliği (BDS 570)*. Erişim Tarihi: 18.01.2021, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20570.pdf
- Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2020). COVID-19 salgınının BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının uygulama sürecine etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 30, ss.69-94.
- KPMG (2020a). İş dünyası gözünden COVID-19'un etkileri anketi vol- 2. KPMG Türkiye Strateji ve Operasyonlar Danışmanlığı Çalışmaları, Erişim Tarihi: 5.02.2021, <https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2020/06/is-dunyasi-gozunden-covid-etkileri-vol2.html>
- KPMG (2020b). *Impact of COVID-19 on the going concern assessment and disclosures*, Erişim Tarihi: 06.02.2021, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-going-concern-3a.html>
- KPMG. *COVID-19: Financial reporting*. Erişim Tarihi: 08.02.2021, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-financial-reporting-resource-centre.html>
- Mert, H., Güner, M. ve Duyar, G. (2019). İşletmenin Sürekliliği Standardının denetim raporlarına etkilerinin BİST kapsamındaki şirketler üzerinde araştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 19(57), ss.119-140.
- PCAOB (2020). *Spotlight COVID-19: Reminders for audits nearing completion*, Erişim Tarihi: 20.02.2021, https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/documents/covid-19-spotlight.pdf?svrsn=24e6b033_0

PwC (2020). *Insights: Examples for reporting the impact of COVID-19 on going concern and subsequent events in financial statements*, Erişim Tarihi: 20.05.2021, <https://www.pwc.com/my/en/assets/publications/2020/pwc-insights-examples-reporting-impact-of-covid-19-on-going-concern-and-subsequent-events.pdf>

S&P Global (2020). *Industries most and least impacted by COVID-19 from a probability of default perspective–September 2020 update*, Erişim Tarihi: 22.02.2021, <https://www.spglobal.com/marketintelligence/en/news-insights/blog/industries-most-and-least-impacted-by-covid19-from-a-probability-of-default-perspective-september-2020-update>

Savova, K. (2021). *Global impact of COVID 19 on the concept of “Going Concern”*. SHS Web of Conference, 92, 01045.

Sevilengül, O. (2014). *Genel Muhasebe*, 17. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Terzi, S. ve Atmaca, M. ve Öktem, B. (2016). İşletmenin sürekliliği varsayımının değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) Sınâî Endeksi örneği. *Öneri Dergisi*, 12(45), ss.515-535.

Tibiletti, V., Marchini, P. L., Gamba, V. ve Todaro, D. L. (2021). The impact of COVID-19 on financial statements results and disclosure: First insights from Italian listed companies. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(1), 54 - 64.

Tysiac, K. (2020, Aralık 9). Tips for auditing in a COVID-19 environment. *Journal of Accountancy*. Erişim Tarihi: 15.02.2021, <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/dec/auditing-tips-in-coronavirus-environment.html>

DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN GELİŞİMİ VE MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİLERİ YÖNÜNDE İSTANBUL İLİNDE SMMM'LER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA¹

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 10.01.2022
Makale Kabul Tarihi : 07.03.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1055937

Doç. Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT*

Memet GÜNER**

Gökтуğ DUYAR***

Bibliyografik Bilgiler

Mert, H, Güner, M. & Duyar, G. (2022). "Dijitalleşme sürecinin gelişimi ve muhasebe uygulamalarına etkileri yönünden İstanbul ilinde SMMM'ler üzerinde bir araştırma" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 66, Sayfa : 195-218) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1055937>

ÖZ

Dijital teknolojinin sürekli gelişmesi ile paralel olarak, birçok meslek de bu değişime uyum sağlamak zorunda kalmaktadır. Muhasebe mesleği, bu değişimden en çok etkilenen mesleklerdendir. Bu çalışmayla, dijitalleşme sürecinin gelişimi incelenmiş ve dijitalleşmenin muhasebe uygulamalarına etkileri ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırma; İstanbul bölgesinde çalışan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir meslek mensupları üzerinde yapılmıştır. Araştırmada anket yöntemi kullanılmış, sonuçlar istatistiki yöntemler kullanılarak test edilmiş ve elde edilen sonuçlar açıklanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensuplarının dijital teknoloji ile ilgili gelişmeleri mesleki uygulamalar boyutuyla takip ettikleri ve mesleki uygulamalarda önemli ölçüde kullandıkları görülmüştür.

1 Bu çalışma, 39. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumunda sunulmuş olup, ilgili tebliğin gözden geçirilmiş ve genişletilmiş halidir.

* Okan Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, huseyin.mert@okan.edu.tr, Orcid: 0000-0001-5391-7865

** Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Doktora Programı Öğrencisi, memetguner73@gmail.com, Orcid: 0000-0002-0193-7706

*** Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Doktora Programı Öğrencisi, gokduyar@yahoo.com, Orcid: 0000-0003-2246-4909

Anahtar Kelimeler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Dijitalleşme, Muhasebe ve Denetim Uygulamaları, Dijitalleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkileri

Jel Kodları: M41, M42

A RESEARCH ON CPA'S IN ISTANBUL FOR THE DEVELOPMENT OF THE DIGITALIZATION PROCESS AND ITS EFFECTS ON ACCOUNTING APPLICATIONS

ABSTRACT

In parallel with the continuous development of digital technology, many professions have to adapt to this change. The accounting profession is one of the professions most effected by this change. With this study, the development of the digitization process has been examined and the effects of digitalization on accounting applications have been measured. Research was carried out on self-employed accountants working in Istanbul region. The survey method was used and the results were tested using statistical methods. According to the results of the research, it was observed that the members of the profession follow the developments related to digital technology with the Professional practices dimension and use them in Professional practices significantly.

Keywords: Independent Accountant, Financial Consultancy, Digitalization, Accounting and Auditing Applications, Effects of Digitalization on Accounting Applications

Jel Codes: M41, M42

1. GİRİŞ

Dünyadaki teknolojik gelişmeler artık dijital boyuta taşınmıştır. Bu durum bazı mesleklerin yok olmasına neden olurken, birçok mesleğinde bu değişimle paralel olarak gelişmesine ve şekillenmesine neden olmuştur. Bu dijitalleşme ile birlikte mesleklerde yaşanan değişimlerden en çok etkilenen kesimlerden biri de muhasebecilerdir. Muhasebe mesleğinde de dijital teknolojinin gelişmesine paralel olarak birçok değişimler yaşanmış ve değişim süreci hızla devam etmektedir.

Literatürde; Dijitalleşmenin muhasebe uygulamaları üzerinde etkilerini, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler üzerinde araştıran bir çalışmaya rastlanmaması bu çalışmanın yapılmasına gerekçe oluşturmuştur.

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin; dijitalleşmeyi ne ölçüde takip ettiklerinin ve bu alanda ki uygulamalara ne kadar entegre olduklarının ortaya çıkartılması bu çalışmanın amacını oluşturmuştur. Bu amaca yönelik olarak serbest muhasebeci mali müşavirler üzerinde bir anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışmasının birinci bölümünde; katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerinin tespitine yönelik, lisans eğitimini hangi üniversiteden aldıkları, yaşları, meslekte geçen süreleri ve yabancı dil bilip bilmedikleri gibi sorulara yer verilmiştir. Anket çalışmasının ikinci bölümünde meslek mensuplarının dijital ürünlerden hangilerini kullandıkları ve bu alanda ki gelişmelerin ne kadar farkında oldukları

sorularla belirlenmeye çalışılmıştır. Anket çalışmasının üçüncü bölümünde ise dijitalleşmenin mesleki uygulamalar üzerindeki fayda ve zararlarına ilişkin meslek mensuplarının görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde ayrıca dijitalleşmenin geleceğe yönelik muhasebecilik mesleğine olabilecek etkileri de meslek mensupları üzerinde sorgulanmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının dijital gelişmeler karşısında nasıl etkilendiklerinin ve yetkinliklerinin ölçülmesi için yapılan bu çalışma gösteriyor ki muhasebe mesleği büyük bir dönüşüm içindedir. Bu anın çözümlerini bulmaya çalışırken, gelecekle ilgili de bu dönüşüme uygun gerekli eğitimlerin mesleğe girişin başında yapılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Muhasebe meslek mensupları mesleklerini yapmaya çalışırken, birçok yönden baskı altında kalmaktadır. Ülke ve işletmeler açısından önemli bir değer olan muhasebe meslek mensupları, dijital teknolojinin getirdiği yenilikleri öğrenmeye çalışırken, resmi kurumlar tarafından yapılan yeniliklere de uyum sağlamaya çalışmaktadırlar.

2010 yılından itibaren başlayarak hızla günümüze kadar devam eden bu sürecin, daha ileriki yıllarda daha hızlı bir şekilde devam edeceği öngörülmektedir. 2020 yılına ulaştığımız bu günlerde teknolojiye dijital döneme geçilmiş, daha da hızlı veri alışverişi ve yapay zekâlar devreye girmeye başlamıştır. Bu çalışma gösteriyor ki, geleneksel muhasebe uygulamalarının yerine teknolojinin gelişimi ile paralel yeni muhasebe anlayışı ve standartları oluşturulmalıdır. Muhasebe meslek elemanları da oluşturulan bu standartlar çerçevesinde dijital eğitime tabi tutulmalıdır. Resmî kurumlarda meslek mensupları ve meslek odalarının da görüşünü alarak dijital dönüşümü sağlamalıdır.

2. DİJİTALLEŞME SÜRECİ VE MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİLERİ

2.1. Dijitalleşme Süreci

Dijitalleşme süreci, üçüncü sanayi devrimi ile başlamıştır. Birinci sanayi devrimi, su ve buhar gücünün mekanik üretim sistemleri üzerinde kullanılması ile başlamıştır. İkinci sanayi devrimi elektrik gücü kullanılarak seri üretimlerin yapılması ile başlamıştır. Üçüncü sanayi devrimi, elektroniklerin kullanımı ve bilgi teknolojilerinin geliştiği ve üretimin de gittikçe otomatikleştiği bir süreçle başlamıştır. Bu dönem dijitalleşmenin de başladığı ve sürekli gelişerek hayatımızın her alanına sahip olduğu bir süreci başlatmıştır.

Dördüncü sanayi devrimi, modüler yapılı akıllı fabrikalar kapsamında; fiziksel işlemlerin siber-fiziksel sistemlerle izlenmesi, fiziksel dünyanın sanal bir kopyasının oluşturulması ve merkezi olmayan kararların verilmesi hedeflenmektedir. Nesnelerin interneti ile siber-fiziksel sistemler birbirleriyle ve insanlarla gerçek zamanlı olarak iletişime geçip iş birliği içinde çalışabilecektir. Hizmetlerin interneti ile hem iç hem de çapraz örgütsel hizmetler sunulacak ve değer zincirinin kullanıcıları tarafından değerlendirilecektir. (Kesayak, 2017).

Dördüncü sanayi devrimi, dijital devrim olarak da adlandırılmaktadır. Bu yapı akıllı sistemler oluşturulmasına katkı sağlamakta. Günümüzde bu süreç halen devam etmekte ve dijitalleşen bir dünyada yapay zekânın da devreye girmesi ile insan faktörü birçok sektörden arındırılmakla birlikte, kendini dijitalleşen bu sürece göre geliştiren insanlara da yeni yeni iş imkânları sunmaktadır.

Dijitalleşme, (İng: Digitization ya da digitalization, Alm: Digitalisierung) ulaşılabilir bilgilerin herhangi bir bilgisayar tarafından okunabilecek şekilde dijital ortama aktarılması sürecine verilen addır. (Vikipedi)

Günümüz teknolojisinin geldiği bu noktada bilişim altyapısı olmadan dijital devrimin içinde bulunmak ve gelişen sürece dahil olmak imkansızdır. Bu bilişim altyapısını oluşturan sistemler şunlardır;

IPv6; İnternete bağlanan tüm cihazlar IP adresine ihtiyaç duyarlar. İlk zamanlar IPv4 protokolü kullanılırken, daha sonra IPv6 adresi 1996 yılında kullanılmaya başlanmıştır. IPv6 ile 340 trilyon kere trilyon kere trilyon adet farklı IP adresi kullanılmaya başlanmıştır. Bu yeni sistemle, genişletilmiş adres alanı, yeni güvenlik özellikleri, gelişmiş servis kalitesi özellikleri, otomatik adres yapılandırılması ve genişletilebilirlik özellikleri kazanılmıştır. (“IPv6 Nedir?”, <https://ipv6.metu.edu.tr/tr>)

Bulut Bilişim Sistemi; Bilgisayarların küçülüp ucuzlaması, cep telefonlarının geliştirilip bir bilgisayar gibi işlev görmeye başlaması, internet kullanımının gün geçtikçe artması ve neredeyse her alanda kullanılmaya başlanması ve erişilebilir olması, bilişim sisteminin değişmesini ve gelişmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu değişen ve gelişen şartlara uyum sağlamak için “Bulut Bilişim Sistemi” geliştirilmiş ve gelişim süreci halen devam etmektedir. Bulut Bilişim Sistemi, “bilişim sistemlerine ilişkin hizmetlerin üçüncü taraflardan alınması” (Özdaş,M,R.(2014)) şeklinde tanımlanmaktadır. Bir başka tanımda da “uygulamaların internet ortamında bulunan bir uzak sunucu üzerinden çalıştırılması ya da kullanıcıya ait verilerin uzak sunucu üzerinde her an erişilebilir şekilde bulundurulmasını sağlayan bir servis yapısı” (Henkoğlu,T.Ö.Külcü (2019)) olarak açıklanmıştır.

Gelecekte tüm bilgisayar kullanıcılarının bulut bilişim sistemine geçeceği öngörülmektedir. Bu sektörün gelişmesi ile birçok farklı sektör faaliyete geçecektir.

Geniş Bant; Teknolojik ilerlemeler internet erişim hızına göre dar bant ve geniş bant kavramlarını ortaya çıkarmıştır. Daha önceleri sadece ses iletimi yapılabilirken, 1G iletişimden 4,5 G iletişime kadar gelinmiş olup kapsama kapasitesi en yüksek düzeye çıkmakta ve bu ilerlemeler daha da sürmektedir. Bu gelişmeler sesli, görüntülü iletişim, haberleşme ve birçok sektörlerin işlerinin de gelişmesine etki etmiştir.

Siber Fiziksel Sistemler; gözlemlene, koordinasyon ve kontrol gibi üretim süreçlerini, lojistik ve değer oluşturma sürecinde gerçekleştirilen operasyonları en üst düzeyde yürütebilen sistemlerdir. Bu sistemde; sensorlar ve aktüatörler yardımıyla fiziksel dünya sanal bilgi işlem dünyasıyla bağlanmaktadır. Farklı kurucu bileşenlerden oluşan bu sistem sayesinde global davranışları oluşturulur. Bu bileşenler gerçek dünya ile etkileşimde bulunmak için genellikle “gömülü teknolojiler” dâhil olmak üzere yazılım sistemleri, iletişim teknolojileri, sensörleri/aktüatörleri içermektedir. (Öz, C, Y. Topaloğlu (2013))

Nesnelerin İnterneti; Bir fikir birliğine varılmamakla beraber nesnelerin interneti “benzersiz bir şekilde adreslenebilir nesnelerin kendi aralarında oluşturduğu, dünya çapında yaygın bir ağ ve bu ağdaki nesnelerin belirli bir protokol ile birbirleriyle iletişim içinde olmaları” (Yetimler, E. (2019)) olarak tanımlanmaktadır.

Ayrıca bu kavramı; “çeşitli haberleşme protokolleri sayesinde birbirleri ile haberleşen ve birbirine bağlanarak, bilgi paylaşarak akıllı bir ağ oluşturmuş cihazlar sistemi” olarak da tanımlamak mümkündür. (Kutup, N. (2012))

Uluslararası Telekomünikasyon Birliği (ITU) 2005 yılında yayınladığı raporda nesnelerin interneti olarak teknolojik gelişmeler sonrasında dünyadaki objelerin hem algısal hem de akıllı olarak bağlanacağını ileri sürerek; Öge tanımlama (nesneleri etiketleme), Algılayıcı ve kablosuz algılayıcı ağlar (nesneleri hissetme), Gömülü sistemler (nesneleri düşünme), Nanoteknoloji (nesneleri küçültme), şeklinde nesnelerin internetini sıralanmıştır. (Yiğitbaşı, Z. H. (2012))

Bu gelişmelerin nihai hedefi Standartlaştırma/Uyumlaştırma ve Gizlilik/Sosyal-Etik yönler olarak belirlenmiştir. Nesnelerin internetinin aktif ve detaylı bir şekilde kullanılmasıyla; üretim aşamasında yöneticiler, hangi konumda olurlarsa olsunlar, akıllı iletişim araçları ile rahatlıkla üretim sürecine müdahale edebileceklerinden üretim ve üretim süreci pratikleşecek, nesnelerin üzerlerine yerleştirilecek sensörler ve etiketler vasıtasıyla tedarik zinciri daha akıllı hale gelecek, nesnelerin interneti akıllı cihazlar kanalıyla gerçekleşeceğinden enerji ve altyapı maliyetleri azalacak, makinelerin ve robotların üretim sürecini yönettiği bir fabrikada insan kaynağına da az ihtiyaç duyulacak, gelir ve kar düzeyinde artış sağlanacaktır. (EBSO (2015))

Bu gelişmelerle birlikte hayatımıza dijital birçok yeni kavramlar girmiştir. Bu kavramlar ve tanımları şunlardır;

Big Data (Büyük Veri): Büyük veriler, mevcut bilgi sistemlerinin işleyemeyeceği kadar geniş ve karmaşık veri kümelerine verilen addır. Başka bir ifade ile bilinen veri tabanı yönetim sistemleri ve yazılım araçlarının, verileri toplama, saklama, yönetme ve çözümlene yeteneklerini aşan büyüklükteki verilere “büyük veri” denilmektedir. (Bilişimin yeni ufku)

Önceleri internet kullanımında girilen her bilgi ve her nokta kullanıldıktan sonra bir bilgi çöplüğü olarak değerlendirilirken. Günümüzde büyük veriler, teknolojinin gelişmesi ile birlikte kayıt altında tutulabilmekte ve gerektiğinde değerlendirilmek üzere bu bilgiler analize tabi tutulabilmektedir. Bu bilgilere ulaşabilen devlet, şirket ve kurumlar bir şekilde bu verileri analiz ederek menfaatleri için gerekli bilgileri sağlayabilmektedir.

Blockchain: Blockchain: Ekim 2008’de tanıtılan bir eşler arası ağdır. Bir sanal para sistemi olarak tanınan Bitcoin uygulaması tamamen Blockchain teknolojisinin ürünüdür. Blockchain teknolojisi, kısaca, güvenmediğiniz kişilerle veri paylaşmanın güvenli bir yolu diyebiliriz.

Bir Blockchain üzerinde dağıtılan veriler, aynı anda bir yerde veya birden fazla yerde saklanmaz; buda, saklanan verinin halka açık olduğu ve bu sayede internetteki herkes tarafından erişilebilir durumda olduğu anlamına gelir. Veriler milyonlarca cihaz tarafından eşzamanlı olarak barındırıldığı için saldırıya uğramaya eğilimli bu verilerin merkezi bir sürümü yoktur.

Sağlık, Nakliye, Enerji trend olmak üzere Blockchainler, çeşitli endüstrilerde kullanıma koyulmuş durumda. Şu anda Blockchain ağları, Finansal Hizmetler Teknolojisinde yaygın olarak kullanılmaktadır. Dünya Bankası’nın raporuna göre 2015’te ABD’de 430 milyar ABD Doları’nın üzerinde para transfer-

leri yapıldı. Raporlara göre Blockchain geliştiricileri de yüksek talep görüyor. Blockchain için tasarlanan en yaygın uygulamalardan biri olan GUI, kullanıcıların Bitcoin ile bir şeyler satın almak için kullandıkları ve diğer kripto para birimlerini de içinde sakladıkları cüzdan uygulamalarıdır.

