

SOSYAL BİLİMLER MESLEK YÜKSEKOKULU DERGİSİ



Yıl:2022 Cilt:25 Sayı: 25. Yıl Özel Sayısı

SAHİBİ

Selçuk Üniversitesi
Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Adına
Yüksekokul Müdürü V. Prof. Dr. Emrullah EKEN

SORUMLU EDİTÖRLER / RESPONSIBLE EDITORS

Doç. Dr. M. Erhan SUMMAK- Selçuk Üniversitesi
Dr. Öğr. Üyesi Abdurrahman GÜMRAH- Selçuk Üniversitesi
Öğr. Gör. E. Fazıl ÇÖLLÜ – Selçuk Üniversitesi
Öğr. Gör. E. Erdal YÖRÜK – Selçuk Üniversitesi

EDİTÖR YARDIMCILARI / EDITOR ASSISTANTS

Dr. Öğr. Üyesi Betül GARDA – Selçuk Üniversitesi
Dr. Öğr. Üyesi Ayşe CABİ – Selçuk Üniversitesi

YAYIN KURULU SEKRETERİ / EDITORIAL STAFF

Öğr. Gör. Ammar Yasir BİLİM- Selçuk Üniversitesi
Öğr. Gör. Mehmet BÜYÜKÇİÇEK – Selçuk Üniversitesi
Öğr. Gör. F. İbrahim KURŞUNMADEN – Selçuk Üniversitesi
Öğr. Gör. Metin ALLAHVERDİ – Selçuk Üniversitesi

ALAN EDİTÖRLERİ / AREA EDITORS

Prof. Dr. M. Atilla ARICIOĞLU- Necmettin Erbakan Üniversitesi
Prof. Dr. Ümmühan ARSLAN – Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
Prof. Dr. Feride HAYIRSEVER BAŞTÜRK- Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
Prof. Dr. Savaş ÇEVİK- Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Süleyman DEĞİRMEN Konya Gıda ve Tarım Üniversitesi
Prof. Dr. Metin Kamil ERCAN – Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Kamil GÜNGÖR – Afyon Kocatepe Üniversitesi
Prof. Dr. Esen GÜRBÜZ – Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet İNCE- Tarsus Üniversitesi
Prof. Dr. Ganite KURT – Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Saime ÖNCE – Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Mutlu Başaran ÖZTÜRK- Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
Prof. Dr. Muammer ZERENLER- Selçuk Üniversitesi
Doç. Dr. Savaş ERDOĞAN- Selçuk Üniversitesi

İLETİŞİM

Selçuk Üniversitesi
Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu
Alâeddin Keykûbat Yerleşkesi Selçuklu, 42079-KONYA
Telefon: +90 332 241 00 58 - Belgeç / Faks: +90 332 241 00 60

BİLİM DANIŞMA KURULU / SCIENCE ADVISORY BOARD

- Prof. Dr. Abdulkadir BULUŞ (Konya Necmettin Erbakan Üniversitesi)
Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN (Sakarya Üniversitesi)
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Ali DERAN (Tarsus Üniversitesi)
Prof. Dr. Ali ERBAŞI (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Atilla ARICIOĞLU (Konya Necmettin Erbakan Üniversitesi)
Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY (Uludağ Üniversitesi)
Prof. Dr. Aziz Arman KARAGÜL (Anadolu Üniversitesi)
Prof. Dr. Azzem ÖZKAN (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. B. Zafer ERDOĞAN (Anadolu Üniversitesi)
Prof. Dr. Baki YILMAZ (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Batuhan GÜVEMLİ (Trakya Üniversitesi)
Prof. Dr. Birol MERCAN (Konya Necmettin Erbakan Üniversitesi)
Prof. Dr. Durmuş ACAR (Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi)
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI (Ankara Üniversitesi)
Prof. Dr. Esen GÜRBÜZ (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ (Atatürk Üniversitesi)
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ (Dokuz Eylül Üniversitesi)
Prof. Dr. Fehmi KARASIOĞLU (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Figen ZALF (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)
Prof. Dr. Ganite KURT (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)
Prof. Dr. Güler SAĞLAM ARI (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)
Prof. Dr. Gülfidan BARIŞ (Anadolu Üniversitesi)
Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Güven SAYILGAN (Ankara Üniversitesi)
Prof. Dr. Habib AKDOĞAN (Hitit Üniversitesi)
Prof. Dr. Haldun SOYDAL (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Halim KAZAN (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Hasan K. GÜLEŞ (Konya Gıda ve Tarım Üniversitesi)
Prof. Dr. Hüseyin AKAY (İzmir Demokrasi Üniversitesi)
Prof. Dr. Hüseyin DALGAR (Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi)
Prof. Dr. İsmail BEKÇİ (Süleyman Demirel Üniversitesi)
Prof. Dr. Kadir GÜRDAL (Ankara Üniversitesi)
Prof. Dr. Kamil GÜNGÖR (Afyon Kocatepe Üniversitesi)
Prof. Dr. M. Şükrü AKDOĞAN (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. Mehmet BAŞ (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)
Prof. Dr. Mehmet GENÇTÜRK (Süleyman Demirel Üniversitesi)
Prof. Dr. Mehmet GÖKÜŞ (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Mehmet MUCUK (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİREKLİ (Mustafa Kemal Üniversitesi)
Prof. Dr. Metin AKSOY (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Metin Kamil ERCAN (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)
Prof. Dr. Metin SABAN (Bartın Üniversitesi)
Prof. Dr. Muammer ZERENLER (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Mutlu Başaran ÖZTÜRK (Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi)
Prof. Dr. Nuri ÖMÜRBEK (Süleyman Demirel Üniversitesi)
Prof. Dr. Okan TAŞAR (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Osman BAYRI (Süleyman Demirel Üniversitesi)
Prof. Dr. Önder KUTLU (Konya Necmettin Erbakan Üniversitesi)
Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA (Konya Necmettin Erbakan Üniversitesi)
Prof. Dr. Ruziye COP (Abant İzzet Baysal Üniversitesi)
Prof. Dr. Saime ÖNCE (Anadolu Üniversitesi)
Prof. Dr. Savaş ÇEVİK (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Seçkin GÖNEN (Dokuz Eylül Üniversitesi)
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Selda BAŞARAN ALAGÖZ (Konya Necmettin Erbakan Üniversitesi)
Prof. Dr. Serap S. YANIK (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)
Prof. Dr. Süleyman UYAR (Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi)
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ (Dokuz Eylül Üniversitesi)
Prof. Dr. Şaban UZAY (Erciyes Üniversitesi)
Prof. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ (Nevşehir Hacı Bektaş Üniversitesi)
Prof. Dr. Tahir AKGEMCİ (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Tuğba UÇMA UYSAL (Sıtkı Koçman Üniversitesi)
Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR (Afyon Kocatepe Üniversitesi)
Prof. Dr. Tunç KÖSE (Eskişehir Osmangazi Üniversitesi)
Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK (Çukurova Üniversitesi)
Prof. Dr. Ümmühan ASLAN (Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi)
Prof. Dr. Vural ÇAĞLAYAN (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Yasemin KÖSE (Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi)
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)
Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR (Türkiye Büyük Millet Meclisi)

BU SAYININ HAKEMLERİ

Prof. Dr. Abdulkadir BULUŞ	Necmettin Erbakan Üniversitesi
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Ali DERAN	Tarsus Üniversitesi
Prof. Dr. Ayşe Banu BAŞAR	Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK	Kırklareli Üniversitesi
Prof. Dr. Deniz UMUT DOĞAN	Başkent Üniversitesi
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ	Atatürk Üniversitesi
Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Ganite KURT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Hakan TAŞTAN	Kırklareli Üniversitesi
Prof. Dr. Halil Emre AKBAŞ	Yıldız Teknik Üniversitesi
Prof. Dr. Lütfi ATAY	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet İNCE	Tarsus Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ	Mustafa Kemal Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa Zihni TUNCA	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Nuri ÖMÜRBEK	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA	Necmettin Erbakan Üniversitesi
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Suphi ASLANOĞLU	Kırıkkale Üniversitesi
Prof. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Ümmühan ASLAN	Bilecik Üniversitesi
Prof. Dr. Yakup SELVI	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU	Tarsus Üniversitesi
Doç. Dr. Abdullah Oktay DÜNDAR	Necmettin Erbakan Üniversitesi
Doç. Dr. Ahmet Burhan ÇAKICI	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
Doç. Dr. Ahmet TANÇ	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
Doç. Dr. Arman Aziz KARAGÜL	Anadolu Üniversitesi
Doç. Dr. Ashhan NAKİBOĞLU	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
Doç. Dr. Esen ŞAHİN	Selçuk Üniversitesi
Doç. Dr. Faruk DAYI	Kastamonu Üniversitesi
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR	TBMM
Doç. Dr. Halil AKMESE	Necmettin Erbakan Üniversitesi
Doç. Dr. Hüseyin ÖNDER	Dumlupınar Üniversitesi
Doç. Dr. Mesut DOĞAN	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Doç. Dr. Ozan AĞLARGÖZ	Anadolu Üniversitesi
Doç. Dr. Ömer Faruk GÜLEÇ	Kırklareli Üniversitesi
Doç. Dr. Sevda SAHİLLİ BİRDİR	Mersin Üniversitesi
Doç. Dr. Şuayyip Doğu DEMİRCİ	İzmir Katip Çelebi Üniversitesi
Doç. Dr. Yasin BİLİM	Necmettin Erbakan Üniversitesi
Dr. Öğr. Üyesi Cihat SAVSAR	Hitit Üniversitesi
Dr. Öğr. Üyesi Gökhan AKANDERE	Selçuk Üniversitesi
Dr. Öğr. Üyesi Mert OZGUNER	Adıyaman Üniversitesi
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa BAYHAN	Pamukkale Üniversitesi
Dr. Öğr. Üyesi Yalçın ELMAS	Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi
Dr. Öğr. Üyesi Zümrüt Hatice SEKKELİ	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
Öğr. Gör. Dr. Aslı KESKİN	Kırklareli Üniversitesi