Yapay Zekâ: Yapay zekâ; insan gibi davranışlar sergileme, sayısal mantık yürütme, hareket, konuşma ve ses algılama gibi birçok yeteneğe sahip yazılımsal ve donanımsal sistemler bütünüdür. Başka bir deyişle yapay zekâ; bilgisayarların insanlar gibi düşünmesini sağlar.

Yapay zekâyı tek başlık altında ele almak yanlış olur. Makine öğrenimi (Machine learning), Derin öğrenme (Deep learning) gibi kavramlar yapay zekâyı oluşturan kapsayıcı terimlerdir.

Yapay zekânın bir kolu olan Makine öğrenimi aynı zamanda Derin öğrenmeyi kapsayan bir başka yapay zekâ alt bilim dalıdır. Makine öğrenmesi, makinenin sağlam verilerle mantıklı ve rasyonel sonuçlar üretmesini sağlayan algoritmalarıdır. Örnek verecek olursak; Bir mağazada müşterilerin alışveriş fişi verileri ile ilgili algoritma yazılıyor. Bu algoritma; Cips alan müşterilerin aynı zamanda kola aldıkları bilgisini veriyor. Bu duruma istinaden cips rafları ile kola dolapları birbirine yaklaştırılıyor ve satışlarda yükseliş görülüyor. Makine öğrenimi günümüz teknolojilerinde akıl sınırlarını zorlayacak bilgileri bize sunuyor.

Derin Öğrenme (Deep Learning), beynimizdeki nöronlar gibi çalışır. Üzüm örneği ile Derin öğrenme kavramını ortaya çıkaralım. Makine öğreniminde üzümün özelliklerini biz tanıtırken, Derin öğrenmede kendi kurallarını kendisi oluşturur; Hangisinin muz hangisinin üzüm olduğunu kendi işlemleri ile ayırt edebiliyor.

Algoritmanın kendi kendine öğrenmesi, öğrendiği bilgileri geliştirmesi ve sunmasına en güzel örnek Google'nın ürünlerinden olan Google Translate; 100 dilden fazla dilde çeviri yapan bu hizmetin arkasında derin öğrenme yatmaktadır.

2.2. Dijitalleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkileri

Dördüncü Endüstri Devrimi ile birlikte dijital devriminin gerçekleşmiş ve birçok sektör bu gelişmelerden etkilenmiştir. Muhasebe mesleği de bu gelişmelerden en çok etkilenen mesleklerdir. Geçmişte güzel el yazısı ile tutulan defterlerden günümüzde teknolojinin geldiği bu süreçte e-defter, e-fatura, e-arşiv, vb. gibi daha birçok yenilikler yaşanmıştır. E-dönüşüm süreci günümüzde ilerleyerek devam etmektedir.

2.2.1. Dijitalleşme İle Birlikte Muhasebe Mesleğinin Değişimi

Dijitalleşmenin gelişimi ile birlikte muhasebe mesleğinin yaşadığı teknolojik değişim çok hızlı olmuştur. Teknolojik gelişmeyle birlikte, on yıl önce mevcut olmayan birçok dijital sistem, muhasebe mesleğinde şu an aktif olarak kullanılmaktadır.

Dünyada ki bu dijital gelişmelerle birlikte Türkiye'de de dijital gelişim süreci birçok sektörde etkisini sürdürmektedir. Öncelikle dijitalleşmenin Türkiye'ye yansımaları uluslararası şirketlerin Türkiye'deki uzantılarını dünyanın çeşitli ülkelerindeki merkezlerine entegre etmesi ile olmuştur. Bunu küreselleşmenin getirdiği ihtiyaç ile diğer büyük yerli ve yabancı şirketler de takip etmiştir. Özellikle artık günümüzde ülke şirketi değil dünya şirketi kavramı oluşmaya başlamıştır. Bu durum, şirketlerin mali verilerinin

tüm dünya bilgi kullanıcılarına doğru bilgi olarak iletilmesini gerekli kılmaktadır. Bunu sağlamak için dünyada kullanılan ortak dili kullanmak ve yeni gelişmeleri takip ederek uyum sağlamak da şarttır. Türkiye’deki uluslararası şirketler bu dijital gelişmeleri yakından takip etmekte ve uluslararası kabul gören muhasebe sistemlerini bu standartlara uygun olarak sürekli güncellemektedirler. Bu şirketlerle çalışan meslek mensupları da bu dijital değişimi yakından takip edebilmektedirler.

Ancak hızlı bir dönüşüm sürecine giren muhasebe mesleği için Mali Müşavirlerinin çoğuna yeterli bir eğitim verilmediği aşikârdır. Günümüzde muhasebe mesleği devlet kurumlarının dijital dönüşümü ile zorunlu olarak dönüşmektedir. İşletmelere getirilen e-dönüşüm zorunlulukları (e-defter, e-fatura, vb.) meslek mensuplarının hem işletmelerin muhasebe sistemlerinin e-dönüşümlerini hem de kendi e-dönüşümlerini yapmalarını zorunlu kılmaktadır. Muhasebe mesleği artık eski düzeninden çıkmış her bilginin bilgisayar ortamında olduğu, analiz edildiği ve muhasebe kayıtlarının otomatik oluşturulduğu bir sürece doğru gitmektedir. Muhasebe meslek mensupları böyle bir süreçten muhtemelen bu bilgileri kullanabilen, analiz edebilen ve yorumlayabilen olarak öne çıkacaktır. Bu bağlamda finansal raporlama, denetim, vergi danışmanlığı, akıllı üretim vb. birçok iş alanlarında yeterli dijital muhasebe bilgisine sahip meslek mensuplarına ilgi artacaktır.

2.2.2. Dijital Muhasebe Mesleğinin Kavramının Oluşması

Dünyadaki dijital gelişmeler küreselleşmenin etkisi ile işletmelerin dünya şirketi olma yolunda ilerlemelerini sağlamaktadır. Bu durum muhasebe sistemlerinin de bu dijital ilerlemeyle paralel olarak gelişmesini sağlamıştır. Artık günümüzde muhasebe sistemleri dijital bir şekilde oluşmaya başlamıştır. Harcamalarımızın çoğu dijital olarak kayıt altına alınabilmekte ve istediğimiz zaman bu verilere ulaşabilmekteyiz. Artık faturalar otomatik olarak kesilebilmekte ve muhasebeleştirilmektedir. Yakın bir gelecekte tüm insanların ve işletmelerin para alış-verişlerinin otomatik olarak yapay zekâlar ile kayıt altına alınabileceği öngörülmektedir. Bu durum muhasebe mesleği açısından geleneksel muhasebeden her bilginin dijital ortamda olduğu ve dijital ortamdan bilgilerin alınarak işlendiği bir dijital muhasebe mesleği kavramına dönüşün gerçekleşmekte olduğunu göstermektedir.

3. DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİLERİNİN ARAŞTIRILMASI

3.1. Literatür Taraması

Dijitalleşme sürecinin gelişimi ve muhasebe üzerine etkileri üzerine kapsamlı literatür taraması yapılmıştır. Bu doğrultuda tespit edilen çalışmalara; kapsam ve sonuçları yönünden aşağıda yer verilmiştir.

“Dijital Sinir Sistemiyle Düşünce Hızında Çalışmak” adlı kitapta teknolojik gelişmelerin yakından takip edilmesi, kurumların gelişimi ve kurumsallaşmanın dijital inovasyona uyumla sağlanabileceği anlatılmış ve “dijital sinir” düşüncesi şöyle açıklanmıştır: “Dijital çağda faaliyet gösterebilmek için yeni bir dijital alt yapı oluşturmak gerekir. Bu alt yapı insanların sinir sistemine benzeyen “dijital sinir sistemi” dir. Dijital sinir sistemi, bir şirketin çevresini algılayabilmesini ve gerekli tepkiler gösterebilmesini, rakiplerin yol açtığı tehlikelerin ve müşterilerin ihtiyaçlarının belirlenebilmesini, gerekli kararların gerektiği zaman alınabilmesini sağlayan dijital proseslerden oluşur. Hem donanıma hem yazılıma gerek duyan dijital sinir sistemi, şirketlerin pürüzsüz ve sorunsuz iş yapabilmelerini, acil durumlar ve fırsatlar

karşısında zaman kaybetmeden tepki verebilmelerini, gerekli bilgiyi şirket içinde ihtiyacı olanlara zamanında iletebilmeyi sağlamaktadır (Gates,1999).”

“21.Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler” konulu makalede: Teknolojideki gelişmelerin muhasebecilerin zamana ve mekâna ilişkin kısıtlamalarını bitireceği vurgulanmış, 122 muhasebe bürosunda yapılan araştırma sonuçlarına göre 65’inde internet bağlantısı olduğu ve sadece 5’inin web sitesinin olduğunu belirlemiştir. Günümüzdeki e-uygulamalar nedeniyle tüm bürolarda internet bağlantısının olduğu ifade edilmiştir. (Uzay, Ş, 2004)

“Digital Accounting: The Effects of the Internet and ERP on Accounting” (Dijital muhasebe açısından internet ve ERP’nin muhasebeye etkileri)’nin incelendiği makalede, muhasebe mesleği ve eğitimini etkileyen önemli teknik ve teknolojiler açıklanmıştır. Sonuç olarak, muhasebe yazılımları, web tabanlı işlemler ve işletmeler, tedarik zinciri yönetimi, veri depolama, yapay zekâ, internet, kurumsal kaynak planlama yazılımları muhasebe meslek mensubunu ve muhasebe eğitimini etkilemektedir. (Deshmund, 2006)

“Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı” konulu kitapta: IFAC’ın bünyesinde bulunan Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu Uluslararası Eğitim Standartları (UES) ve Uluslararası Eğitim Uygulamaları Açıklamaları (UEUA) yayınlamıştır. Bu çalışmalarla IFAC üye kuruluşları ve diğer eğitimciler ruhsatlandırma öncesi ve sonrası IT bilgisi bileşeni ile ilgili rehberlik sağlanması amaçlanmıştır. Böylece tüm adayların muhasebe meslek mensubu olarak UES 2’de belirlenen üç rolden (bilgi sistemleri yöneticisi, değerlendiricisi ve tasarımcısı) en az birinin bilgisine ve kavramasına veya bu rollerden bir kombinasyona sahip olması beklenmektedir. IFAC üye kuruluşları UES 2’nin şartlarını uygulamaya koyarken aşağıdaki konu alanlarının ve yeterliliklerin kapsanmasını sağlamalıdır.

Genel IT bilgisi, IT kontrol bilgisi, IT kontrol yeterlilikleri, IT kullanıcı yeterlilikler;

Bilgi sistemleri yöneticisi, değerlendiricisi ya da tasarımcısı rollerinin yeterliliklerinin biri ya da bunların karışımı. (Öztürk ve Gündoğdu, 2013: 148,150)

“Dijitalleşme (Digitalization)” konulu makalede: İşletmelerin dijitalleşmesi ele alındığında işletmelerin sahip olduğu bilgi ve birikimin dijital ortama geçirilmesi ile bu yenedünyada yeni imkânlar ve yeni problemlerle yönetilebilmesinin anlatıldığı yazıda, dünyada bulunan veri kaynaklarının dijital ortama çevrilmesi daha çok bilgisayar bilimlerinin ilgi alanına girmektedir. Örnek olarak bir resim, bir ses veya ortamın nem değerini çeşitli duyargalar (sensor) vasıtasıyla alıp, sayısal (dijital) verilere dönüştürmek ve bu veriler üzerinde işlem yapmak bilgisayar bilimlerinin çalışma alanıdır. Öte yandan bir işletmenin dijitalleşmesi, veri veya veri kaynaklarının dijitalleştirilmesinin ötesinde, bir sürecin, algı ve yönetimin dijitalleştirilmesi olarak değerlendirilmelidir. Örneğin bir işletmenin dijitalleşmesi, eskiden elle veya analog yöntemlerle yönetilen süreçlerin dijital ortama, yani bilgisayar ortamına geçirilmesi ile sınırlı değildir. Bu ortamın sunduğu iş zekâsı gibi yeni imkânların daha verimli bir şekilde kullanılması ve bu ortama özel yeni problemlerin doğru yönetilmesini de içerir (Şeker,2014:6). “The Shape of Digital Transformation: A Systematic Literature Review” konulu makalede: Dijital dönüşüm anlatılmıştır. Sonuç olarak dijitalleşme olarak da bilinen dijital dönüşüm, “dijital teknolojinin, insan toplumunun her alanında uygulanmasıyla ilişkili değişiklikler” tarafından yönlendirilen bir iş modelini ifade eder. (Henriette, vd., 2015: 432)

“The future of productivity and growth in manufacturing industries.” Konulu makalede: Dijital dönüşümü, dijital ilerlemenin getirdikleri ve getirecekleri anlatılmıştır. Sonuç olarak, dördüncü bir teknolojik ilerleme dalgasının ortasında olduğumuz bugünlerde Endüstri 4.0 olarak bilinen yeni dijital endüstriyel teknolojinin yükselişi, dokuz temel teknolojiden güç alan bir dönüşümdür ve bu dokuz teknolojik unsur; büyük veri, akıllı robotlar, simülasyon, yatay ve dikey entegrasyon, nesnelerin interneti, siber güvenlik, bulut bilişim, eklemeli imalat ve 3 boyutlu yazıcılar ile arttırılmış gerçeklikten oluşmaktadır. (Rüßmann vd., 2015: 54)

“Bilişim Teknolojilerinin Perakende Mağazacılık Sektörüne Yansımaları: Muhasebe Departmanlarında Endüstri 4.0.” konulu makalede: Dijitalleşmenin üretim sistemlerine etkisini ele alınmıştır. Endüstri 4.0 ile yakın gelecekte üretim ekipmanların yüksek otomasyona sahip makine ve robotlarla donatılması ile makinelerin en ufak değişimlere kolayca uyum sağlaması, robotların ise işçilerle uyumlu çalışma kapasitesine sahip olması planlanarak, değer zincirindeki işbirliğinin artması ile müşteri memnuniyeti en üst seviyeye çekilecek ve endüstriyel internet yeni iş modellerinin ortaya çıkmasını mümkün olacaktır. (Can ve Kıymaz, 2016: 110-111).

“The Shape of Digital Transformation: A Systematic Literature Review” konulu makalede Dijitalleşme ile tüketicilerin davranışlarındaki değişiklikler ele alınmıştır. Bu çalışmayla Mobil teknolojiler, işbirlikçi teknolojiler ve nesnelerin interneti gibi dijital teknolojiler, şirketlerin performanslarını arturmalarını sağlamakta ve dijital teknolojilerin yol açtığı bu dönüşüm, şirketler için çok önemli bir stratejik öneme sahiptir. (Henriette, vd, 2016:2).

“Sanayide dijitalleşme stratejileri çalıştayı” giriş yazısında; Sanayide dijitalleşme, ABD ve Almanya’da endüstrinin son yıllarda evrimleşmesinin bir sonucu olmakla birlikte neredeyse aynı zaman diliminde isimlendirilmiştir. ABD’de Smart Manufacturing, Almanya’da ise Industrie 4.0 olarak adlandırılmıştır. Endüstri 4.0 ismi Alman Federal Hükümetinin ileri teknoloji stratejisinin bir boyutu olan imalatın sayısallaştırılması projesine verilen bir isimdir. Sanayide öngörülen paradigma değişimi Endüstri 4.0 inisiyatifi olarak iş hayatından, politikadan ve bilim dünyasından üç isim (Henning Kagermann, Wolf-Dieter Lukas ve Wolfgang Wahlster) tarafından Hanover Fuarında Almanya’nın gelecek projelerinden biri olarak 2011 yılında dile getirilmiştir. Ekim 2012 tarihinde, Endüstri 4.0 Çalışma Grubu, Endüstri 4.0’ın gerçekleştirilmesi yönünde bir takım uygulama önerilerini Alman Federal Hükümetine sunmuştur. 8 Nisan 2013 tarihinde Hanover Fuarında Endüstri 4.0 Çalışma Grubu nihai raporunu açıklayarak sunmuştur (Ulusoy, vd, 2016: 5).

“Preparing Accounting Graduates for Digital Revolution: A Critical Review of Information Technology Competencies and Skills Development” konulu makalede: Dijital devrim için muhasebe mezunlarının hazırlanması için yetkinlik ve becerilerinin nasıl geliştirilmesi gerektiği anlatılmıştır. Çalışmanın sonucunda, gelecekte muhasebeci ve denetçi olacak muhasebe öğrencilerinin yükseköğretim kurumlarında, özellikle de Muhasebe Bilgi Sistemleri (MBS) müfredatında uygun teknoloji eğitimi almaları önemlidir. (Pan İ.E., Seow P.S., 2016).

“The Digitalization Impact on Accounting Firms Business Models” konulu yüksek lisans tezinde: Muhasebe firmalarının iş modellerine dijitalleşmenin etkileri incelenmiştir. Kendini dijital aktör olarak niteleyen muhasebe firmaları ile çoklu örnek olay yöntemi kullanılarak görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada, firmalardaki dijitalleşmenin kurum kültürünün bir parçası olması gerektiği tespit edilmiştir. Ayrıca dijitalleşme sonucunda firmalar dijital muhasebeyi bir araç olarak kullanabilme, bilgi paylaşımı ve iletişim kanalları gibi avantajlar elde edebileceklerdir. Dijitalleşme, çalışanların benzer iş yapma becerisinden çok uzmanlık yeteneklerini geliştirmelerini gerektirecek, bu durumun da muhasebe personeli üzerinde baskı yaratacaktır. (Bygren, K. 2018).

“Büyük Veri Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına ve Muhasebe Mesleğine Etkisi” konulu makalede: Big datanın 10 yıl içinde muhasebe uygulamaları ve muhasebe mesleğinde yaratacağı etkilerini 740 meslek mensubuna uyguladıkları bir anket çalışması yapılmıştır. Bu anket uygulaması sonucunda; Gelecek 10 yıl içinde muhasebe meslek mensuplarının, finansal rapor üretmede, denetim sürecinde, iç kontrol ve iç denetim konularında, riskin tespitinde, karar alma ve planlama yapmada, maliyetlerin belirlenmesinde big datadan büyük ölçüde faydalanacaklarını ortaya koymuştur. Big dataya olan farkında lığın artması, meslek örgütlerinin ve akademik eğitim veren kurumların sorumluluklarını artırdığı tespiti yapılmıştır. Geleceğin muhasebe meslek mensuplarının yetiştirilmesine katkı veren üniversitelerin ve mesleki örgütünün, eğitim müfredatlarını ve mesleki beceri geliştirme programlarını, yeniden organize etmeleri gerekliliği ifade edilmiştir. (Aslan Ü. Yıldızhan Y.2018).

“International Reporting Councils (IIRD), International “IR” Framewok” yazıda: Muhasebe meslek mensuplarının teknolojik gelişmeler karşısında nasıl etkileneceklerinin anlatılmıştır. Bu çalışmanın sonucu olarak; Muhasebe meslek mensupları işlerini yürütürken, yaptıkları işleri değiştiren teknolojideki gelişmeler ile kamuoyunun yeni talepleri ve kurumlar tarafından yapılan düzenlemeler nedeniyle, gelecekte mesleği nasıl yürüteceklerinin merakı içinde mesleki faaliyetlerini sürdürmektedirler. (MmCg-HEE, 2017).

“Dijital Denetim ve Dijital İkiz Yönetim” konulu makalede: Dijitalleşmeye kadar geline gelişmelerin ele alındığı yazıda; Birinci Endüstri (Sanayi) Devriminin başlangıcı ticari hayatta rekabet üstünlüğünü elde etmek amacıyla su ve buharın kullanımı ile mekanik üretimin tasarlanmasıdır. İkinci Endüstri Devrimine geçiş ise elektrik gücünün kullanılarak toplu üretimin gerçekleşmesi ile sağlanmıştır. Üçüncü Devrimde ise elektronik ve bilgi teknolojileri yardımıyla üretimde otomasyon gerçekleşmiştir. Üçüncü devrimde kullanımı başlayan dijitalleşmenin gelişmesiyle birlikte ise Dördüncü Endüstri Devrimi başlamıştır. Bu yeni devrim, canlılar, fiziksel ve fiziksel olmayan nesnelerin birbiriyle iletişimde olacağı yepyeni bir üretim ve hizmet döngüsü tasarlanmaktadır (Erturan ve Ergin, 2018: 154).