İÇİNDEKİLER

Dr. Nuh KELEŞ	Managerial Leadership: Current Situation and Future Prospects / <i>Yönetmel Liderlik: Mevcut Durum ve Gelecek Beklentileri</i>	Araştırma Makalesi	254-272
Öğr. Gör. Dr. Yasin AKKUŞ	Mühimme Defterlerine Göre Klasik Dönem Sonrasında Osmanlı İmparatorluğunda Girişimcilik (1605-1702) / <i>Entrepreneurship in the Ottoman Empire After the Classical Period According to Mühimme Notebooks (1605-1702)</i>	Araştırma Makalesi	273-287
Doç. Dr. Ahmet TANÇ Öğr. Gör. Dilek ÇARDAK Öğr. Gör. Ferhat CANLITEPE	Covid-19 Salgınının İşletmelerin Finansal Başarısızlığı Üzerine Etkileri: BİST İmalat Sektöründe Yer Alan İşletmelerin Altman Z-Skor Yöntemi Kullanılarak İncelenmesi / <i>The Effects of the Covid-19 Epidemic on the Financial Failure of Businesses: An Investigation of the Businesses in the BIST Manufacturing Sector Using the Altman Z-Score Method</i>	Araştırma Makalesi	288-301
Doç. Dr. Şafak AĞDENİZ Prof. Dr. Tunç KÖSE	Muhasebe Eğitiminde Entegre Raporlama: Türkiye'deki Üniversitelere İlişkin Bir Araştırma / <i>Integrated Reporting In Accounting Education: A Research On Universities In Turkey</i>	Araştırma Makalesi	302-313
Öğr. Gör. İlnur ERGÜN Zeliha KALDIRIM Dr. Öğr. Üyesi İrem ÖZCAN	İşletme ve Muhasebe Eğitimi Müfredatı Yeterince Sürdürülebilir mi? Türkiye ve Diğer Ülke Üniversitelerinin Müfredatlarının Doküman Analizi ile Karşılaştırılması / <i>Is Business and Accounting Education Sufficiently Sustainable? Comparison of Curriculum of Turkey And Other Country Universities By Document Analysis</i>	Araştırma Makalesi	314-324
Öğr. Gör. Banu SULTANOĞLU Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN	Muhasebe Eğitiminde "Sürdürülebilirlik" – Türkiye'deki Üniversitelerde Bir Araştırma / <i>"Sustainability" in Accounting Education – Research in Turkish Universities</i>	Araştırma Makalesi	325-334
Dr. Öğr. Üyesi Betül GARDA	Pandemi Sonrası Sağlıklı Yaşama Odaklanma: Konaklama İşletmeleri Çalışanlarının Sigara Tüketimi Üzerine Bir Araştırma / <i>Focusing on Healthy Living After the Pandemic: A Study on Cigarette Consumption of Hospitality Business Employees</i>	Araştırma Makalesi	335-349
Prof. Dr. Ganite KURT Prof. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT Doç. Dr. Tuğba DERYA BASKAN	Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımına (TYSY) Akademisyenlerin Bakışı / <i>Academic's Perspective To The Flipped Class Approach (Fca) In Accounting Education</i>	Araştırma Makalesi	350-368
Dr. Öğr. Üyesi Ahmet KAYA Dr. Öğr. Üyesi Nurettin KOCA Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU	Geleceğin Muhasebecilerinin Teknoloji Kabullerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma / <i>A Research on Determining the Technology Acceptance of Future Accountants</i>	Araştırma Makalesi	369-381
Prof. Dr. Göksel YÜCEL Prof. Dr. Batuhan GÜVELMİ Prof. Dr. Burcu ADILOĞLU	Muhasebe Eğitiminde Vak'a Kullanımı Geliştirme ve Uygulama Sorunları / <i>Case Method in Accounting Education Case Development and Implementation Problems</i>	Derleme	382-389
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN Prof. Dr. Deniz UMUT DOĞAN	Türkiye'de Muhasebe Eğitiminin Dünü Bugünü ve Geleceği / <i>Past Present And Future Of Accounting Education In Turkey</i>	Derleme	390-414
Lütfiye Seda ÖZTÜRK Doç. Dr. Mevhibe TÜRKMEN	Tekstil Sektöründe Önem Performans Analizi Uygulaması İle Üretime Dayalı Stratejik Öncelik Alanlarının Belirlenmesi / <i>Determination of Production Based Strategic Priority Areas with Importance Performance Analysis in The Textile Sector</i>	Araştırma Makalesi	415-432
Arş. Gör. Dr. Işık ALTUNAL	Metaverse Dünyasının Eğitim Modeli Olarak Kullanımı ve Muhasebe Eğitimine Yansımaları / <i>Use of The World of Metaverse in Education and Its Reflections on Accounting Education</i>	Derleme	433-443
Dr. Samet BÜLBÜL Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK	COVID-19 Pandemisi Sürecinde Uzaktan Eğitim ve Muhasebe Eğitimine İlişkin Öğrenci Algılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma / <i>A Research on The Evaluation of Student Perceptions Regarding Distance Education and Accounting Education During The COVID-19 Pandemic Period</i>	Araştırma Makalesi	444-458
Doç. Dr. Fatma TEMELLİ Prof. Dr. Recep GÜNEŞ	Muhasebe Alanında Lisansüstü Eğitim Veren Öğretim Üyelerinin Öğrenci İntihallerine İlişkin Algı ve Tutumları / <i>Perceptions and Attitudes Of The Academicians, Who Lecture Post-Graduate Accounting Courses, Against The Plagiarism Of The Students</i>	Araştırma Makalesi	459-474
Dr. Öğr. Üyesi Ümmü Saliha EKEN İNAN Dr. Öğr. Üyesi Abdurrahman GÜMRAH Dr. Öğr. Üyesi A. Selçuk KÖYLÜOĞLU	Medya Okuryazarlık Düzeyi ile Finansal Okuryazarlık Düzeyi Arasındaki İlişkinin Tespitine Yönelik Ampirik Bir Çalışma / <i>An Empirical Study on the Analysis of the Relationship Between Media Literacy Level and Financial Literacy Level</i>	Araştırma Makalesi	475-488
Öğr. Gör. Dr. Meltem Gül Prof. Dr. İbrahim AKSU	Türk ve Amerikan Üniversitelerinde Okutulan Muhasebe ve Teknoloji Derslerinin Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı (IES 2) Açısından Karşılaştırılması / <i>Comparison of Accounting and Technology Courses Taught in Turkish and American Universities in Terms of The International Accounting Education Standard (IES 2)</i>	Araştırma Makalesi	489-496
Arş. Gör. Gülşen ÇAVUŞ Prof. Dr. Saim ÖNCE	Geleceğin Muhasebe Profesyonellerinin Sahip Olması Gereken Yetkinlikler: Muhasebe Profesyoneli Olabilmek İçin Mezun Olunması Gereken Yükseköğretim Program Çıktılarının Analizi / <i>Skills That Future Accounting Professionals Should Have: Analysis of The Outcomes of Higher Education Programs To Become an Accounting Professional</i>	Araştırma Makalesi	497-510

Öğr. Gör. Dr. Servet SAY	ARAS ve COPRAS Yöntemleri ile BIST Teknoloji Endeksindeki Şirketlerin Finansal Performans Analizi / <i>Financial Performance Analysis of Companies in BIST-XUTEK Index with ARAS and COPRAS Methods</i>	Araştırma Makalesi	511-523
Dr. Öğr. Üyesi Gökhan AKANDERE Prof. Dr. Muammer ZERENLER	Doğu Avrupa Ülkelerinin Çevresel ve Ekonomik Performansının Bütünleşik CRITIC-TOPSIS Yöntemiyle Değerlendirilmesi / <i>Evaluation of the Environmental and Economic Performance of Eastern European Countries with the Integrated CRITIC-TOPSIS Method</i>	Araştırma Makalesi	524-535
Öğr. Gör. İklim Elif UMUT Öğr. Gör. Özgecan ÖZER	Kripto Varlıkların Denetimi: Blok Zincir Teknolojisinin Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi / <i>Audit of Crypto Assets: The Impact of Blockchain Technology on the Audit Process</i>	Derleme	536-552
Zeynep KILIÇ Doç. Dr. Nevran KARACA	İşletmelerde Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrolün Rolü: Karayolu İle Uluslararası Yük Taşımacılığı Yapan Bir İşletmede Örnek Olay İncelemesi / <i>The Role of Internal Control in Prevention of Fraud in Enterprises: A Case Study in An International Freight Transportation Enterprise</i>	Derleme	553-565
Prof. Dr. Ali DERAN Doç. Dr. İncilay ERDURU Arş. Gör. Dr. Filiz ÖZŞAHİN KOÇ	Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarında Yer Alan Denetim Dersi Müfredatının İncelenmesi / <i>Investigation of the Audit Course Curriculum in Undergraduate Programs of State Universities in Turkey</i>	Araştırma Makalesi	566-578
Arş. Gör. İpek GÜRİSOY Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU	Akıllı Liman Yapılanmasına Yönelik Uygulamaların Bilinirliği Üzerine Keşfedici Bir Araştırma / <i>An Exploratory Research on the Awareness of Applications for Smart Port Construction</i>	Araştırma Makalesi	579-592
Prof. Dr. Şafak ÜNÜVAR Dr. Öğr. Üyesi Gamze TEMİZEL	Turizm Eğitimi Almakta Olan Öğrencilerin Çevreye Karşı Motivasyonları / <i>Motivation Towards the Environment of Students Studying Taking Tourism Education</i>	Araştırma Makalesi	593-607