“Endüstri 4.0 ve Akıllı Fabrikalar” konulu makalede: Dijitalleşmenin üretim ve tüketim üzerine etkilerinin ele alındığı yazıda: Endüstri 4.0 olarak adlandırılan yeni süreç, üretim ve tüketim ilişkilerini tamamen değiştirecek bir yapıya sahiptir. Bir yandan, tüketicinin değişen ihtiyaçlarına anında uyum sağlayan üretim sistemlerini, diğer yandan da sürekli iletişim halinde olan ve birbirleriyle koordineli olan otomasyon sistemlerini tanımlamaktadır. Bununla birlikte ürün geliştirme konusunda çeşitli disiplinler arasındaki yakın işbirliğini de teşvik etmektedir. Endüstri 4.0’ın hedeflerini; bilgi teknolojilerinin ürettiği ürünlerin toplu bir şekilde özelleştirilmesini mümkün kılmak, üretim zincirinin otomatik ve esnek uyumunu gerçekleştirmek, parçaları ve ürünleri izleyerek, parçalar, ürünler ve makineler arasındaki iletişimi basit bir şekilde etkinleştirmek, insan-makine etkileşimi (HMI) paradigmasını uygulamak, akıllı fabrikalarda nesnelerin interneti özellikli üretim optimizasyonunu sağlayarak, değer bakımından yeni tür hizmetler ve iş modelleri ortaya çıkarmak şeklinde sıralayabiliriz (Yıldız, 2018: 547).

Görüldüğü üzere literatürde yer alan çalışmaların neredeyse tamamı, dijitalleşme sürecinin gelişimi ve etkileri üzerinedir. Ancak literatürde; dijitalleşmenin muhasebe uygulamalarına etkilerini serbest muhasebeci ve mali müşavirler üzerinde araştıran bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu yönü ile çalışmamız alanında özgün olma özelliğine sahiptir.

3.2. Araştırmanın Amacı

Dünyada ve ülkemizde dijital teknoloji gelişimi ve muhasebe uygulamalarına etkileri ile ilgili literatür incelendiğinde; dijitalleşmenin gelişim süreci ve muhasebe mesleğine etkileri konusunu araştıran makaleler olduğu görülmüştür. Ancak dijitalleşmenin muhasebe uygulamalarına etkilerini serbest muhasebeci mali müşavirler üzerinde araştıran bir çalışmaya rastlanmamış olması bu çalışmanın yapılmasının nedenini oluşturmuştur. Bu çalışma; dijitalleşmenin SMMM uygulamalarına etkilerini, meslek mensupları üzerinde yapılan araştırmayla ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır.

- a) Meslek mensuplarının, kullanabildiği dijital ürünler nelerdir ve meslek mensupları en çok hangi dijital ürünleri kullanmaktadır?
- b) Meslek mensuplarının, dijitalleşmenin muhasebe mesleğine fayda ve zararları hakkındaki düşünceleri nelerdir?
- c) Dijitalleşme ile ilgili unsurlara meslek mensuplarının yaklaşımları nelerdir?

Bu doğrultuda meslek mensuplarının düşünce ve önerilerini tespit etmeye yönelik olarak bir anket hazırlanmıştır. Bu anket; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olup fiili olarak mesleğini icra eden, 226 meslek mensubuna ulaştırılmış ancak bunlardan 176 kişiden geri dönüş alınmıştır. Çalışmada anket çalışmasıyla elde edilen veriler; derlenmiş ve analiz edilerek yorumlanmıştır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı

Dijitalleşmenin SMMM uygulamalarına etkilerini belirlemeyi amaçlayan bu araştırmada, veri toplama aracı olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, katılımcıların demografik özelliklerinin belirlenmesine yönelik sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde, katılımcıların dijital ürünlerin hangilerini kullandıkları ve üçüncü bölümde ise dijitalleşmenin yaratacağı fayda ve zararlara ilişkin düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Araştırma; İstanbul'da fiilen mesleki faaliyetini sürdürmekte olan 176 meslek mensubu üzerinde yapılmıştır. Görüşü alınan katılımcıların lisans eğitimi yönünden dağılımına bakıldığında 23 ayrı üniversiteden mezun oldukları tespit edilmiştir.

3.4. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bulguları üç başlık altında özetlenebilir. Bunlar; 1- Katılımcıların demografik özellikleri, 2- Serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından kullanılan dijital ürünler ve 3- Serbest muhasebeci mali müşavirlerin dijitalleşmenin fayda ve zararları ile geleceğe yönelik etkileri konusunda görüşleri.

3.4.1. Demografik Bilgiler

Anketin bu bölümünde sorulan sorular ile katılımcıların; mezun olunan üniversite, bölüm, yaş, yabancı dil ve mesleki faaliyette buldukları süre yönünden özellikleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.4.1.1. Lisans Eğitim Bilgileri

Araştırmaya katılan 176 meslek mensubunun; mezun oldukları üniversite ve bölüm yönünden dağılımını gösteren bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 1: Katılımcıların Üniversite Bilgileri

Üniversite Adı	Frekans	Yüzde (%)
Açıköğretim Fakültesi	43	24,40
İstanbul Üniversitesi	27	15,30
Anadolu Üniversitesi	25	14,20
Marmara Üniversitesi	14	8,00
İstanbul Okan Üniversitesi	12	6,80
Celal Bayar Üniversitesi	9	5,10
Sakarya Üniversitesi	7	4,00
Zonguldak Üniversitesi	5	2,80
Selçuk Üniversitesi	5	2,80
Süleyman Demirel Üniversitesi	5	2,80
Trakya Üniversitesi	4	2,30
Akdeniz Üniversitesi	4	2,30
Karadeniz Teknik Üniversitesi	4	2,30
Dokuz Eylül Üniversitesi	3	1,70
Diğerleri	9	5,20
Toplam	176	100,00

Görüldüğü üzere 176 kişiden oluşan örneklemin lisans eğitimi yönünden dağılımına bakıldığında 23 ayrı üniversiteden mezun oldukları tespit edilmiştir. Örneklem içinde yaklaşık %24,4 orana sahip ve çoğunluğu oluşturan 43 meslek adayı Açık Öğretim Fakültesi mezunu olarak en büyük grubu oluşturmaktadır. Açık Öğretim Fakültesini, %15,3 orana sahip 27 meslek adayı ile İstanbul Üniversitesi takip etmektedir.

Tablo 2: Katılımcıların Bölüm Bilgileri

Sıra No	Bölüm	Frekans	Yüzde (%)
1	İşletme	67	38,10
2	İktisat	43	24,40
3	Muhasebe	38	21,60
4	Maliye	13	7,40
5	Kamu Yönetimi	5	2,80
6	Çalışma Ekonomisi	3	1,70
7	Bankacılık	3	1,70
8	Ekonometri	1	0,60
9	Ekonomi Finans	1	0,60
10	(Boş)	2	1,10
	Toplam	176	100,00

Katılımcıların, bölüm bilgileri yönünden dağılımına bakıldığında örneklem içinde yaklaşık %38,1 orana sahip ve çoğunluğu oluşturan 67 meslek adayı işletme bölümü olarak en büyük grubu oluşturmaktadır. İşletme bölümünü %24,4 orana sahip 43 meslek adayı ile İktisat bölümü ve %21,6 orana sahip 38 kişi ile muhasebe bölümü mezunları takip etmektedir.

3.4.1.2. Yaşa Göre Dağılım

Araştırmaya katılan 176 meslek mensubunun yaş yönünden dağılımını gösteren bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3: Yaşa Göre Dağılım

Yaş Aralığı	Frekans	Yüzde (%)
25 Yaş ve altı	3	2,10
26-30 Yaş arası	56	31,80
31-35 Yaş arası	51	29,00
36 Yaş ve üzeri	64	36,40
(Boş)	2	0,70
Toplam	176	100,00

Katılımcıların, yaş yönünden dağılımına bakıldığında örneklem içinde yaklaşık %36,4 orana sahip ve çoğunluğu oluşturan 64 meslek adayı 36 yaş ve üzeri olarak en büyük grubu oluşturmaktadır. Bu yaş grubunu, 26-30 yaş aralığında olan %31,8 orana sahip 56 meslek adayı ve %29 orana sahip 51 kişi ile 31-35 yaş aralığında olanlar takip etmektedir.

3.4.2. Meslekte Geçen Süre ve Dil bilgisine Göre Dağılım

Araştırmaya katılan 176 meslek mensubunun meslekte geçen süre ve yabancı dil bilgisine göre dağılımını gösteren bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4: Meslekte Geçen Sürelerine Göre Dağılım

Meslekte Geçen Süre	Frekans	Yüzde (%)
3 Yıdan Az	7	4,00
3 ile 5 Yıl Arası	48	27,25
5 ile 10 Yıl Arası	70	39,75
10 Yıdan Fazla	51	29,00
Toplam	176	100,00

Katılımcıların, meslekte geçen süre yönünden dağılımına bakıldığında örneklem içinde yaklaşık %39,8 orana sahip ve çoğunluğu oluşturan 70 meslek adayı 5-10 yıl arası ile en büyük grubu oluşturmaktadır. Bu süreyi, 10 yıldan fazla süre ile %29 orana sahip 51 meslek adayı ve 3-5 yıl arası %27,3 orana sahip 48 meslek mensubu takip etmektedir.

Tablo 5: Yabancı Dil Bilgisine Göre Dağılımı

Yabancı Dil Bilgisi	Frekans	Yüzde (%)
Var	75	42,60
Yok	101	57,40
Toplam	176	100,00

Katılımcıların, yabancı dil bilgisine yönünden dağılımına bakıldığında örneklem içinde yaklaşık %42,6 orana sahip, 75 meslek adayının yabancı dil bildiği, %57,4 orana sahip, 101 meslek adayının yabancı dil bilmediği tespit edilmiştir. Buna göre örneklemde yer alan meslek mensuplarının çoğunluğu yabancı dil bilmemektedir.

3.4.3. Dijitalleşmenin SMMM Uygulamalarına Etkisinin Tespitine Yönelik Dağılım

3.4.3.1. Katılımcıların Kullandığı Dijital Ürünler

Araştırmaya katılan 176 meslek mensubunun; kullandığı dijital ürünler yönünden dağılımını gösteren bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 6: Kullanılan Dijital Ürünler Dağılımı

Kullanılan Dijital Ürünler	Frekans	Yüzde%
Mobil Araçlar	176	100,00
Yazılım	150	85,20
Email	176	100,00
Videolu Haberleşme	75	42,60
Sosyal Medya	161	91,50
Arama Motorları	144	81,80
Blog	38	21,60
Viki'ler	20	11,40
Bulut Sistemleri	88	50,00

Katılımcıların, dijital ürünleri kullanma yoğunluğuna bakıldığında %100 ile mobil araçlar ile e-mail ilk sırayı almaktadır. Devamında örneklem içinde yaklaşık %91,5 orana sahip, 161 meslek adayının sosyal medya ve devamında, %85,2 orana sahip, 150 meslek adayının yazılım ürünlerini kullandığı tespit edilmiştir.

3.4.3.1.1. Meslek Mensuplarının Yaş Durumunun Dijital Ürünleri Kullanmaları Üzerine Etkileri

Tablo 7: Meslek Mensuplarının Yaş Durumunun Dijital Ürünleri Kullanmaları Üzerine Etkilerinin Dağılımı

			Ortamlar (Videolu haberleşme:Skype, vb.)		Toplam
			Kullanmıyor	Kullanıyor	
Meslekte Geçen Süre	25 Yaş ve altı	Kişi Sayısı	5	1	6
		%	83,30	16,70	100,00
	26-30 Yaş arası	Kişi Sayısı	46	11	57
		%	80,70	19,30	100,00
	31-35 Yaş arası	Kişi Sayısı	28	19	47
		%	59,60	40,40	100,00
	36 Yaş ve üzeri	Kişi Sayısı	21	44	65
		%	32,30	67,70	100,00
Toplam		Kişi Sayısı	100	75	175
		%	57,10	42,90	100,00

Tablo 7'ye göre meslek mensuplarının yaşlarına göre dijital ürünlerden videolu haberleşme ürününü kullanmaları incelendiğinde; 25 Yaş ve altı grubunda bulunanların %17'si kullanırken, 26-30 Yaş arası

grubunda bulunanların %19'u, 31-35 Yaş arası grubunda bulunanların %40'ı, ve 36 Yaş ve üzeri grubunda bulunanların % 68'i kullanmaktadır.

Tablo 8: Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	31,083a	3	,000
Likelihood Ratio	32,479	3	,000
Linear-by-Linear Association	29,780	1	,000
N of Valid Cases	175		

a. 2 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,57.

Tablo 8'e göre meslek mensuplarının yaşlarına göre videolu haberleşme kanallarını kullanma düzeyleri incelendiğinde, Pearson Chi-Square değerinin 0,000 olması ve 0,05'ten küçük olması yaş gruplarına göre dijital ürünü kullanma eğilimleri arasında anlamlı bir farklılık olduğunu söyleyebiliriz. Meslek mensuplarında yaşın yükselmesi doğal olarak mesleki tecrübelerinin artacağı anlamına gelmektedir. Bunun sonucunda yaş artışı paralelinde meslek mensuplarının videolu haberleşme kanallarını daha fazla kullanmaları anlamlıdır.

3.4.3.1.2. Meslek Mensuplarının Yabancı Dil Bilmelerinin Dijital ürünleri Kullanmaları Üzerine Etkileri

Tablo 9: Crosstab

			Ortamlar (Videolu haberleşme: Skype, vb.)		Toplam
			Kullanmıyor	Kullanıyor	
Yabancı Dil Bilen	Bilenler	Kişi Sayısı	26	49	75
		%	34,70	65,30	100,00
	Bilmeyenler	Kişi Sayısı	75	26	101
		%	74,30	25,70	100,00
Toplam		Kişi Sayısı	101	75	176
		%	57,40	42,60	100,00

Tablo 9'a göre meslek mensupları içinde yabancı dili olanların %65,3'ü dijital ürünlerden videolu haberleşme ürününü kullanırken, yabancı dili olmayan meslek mensuplarının ancak %26'sı kullanmaktadır.

Tablo 10: Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	27,587a	1	,000		
Continuity Correctionb	25,992	1	,000		
Likelihood Ratio	28,119	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	27,430	1	,000		
N of Valid Cases	176				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 31,96.

b. Computed only for a 2x2 table

Tablo 10'a göre meslek mensuplarının yabancı dil bilmelerine göre videolu haberleşme kanallarını kullanma düzeyleri incelendiğinde, Pearson Chi-Square değerinin 0,000 olması ve 0,05'ten küçük olması yabancı dil bilmelerine göre dijital ürünü kullanma eğilimleri arasında anlamlı bir farklılık olduğunu söyleyebiliriz. Meslek mensuplarının yabancı dil bilmeleri daha gelişmiş ülkelerde muhasebe uygulamalarını takip etme olanağı sağlamaktadır. Bunun sonucunda yabancı dili olan meslek mensuplarının videolu haberleşme kanallarını daha fazla kullanmaları anlamlıdır.

3.4.3.2. En Çok Kullanılan Mesleki Dijital Ürünler

Araştırmaya katılan 176 meslek mensubunun; kullandığı mesleki dijital ürünler yönünden dağılımını gösteren bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 11: Kullanılan Mesleki Dijital Ürünler Dağılımı

En Çok Kullanılan Mesleki Dijital Ürünler	Frekans	Yüzde%
İnternet Vergi Dairesi	176	100,00
Defter Beyan Sistemi	173	98,30
E Beyanname	176	100,00
E Fatura	93	52,80
E Defter	145	82,40
E Tebligat	152	86,30
İnteraktif Vergi Dairesi	158	89,70
E Tahsilat	94	53,40
Banka Verilerinin Dijital Çekilmesi	140	79,50
Bilanço ve Gelir Tablosunun Dijital Ortamda Oluşturulması	146	82,90

Katılımcıların, mesleki dijital ürünleri kullanma yönünden dağılımlarına bakıldığında %100 ile internet vergi dairesi ve E Beyanname kullananlar en büyük grubu oluşturmaktadır. Yaklaşık %98,3 orana sahip, 173 meslek adayı ile Defter beyan Sistemini kullananlar ikinci grubu ve %52,8 orana sahip, 93 meslek adayı ile, E Fatura ürünlerini kullananlar üçüncü grubu oluşturmaktadırlar.

3.4.3.2.1. Meslek Mensuplarının Yaş Durumunun Mesleki Dijital Ürünleri Kullanmaları Üzerine Etkileri

Tablo 12: Crosstab

		E Tebligat			Toplam	
		Hiç Kullanmıyor	Orta Sıklıkla Kullanıyor	Sık Kullanıyor		
Meslekte Geçen Süre	25 Yaş ve altı	Kişi Sayısı	2	3	0	5
		%	40,00	60,00	0,00	100,00
	26-30 Yaş arası	Kişi Sayısı	25	25	5	55
		%	45,50	45,50	9,10	100,00
	31-35 Yaş arası	Kişi Sayısı	15	18	7	40
		%	37,50	45,00	17,50	100,00
	36 Yaş ve üzeri	Kişi Sayısı	13	5	34	52
		%	25,00	9,60	65,40	100,00
Toplam	Kişi Sayısı	55	51	46	152	
	%	36,10	33,60	30,30	100,00	

Tablo 12'ye göre meslek mensuplarının yaşlarına göre mesleki dijital ürünlerden E- Tebligat ürününü kullanmaları incelendiğinde; 25 Yaş ve altı grubunda bulunanların %60'sı kullanırken, 26-30 Yaş arası grubunda bulunanların %54,6'sı, 31-35 Yaş arası grubunda bulunanların %62,5'i, ve 36 Yaş ve üzeri grubunda bulunanların %75'i kullanmaktadır.

Tablo 13: Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	49,958a	6	,000
- Likelihood Ratio	52,691	6	,000
Linear-by-Linear Association	23,356	1	,000
N of Valid Cases	152		

3 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,51.

Tablo 13'e göre meslek mensuplarının yaşlarına göre mesleki dijital ürünlerden E Tebligat ürünü kullanma düzeyleri incelendiğinde, Pearson Chi-Square değerinin 0,000 olması ve 0,05'ten küçük olması yaş gruplarına göre mesleki dijital ürünlerden E Tebligatı kullanma eğilimleri arasında anlamlı bir farklılık olduğunu söyleyebiliriz. Meslek mensuplarında yaşın yükselmesi doğal olarak mesleki tecrübelerinin artacağı anlamına gelmektedir. Bunun sonucunda yaş artışı paralelinde meslek mensuplarının E Tebligat ürünü daha fazla kullanmaları anlamlıdır.

3.4.2.2. Meslek Mensuplarının Yabancı Dil Bilmelerinin Mesleki Dijital Ürünleri Kullanmaları Üzerine Etkileri

Tablo 14: Crosstab

			İnteraktif Vergi Dairesi			Toplam
			Hiç Kullanmıyor	Orta Sıklıkla Kullanıyor	Sık Kullanıyor	
Yabancı Dil	Bilenler	Kişi Sayısı	24	9	32	65
		%	36,9	13,8	49,2	100
	Bilmeyenler	Kişi Sayısı	49	24	20	93
		%	52,7	25,8	21,5	100
Toplam		Kişi Sayısı		33	52	158
		%		20,9	32,9	100

Tablo 14'e göre meslek mensuplarının yabancı dil bilgilerine göre mesleki dijital ürünlerden İnteraktif Vergi Dairesini kullanmaları incelendiğinde; dil bilenlerin %63'ü kullanmakta olup, yabancı dili olmayan meslek mensuplarının ancak %47,3'ü kullanmaktadır.

Tablo 15: Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	13,615a	2	,001
Likelihood Ratio	13,618	2	,001
Linear-by-Linear Association	9,297	1	,002
N of Valid Cases	158		

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 13,58.

Tablo 15'e göre meslek mensuplarının yabancı dil bilmelerine göre interaktif vergi dairesini kullanma düzeyleri incelendiğinde, Pearson Chi-Square değerinin 0,000 olması ve 0,05'ten küçük olması yabancı dil bilmelerine göre mesleki dijital ürünlerden interaktif vergi dairesini kullanma eğilimleri arasında anlamlı bir farklılık olduğunu söyleyebiliriz. Meslek mensuplarının yabancı dil bilmeleri daha gelişmiş

ülkelerde muhasebe uygulamalarını takip etme olanağı sağlamaktadır. Bunun sonucunda yabancı dili olan meslek mensuplarının interaktif vergi dairesini daha fazla kullanmaları anlamlıdır.

3.4.3.3. Dijitalleşmenin Mesleğe Olan Fayda ve Zararları

Araştırmaya katılan 176 meslek mensubunun; ‘dijitalleşmenin mesleklerine getireceği fayda ve zarar hakkındaki’ düşünceleri yönünden dağılımlarını gösteren bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Tablo16: Dijitalleşmenin Mesleğe Olan Faydaları

Meslek Mensuplarının Dijitalleşmeden Gördüğü Faydalar	Frekans	Yüzde%
Zaman Tasarrufu Sağlamak	166	94,3
Hatalı İşlem Sayısını Azaltmak	159	90,3
Verimliliği Artırmak	137	77,8
Müşteri Memnuniyeti Sağlamak	98	55,7
İletişimi Artırmak	73	41,5

Katılımcılardan, dijitalleşmenin mesleki açıdan; ‘zaman tasarrufu sağlayacağına’ inananlar %94,3 orana sahip 166 meslek mensubu ile en büyük grubu oluşturmaktadır. Katılımcılar içinde, ‘hatalı işlem sayısını azaltacağına inananlar’ %90,3 orana sahip 159 meslek mensubu ile ikinci grubu oluşturmaktadır. Katılımcılar içinde, ‘iletişimi arttıracığına inananlar’ %41,5 orana sahip 73 meslek mensubu ile en küçük grubu oluşturmaktadır.

Tablo17: Dijitalleşmenin Mesleğe Olan Zararları

Meslek Mensuplarının Dijitalleşmeden Gördüğü Zararlar	Frekans	Yüzde%
Yetişmiş Eleman Bulma Zorluğu	135	76,7
İş gücünü Azaltma İhtimali	127	72,2
Fiziksel Sosyalleşmeyi Azaltması	98	55,7
Teyit Edilmemiş Bilgiye Maruz Kalmak	98	55,7

Katılımcılardan, dijitalleşmenin mesleki açıdan; ‘yetişmiş eleman bulma sorununa neden olacağına’ inananlar %76,7 orana sahip 135 meslek mensubu ile en büyük grubu oluşturmaktadır. Katılımcılar içinde, ‘iş gücü kullanımını azaltacağına inananlar’ %72,2 orana sahip 127 meslek mensubu ile ikinci grubu oluşturmaktadır. Katılımcılar içinde, ‘teyit edilmemiş bilgiye maruz kalacağına inananlar’ %55,7 orana sahip 98 meslek mensubu ile en küçük grubu oluşturmaktadır.

3.4.3.4. Meslek Mensuplarının; Dijitalleşme ile İlgili Unsur ve Gelişmelere Yaklaşımı

Araştırmaya katılan 176 meslek mensubunun dijitalleşme ile ilgili unsur ve gelişmelere nasıl yaklaştıklarına ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 18: Dijitalleşme ile İlgili Unsurlara Meslek Mensuplarının Yaklaşımının Dağılımı

Dijitalleşme ile ilgili Unsurlara Meslek Mensuplarının Yaklaşımı	Frekans	Yüzde %
Mesleğimle ilgili dijital gelişmeleri takip ediyorum	137	77,8
Dünyadaki dijitalleşme ile ilgili gelişmeleri takip ediyorum	65	36,9
Türkiye'deki dijitalleşme ile ilgili gelişmeleri takip ediyorum	69	39,2
Dijitalleşme Mesleğim Açısından beni kaygılandırıyor	52	29,5
Dijitalleşme Mesleğimin daha kolay uygulanmasını sağlıyor	64	36,4
Mesleğim ile ilgili dijital gelişmelere kolaylıkla uyum sağlıyorum	64	36,4
Dijitalleşme ile ilgili eğitimlere ihtiyaç duymaktayım	58	33,0
Mesleğim ile ilgili dijital gelişmelere ilişkin eğitim dokümanlarına kolaylıkla ulaşabilmekteyim	55	31,3
Dijitalleşmenin gelişmesi mesleğimi daha fazla yapamayacağım duygusuna neden olmaktadır	44	25,0
Diğer	9	5,1

Örneklem içerisindeki %77,8 orana sahip 137 meslek mensubu, meslekle ilgili dijital gelişmeleri takip etmektedir. Türkiye'deki dijitalleşme ile ilgili gelişmeleri takip edenler %39,2 oran ve 69 meslek mensubu ile ikinci grubu oluşturmaktadırlar. Dünyadaki dijitalleşme ile ilgili gelişmeleri takip edenler %36,9 oran ve 65 meslek mensubu ile üçüncü grubu oluşturmaktadırlar. Görüldüğü üzere meslek mensuplarının çoğunluğu dijitalleşme ile ilgili gelişmeleri takip etmekte ve mesleki uygulamalarda kullanmaktadır.

4. SONUÇ

Dijitalleşmenin muhasebe uygulamaları üzerindeki etkilerinin, serbest muhasebeci mali müşavirler üzerinde araştırılması bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Ankete katılanların, demografik özelliklerine göre %36,4 ü 36 yaş ve üzeri, %31,8 i 26-30 yaş arası, %29 u 31-35 yaş arası, %3,1 i 25 yaş ve altı yaş grubundaki meslek mensuplarından oluşmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının, faaliyette buldukları mesleki süre yönünden dağılımlarına bakıldığında; %39,8'i 5-10 yıl arası, %29'u 10 yıldan fazla, %27,3'ü 3-5 yıl arası ve %4'ü 3 yıldan az süre ile mesleklerini icra ettikleri görülmüştür. Dijitalleşmenin muhasebe uygulamalarına etkilerini, serbest muhasebeci mali müşavir meslek mensupları üzerinde sorgulayan bu araştırma çalışmasının sonuçları aşağıda özetlenmiştir;

1. Dijital ürünleri kullanma yoğunluğuna bakıldığında; %100 ile mobil araçlar ile e-mail kullanan meslek mensupları ilk sırayı almaktadır. Devamında örneklem içinde yaklaşık %91,5 orana sahip, 161 meslek adayının sosyal medya ve devamında, %85,2 orana sahip, 150 meslek adayının yazılım ürünlerini kullandığı tespit edilmiştir. Bu tespitler gösteriyor ki, meslek mensupları sosyal hayatları ve işleri ile ilgili dijital ürünlerin birçoğunu kullanmaktadırlar.

2. Mesleki dijital ürünleri kullanma yoğunluğuna bakıldığında; %100 ile internet vergi dairesi ve E Beyanname kullanan meslek mensupları ilk sırayı almaktadır. Devamında örneklem içinde yaklaşık %98,3 orana sahip, 173 meslek adayının Defter beyan Sistemini ve devamında, %52,8 orana sahip, 93 meslek adayının E Fatura ürünlerini kullandığı tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili dijital ürünleri kullanma oranının %100'e yakın olduğu görülmektedir. Bu sonuca etken olan durum mesleği yapabilmek için zaten bu dijital ürünlerin kullanılmasının zorunlu olmasıdır. E Fatura'ya geçişin tüm firmalar için zorunlu olmamasından dolayı ankete katılan meslek mensupları içindeki E-Fatura'yı kullananların oranı %47,2'dir.

3. Katılımcıların, dijitalleşmenin mesleğe olan faydalarına ilişkin cevaplarına bakıldığında; Meslek Mensuplarının %94,3'ü dijitalleşmenin zaman tasarrufu sağlayacağına inanmaktadır,

%90,3'ü dijitalleşmenin hatalı işlem sayısını azaltacağına inanmaktadır, %77,8'i dijitalleşmenin çalışmalarda verimliliği arttıracığına inanmaktadır, %55,7'si dijitalleşmenin müşteri memnuniyetini arttıracığına inanmaktadır, %41,5'si dijitalleşmenin çalışmalarda iletişimi arttıracığına inanmaktadır, Görüldüğü üzere meslek mensupları ağırlıklı olarak dijitalleşmenin muhasebe mesleğine fayda sağlayacağı yönünde düşünmektedir.

4. Katılımcıların, dijitalleşmenin mesleğe olan zararlarına ilişkin cevaplarına bakıldığında; Meslek Mensuplarının %76,7'si dijitalleşmenin yetmiş eleman bulma yönünden soruna neden olacağına inanmaktadır, %72,2'si dijitalleşmenin iş gücü kullanımını azaltacağına inanmaktadır, Görüldüğü üzere meslek mensuplarının önemli bir bölümü dijitalleşmenin muhasebe mesleğine getireceği faydalarla birlikte özellikle, yetmiş insan gücü bulma ve iş gücü kullanımını azaltacağı yönleriyle de zararlarının olacağını düşünmektedirler. Bu kaygılar, teknolojinin gelişmesi ile her meslekte kendini gösterdiği gibi muhasebe mesleğinde de kendini göstermektedir. Ancak dijitalleşme ile uyum içinde kendini de geliştiren meslek mensupları bu dijital sürece entegre olarak varlıklarını her daim sürdürebileceklerdir.

5. Araştırmayla örneklem içinde yer alan meslek mensuplarının; %77,8'inin meslekle ilgili dijital gelişmeleri takip ettikleri, %39,2'sinin ülkemizdeki dijitalleşme ile ilgili gelişmeleri takip ettikleri ve %36,9'nun dünyadaki dijitalleşme ile ilgili gelişmeleri takip ettikleri görülmüştür. Görüleceği üzere meslek mensuplarının ağırlıklı bir bölümü dijitalleşme ile ilgili gelişmeleri takip etmektedir.

-Sonuç olarak; meslek mensuplarının dijital teknoloji ile ilgili gelişmeleri mesleki uygulamalar boyutuyla yakinen takip ettikleri ve mesleki uygulamalarda önemli ölçüde kullandıkları görülmüştür.

KAYNAKÇA

- Aslan Ü., Yıldızhan Y.(2018). Büyük Veri Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına ve Muhasebe Mesleğine Etkisi, Muhasebe ve Denetime Bakış, Aralık,55 s.114.
- “Bilişimin yeni ufku: Büyük Veriler (Big Data)”, [kisi.deu.edu.tr/ userweb/yilmaz.goksen/BigData.ppt](http://kisi.deu.edu.tr/userweb/yilmaz.goksen/BigData.ppt)
- Bill Gates, Dijital Sinir Sistemiyle Düşünce Hızında Çalışmak, (Çeviren: Ali Cevat Akkoyunlu) Doğan Yayıncılık, İstanbul, 1999, s.14
- Bygren, K. (2018). The Digitalization Impact on Accounting Firms Business Models, Master of Science Thesis, KTH Industrial Engineering and Management Stockholm, Sweden.
- Can, V. A. ve Kıymaz, M. (2016). Bilişim Teknolojilerinin Perakende Mağazacılık Sektörüne Yansımaları: Muhasebe Departmanlarında Endüstri 4.0 Etkisi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, CİEP Özel Sayısı, 107-117.
- Deshmund. (2006). Digital Accounting: The Effects of the Internet and ERP on Accounting, Irwin Pres, London.
- EBSO (2015): “Sanayi 4.0”, http://www.ebso.org.tr/ebsomedia/documents/sanayi-40_81017283.pdf
- Erturan ve Ergin, 2018. Dijital Denetim ve Dijital İkiz Yönetim, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Aralık 2018; 20(4); 810-830
- Henkoğlu, T. Ö. Külcü(2019): “Bilgi Erişim Platformu Olarak Bulut Bilişim: Riskler ve Hukuksal Koşullar Üzerine Bir İnceleme,” [http://www.bby.hacettepe.edu.tr/ yayinlar/dosyalar/94-828-1-PB.pdf](http://www.bby.hacettepe.edu.tr/yayinlar/dosyalar/94-828-1-PB.pdf)
- Henriette, E., Feki, M. ve Boughzala, I. (2015). The Shape of Digital Transformation: A Systematic Literature Review. MCIS 2015 Proceedings, 431-443.
- International Reporting Councils (IIRD), International “IR” Framework, Paragraf 1.1. Mm Cg HEE, Maggie , (2017), ACCA,http://www.accaglobal.com/gb/en/professional_insights/intro-pi.html, (Erişim Tarihi: 10.10.2019).
- Kesayak, B. (2017), Endüstri Tarihine Kısa Bir Yolculuk, Retieved from <http://www.endustri40.com/endustri-tarihine-kisa-bir-yolculuk/>
- Kutup, N.(2012): “Nesnelerin İnterneti: 4H, Her Yerden, Herkesle, Her Zaman, Her Nesne İle Bağlantı” <http://docplayer.biz.tr/46253-Nesnelerin-interneti-4h-her-yerden-herkesle-her-zaman-her-nesne-ile-baglanti.html>
- Öz,C. , Y. Topaloğlu (2013) : “Gelecek Nesil Gömülü Sistem Uygulamaları için Kullanıcı Etkileşimi Yaklaşımı Önerisi” http://ceur-ws.org/Vol-1721/UYMS16_paper_33.pdf
- Özdaş,M.R. (2014): “Bulut Bilişimin Kamuda Kullanımı, Dünya Örnekleri ve Türkiye İçin Öneriler” Uzmanlık Tezi, T.C. Kalkınma Bakanlığı Yayınları.
- Öztürk, Y., Gündoğdu, S. (2013). Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı 2010, TURMOB Yayınları: 462, Ankara.
- Pan İ.E., Seow P.S., (2016). Preparing Accounting Graduates for Digital Revolution: A Critical Review of Information Technology Competencies and Skills Development, Journal of Education For Business, 91(3), s.166–175.
- Rüßmann, M., Lorenz, M., Gerbert, P., Waldner, M., Justus, J., Engel, P., & Harnisch, M. (2015). Industry 4.0: The future of productivity and growth in manufacturing industries. Boston Consulting Group, 9(1), 54-89.

Şeker, S. E. (2016). Dijitalleşme (Digitalization), YBS Ansiklopedi, (1)1.

Ulusoy, (2017) Sanayide Dijitalleşme Stratejileri Çalıştayı, 5.

Uzay, Ş. (2004). 21.Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik değerlendirmeler, Mali Çözüm Dergisi, 67, s.229-248.

Yetimler,E. (2019) : “Internet of Things (Nesnelerin İnterneti) Nedir? Cihazların Etkileşim Trendleri” <http://www.karel.com.tr/blog/internet-things-nesnelerin-interneti-nedir- cihazlarin-etkilesim-trendleri>

Yıldız, A. (2018). Endüstri 4.0 ve Akıllı Fabrikalar. Sakarya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi, 22(2), 546-556.

Yiğitbaşı, Z. H. (2012): “Nesnelerin İnterneti ve Makineden Makineye Kavramları İçin Kilit Öncül- IPv6”, <http://www.ipv6.net.tr/docs/ipv6konf/pdf/15.pdf>

TEKNOLOJİ KULLANIM DÜZEYİNİN İŞ TATMİNİ ÜZERİNE ETKİSİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Makale Bilgisi

Makale Geliş Tarihi : 30.06.2021

Makale Kabul Tarihi : 28.03.2022

Makale Türü : Araştırma Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.959809

Muhammet Ali EMER*

Bibliyografik Bilgiler

Emer A, M, (2022), “Teknoloji kullanım düzeyinin iş tatmini üzerine etkisi: muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 66, Sayfa : 219-238)
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.959809>

ÖZ

Muhasebe meslek mensupları her geçen gün daha fazla paket bilgisayar programları kullanarak işlerini hızlı ve hatasız yapma eğilimi, hatta zorunluluğu içerisinde kalmaktadırlar. Bu nedenle, çalışmanın problem cümlesini “Muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeylerinin iş tatminleri üzerine etkisi var mıdır?” oluşturmaktadır. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeylerinin iş tatminleri üzerindeki etkisini belirlemek amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda nicel araştırma yönteminin kullanıldığı çalışmada, Kahramanmaraş il merkezinde aktif faaliyet gösteren 263 muhasebe meslek mensubundan anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Veriler istatistiksel olarak analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeylerinin iş tatmini üzerinde olumlu etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Teknoloji Kullanım Düzeyi, Muhasebe, İş Tatmini, Muhasebenin Dijital Dönüşümü

Jel Sınıflandırma Kodu: M40, M41, M15, M12

* Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi.
E-mail: mustesar46@hotmail.com. ORCID: 0000-0002-7508-2691

THE EFFECT OF TECHNOLOGY USE LEVEL ON JOB SATISFACTION: A RESEARCH ON ACCOUNTING PROFESSIONALS**ABSTRACT**

Professional accountants tend to do their jobs quickly and without errors by using more and more packaged computer programs, and they are even obliged to do it. For this reason, the problem sentence of the study is “Does the level of technology use of accounting professionals have an effect on their job satisfaction?” forms. In this study, it is aimed to determine the effect of technology use levels of professional accountants on their job satisfaction. For this purpose, in the study, in which the quantitative research method was used, data were collected from 263 professional accountants active in Kahramanmaraş city center by questionnaire method. The data were analyzed statistically. According to the results of the analysis, it has been determined that the technology use levels of professional accountants have a positive effect on job satisfaction.

Keywords: Technology Usage Level, Accounting, Job Satisfaction, Digital Transformation of Accounting

Jel Classification Codes: M40, M41, M15, M12

1. GİRİŞ

Geçmiş çok eskilere dayanan muhasebe, 1989 yılı öncesinde eğitim durumu fark etmeksizin isteyen herkesin yapabileceği bir meslek iken, 13/06/1989 tarihinde yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile en az lise mezunlarının tercih edebileceği bir kariyer mesleği haline dönüşmüş, 2009 yılında yapılan değişiklikle lisans mezunlarının tercih edebileceği bir meslek halini almıştır. Bu yüzden mesleğin ilk icracıları usta-çırak ilişkisi ile bu mesleğe başlarken, günümüzde mesleğe başlayanlar mesleğin öngördüğü eğitim şartlarını tamamladıktan sonra bu mesleği yapabilmektedirler. 3568 sayılı yasa hükümlerine göre meslekteki unvanlar, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olarak geçmekte olup hem yasa çerçevesinde hem de uygulamada bu mesleği icra edenler meslek mensubu olarak ifade edilmektedir.

Muhasebe, modern işletmecilik anlayışı ile gelişme ve değişmelere uygun olarak bilgi üretirken, muhasebe teorisi ve uygulaması konuları yanında maliye, ekonomi, hukuk, teknoloji gibi alanlarda yeterli düzeyde bilgiye sahip olan uzman kişilere de gereksinim duymaktadır. Muhasebe, belirtilen yönleriyle karmaşık bilgi yapısına gereksinim duyan bir meslek niteliğine sahiptir (Marşap, 1996, s. 119). Muhasebe, kapsamı itibarıyla en küçük işletmeden en büyük holdinge kadar birçok işletmeyi ilgilendirmekte, muhasebe meslek mensupları bu işletmeler ile kamu kurum ve kuruluşları arasında vergi, sosyal güvenlik gibi konularda aracı pozisyonunda bulunmaktadır. Kamu gelirlerinin büyük bir kısmı vergi gelirlerinden olduğundan bu vergilerin toplanması konusunda muhasebe meslek mensupları önemli görevler üstlenmektedir. İyi bir vergilendirme sisteminin yolu muhasebe sürecinin sağlıklı sonuçlar verbilmesinden geçmektedir. Hacıhasanoğlu ve Karaca (2014, s. 156)’ya göre güvenilir ve doğru finansal

bilgi ihtiyacını muhasebe işlemlerini yapan meslek mensupları gidermektedir. Kaliteli finansal bilgilerin oluşturulması, bu işi gerçekleştirenlerin yeterli olup olmadığına, bilgisine ve yetkinliğine bağlı olmakla birlikte tek başına yeterli değildir. Üretilen muhasebe bilgilerinin kalitesini işi yapanın motivasyonu, iş tatmini ve çalışma ortamının rahatlığı da etkilemektedir.