Managerial Leadership: Current Situation and Future Prospects

Yönetmel Liderlik: Mevcut Durum ve Gelecek Beklentileri

Nuh KELEŞ *

ABSTRACT

Leadership is not a concept unique to today but has existed since the past. The historical process, which started with great men and trait theory, continued with behavioral leadership and situational leadership. Many new concepts related to leadership styles have emerged, today and in the recent past. Managerial leadership is just one of them. Managerial leadership can be achieved by the ability of people in managerial positions in their institutions to influence and lead the employees. A managerial leader emerges when the manager, who exhibits management and leadership behaviors, leads the employees at the same time. This study aims to examine the studies in the field of managerial leadership literature, gather them as a whole, and make theoretical suggestions. In this study, which was carried out in an exploratory and qualitative research design, 82 publications on managerial leadership were examined, the data collected with open coding was analyzed, the data divided into categories were narrowed by axial coding, and a theoretical proposition was made with selective coding. A comprehensive literature review in the field of managerial leadership and the use of Grounded Theory assumptions in this process add originality to the study.

KEYWORDS

Leadership, Management, Managerial Leadership, Grounded Theory

ÖZ

Liderlik günümüze özgü bir kavram olmayıp geçmişten bu yana varlığını sürdürmektedir. Büyük adamlar ve özellikler kuramı ile başlayan tarihsel süreç, davranışsal liderlik ve durumsal liderlik ile devam etmiştir. Günümüzde ve yakın geçmişte liderlik tarzları ile ilgili birçok yeni kavram ortaya çıkmıştır. Yönetimsel liderlik ise bunlardan sadece birisidir. Kurumlarında yönetici pozisyonunda bulunan kişilerin çalışanları etkileme ve onlara liderlik yapabilme yeteneğine sahip olmalarıyla yönetici liderlik yapılabilir. Yöneticilik ve liderlik davranışları sergileyen yöneticinin çalışanlara yöneticilik yaparken aynı zamanda liderlik yapması ile yönetmel lider ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada yönetmel liderlik alanında yapılan çalışmaları inceleyerek, bunları bir bütün halinde bir araya toplamak ve teorik önerilerde bulunmak amaçlanmıştır. Keşfedici ve nitel bir araştırma deseninde yürütülen bu çalışmada yönetmel liderlikle ilgili yayınlar incelenmiş, açık kodlama ile toplanan veriler analiz edilmiş, kategorilere ayrılan veriler eksenel kodlama ile daraltılmış ve seçici kodlama ile teorik bir önermede bulunulmuştur. Yönetmel liderlik alanında literatür derlemesi yapılması ve bu süreçte Gömülü Teori varsayımlarından yararlanılması çalışmaya orijinallik katmaktadır.

ANAHTAR KELİMELELER

Liderlik, Yöneticilik, Yönetmel Liderlik, Gömülü Teori

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
11.12.2021	20.06.2022
Anf	Keleş, N. (2022). Managerial Leadership: Current Situation and Future Prospects. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 254-272.

INTRODUCTION

Leadership has been the subject of research by many people in the past as well as today. History has been recorded especially by the deeds of great leaders. When science was not so widespread, leadership emerged as an essential phenomenon in all societies. However, information about some leaders and their leadership characteristics have survived to the present day.