İşletme çevresindeki değişimler, işletmelerin hızlı, güvenilir bilgileri üretmelerini ve bu bilgiler ışığında doğru kararlar almalarını zorunlu kılmakta bu zorunluluk muhasebe mesleğinden ve bu mesleği icra edenlerden beklentileri artırmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının sadece bilgi üreten değil, bilgiyi analiz edip yorumlayan, karar alma sürecini destekleyen kişiler olması beklenmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için yeterli bilgi sahibi olmaları, mesleğin gerektirdiği becerilere sahip olmaları ve teknolojiyi iyi derecede kullanabilmeleri gerekmektedir (Demir, 2012, s. 118).

Yaklaşık otuz yıl öncesine kadar muhasebe alanında kullanılan en önemli teknolojik nesne hesap makinesi iken günümüzde meslek mensupları işlerinin tamamına yakınına teknoloji kullanarak yapmaktadırlar. Teknoloji kullanımı muhasebe mesleği için ihtiyaçtan öte zorunluluk haline gelmiştir. Teknolojik değişimlere ve mesleğin gerektirdiği teknolojik becerilere uyum sağlayamayan, beklentileri karşılayamayan meslek mensupları, meslekteki deneyimlerinin ve ustalıklarının zamanla önemini kaybedebileceği düşüncesiyle mesleğinde tatmin sorunları yaşayabilecektir.

Bu araştırmanın sorunsalı muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeylerinin (yatkinliklarının) iş tatminleri üzerinde etkisi olup olmadığını araştırmaktır. Örnekleme ve konusu birlikte değerlendirildiğinde Türkiye’de ilk yapılan araştırmalardan biridir. Serbest muhasebeci mali müşavir odalarının teknolojiye uyum ve teknolojiyi kullanabilme becerisi konularında üyelerine eğitim programları düzenlemesi için öneriler geliştirmesi sebebiyle araştırmanın önemli olduğuna inanılmaktadır. Geliştirilen önerilerin muhasebe meslek mensuplarının işlerinden duydukları tatminin artırılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Teknoloji Kullanım Düzeyi

İşletmeler yoğun bilgi trafiğinde, üretim, haberleşme, ofis otomasyonları ve muhasebe işlemleri için bilişim teknolojilerinden faydalanmak zorundadırlar. Günümüzde en başarılı olan işletmeler, teknolojik entegrasyonu sağlayan, teknolojik gelişmeleri takip eden işletmeler olmaktadır (Acar, 2006, s. 52). Teknolojik sistemlerin işletmelerde etkin kullanımı neticesinde verimliliğin artırılması sağlanabilmekte, maliyetler düşürülebilmekte, işletmeler yeni ürün ve hizmetler sunarak rekabet üstünlüğü elde edebilmektedir (Tekin, Zerenler ve Bilge, 2005, s. 117).

İşletmeler amaçlarına ulaşabilmek için teknolojik altyapılara büyük yatırımlar yapmaktadırlar. Bu yatırımlar ağ altyapısı, bilgisayar donanımları ve bilgisayar yazılımlarını kapsamaktadır. Bilişim teknolojilerine yapılan yatırımlardan sonra insan faktörünün önemi ortaya çıkmaktadır. İşletmeler teknolojik sistemlere ne kadar yatırım yaparlarsa yapsınlar bu sistemleri kullanacak olan işgörenler istenilen bilgi düzeyinde değilse bu yatırımlar atılacaktır. İnsanların iş hayatında verimli bir şekilde teknolojik becerileri kullanabilmeleri günümüzdeki rekabet koşullarında önemlidir (Eryılmaz, 2018, s. 40). Tek-

nolojik etkilerle devamlı olarak gelişen ve insan hayatının her alanına yerleşmiş olan bilgi karşısında teknolojinin kullanımı ayrıcalıktan öte bir zorunluluktur. Toplum hayatında ve iş hayatında insanların, bilgiye nasıl ulaşabileceğini bilen, gerektiğinde bilgileri ihtiyacına uygun olarak kullanabilen ve yeni bilgiler üretebilen nitelikte olmaları beklenilmektedir (Geçer ve Dağ, 2010, s. 20).

Kişilerin teknolojideki gelişme hızıyla birlikte, giderek daha karmaşık hale gelen toplum hayatına uyum sağlayabilmeleri için, çağdaş bilgi, beceri ve tutum konusundaki kazanımların elde edilmesi gereklidir. Bu durum kişilerin, teknolojinin geldiği noktada gerektirdiği yeterlilikleri kazandırabilecek bir eğitime tabi tutulmasıyla mümkündür (Şenel ve Gençoğlu, 2003, s. 52). Bir yazılımın, bir teknolojik nesnenin ediniminde ve kullanımında, web üzerindeki bilgilere ulaşım sağlama ve bu bilgileri yönetebilme konusunda, kişilerin ilgili alandaki teknoloji kullanım düzeyi önem arz etmekte ve bu düzey yetersizse eğitim alması gerekmektedir. Bu çalışmada teknoloji kullanım düzeyi, Zincirkıran ve Tiftik (2014)' in çalışmasından yararlanılarak yenilik boyutunda, teknoloji çılgınlığı boyutunda ve teknolojik bilinç boyutunda ele alınmış, önermelerde yer alan alt maddelerin içeriği dikkate alınarak bu boyutlar adlandırılmıştır.

2.2. İş Tatmini

İş tatmini, işgörenin işin bütününe ve iş yaptığı ortama karşı gösterdiği olumlu tepkilerdir. İşgörenlerin işten edindikleri mutluluk ya da mutsuzluk durumunu ifade etmektedir. Yapılan işin niteliği ile işgörenin işten beklentileri arasındaki koordinasyon ne kadar fazlaysa aynı nispette iş tatmini gerçekleşecektir (Özdemir, 2006, s. 3).

Meslek hayatı insan hayatının önemli bir yönünü oluşturmakta ve insanlar hayatlarının önemli bir kısmını iş yaparak sürdürmektedirler. Yapılan bir iş, işgörenin beklentisi dâhilinde netice verirse işgören, iş tatmini elde etmekte, işgörenin istediği gibi netice vermezse, işgörende iş tatminsizliği ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, işgörenin iş tatmini elde etmesi performansını ve üretkenliğini artırmakta, bunların sonucunda mal ve hizmet üretiminde yüksek verimlilik, işgörenlerin işten ayrılma ortalamalarının düşük olması, vasıfsız işgören yerine vasıflı işgörenlerin işletmeye çekilmesi gibi olumlu katkıları netice vermektedir (Koroğlu, 2012, ss. 275-276).

İşgörenlerin iş tatminini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler, işgörene ilgili (bireysel ve demografik özellikler, inanç ve tutumlar, bitirilen okullar, alınan kurslar), işyeriyle ilgili (fiziki ortam, arkadaş ortamı), işle ilgili (özlük hakları, kariyer imkânları, toplumdaki saygınlık, ödül ve ceza sistemi, deneyim) faktörler olarak sıralanabilir (Sevimli ve İşcan, 2005, ss. 56-58). İş tatminini etkileyen bu faktörler incelendiğinde, iş tatmini içsel ve dışsal olmak üzere iki boyutta değerlendirilmektedir. İşgörenlerin ücret, terfi gibi dışsal kaynaklardan edindikleri tatmin dışsal iş tatmini olarak ifade edilmekte; karar verme, vicdan, meşguliyet gibi içsel kaynaklardan edindikleri tatmin içsel iş tatmini olarak tanımlanmaktadır (Erkuş, Turunç ve Yücel, 2011, s. 246).

2.3. Teknoloji Kullanım Düzeyinin İş Tatmini Üzerindeki Etkileri

Teknoloji kullanımının iş hayatını şekillendirmedeki etkisi öncelikle işletmelerin organizasyon yapıları üzerindeki değişim ile ilgili olup bu durumu incelemek amacıyla uzun yıllar süren bir takım araştırmalar yapılmıştır. Bu araştırmalardan en önemlileri Woodward araştırması, Aston grubu araştırmaları ve Tavistock Enstitüsü çalışmalarıdır. Woodward araştırması, teknolojinin üretim sistemini değiştirdiğini

ve buna bağılı olarak da işletmelerin organizasyon yapılarının değiştiiğini savunmaktadır. Bu araştırmaya göre ücret, emir komuta zinciri gibi örgütsel nitelikler ile teknoloji arasında doğrudan bir ilişki bulunmakta ve teknoloji ile örgütün performansı arasında bir bağlantı olduğu, teknolojinin organizasyon yapısının belirleyicisi olduğu sonuçlarına varılmıştır (Okan ve Demir, 2009, s. 62). Aston grubu araştırmasında, teknolojinin organizasyon yapısıyla olan ilişkisi incelenmiş, teknoloji iş akışının entegrasyonunu sağlayan bir araç olarak görülmüştür. Aston grubu araştırması, Woodward araştırmasını desteklemekle birlikte teknoloji ve yapı ilişkisi kavramını organizasyonun büyüklüğü açısından ele almış, teknolojinin bütünsel olarak küçük organizasyonlardaki yapıyı etkilemekte olduğunu belirtmiş, büyük organizasyonlarda ise birim teknolojinin daha önemli olduğunu ifade etmiştir (Fedotova, 2005, s. 170). Tavistock Enstitüsü araştırmasında ise teknolojinin örgüt yapısı ile arasında uyum sağlamanın gerekli olduğu ifade edilmiştir. Bu araştırmaya göre, işletmelerin organizasyon yapılarının hem sosyal hem de teknik yönlerinin olduğu, organizasyon yapısının sadece teknik yönden ele alınmayıp sosyal yapıların ihtiyaçları gözetilerek örgütün amaçlarına ulaşılabilmesi için hem teknik hem de sosyal yapıların uyumunun sağlanmasının gerektiği sonucuna ulaşılmıştır (Akkoyun, 2015, s. 77).

Teknoloji kullanımıyla birlikte işletmelerin üretim sistemlerinin ve organizasyon yapılarının etkilendiği görülmektedir. Organizasyon yapısının da iş tatmini üzerindeki etkisi ile ilgili olarak Çarıkçı ve Oksay (2004) tarafından sağlık çalışanları üzerinde yapılan araştırmada, yönetim yapısı ve kariyer imkânları nedeniyle çalışanların iş tatminini sağlayan unsurlar arasında kurumdan kuruma farklılıklar bulunduğu sonucuna varılmıştır. Organizasyon yapısı faktörlerinden prosedürlerin standartlaştırılması, bilgi akışının varlığı ve yaratıcılık değişkenlerinin iş tatmini üzerindeki etkilerini ölçmek amacıyla, Altunoğlu ve Karaman (2005) tarafından kamu üniversitelerinde çalışan akademisyenler üzerinde yapılan araştırma sonuçlarına göre yaratıcılık ve bilgi akışı varlığının iş tatmini üzerinde anlamlı ve pozitif etkisi olduğu, prosedürlerin standartlaşmasının ise negatif bir etkiye sahip olduğu sonucuna varılmıştır. Yapılan çalışmalardan da görüleceği üzere teknoloji kullanımının artması ve teknolojik dönüşümler çalışanların iş tatmin düzeylerini olumlu etkilemektedir.

Teknolojinin günlük yaşamda ve işletmelerde kullanımının yaygınlaşması sonucunda, teknolojiyi kullanabilme becerisi açısından vasıf sorunu ortaya çıkmaktadır. Çeşitli eğitimlerle özellikle bilişim teknolojileri alanında teknolojinin kullanılma düzeyi artırılmaya çalışılsa da, teknoloji daha hızlı ve sürekli geliştiği için teknolojiyi kullanacak kişiler, teknolojik gelişmeleri bir adım geriden takip edebilmektedirler. Kelleci (2003, s. 37), teknolojik gelişmelerin vasıflı işgücü üzerinde olumlu etkileri olduğu, vasıfsız işgücü üzerinde olumsuz etkileri olduğu yönünde yapılan araştırmalar bulunduğunu, teknolojik gelişmelerin sadece vasıfsız kişileri değil, vasıflı kişileri de, sahip olduğu beceriler ile beklenen beceriler arasındaki koordinasyon eksikliğinden dolayı negatif yönde etkileyeceğini belirtmektedir. Teknolojik gelişmelerin gerektirdiği özellikleri taşımayan işgörenler, işsiz kalmak ile düşük geliri ve iş güvencesi olmayan geçici işlerde çalışmak arasında tercih yapmak durumuyla karşı karşıya kalmaktadır (Erdut, 1998, s. 11).

Muhasebe alanında teknoloji kullanabilme becerisinin ortaya çıkardığı vasıf sorununun, bu alandaki teknolojik gelişim ve teknoloji ihtiyacı ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Muhasebe alanında teknoloji kullanılmaya başlanması ve uygulamalar geliştirilmesi yaklaşık otuz yıllık bir süreci kapsamaktadır. Muhasebe alanının ana çalışmalarından biri olan defter tutma işlemleri, 1990' lı yılların ortala-

rına kadar muhasebe konusu işlemlerin ticari defterlere mürekkepli kalemlerle yazılması suretiyle yapılmaktaydı. Yine bildirge ve beyannameler mürekkepli kalemle düzenlenip beyan edilmekteydi. Yapılan işlemlerdeki hatalar mevzuata uygun şekilde üzeri çizilip doğrusu yazılarak düzeltilebilmekte ya da imkânlar dâhilinde yeniden düzenlenebilmekteydi. Manuel olarak yapılan muhasebe işlemleri ile düzeltme veya yeniden düzenleme işlemleri uzun zamanlar almaktaydı. Tek düzen hesap planının 01.01.1994 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte muhasebe kayıtlarının standartlaştırılması sağlanmış ve yazılım firmaları, bu doğrultuda paket programlar geliştirmeye başlamıştır. Yaşanan teknolojik dönüşüm hem işlemlerin daha hızlı ve kolay yapılmasını sağlamış hem de hatalar asgari düzeye çekilmiştir. Önceleri uzun mesailer gerektiren muhasebe raporlarının hazırlanması da günümüzdeki yazılım teknolojileri sayesinde kısa sürede ve birkaç tuşa basarak oluşturulabilmektedir. Muhasebe geçmişte emek yoğun bir alan iken teknolojiye bağlı olarak dönüşümü yaşamış, tüm sektörleri ilgilendirdiğinden en çok teknoloji yatırımı yapılan alanların başında yer almıştır. Birçok yazılım firması muhasebe paket program yazılımları, sosyal güvenlik yazılımları, e-defter yazılımları, e-fatura yazılımları gibi çözümlere ilgi duymakta ve bu alanda çalışmaktadır. Yapılan teknoloji yatırımları ve geliştirilen yazılımlar sayesinde muhasebe mesleğinin iş ve evrak yükü önemli ölçüde azalmaktadır.

Muhasebe mesleğini icra edenler sık değişen mevzuatı teknoloji sayesinde daha kolay takip edebilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının hizmet ettiği mükellef sayısının fazla olması, belirli sürede verilmesi gereken beyanname ve bildirgelerin son güne sıkışması nedeniyle muhasebe yazılımları sayesinde işlemler hızlı yapılabilmekte, işlemlerin yürütülebilmesi için gerekli zaman daha planlı olarak yönetilebilmektedir. Teknolojiyle birlikte yaşanan gelişmeler muhasebe alanında teknoloji kullanmanın zorunlu bir ihtiyaç olduğunu, teknoloji kullanmadan iş yapabilmenin mümkün olmadığını göstermektedir. Muhasebe alanıyla ilgili Türkiye'deki kurumsal insan kaynakları sitelerinde yer alan iş ilanları incelendiğinde, muhasebe yazılımları konusunda yüksek vasıflı muhasebe personel ve yöneticilerine ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Bu iş ilanlarında en dikkat çekici husus, aranılan nitelikler arasında firmaların lisans sözleşmesi yaptığı muhasebe yazılımlarına hâkim olan kişilerle çalışmak istediği yönündedir. Erturan ve Ergin (2018, s. 164)' e göre, muhasebe alanında gelişim kaydetmek isteyen meslek mensupları, muhasebe alan eğitimi haricinde, teknolojinin yoğun kullanıldığı çalışma faaliyetleri kapsamında teknolojik olarak daha donanımlı olmalı, sistem tasarlayabilme becerileri olmalı ve önceden olması muhtemel problemleri fark edip çözüm üretebilecek analitik düşünme kapasitesi yüksek kişiler olmalıdır. Uluslararası muhasebeciler federasyonu (IFAC), muhasebecilerin güvenilir finansal bilgiler verme konusunda sorumlu olduğunu belirtmiş ve bu amaçla eğitimle ilgili standartlar yayınlamıştır. Teknoloji ile ilgili olan bir standartta muhasebecilerin bilgi teknolojileri konusunda genel bir bilgiye sahip olması, bilgi teknolojilerinde kontrol işlemlerini yapabilmesi, bilgi sistemlerinin tasarımını yapıp yönetebilmesi gerektiği belirtilmiştir (Fidan, Aslan ve Subaşı, 2015, s. 36).

Teknolojiyi iyi kullanabilen meslek mensupları yazılımlar sayesinde işlemlerini çok hızlı ve kolay yapabilmekte, karşılaşılan sorunlara çözüm üretebilmekte, kendilerini yeterli gördüklerinden dolayı yaptıkları işten tatmin olmaktadır. Teknoloji kullanımı konusunda yeterli olamayan, işlemlerini tam olarak yapamayan, yazılımla ya da bilişim sistemleriyle ilgili herhangi bir sorunla karşılaştığında çözüm üretemeyen meslek mensupları ise kendilerini yetersiz hissettiklerinden yaptıkları işten tatmin olamamaktadırlar. Her geçen gün muhasebe alanındaki elektronik uygulamaların artması, meslek mensuplarının teknoloji yeterliliği konusundaki iş tatmini düzeylerini daha çok etkileyebilecektir.

Muhasebe alanında akıllı sistemlerin yaygınlaşması ile muhasebe mesleğinin tamamen dijitalleşmesi, muhasebe meslek mensuplarının müşavirlik faaliyetlerini ön plana çıkaracaktır. Defterler ve belgeler, kayıtlar ve arşivler ile denetim faaliyetlerinin dijitalleşmesi teknolojik yeterliliklere sahip nicelik olarak az fakat nitelikli olan meslek mensuplarını gerekli kılmaktadır (Dursun, Ektik ve Tutcu, 2019, s. 270). Teknolojideki hızlı değişimler nedeniyle muhasebe mesleğinin yapısı değişime uğrayarak defter tutma faaliyetlerinden veri analizi, danışmanlık gibi konulara yönelecektir. Gelecekteki muhasebeciler, teknolojik gelişmelere uyum sağlayabilen kişiler olacaktır. Muhasebe meslek mensuplarının vakit kaybetmeden bilişim teknolojileri konusunda yeterlilik kazanması ve bu teknolojiyi bir araç olarak kullanabilmesi, veri analizi konusunda kendisini geliştirmesi, stratejik planlamalar konusunda aktif rol alması mesleğinde uzun dönem kalıcı olmasını sağlayacaktır (Akdoğan ve Akdoğan, 2018, s. 12).

Yeni teknolojilerin uygulanması sırasında kişisel etkenlerden kaynaklı, yeni teknolojiye karşı direnme olmaları mümkündür. Kişisel etkenler kişinin bilgi düzeyi, tecrübesi ve ustalığı ile ilgilidir. Teknolojik uygulama kişinin özellikleri ile uyumluysa olumlu, uyumsuzsa olumsuz tepkiler olması kaçınılmazdır (Şeremetlioğlu, 1993, s. 80). Bir yenilik kişilerin sosyal ve kültürel yapısıyla, değer yargılarıyla, ihtiyaçlarıyla ya da geçmişte sunulan bir takım düşüncelerle çatışma yaşayabilir ve bu durum yeniliğin kabul edilmesini engelleyebilir (Yücel ve Usluel, 2016, s. 8). Muhasebe meslek mensuplarından yeniliklere, teknolojik değişim ve gelişmelere uyum sağlayabilenler olabileceği gibi uyum sağlayamayanlar da olabilecektir. Bu durum onların mesleki anlamdaki ustalıklarının önemini etkileyebilecek ve teknolojiye uyum sağlayamayanların işlerini yürütürken iş tatmini düzeyleri bu durumdan olumsuz etkilenebilecektir. Mesleki bilgi düzeyi ne kadar yeterli olsa da uygulama aşamasındaki teknolojik beceri eksiklikleri bu kişilerde mutsuzluk meydana getirebilecek ve teknolojiyi benimsememe, eskiye özlem ya da teknolojiye direnme gibi durumları ortaya çıkarabilecektir. Ayrıca teknoloji kullanımının yasal zorunluluklar içermesi teknoloji kullanımı konusundaki sorunları artırabilecektir. Örneğin elektronik ortamda düzenlenmesi gereken belgelerin kâğıt ortamında düzenlenmesinin Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesi hükümlerine göre cezai yaptırımları bulunmaktadır. Teknoloji kullanma konusundaki beceri eksikliğinden dolayı işletmelerin cezai yaptırımlarla karşılaşması meslek mensuplarını iş tatmini yönünden olumsuz etkileyebilecektir.

Bir işin belirli bir süre baskısı altında sonuçlandırılması zorunluluğu, işin gerektirdiği yeterliliklerin personelin üzerinde olması ya da işten beklentinin yüksek olması ağır iş yükü olarak ifade edilmiştir (Kanbur, 2018, s. 127). Muhasebe meslek mensuplarının yapmış olduğu işlerin zaman kısıtı altında gerçekleşmesi, işin çeşitliliği ve mevzuatın sürekli olarak değişmesi meslek mensuplarının ağır iş yükü altında olduğunu göstermektedir. Kanbur (2018) tarafından ağır iş yükünün iş ve yaşam doyumu üzerindeki etkisi ile ilgili olarak yapılan araştırma sonuçlarına göre, ağır iş yükü çalışanların iş tatmin düzeylerini olumsuz yönde etkilemiş, ağır iş yükü altında çalışanların iş tatmin düzeylerinin düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Teknoloji kullanımı yukarıda da açıklandığı üzere muhasebe meslek mensuplarının iş yoğunluklarını önemli ölçüde azaltmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının iş yoğunluğunun azalması, onların iş tatmini üzerinde olumlu etki gösterebilecek aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının mesleki gelişimleri için kendilerine daha çok vakit ayırmalarını sağlayabilecektir.

Teknoloji kullanımı ile fiziki mekândan bağımsız olarak çalışma imkânı sağlanmış, tele çalışma adı verilen bu yöntemle insanlar yarı evde yarı ofiste çalışma ya da tam zamanlı evde çalışma imkânı elde

etmişlerdir. Bu çalışma tarzının işgörenlerin evden çalışmasıyla, ailesi ile iş yaşamını dengede tutabilmesi, işgörenlerin yaptığı iş üzerinde daha kontrollü davranabilmesi, esnek çalışabilme imkânı vermesi, ulaşma daha az para ayırması gibi faydaları bulunmaktadır (Kelleci 2003, ss. 28-29). Covid-19 döneminde birçok meslek mensubu mükellefleri ile iletişimi aksatmadan, evrakları e-posta ya da resimli mesaj olarak alıp, işlemlerini evden çalışarak yürütmüşlerdir. Kırel (1999), esnek çalışma süreleri, cinsiyet, iş tatmini ve iş bağlılığı arasındaki ilişkiyi incelediği araştırmasında, günümüz şartlarındaki değişimin getirdiği sosyo-kültürel yapı ile birlikte, işle ilgili şartların işgörene yönelik düzenlenmesinin örgütsel bağlılık ve iş tatmini üzerinde olumlu etkiler gösterebileceğini tespit etmiştir. Taşlıyan, Engizek ve Gül (2017), çalışan kadınların iş tatmini, tükenmişlik ve esnek çalışmaları arasındaki ilişkiyi inceledikleri araştırmalarında, çalışan kadınların mesai düzenlemelerinin esnek çalışma saatlerine göre yapılmasının, işlerinden elde edecekleri tatmin düzeyinin olumlu yönde artmasını sağlayabileceğini tespit etmişlerdir.

Teknoloji sayesinde iş görenlerin hem bilgi düzeyleri hem de alanlarındaki uzmanlık düzeylerinde gözle görülür artışlar meydana gelmiştir. Bu durum bilgi uzmanları ve bilgi çalışanlarının daha çok ücretler almasını sağlayacaktır (Höçük, 2007, ss. 79-80). E-defter, e-fatura gibi uygulamalar hem mesleki bilgi hem de teknoloji kullanımı konusunda uzmanlık gerektirdiğinden meslek mensupları bu uygulamalara tabi mükelleflerden daha fazla ücret talep edebilmektedirler. İmamoğlu, Kesin ve Erat (2004), tekstil sektörü çalışanları üzerinde yaptıkları araştırmada, ücret, kariyer beklentileri ve yaratıcılık ile iş tatmini arasındaki ilişkiyi incelemiş ve bu araştırma sonuçlarına göre ücret, kariyer beklentisi ve yaratıcılık değişkenlerinin hepsinin iş tatmini üzerinde olumlu etkileri olduğunu tespit etmişlerdir. Fakat kariyer beklentisinin etkisinin diğer değişkenlere göre fazla olduğu tespit edilmiştir.

Teknolojik altyapı, çalışmalarını bilgisayar ortamında yapanların devamlı olarak denetlenebilmelerine imkân vermektedir. Bilgisayar üzerinde ne kadar iş yapıldığı, ne kadar süre geçirildiği gibi bilgiler kaydedilmekte ve kaydedilen bu bilgiler daha sonra çalışanlar üzerinde ödül veya ceza yöntemi olarak kullanılabilir. Bu durum çalışanların iş tatminini olumsuz etkileyebilecektir (Kalay, 2009, s. 83). Türkiye Serbest Muhasebeci Mali müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kayıtlarına göre muhasebe meslek mensuplarının yüzde 53,9'u bir işverene bağımlı çalışmakta, yüzde 46,1'i bağımsız çalışmaktadır (Türmob, 2021). Genel olarak yarım fazlasının bağımlı olarak çalıştığı muhasebe meslek mensuplarının işverenleri tarafından denetlenmesi doğaldır. Teknoloji kullanılarak yapılan personel kontrolünün iş tatminini olumlu olarak etkilediği yönünde araştırma sonuçları da mevcuttur. Sevim, Köseoğlu ve Acar (2015) tarafından teknoloji tabanlı kontrol sistemleri ile personelin bireysel performans, iş tatmini ve motivasyon üzerine etkisinin araştırıldığı çalışmada, taşımacılık firmalarında çalışan uzun yol sürücülerini ile yapılan araştırmanın sonuçlarına göre, teknoloji kullanmanın iş tatmini üzerinde olumlu etkileri olduğu tespit edilmiştir.

Kaldırmacı (2019) tarafından çalışanların yenilikçilik özellikleri, teknolojiye karşı tutumları ve iş tatmini ilişkisini incelemiştir. 200 beyaz yakalı ile yapılan çalışmada, işyerinde teknoloji kullanımının çalışanların iş tatminini olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir. Yine aynı çalışmada, çalışanların teknolojiye bakış açıları, ilgileri, teknolojik yetkinlikleri gibi değişkenlerin iş tatminleri üzerinde olumlu etkileri olduğu sonucuna varılmıştır.

Teknoloji kullanımının bir dalı olan, internet ve teknoloji ile insanların hayatına giren sosyal medya ve sosyal ağlar konusunda yapılan araştırma sonuçlarına göre sosyal medya veya sosyal ağların kullanımı iş tatminini olumlu yönde etkilemektedir. Akgemci, Ada ve Korkmaz (2016) tarafından sosyal ağların örgüt içi iletişim vasıtası olarak kullanımının iş tatmini ve örgütsel bağlılığa etkisi ile ilgili turizm çalışanları üzerinde yapılan araştırma sonuçlarına göre, sosyal medya örgüt içi iletişimde kullanıldığında iş tatminini olumlu yönde etkilemektedir. Kaldırımcı (2019) tarafından yapılan çalışmada, çalışanların sosyal medya kullanımı iş tatminlerini olumlu etkilemekte, sosyal medya kullanımı arttıkça iş tatmini de artmaktadır. Konuyla ilgili bir başka çalışmayı Başer, Türkmenoğlu ve Çil (2016), Ankara’da özel ve kamu olmak üzere hizmet sektöründe çalışan personele yönelik yapmıştır. Bu araştırma sonuçlarına göre, büro personelinin sosyal medya kullanımının iş tatmini üzerinde olumlu etkisi olduğu, sosyal medya kullanımı ve seviyesi arttıkça iş tatmininin de olumlu etkilendiği tespit edilmiştir.

İşletmede teknoloji kullanımıyla birlikte çalışanlar zaman zaman kısa aralar verip kişisel nitelikte internet gezintileri yapabilmektedirler. Bu kısa molalar sanal kaytarma olarak değerlendirilmektedir. Arpacıoğlu (2019) tarafından sanal kaytarma, iş tatmini ve işten ayrılma niyeti konusunda yapılan araştırma sonuçlarına göre basit düzeydeki sanal kaytarma davranışının işgörenlerin iş tatmini üzerinde olumlu etkisi olduğu neticesine varılmıştır. Uzun süren mesai saatlerinde çalışan kişilerin kısa aralar vermesi ve bu kısa arada internette oyalanması, iş tatmininin artması sonucunu doğurabilmekte ve çalışan kişi hem psikolojik olarak hem de fiziki yönden stresini azaltarak işine konsantre olabilmektedir.

Teknolojinin iş tatmini üzerindeki etkileri ile ilgili yurtdışında da bazı çalışmalar yapılmıştır. Limbu, Jayachandran ve Babin (2014) tarafından Hindistan’da ilaç sektöründe faaliyet gösteren satış temsilcileri üzerinde yapılan çalışmada, bilgi ve iletişim teknolojilerinin iş tatminiyle olan ilişkisi incelenmiş ve satış teknolojisi yöneliminin moderatör etkisi test edilmiştir. Bu araştırmanın sonuçlarına göre, bilgi ve iletişim teknolojilerini kullanma eğilimi ve yeterliliğinin, satış performansı aracılığıyla iş tatminini artırdığı, teknoloji yönelimi yüksek olan satış temsilcilerinin iş tatmini düzeylerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Attar ve Sweis (2010) tarafından Ürdün’de inşaat sektöründe yer alan müteahhitlik firmalarında çalışanlara yönelik teknolojinin benimsenmesi ve iş tatmini arasındaki ilişkinin tespiti için yapılan çalışmada, teknolojiye daha çok yatırım yapılmasının iş tatminini artırdığı sonucuna varılmıştır.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırma, muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeylerinin iş tatminleri üzerindeki etkisini belirlemeyi amaçlamaktadır.

Teknolojideki hızlı değişim ve iş yapma usullerinin teknoloji yoğun hale gelmesi çalışanların işleri ve işletmeleri ile olan ilişkileri yanında işlerinden duydukları tatmini de doğrudan etkilemektedir. Muhasebe meslek mensupları da işlerini yaparken manuel yöntemler yerine her geçen gün daha fazla teknoloji yazılım ve donanımlarını kullanmaktadır. Teknoloji kullanımına yatkın olanların yaptıkları işten tatmin olacakları yatkın olmayanların işlerinde tatminsizlik yaşayacakları beklenmektedir. Teknolojik gelişmeler konusunda muhasebe uygulayıcılarına katkı sağlaması bakımından araştırmanın muhasebe odaları ve birlikleri tarafından dikkate alınacağı düşünülmektedir.

3.2. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları

Araştırmaya katılım sağlayan meslek mensuplarının araştırma kapsamındaki önermelere yanıt verirken kişisel iradesiyle katılım gösterdikleri ve gerçek düşüncelerini yansıttıkları kabul edilmiştir. Araştırmanın Covid-19 pandemisi döneminde yapılması yüz yüze anket yönteminin uygulanmasında sosyal mesafe kuralları açısından problem teşkil ettiğinden çevrimiçi yöntemler daha çok kullanılmıştır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

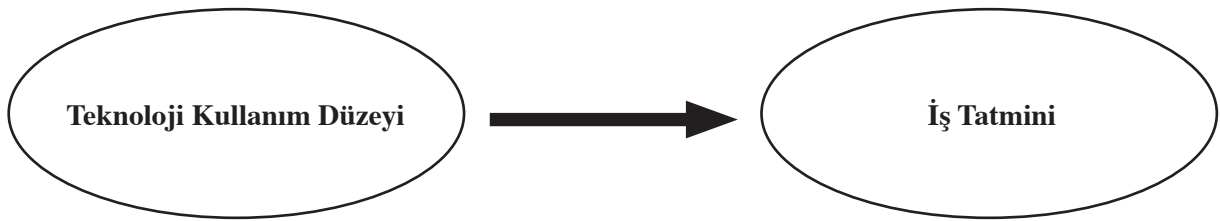
Muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeylerinin iş tatminleri üzerindeki etkisini belirlemeyi amaçlayan bu araştırmada nicel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Veri toplama tekniği olarak anket yöntemi kullanılmıştır.

Araştırma için Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu' nun 02/03/2021 tarih ve E--804.01-2103020050 sayılı izni alınmıştır. Hazırlanan anket formu uygulanırken Kişisel Verilerin Korunması Kanunu' na göre anket yapılan kişilerin açık rıza beyanları alınmış ve bu beyanla birlikte ankete katılımın gönüllülük esasına göre olduğu, ad-soyad gibi kişisel bilgilerin alınmayacağı, toplanan verilerin yalnızca bu bilimsel araştırmada kullanılacağı bilgisine anket formunda yer verilmiştir.

3.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezi

Araştırmanın hipotezi “Muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeyi iş tatminlerini pozitif ve anlamlı etkiler” şeklinde belirlenmiştir.

Araştırma kapsamında test edilmek istenen hipotezin yer aldığı araştırma modeli aşağıdaki şekilde verilmiştir.



Şekil 1. Araştırmanın Modeli

Araştırmanın modelinde muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeyini ölçen bağımsız değişken teknoloji kullanım düzeyi; yenilik, teknoloji çılgınlığı ve teknolojik bilinç olmak üzere üç değişkenden oluşmaktadır. Yenilik değişkeni teknolojideki değişme ve gelişmelerin, inovasyonun takip edilmesinin etkilerini ele almaktadır. Teknoloji çılgınlığı değişkeni, teknolojinin zorunlu ihtiyaçlar dışında kullanılmasının etkilerini ele almaktadır. Teknolojik bilinç değişkeni teknoloji kullanımının zorunlu bir ihtiyaç nedeniyle kullanılmasının etkilerini ele almaktadır.

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının iş tatminini ölçen bağımlı değişken iş tatmini, içsel ve dışsal tatmin olmak üzere iki alt değişkenden oluşmaktadır. İçsel tatmin muhasebe meslek mensuplarının güvenlik, ahlaki değerler, başarı gibi içsel unsurlardan duyduğu tatmini ele alırken dışsal tatmin muhasebe meslek mensubunun iş arkadaşları, çevresi ve müşterilerinin gösterdiği davranışlardan duyulan tatmini ele almaktadır.

3.5. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini Kahramanmaraş'ın merkez ilçeleri, Onikişubat ve Dulkadiroğlu'nda faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları almaktadır. TÜRMÖB kayıtlarına göre Kahramanmaraş'ta toplam 658 muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır. 658 kişilik evrenden yüzde 95 güvenilirlik payı içerisinde yüzde 5 hata payı dikkate alınarak örneklem büyüklüğü 243 olarak hesaplanmaktadır.

3.6. Araştırmanın Ölçekleri

Muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeyinin iş tatmini üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla kullanılan ölçeklerin uygulanmasıyla ilgili izinler alınmış olup ölçeklere ilişkin bilgiler aşağıda detaylı olarak belirtilmiştir. Ölçekteki verilerin analizlerinin yapılmasında SPSS 22.0 programı ile AMOS 23.0 paket programları kullanılmıştır.

Teknoloji kullanım düzeyini ölçmek için kullanılan teknoloji kullanım ölçeği 13 maddeden oluşmaktadır. Zincirkıran ve Tiftik (2014) tarafından geliştirilen ölçeğin geçerlilik ve güvenilirlik testleri Aksoy (2018) tarafından yapılmıştır. “Kesinlikle Katılmıyorum”, “Katılmıyorum”, “Kararsızım”, “Katılıyorum”, “Kesinlikle Katılıyorum” şeklindeki beş aşamalı Likert tipi ölçekle değerlendirilmektedir.

Ölçekteki önermelerle ilgili yanıtların normal dağılım gösterdiği belirlenmiş, ölçeğin yapı geçerliliğini test etmek amacıyla keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizleri yapılmıştır. Yapılan keşfedici faktör analizi neticesinde çapraz yüklenim nedeniyle ölçeğin 6. maddesi (Yeni çıkan teknolojik bir ürünü (cep telefonu, tablet, dizüstü vb.) teknoloji takip etmek için satın alırım) analizden çıkarılmıştır. Bu maddede yer alan ifadenin örneklem tarafından tam olarak anlaşılmadığından dolayı iki faktöre de yüklendiği ve iki faktör arasındaki yük değerlerinin yüzde 10'dan daha küçük olduğu belirlenmiştir. 6. Madde çıkarılıp yeniden yapılan bu analiz sonucunda KMO katsayısında .80 değeri elde edilmiş, Barlett testi ki-kare değeri istatistiksel olarak ($\chi^2=898,58$; $p<.00$) anlamlı bulunmuştur. Faktör yüklerinin, .56 ile .84 arasında değiştiği tespit edilmiş, cronbach alfa güvenilirlik katsayısı .75 olarak tespit edilmiştir. 10. maddede yer alan “teknolojik bir ürünü sosyal statüm nedeniyle satın alırım” ifadesi ölçeğin orijinal yapısında teknoloji çılgınlığı faktöründe yer alırken keşfedici faktör analizi sonucunda teknolojik bilinç faktörü içerisinde yer almıştır. Çalışmada yer alan kişiler muhasebe meslek mensubu olduğundan ve beyaz yakalı çalışanların oluşturduğu bir kariyer mesleği olduğundan hareketle 10. maddede yer alan ifadenin teknolojik bilinç faktörü içerisinde kabul edilmesinin uygun olabileceği değerlendirilmiştir. Ölçeğin orijinal yapısında olduğu gibi üç faktörlü yapıya uygunluk gösterdiği belirlenmiştir.

Yapılan doğrulayıcı faktör analizi ile ölçeğin üç faktörlü yapıya sahip olduğu belirlenmiş, uyum iyiliği ile ilgili değerlerin kabul edilebilir düzeyde olduğu ve standardize edilmiş faktör yüklerinin, .13 ile .83 arasında değiştiği tespit edilmiştir.

İş tatminini ölçmek amacıyla Minnesota iş tatmini ölçeği kullanılmıştır. Minnesota iş tatmini ölçeği, Baycan (1985) tarafından Türkçe'ye çevrilmiş, geçerlilik ve güvenilirlik çalışmaları yapılmıştır. 20 maddeden oluşan ölçek içsel, dışsal ve genel tatmin düzeyini ölçmektedir. “Hiç memnun değilim”, “Memnun değilim”, “Kararsızım”, “Memnunum”, “Çok Memnunum” şeklindeki beş aşamalı Likert tipi ölçekle değerlendirilmektedir.