Leaders were seen as being superior and privileged, ruling societies in the way they wanted, and possessing divine power, in ancient Greece, China, and Central Asia. Most of all, in Egyptians, leaders were considered equal to God by their society (Uğurluoğlu and Çelik, 2009:122). The leadership characteristics of leaders, who have an important place in society, have been examined with the spread of science and the spread of positive science. However, it has been investigated why some people are influential and can create great enthusiasm and desire around them, and how they acquire the characteristics of leaders or whether they have some innate characteristics. Leadership has been expressed in many different ways and many different leadership styles have been described until today due to the differences in the position, characteristics, and behaviors of the leaders (Raišienė, 2014:180-183; Gould et al., 2016:165).

Various publications examine people who have historically taken an important place in their societies about leadership, which started to be the subject of scientific research in the 20th century. Poet, the man of letters, clergy, rulers, and prophets, who were examined for the first time in a book called *On Heroes*, written by Thomas Carlyle in 1841 using a philosophical language, were leaders who had a great place in their era and had a significant impact on the course of history. In the same period, *Representative Man* written by Ralph Waldo Emerson, and the *Hereditary Genius* published by Francis Galton examined the heroes and great men (Allio, 2013:6-7). In these works, which examine the great men who were first addressed in a written form in the historical process of leadership, the leadership characteristics of the important people who shape history have been the subject of investigations.

Examined leaders have gained a place in the historical process as people who have accomplished extraordinary things because they have some innate characteristics. For this reason, the characteristics of the leaders while leading have begun to be investigated. Coinciding with the classical management theory period of the historical process in which business management started to gain a place as a science; In *trait theory*, it is accepted that the characteristics of the leader are not only innate but can also be acquired through experience and learning. In studies dealing with the trait theory, Tead in 1935, Gibb in 1947, Jenkins in 1947, Schoenfeld in 1948, Mann in 1959, Stogdill in 1948 and 1974, Lord et al. in 1986, Kirkpatrick and Locke in 1991, and Turner in 1999 investigated which leadership characteristics a leader has (Yukl, 1989; Turner and Müller, 2005:50; Akyurt et al., 2015:51).

Some leaders can exhibit a wide variety of behaviors with their characteristics. For this reason, it has been started to investigate the behavior of the leader while leading. After the trait theory, *the behavioral leadership theory* emerged in parallel with the neo-classical management theory period (Khan et al., 2015:47). Leadership studies of Iowa, Ohio State, and Michigan University, Blake and Mouton's managerial grid, McGregor's X and Y theories, Likert's system 4 model are the studies conducted in this period (Turner and Müller, 2005:50; Bakan and Bulut, 2004:155-156). In the researches in which the behaviors of the leader are examined, behaviors such as the leader's relations with the people work with, communication, and delegation of authority have been investigated. As a result of the research, two important elements, concern for people (orientation toward people) and concern for production (orientation toward task), have emerged as the products of behavioral theory (Khan et al., 2015:47).