Ölçekte önermelerle ilgili yanıtların normal dağılım gösterip göstermediğinin anlaşılması için Kolmogorov Smirnov testi yapılmış ve $p < .05$ değeri elde edildiği için bu teste göre normallik sağlanamamıştır. Normallliği sağlamak adına çarpıklık ve basıklık değerlerine bakılmış, aşırı uç gösteren 8 kişinin yanıtlarının analizden çıkarılmasına karar verilmiştir. Ölçekteki önermelere verilen yanıtların normal dağılımı sağlandıktan sonra doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Minnesota iş tatmini ölçeğiyle ilgili yurt içinde birçok çalışma bulunmaktadır. Kaya (2007)'nin, Otel İşletmeleri İşgörenlerinin İş Tatminini Etkileyen Faktörler: Geliştirilen Bir İş Tatmini Ölçeği çalışması, Çelen, Teke ve Cihangiroğlu (2013)'nin, Örgütsel Bağlılığın İş Tatmini Üzerine Etkisi: Gülhane Askeri Tıp Fakültesi Eğitim Hastanesinde Bir Araştırma konulu çalışmaları Minnesota iş tatmini ölçeğinin kullanıldığı bazı çalışmalardır. Minnesota iş tatmini ölçeği Türkçe geçerlilik ve güvenilirlik çalışmaları yapıp Türk Kültürüne uyarlanmış ve birçok defa yapılan çalışmalarda kullanılmış olduğundan ölçeğin yapı geçerliliği için keşfedici faktör analizi yapılmadan doğrulayıcı faktör analizi yapılmasına karar verilmiştir. Ölçeğin cronbach alfa güvenirlik katsayısı .90 olarak belirlenmiştir.

Doğrulayıcı faktör analizi sonucunda iş tatmini ölçeğinde yer alan ve faktör yükleri düşük bulunan 2. Madde (Mesleğimden, bağımsız çalışma imkânı olması bakımından), 5. Madde (Mesleğimden, mükelleflerimin muhasebecilere karşı davranış tarzı açısından), 6. Madde (Mesleğimden, mükelleflerimin karar verme konusundaki yeterliliği açısından) ve 13. Madde (Mesleğimden, yaptığım iş karşılığında aldığım ücret yönünden) olmak üzere toplam dört madde çıkarılarak ölçek 16 maddeye indirilmiştir. Düşük faktör yükleri nedeniyle analizden çıkarılan bu maddelerin örneklem tarafından doğru anlaşıl-maması nedeniyle faktör yüklerinin düşük çıktığı düşünülmektedir.

Analiz sonuçlarına göre ölçeğin, içsel ve dışsal iş tatmini olarak iki faktörlü yapıya uyum sağladığı belirlenmiş olup uyum iyiliği ile ilgili değerlerin kabul edilebilir düzeyde olduğu ve standardize edilmiş faktör yüklerinin, .43 ile .72 arasında değiştiği tespit edilmiştir.

3.7. Bulgular

Araştırmadan elde edilen bulgular örneklemden elde edilen bulgular ve hipotez testine ilişkin bulgular olmak üzere iki başlıkta incelenecektir.

3.7.1. Örneklem İlişkin Bulgular

Muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları işler genel hatları itibarıyla benzer işler olduklarından araştırmanın evreni homojen bir yapıya sahiptir. Bu yüzden çalışmada tesadüfi örnekleme ile 300 kişiye anket uygulanması planlanmış, 271 kişiye online ve klasik yöntemle anket uygulanmıştır. Planlanandan daha az anket yapılma nedeni, anket gönderilen 300 kişiden 271'inin geri dönüş sağlamasıdır. 271 katılımcıdan toplanan veriler incelendiğinde 8 katılımcı anketi özensiz doldurduğundan (veriler normallik testinde aşırı uç gösterdiğinden) bu katılımcıya ait veriler analizden çıkarılarak analize 263 katılımcının

verisiyle devam edilmiştir. Analizi yapılan 263 katılımcıyla ilgili şu demografik bilgilere ulaşılmıştır. Katılımcıların yüzde 19,8' i (n=52) kadın, yüzde 80,2' si (n=211) erkek, yüzde 14,8' i (n=39) 29 yaş ve altı, yüzde 21,7' si (n=57) 30-35 yaş aralığında, yüzde 22,8' i (n=60) 36-40 yaş aralığında, yüzde 18,6' sı (n= 49) 41-45 yaş aralığında, yüzde 22,1' i (n=58) 46 ve yukarısı yaş aralığındadır. Katılımcıların yüzde 5,7' si (n=15) lise mezunu, yüzde 5,3' ü (n=14) yüksekokul mezunu, yüzde 74,9' u (n=197) üniversite mezunu, yüzde 14,1' i (n=37) yüksek lisans mezunudur. Katılımcıların yüzde 21,3' ü (n=56) 0-5 yıl arası, yüzde 18,6' sı (n=49) 6-10 yıl, yüzde 21,3' ü (n=56) 11-15 yıl, yüzde 19,4' ü (n=51) 16-20 yıl, yüzde 19,4' ü (n=51) 21 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahiptir. Ayrıca katılımcıların yüzde 7,2' si (n=19) serbest muhasebeci, yüzde 92,4' ü (n=243) serbest muhasebeci mali müşavir, binde 4'ü (n=1) yeminli mali müşavir unvanına sahip olmakla birlikte yüzde 50,6' sı (n=133) bağımsız olarak kendi işyerinde çalışmakta, yüzde 8,7' si (n=23) ortak olarak çalışmakta, yüzde 40,7' si ise (n=107) ücretli olarak bir firmada çalışmaktadır.

3.7.2. Hipotez Testine İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında ilk olarak bağımsız değişken teknoloji kullanım düzeyinin ve alt boyutlarının, bağımlı değişken iş tatmini ve alt boyutları üzerinde etkisi olup olmadığını belirlemek amacıyla korelasyon değerlerine bakılmıştır. Teknoloji kullanım düzeyi, iş tatmini, yenilik, teknoloji çılgınlığı, teknolojik bilinç, iç tatmin ve dış tatmin değişkenlerine ilişkin verilerin ortalama değerleri, standart sapma değerleri ve aralarındaki korelasyon değerleri belirlenmiş ve değerler Tablo 1' de sunulmuştur.

Tablo 1. Verilere İlişkin Ortalama Değerler, Standart Sapma Değerleri ve Korelasyon Değerleri

Değişkenler	Ort.	Ss.	1	2	3	4	5	6	7
1) Teknoloji Kull. Düzeyi	3.24	.53	(.71)						
2) İş Tatmini	3.63	.63	.39**	(.89)					
3) Yenilik	3,81	.78	.73**	.35**	(.79)				
4) Teknoloji Çılgınlığı	2,15	.93	.62**	.15**	.01	(.83)			
5) Teknolojik Bilinç	3,79	.71	.59**	.29**	.33**	.10	(.72)		
6) İçsel Tatmin	3,71	.61	.38**	.97**	.36**	.11	.28**	(.84)	
7) Dışsal Tatmin	3,47	.81	.35**	.90**	.26**	.20**	.24**	.76**	(.77)

**P<.05 ()Güvenilirlik

Tabloda görüldüğü üzere yenilik ile teknoloji çılgınlığı, teknoloji çılgınlığı ile teknolojik bilinç, teknoloji çılgınlığı ile içsel tatmin hariç diğer tüm değişkenler arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmaktadır. Analize tabi tutulan değişkenlere ilişkin güvenilirlik (cronbach alfa) katsayıları tabloda parantez içerisinde gösterilmiştir.

Korelasyon analizi sonucu elde edilen bulgular, bağımsız değişken teknoloji kullanım düzeyinin bağımlı değişken iş tatmini üzerinde etkisinin olabileceği düşüncesini oluşturmuştur. Teknoloji kullanım düzeyi değişkeninin iş tatmini değişkeni üzerindeki etkisini test etmek amacıyla basit doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. Bu analiz sonuçları Tablo 2' de sunulmuştur.

Tablo.2 Teknoloji Kullanım Düzeyinin İş Tatmini Üzerindeki Etkisi

Değişkenler	İş Tatmini		
	B	Ss.	Beta
Teknoloji Kullanım Düzeyi	.46	.07	.39***
SABİT	2.126	.22	

$R^2=.16$; Düz $R^2=.15$; $F_{(1,261)}=48,04$; *** $p<.001$

Teknoloji kullanım düzeyinin iş tatmini üzerindeki etkisini belirlemek için yapılan basit doğrusal regresyon analizi sonuçları istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur [$F_{(1,261)}=48,04$, $p<.001$]. Değişkenler arasındaki basit doğrusal ilişkiye ait regresyon denklemi iş tatmini= 2,126+.46 (Teknoloji kullanım düzeyi) şeklindedir. Analiz sonucunda düzeltilmiş R^2 değeri 0,15' dir. Bulunan bu değere göre iş tatminindeki %15' lik varyansın teknoloji kullanım düzeyine bağlı olduğu görülmektedir.

Korelasyon analizi sonuçları, bağımsız değişkenin alt boyutlarının bağımlı değişkenin alt boyutları üzerinde etkisi olabileceği düşüncesini oluşturmuştur. Bu etkiyi belirlemek amacıyla çoklu regresyon analizi yapılmış, sonuçları aşağıdaki Tablo 3' de sunulmuştur.

Tablo 3. Teknoloji Kullanım Düzeyinin İçsel ve Dışsal İş Tatmini Üzerindeki Etkisi (Regresyon Analizi)

Değişkenler	İçsel İş Tatmini			Dışsal İş Tatmini		
	B	Ss.	Beta	B	Ss.	Beta
Yenilik	.24	.05	.31**	.21	.06	.21**
Teknoloji Çılgınlığı	.06	.04	.10	.15	.05	.18*
Teknolojik Bilinç	.15	.05	.17**	.18	.07	.16**
SABİT	2.120	.226		1.661	.309	

İçsel İş Tatmini: $R^2=.17$; Düz $R^2=.16$; $F_{(3,259)}=17,76$; ** $p<.01$

Dışsal İş Tatmini: $R^2=.13$; Düz $R^2=.12$; $F_{(3,259)}=12,46$; ** $p<.01$; * $p<.05$

Teknoloji kullanım düzeyinin içsel iş tatmini üzerindeki etkisini test etmek amacıyla yapılan çoklu regresyon analiz sonuçları istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur [$F_{(3,259)}=17,76$, $p<.01$], düzeltilmiş R^2 değeri Düz $R^2=.16$. Bu sonuç içsel iş tatminindeki yüzde 16 oranındaki varyansın yenilik, teknoloji çılgınlığı ve teknolojik bilinç tarafından açıklandığını göstermektedir. Fakat tabloda yer alan beta katsayıları incelendiğinde tüm bağımsız değişkenler regresyon modeline dâhil edildiği zaman içsel iş tatminini açıklamada yenilik değişkeninin ($\beta=.31$, $p<.01$) ve teknolojik bilinç değişkeninin ($\beta=.17$, $p<.01$) anlamlı katkısı vardır. Teknoloji çılgınlığı değişkeninin ise ($\beta=.10$, $p>.05$) anlamlı katkısı yoktur.

Teknoloji kullanım düzeyinin dışsal iş tatmini üzerindeki etkisini test etmek amacıyla yapılan çoklu regresyon analiz sonuçları istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur [$F_{(3,259)}=12,46$, $p<.01$], düzeltilmiş R^2 değeri $Düz R^2=.12$. Bu sonuç dışsal iş tatminindeki yüzde 12 oranındaki varyansın yenilik, teknoloji çılgınlığı ve teknolojik bilinç tarafından açıklandığını göstermektedir. Tabloda yer alan beta katsayıları incelendiğinde tüm bağımsız değişkenler regresyon modeline dâhil edildiği zaman dışsal iş tatminini açıklamada yenilik değişkeninin ($\beta=.21$, $p<.01$), teknolojik bilinç değişkeninin ise ($\beta=.16$, $p<.01$), teknoloji çılgınlığı değişkeninin ($\beta=.18$, $p<.05$) anlamlı katkısı bulunmaktadır.

Yapılan analiz sonuçları, test edilen modelin anlamlı olduğunu ve modelin genellenebilir olduğunu göstermektedir. Bu sonuçlardan hareketle, çalışmanın hipotezi olan muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeylerinin iş tatmini üzerinde pozitif ve anlamlı etkisi vardır hipotezi kabul edilmiştir.

4. SONUÇ VE TARTIŞMA

Bu araştırma ile muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeylerinin içsel ve dışsal iş tatminleri üzerindeki etkileri incelenmiştir. Bu amaçla Kahramanmaraş'ın merkez ilçeleri Onikişubat ve Dulkadiroğlu'nda faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinde uygulamalı bir çalışma yapılmış ve muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeylerinin iş tatmini üzerindeki etkileri açıklanmaya çalışılmıştır. Yapılan çalışma ile bir kariyer mesleği olan muhasebe hizmetleri alanında konu edilen değişkenlere ilişkin bulgular elde edilmiştir.

Araştırmadan elde edilen analiz sonuçları incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeylerinin iş tatmini üzerindeki etkisi anlamlı bulunmuştur. Daha önceki çalışmalarda muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanımının iş tatmini üzerindeki etkisi ile ilgili bir çalışma yapılmamış olduğundan benzer konulardaki çalışmalar dikkate alınmıştır. Analiz sonuçlarından elde edilen bulgular benzer nitelikte yapılan çalışmalardaki sonuçlarla uyumludur. Sevim, Köseoğlu ve Acar (2015) tarafından uzun yol sürücülerinde yapılan çalışmada, teknoloji kullanımının iş tatmini üzerindeki etkisi regresyon modelinde anlamlı ve pozitif olarak bulunmuş, açıklanan varyansın yüzde 37,5 olduğu görülmüştür ($F=166,521$; $R^2=37,5$; $p\leq.000$). Yine Kaldırımcı (2019) tarafından beyaz yakalı çalışanlar üzerinde yapılan çalışmada, dijital teknolojiye yönelik tutum ve alt boyutları, yenilikçilik ile iş tatmini arasındaki ilişki Pearson korelasyon katsayısı ile tespit edilmiştir. Çalışanların dijital yetkinlikleri ile iş tatmini arasında düşük derecede ($0\leq r=.291\leq 1$, $p<.01$), teknolojinin bilinçli tüketimi ile iş tatmini arasında düşük derecede ($0\leq r=.305\leq 1$, $p<.01$), bireysel yenilikçilik ile iş tatmini arasında düşük derecede ($0\leq r=.305\leq 1$, $p<.01$), teknolojiye ilgi ile iş tatmini arasında düşük derecede ($0\leq r=.299\leq 1$, $p<.01$), işyerinde teknoloji kullanımı ile iş tatmini arasında düşük derecede ($0\leq r=.341\leq 1$, $p<.01$), sosyal ağ kullanımı ile iş tatmini arasında düşük derecede ($0\leq r=.310\leq 1$, $p<.01$) pozitif ve anlamlı yönde ilişki tespit edilmiştir. Attar ve Sweis (2010) tarafından yapılan çalışmada teknolojinin benimsenmesinin iş tatmini üzerindeki etkisi regresyon modelinde pozitif ve anlamlı olarak bulunmuş, açıklanan varyansın yüzde 28,3 olduğu görülmüştür ($F=2,679$; $R^2=28,3$; $p\leq.05$). Yine teknolojinin alt boyutlarından olan sosyal ağların iş tatmini üzerindeki etkisiyle ilgili kamu ve özel sektör büro çalışanları üzerinde Başer, Türkmenoğlu ve Çil (2016) tarafından yapılan çalışmada, büro personelinin sosyal ağları kullanmasının iş tatminine etkisi korelasyon analiziyle test edilmiş, güçlü derecede pozitif ve anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir ($0\leq r=.720\leq 1$, $p<.01$).

Bu benzer çalışmaların sonuçlarından da görüleceği üzere teknoloji kullanımının iş tatmini üzerinde kimi çalışmalarda düşük derecede kimi çalışmalarda güçlü derecede pozitif ve anlamlı ilişkisi olduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeylerinin iş tatmini üzerindeki etkisinin araştırıldığı bu çalışma, özgün bir çalışma niteliğinde olduğu için muhasebe meslek mensuplarının bağlı olduğu TÜRMOB tarafından çalışmanın dikkate alınması ve muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeylerinin artırılması için TÜRMOB ya da bağlı meslek odaları tarafından giderek artan elektronik uygulamaları da kapsayacak şekilde hizmet içi eğitimler verilmesi faydalı olabilecektir.

Araştırmayla ilgili bazı sınırlılıklar bulunmaktadır. Araştırmanın sadece bir il merkezinde yapılmış olması ve sadece bir meslek grubunda yapılması önemli bir sınırlılıktır. Farklı şehirlerde ya da benzer sektörlerde çalışmalar yapılması farklı sonuçlar ortaya koyabilir. Gelecekteki araştırmalarda farklı coğrafi bölgelerdeki muhasebe meslek mensuplarının teknoloji kullanım düzeylerinin iş tatminleri üzerindeki etkileri ile teknoloji kullanım düzeyinin diğer benzer serbest meslek faaliyetinde bulunan grupların (avukat, doktor, mimar gibi) iş tatminleri üzerindeki etkileri araştırma konusu olabilir. Özellikle evden çalışmanın popüler olduğu günümüz şartlarında mesleki birlikler kendi üyelerinin evden çalışırken teknoloji kullanım düzeylerini tespit ederek eğitim faaliyetleri düzenleyebilirler. Ayrıca yapılan keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizlerinde birden fazla önermenin çıkarılması nedeniyle gelecekteki çalışmalarda araştırmacıların teknoloji kullanım düzeyini ve iş tatminini ölçen farklı ölçekler kullanmaları önerilebilir.

KAYNAKÇA

- Acar, S. (2006). Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Ofis Sistemleri Üzerindeki Etkisi ve Ofislerde Görsel Otomasyon Ofislerde Görsel Otomasyon. Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, (1), 49-70.
- Akdoğan, N. ve Akdoğan, M.U. (2018). Büyük Veri Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına ve Muhasebe Mesleğine Etkisi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (55), 1-14.
- Akgemci, T., Ada, S. ve Korkmaz, E.V. (2016). Örgütsel İletişim Aracı Olarak Sosyal Medya Kullanımının İş Tatmini ve Örgütsel Bağlılığa Etkisi. IMUCO 2016 Bildiriler Kitabı, 574-585.
- Akkoyun, B. (2015). Teknoloji Yönetiminin Başarısında Örgütsel Yapı ve İnsan Kaynakları Yönetimi Unsurlarının Etkisi Üzerine Bir Araştırma. Yayımlanmamış Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Malatya.
- Aksoy, C. (2018). Teknoloji Kullanım Ölçeğinin Geçerlilik ve Güvenilirliğinin Ölçülmesi: Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma. OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi, 8 (15), 1111-1131.
- Altunoğlu, A.E. ve Karaman, F. (2005). İş Tatmini ve Organizasyon Yapısı: Kamu Üniversiteleri Üzerine Ampirik Bir İnceleme. H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23 (2), 83-97.
- Arpacıoğlu, Y. (2019). Sanal Kaytarma, İş Tatmini ve İşten Ayrılma Niyeti İlişkileri Üzerine Görgül Bir Araştırma. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Attar, G.A ve Sweis, R.J. (2010). The Relationship Between Information Technology Adoption and Job Satisfaction in Contracting Companies in Jordan ITcon Journal of Information Technology in Construction (15), 44-63.
- Baycan, A. (1985). Analysis of Several Aspects of Job Satisfaction Between Different Occupational Groups. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Boğaziçi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Başer, F., Türkmenoğlu, G. ve Çil B. (2016). Hizmet Sektöründe Çalışan Büro Personelinin Sosyal Medya Kullanımı ve İş Doyumu. Sosyal Bilimler Dergisi, (48), 1-18.
- Çarıkcı, H.İ. ve Oksay, A. (2004). Örgütsel Yapı ve Meslek Farklılıklarının İş Tatmini Üzerindeki Etkileri. Hastane Çalışanları Üzerinde Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 9 (2), 157-172.
- Çelen, Ö., Teke, A. ve Cihangiroğlu M. (2013). Örgütsel Bağlılığın İş Tatmini Üzerine Etkisi: Gülhane Askeri Tıp Fakültesi Eğitim Hastanesinde Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 18 (3), 399-410.
- Demir, B. (2012). Muhasebeye Yön Veren Gelişmeler ve Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Eğitime Yansımaları. Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi, 1(4), 109-120.
- Dursun, G.D., Ektik, D. ve Tutcu, B. (2019). Mesleğin Dijitalleşmesi: Muhasebe 4.0. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD), 6 (6), 263-271.
- Erdut, T. (1998). Yeni Teknolojilerin İş İlişkisi Üzerine Etkisi. Türk Ağır Sanayi ve Hizmet Sektörü Kamu İşverenleri Sendikası Yayını (TÜHİS), İzmir.
- Erkuş, A., Turunç, Ö. ve Yücel, R. (2011). Örgütsel Adalet ve Örgütsel Bağlılık Arasındaki İlişkilerde İçsel ve Dışsal İş Tatmininin Aracılık Rolü: Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma. Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 6 (1), 245-270.
- Erturan, İ.E. ve Ergin, E. (2018). Muhasebe Mesleğinde Dijitalleşme: Endüstri 4.0 Etkisi. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6 (72), 153-165.
- Eryılmaz, S. (2018). Öğrencilerin Bilgi ve İletişim Teknolojileri Yeterliliklerinin Belirlenmesi: Gazi Üniversitesi, Turizm Fakültesi Örneği. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 17 (65), 37-49.