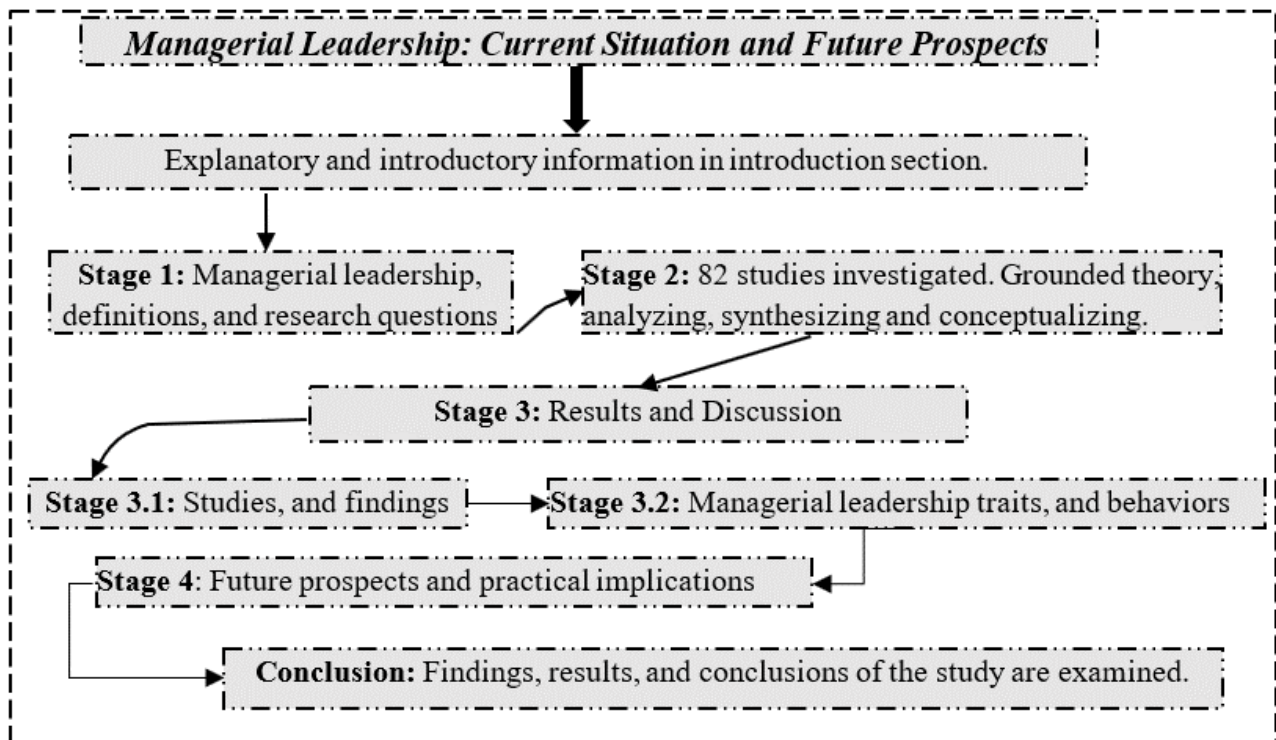
Since effective leaders have many different characteristics and different behaviors, they can behave differently in different situations. Since no trait is common to all leaders and no one behavior is effective in all situations, research has shifted to investigating how the leader behaves in what situation while leading. Thus, *the situational leadership theory*, which coincides with the period of contemporary management theories in management, has emerged. In these studies, in which important situational variables are investigated and a general judgment is tried to be reached, it has been researched which behavior the leader displays in which situation and whether these conditions affect each other. Fiedler's contingency theory, Tannenbaum and Schmidt's continuum of leadership theory, Reddin's 3D leadership model, Hersey and Blanchard's subordinate maturity model, Vroom and Yetton's contingency model, and House's path-goal theory situational they have gained an important place in the literature as leadership approaches (Yukl, 1989:264; Turner and Müller, 2005:51; Bakan and Bulut, 2004:156).

In general, many definitions focus on the leader's skills, styles, characteristics, behaviors, and conditions. Researchers often define leadership according to their individual perspectives and the aspect of the

phenomenon that interests them most. Stogdill concluded that leadership has almost as many definitions as there are people trying to define the concept. Leadership is defined in terms of individual characteristics, leader behavior, interaction models, role relationships, follower perceptions, influence on followers, impact on task goals, and impact on organizational culture (Yukl, 1989:252). Ultimately, it is possible to state that the lack of a general definition defining leadership stems from the fact that the leader is a human being and not all people have similar characteristics.

In this context, this study, it is aimed to reveal a theoretical proposition from these studies by examining the studies in the literature on managerial leadership and more specifically management and leadership. There is no previous study in the form of a literature review on managerial leadership is the motivation and originality of this study. Making use of the assumptions of the *grounded theory* at the stage of theory creation can be considered as another originality and contribution of the study. In this spirit, the work was designed like as a graphical abstract in figure 1.

Figure 1. Graphical abstract



The study is organized as follows. In the introduction part of the study, we give explanatory and introductory information about the historical process and literature in the field of leadership. And then, in the first section, we represented the subject of managerial leadership. In the second section, we explained the method and material used in the study. In the first part of the third section, we have mentioned the studies and findings examined. In the second part, we investigated managerial leadership traits and behaviors, axial and selective coding. In the fourth section, we presented information about the future of managerial leadership and some implications. In the conclusion section, inferences were made according to the findings obtained from the study.

1. MANAGERIAL LEADERSHIP

In the literature on leadership, until the 1980s, three main approaches: traits, behavioral, and contingency approaches tried to explain leadership. After the 1980s, it has emerged a wide variety of leadership definitions and forms. These can be expressed as transformational leadership, charismatic leadership, transactional leadership, visionary leadership, democratic leadership, autocratic leadership, religious leadership, laissez-faire leadership, bureaucratic leadership, servant leadership, and managerial leadership. In this study, managerial (and/or) leadership concepts were investigated.