- Fedotova, N. (2005). Organizasyon Yapısı ve Teknoloji. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Fidan, M.E., Aslan, Ü. ve Subaşı, Ş. (2015). Muhasebe Derslerinde Teknoloji Kullanımı İle İlgili Öğrenci Görüşleri. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1 (2), 34-61.
- Geçer, A.K. ve Dağ, F. (2010). Üniversite Öğrencilerinin Bilgisayar Okur-Yazarlık Düzeylerinin Belirlenmesi: Kocaeli Üniversitesi Örneği. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Eğitim Fakültesi Dergisi*, 7 (1), 20-44.
- Hacıhasanoğlu, T. ve Karaca, N. (2014). Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının ve Muhasebe Çalışanlarının Tükenmişlik, İş Tatmini ve Stres Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19 (4), 153-170.
- Höçük, Ö. (2007). Bilişim Teknolojilerinin Büro Faaliyetleri Üzerine Etkisi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- İmamoğlu, Z.S., Keskin, H. ve Erat, S. (2004). Ücret, Kariyer ve Yaratıcılık ile İş Tatmini Arasındaki İlişkiler: Tekstil Sektöründe Bir Uygulama. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11 (1), 167-176.
- Kalay, F. (2009). Bilişim Teknolojilerinin İş Stresi ve İş Doyumu Üzerindeki Etkileri: Kuram ve Türk Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Kaldırımçı, A. (2019). Çalışanların İnovatif Özellikleri ve Dijital Uygulamalara Yönelik Tutumları İle İş Tatmini İlişkisi: İmmib Örneği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kanbur, E. (2018). Aşırı İş Yükünün İş ve Yaşam Doyumu Üzerindeki Etkisi: İşe Bağlı Gerginliğin Aracı Rolü. *İş ve İnsan Dergisi*, 5 (2), 125-143.
- Kaya, İ. (2007). Otel İşletmeleri İşgörenlerinin İş Tatminini Etkileyen Faktörler: Geliştirilen Bir İş Tatmin Ölçeği. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (2), 355-372.
- Kelleci, M.A. (2003). Bilgi Ekonomisi, İşgücü Piyasasının Temel Aktörleri ve Eşitsizlik: Eğilimler, Roller, Fırsatlar ve Riskler. DPT Yayınları, Ankara.
- Kırel, Ç. (1999). Esnek Çalışma Saatleri Uygulamalarında Cinsiyet, İş Tatmini ve İş Bağlılığı İlişkisi. *İşletme Fakültesi Dergisi*, 28 (2), 115-136.
- Koroğlu, Ö. (2012). İçsel ve Dışsal İş Doyum Düzeyleri İle Genel İş Doyum Düzeyi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi: Turist Rehberleri Üzerinde Bir Araştırma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 13 (2), 275 – 289.
- Limbu, Y.B., Jayachandran, C. ve Babin, B.J. (2014). Does Information and Communication Technology Improve Job Satisfaction? The Moderating Role of Sales Technology Orientation. *Industrial Marketing Management*, 1236-1245.
- Marşap, B. (1996). Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri. *Yaklaşım Dergisi*, 4(37), 119-124.
- Okan, T. ve Demir, H. (2009). Teknoloji, Örgüt Yapısı ve Performans Arasındaki İlişkiler Üzerine Bir Araştırma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 10 (1), 57-72.
- Özdemir, F. (2006). Örgütsel İklimin İş Tatmin Düzeyine Etkisi: Tekstil Sektöründe Bir Araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Sevim, E., Köseoğlu, A.M. ve Acar A.Z. (2015). The Effects Of Technology Based Control Systems On Workplace Behavior Of The Workers In Logistics Sector. *Journal of Management, Marketing & Logistics - JMML* 2 (1), 57-68.

Sevimli, F. ve İşcan, Ö. (2005). Bireysel ve İş Ortamına Ait Etkenler Açısından İş Doyumu. *Ege Academic Review*, 5 (1) , 55-64.

Şenel, A. ve Gençoğlu, S. (2003). Küreselleşen Dünyada Teknoloji Eğitimi. *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, (12), 45-65.

Şeremetlioğlu, M. (1993). İşletmelerde Teknoloji Kullanımı ve Örgüt Yapısı Üzerine Etkileri. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.*

Taşlıyan, M., Engizek, H. ve Gül N. (2017). Tükenmişlik, İş Tatmini ve Esnek Çalışma Saatleri: Çalışan Kadınlar Üzerine Bir Çalışma. *TÜBAV Bilim Dergisi*, 10 (2), 111-125.

Tekin, M., Zerenler, M. ve Bilge A. (2005). Bilişim Teknolojileri Kullanımının İşletme Performansına Etkileri: Lojistik Sektöründe Bir Uygulama. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, 4 (8), 115-129.

Yücel, Ü.A. ve Usluel, Y.K. (2016). Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Benimsenmesi Sürecinde Uygunluk Algısına Etki Eden Faktörler: Boylamsal Bir Çalışma. *Journal of Instructional Technologies & Teacher Education*, 5 (1), 1-12.

Zincirkıran, M. ve Tiftik, H. (2014). Innovation or Technological Madness? A Research On The Students Of Business Administration For Their Preferences Of İnnovation And Technology. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 4 (2), 320-336.

TÜRMOB Üye İstatistikleri. (2021). <https://turmob.org.tr/istatistikler/9ce9f5a8-3697-48a0-b4ef-946ca9558f32/calisanlarin-kutuge-kayitli-olanlar--olmayanlar-tablosu> (Erişim Tarihi: 15.02.2021).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961). *Resmi Gazete*, Sayı 10703.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989). *Resmi Gazete*, Sayı 20194.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAZIM KURALLARI

- 1- Çalışma, Word ortamında hazırlanmalı ve DergiPark platformuna yüklenmelidir.
- 2- Yazılar, A4 boyutunda, 1.5 satır aralığıyla, Times New Roman karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi ve ID bilgisi burada yer almalıdır.
- 4- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - i. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - ii. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) Öz'leri yer almalıdır.
 - iii. Öz'lerin altında anahtar sözcükler (keywords) ve JEL sınıflandırması bulunmalıdır. JEL kodları <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> adresinden alınmalıdır.
- 5- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır. Birinci derece başlıkların tamamı büyük harfli ve koyu, diğer başlıkların yalnızca ilk harfi büyük harfli ve koyu yazılmalıdır.
- 6- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) “şekil” olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta Times New Roman 10 punto ile yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.
- 7- Atıflar metin içerisinde parantez kullanımı veya dipnot şeklinde yapılabilir. Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynakça bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.
- 8- Dergimiz APA 7 (2020) kurallarına göre makaleleri düzenlemekte ve çalışmaların en son çıkan APA formatına göre hazırlanmasını talep etmektedir. Buna göre dergimizde kullandığımız metin içi ve metin sonu kaynakça örnekleri aşağıda yer almaktadır.

Kitap

Kitap ismi italik ve küçük harflerle verilmelidir. Kitap isminin başında ve sonunda nokta olmalı ardından yayınevi düz ve büyük harfle başlayacak şekilde verilmelidir.

Potter, J., & Wetherell, M. (1987). *Discourse and social psychology: beyond attitudes and behaviour*. Sage. (Sadece yayınevi verilmeli ancak yayın yeri verilmemelidir.)

Metin içinde kitaplar (Potter & Wetherell, 1987) şeklinde verilmelidir. & işareti and veya ve kelimeleri yerine kullanılmalıdır.

Makale

Makalelerde makale ismi küçük harflerle düz ancak dergi ismi büyük harfle başlayacak ve italik şekilde yazılmalıdır. Dergi cilt sayısı italik ancak sayı no parantez içinde düz olmalıdır.

Guadalupe, M., Li, H., & Wulf, J. (2014). Who lives in the C-suite? Organizational structure and the division of labor in top management. *Management Science*, 60(4), 824-844.

Metin içinde ise (Guadalupe, Li & Wulf, 2014) olarak verilmelidir.

Diğer kaynak türleri ile ayrıntılı bilgiye APA 7 resmi sitesinden ulaşabilirsiniz.

9- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalı, sayfalar numaralandırılmalıdır.

10- Makale başlangıç sayfasında gönderim tarihi gün-ay-yıl olarak yazılmalıdır.

11- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

12- Makale yazarlarının makalelerde tanımlayıcı kimlik/numarasına (ID) yer verilecektir. ORCID, Open Researcher ve Contributor ID'nin kısaltmasıdır. ORCID, Uluslararası Standart Ad Tanımlayıcı (ISNI) olarak da bilinen ISO Standardı (ISO 27729) ile uyumlu 16 haneli numaralı bir URI'dir.

<http://orcid.org> adresinden bireysel ORCID için ücretsiz kayıt oluşturulabilir.

13- Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalı, diğer sayılar nümerik olarak gösterilmelidir.

14- Metin içerisinde “%” işareti kullanılmamalı, “yüzde” ifadesi kullanılmalıdır.

15- Denklemler parantez içinde numaralandırılmalı, numaralar sağa yaslanmış ve sıralı olarak birbirini izlemelidir.

16- Çalışmalar her sayfanın üst alt sağ ve solundan 3'er cm boşluk kalacak şekilde hazırlanmalıdır.

Etik Kurul izni;

Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen her türlü araştırmalar,

İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,

İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,

Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,

Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.

ETİK KURUL İZİNİ GEREKTİRMEKTEDİR.

Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir.

Olgu sunumlarında “Aydınlatılmış onam formu”nun alındığının belirtilmesi,

Başkalarına ait ölçek, anket, fotoğrafların kullanımı için sahiplerinden izin alınması ve belirtilmesi,

Kullanılan fikir ve sanat eserleri için telif hakları düzenlemelerine uyulduğunun belirtilmesi

İzinle ilgili bilgilere makalede yer verilmesi zorunludur. Eğer bu izinlerin alınması gerekli ise, izinin hangi kurumdan, hangi tarihte ve hangi karar veya sayı numarası ile alındığı açıkça makalede yer almalıdır.

TELİF HAKLARI DEVRİ

- Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisine gönderilen makalenin Yazar / yazarların özgün çalışması olduğunu,
- Çalışmalar başka bir yerde yayımlanmamış veya yayımlanmak üzere gönderilmemiş olduğunu,
- Makale yazar / yazarlarının makalenin son halini onayladıklarını,
- Makalede bulunan metnin ve şekillerin diğer şahıslara ait olan Telif Haklarını ihlal etmediğini,
- Sunulan makale üzerindeki mali haklarını, özellikle işleme, çoğaltma, temsil, basım, yayım, dağıtım ve internet yoluyla iletim de dahil olmak üzere her türlü umuma iletim haklarını makaleyi gönderdiği andan itibaren Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'ne devretmeyi kabul ve taahhüt etmiş sayılırlar.
- Yazar/ yazarlar makaleyi çoğaltma, postayla veya elektronik yolla dağıtma hakkına sahiptir. Makalenin herhangi bir bölümünün başka bir yayında kullanılmasına Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nin yayımcı kuruluş olarak belirtilmesi ve atıfta bulunulması şartıyla izin verilir.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

ETİK İLKELERİ

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi “Yayın Etiği”, “Araştırma Etiği” ve “Yasal/Özel izin belgesi alınması” ile ilgili kurallara ve uluslararası yayın etik standartlarına uymayı taahhüt eder.

Makale gönderen yazarlar aşağıdaki kurallara uymalıdır:

1. Gönderilen makaleler, yazar(lar)ın özgün çalışması olmalıdır.
2. Gönderilen makaleler daha önce yayımlanmamış veya eşzamanlı olarak başka bir dergiye yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
3. Olası herhangi bir çıkar çatışması açıkça belirtilmelidir.
4. Makalenin geliştirilmesinde kullanılan veri kaynakları hakkında yayın kurulu bilgilendirilmelidir.
5. Makale yayınlanmak üzere yollandıktan sonra yazar tarafından herhangi bir hata bulunursa, yazar(lar) yapılan düzeltmeleri derhal Editöre bildirmelidir.
6. Yazar(lar)ın, hakem raporlarında istenilen düzeltmeleri zamanında yapmalıdır.
7. Gerekli durumlarda alınması gereken etik kurul onayı makalede belirtilmeli ve belgelendirilmelidir.
8. Yazar(lar) makalelerini bilimsel araştırma ve yazma tekniklerine uygun olarak hazırlamalıdır.

Hakemler aşağıdaki kurallara uymalıdır:

1. Bütün makaleleri, makalenin entelektüel içeriğini temel alarak, yazarın cinsiyet, ırk, etnisite, din, bağlı bulunduğu kurum, vatandaşlık veya siyasi değerlerine bakmaksızın adil şekilde değerlendirmelidirler.
2. Değerlendirmelerini; küçümseyici, rencide edici değerlendirme ve yorumlar yapmaktan kaçınacak şekilde objektif ve yapıcı yapmalıdırlar.
3. Doğru bir değerlendirme yapmak için gereken uzmanlık yeterliliğine sahip olmalı ve makaleleri kabul etmeleri durumunda kendilerine verilen süre içinde değerlendirmelidirler.

4. Gözden geçirme işlemi sırasında çıkar çatışması gözlemliyorlarsa, durumu Editör'e bildirmelidirler.
5. Makaleyle ilgili tüm bilgileri gizli tutmalı ve başkalarıyla paylaşmamalıdır.
6. Değerlendirme süreci sırasında elde ettikleri bilgileri, kendi veya başkalarının veya başka kuruluşların avantajına veya başkalarını dezavantajlı duruma düşürmek veya itibarını zayıflatmak için kullanmamalıdır.
7. Makalenin yayınlanmasının reddine neden olabilecek herhangi bir bilgi varsa Editöre bildirmelidirler.

Editörler aşağıdaki kurallara uymayı taahhüt eder

1. Bütün makaleleri, makalenin entelektüel içeriğini temel alarak, yazarın cinsiyet, ırk, etnisite, din, bağlı bulunduğu kurum, vatandaşlık veya siyasi değerlerine bakmaksızın adil şekilde değerlendirir.
2. Makaleler ile ilgili bilgileri gizli tutar.
3. Makaleler ile ilgili herhangi bir çıkar çatışması gözlemlenmeleri halinde, bunları açıklar.
4. Yayın Kurulu, yayınlanmak üzere gönderilen makalenin hakem değerlendirmelerine dayalı olarak yayınlanması kararının verilmesinden, derginin yayın kurulu politikalarından ve intihal, hakaret, etik ve telif hakkı ihlaline karşı yasal tedbirlerin alınmasından sorumlu olur.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAYIN POLİTİKASI

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi teorik ve/veya uygulamalı özgün makaleleri yayınlayan hakemli, bilimsel bir dergidir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'ne Türkçe çalışmalar gönderilebilir.

Kapsam olarak, muhasebe ve denetim alanlarında gönderilecek makalelere açıktır.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, bilginin global değişimini artırarak insanlık için yararlı sonuçlar doğurması ilkesi doğrultusunda açık erişim sağlama politikasını benimsemiştir. Dergi içeriği tüm kullanıcılara açık, serbestçe/ücretsiz "açık erişimli"dir. Kullanıcılar, yayıncıdan ve yazar(lar)dan izin almaksızın, dergideki makaleleri tam metin olarak okuyabilir, indirebilir, dağıtabilir, makalelerin çıktısını alabilir ve kaynak göstererek makalelere bağlantı verebilir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi yayın kurallarına uygun olarak gönderilen makaleler, değerlendirilmek üzere alanında uzman iki hakeme gönderilir. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, sürecin her aşamasında, hakem ve yazarların isimlerinin saklı tutulduğu çift-kör hakemlik sistemini kullanmaktadır. Hakem raporları beş yıl süreyle saklanır. Makaleyi değerlendiren iki hakemden birisinin olumlu diğerinin olumsuz rapor vermesi durumunda makale üçüncü hakeme gönderilerek üçüncü hakemin olumlu veya olumsuz görüşüne göre nihai karar verilmektedir.

Dergiye gönderilecek makalelerin "yazım kurallarına" uygun hazırlanmış olması, başka hiçbir yerde yayımlanmamış olması veya dergimize gönderildiği tarihte bir başka dergide hakem değerlendirme sürecinde olmaması gerekir. Yayımla ilgili bitmeden 2. bir dergiye makale göndermek "duplikasyon" olarak nitelendirilmektedir. Bu şekilde makale gönderen yazarlar hukuki olarak suç işlemektedirler. "duplikasyon" yaptığı tespit edilen yazarlar hakkında dergimiz gerekli gördüğü taktirde yasal işlem başlatabilir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi gönderilen çalışmalarda yazarlar, hakemlerin ve yayın kurulunun eleştirisi ve önerilerini dikkate almak zorundadırlar. Katılmadıkları hususlar varsa gerekçeleriyle birlikte itiraz etme hakkına sahiptirler. Dergideki hakemlik sürecinde, akademik unvana sahip kişilerin yayınları için ancak eşit ya da üst derecede akademik unvana sahip kişiler veya konunun uzmanı hakem olabilir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi makale gönderen yazar/yazarlar, derginin söz konusu hakem değerlendirme koşullarını ve sürecini kabul etmiş sayılırlar.

Makale Değerlendirme Süreci ve Süresi

Dergiye gelen çalışmalar, öncelikle dergi editörleri tarafından değerlendirilerek özgünlük ve bilime yaptığı katkı açısından ön bir değerlendirmeye tabi tutulur. Ön değerlendirme sonucunda özgün ve bilimsel katkısı olduğu düşünülen çalışmalar, hakemlerce değerlendirilme sürecine alınır. Bu süreçte çalışmalar, en az iki hakem tarafından kör hakemlik esasına bağlı olarak değerlendirilir. Çalışmalara ilişkin olarak hakemlerden gelecek değerlendirme raporlarının sonucuna göre gerektiğinde üçüncü bir hakemin daha görüşüne başvurulur.

Dergiye gelen ve ön değerlendirmeyi geçen çalışmaların değerlendirilmesi ve hakem değerlendirmelerinin olumlu olması şartıyla yayınlanması süreci 3 - 12 ay arasında sürmektedir.

Açık Erişim Politikası

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, tüm içeriği okura ya da okurun dahil olduğu kuruma ücretsiz olarak sunulur. Okurlar, ticari amaç haricinde, yayıncı ya da yazardan izin almadan dergi makalelerinin tam metnini okuyabilir, indirebilir, kopyalayabilir, arayabilir ve link sağlayabilir.