Although there are many different definitions of leadership from past to present, the situation for management is somewhat different and limited. The manager can be explained as the person who guides the

people in the community in which he/she is based on a legal power, to the appropriate goals and objectives. The manager plans, organizes, controls, and directs. It is necessary to distinguish between leadership and management and to see the important difference between them, and then to explain managerial leadership. Notwithstanding, previous managerial leadership explanations in the literature are presented in Table 1.

Table 1. Some definitions of managerial leadership

Author(s) and Year	Definitions
Soucie, 1994	Managerial leadership can be defined as leadership exercised by managers who deliberately attempt to influence other organizational members toward some accomplishments.
Aykan, 2004	Managerial leaders are an impersonal and non-innovative leadership style that follows tradition and prioritizes rules. This type of leadership is often found in bureaucratic organizations. Managerial leaders try to motivate their employees in line with planned goals.
Bakan and Bulut, 2004	It is difficult to say that every manager has leadership characteristics, but today, in order to be a good and successful manager who can meet the needs of management, it is necessary to have leadership characteristics at the same time.
Hunt et al. 2009	Managerial leaders are individuals who not only acted as a tag but backed this up with meaningful interpretations to link past, present and future as they built capability.
Uğurluoğlu and Çelik, 2009	Managerial leadership encompasses stability and order and requires the preservation of the existing order. Managerial leaders are very good at managing day-to-day activities and short-term goals.
Peterson and Peterson, 2012	A person can be a manager without being a leader. Conversely, a person who is not a manager and has no official power can exhibit leadership. It is also possible to be a manager and exhibit both managerial behavior and leadership behavior; an individual who does this is called a managerial leader.
Blom and Alvesson, 2014	Managerial leadership refers to leadership (in the way previously described) exercised by people holding a managerial (appointed or elected, but formally superior) position, targeting formal subordinates.
Tepper and Simon, 2015	The managerial leader is often more responsible than any other organizational authority for deploying resources in ways that satisfy the needs of employees and employers.

It can be seen that various explanations and definitions in the literature on managerial leadership do not meet at a single view. While the managers have the legal power to achieve the goals and objectives in the institutions or organizations they are in, the same may not be the case for the leader. While a person can be a manager without being a leader, it may not be necessary to rely on the legal force for leadership. Employees can be influenced by the leader by using personal characteristics, abilities, and behaviors to achieve the goals and objectives of the institution. The leader does not need to have institutional skills while doing these. When influencing and leading employees is done while in a managerial position, managerial leader, that is, managerial leadership, emerges. Accordingly, it is possible to explain the managerial leader as people who combine leadership charisma and managerial abilities. In the most obvious sense, this is the fact that the manager, who exhibits management and leadership behaviors, leads his subordinates and employees while managing, which can only be explained as a managerial leader (Peterson and Peterson, 2012:103; Blom and Alvesson, 2014:344). In addition, according to Yukl (1989), managerial leadership can be defined as leadership exercised by managers who deliberately try to influence other organizational members towards some achievement. For this reason, managers in institutions can be successful in realizing the goals and objectives of the institution as much as they can be leaders at the same time. In this case, it would be wrong to think only of leadership or only management. It can be thought that success will be achieved by blending and applying management and leadership as a whole. Managerial leadership, whose foundations were laid by Yukl (1982), Yukl and Van Fleet (1982), was shaped by the studies of the same researchers in the following years.

According to this information, publications related to managerial leadership were examined and answers to some research questions (RQ) were sought in order to realize the purpose of the research;

RQ 1: What are the findings/results of studies published in the field of managerial leadership?

RQ 2: Which methods are used (qualitative/quantitative/theoretical)?

RQ 3: Which managerial leadership characteristics and behaviors have been investigated?

According to the research questions, information about the findings/results and methods of previous studies in the literature was compiled and which features and behaviors were observed were investigated.

2. METHOD AND MATERIAL

Considering the qualitative researches, which are organized as researches to reveal exploratory and hidden information, this research was carried out as a literature review in the qualitative research design. The publications related to managerial leadership in the leadership literature were examined. The research was carried out by searching the determined databases with the keywords of *managerial leadership*. Using a purposive sampling, articles published in the field of managerial leadership were collected from the “*ScienceDirect*”, “*Ebscohost*” and “*Emerald*” databases. Publications on managerial leadership were searched and 126 publications were reached from the databases. However, 82 studies, which are thought to be closer to the subject of the research, mostly related to leadership and management and managerial leadership, constitute the sample of the research. So as to reveal the information hidden in social reality in achieving the determined goals, with qualitative data analysis (Özdemir, 2010:323), the grounded theory, which allows the researcher to develop theory and is dominated by an inductive process, is used.

Grounded theory (Glaser and Strauss, 1967) which involves the process of analyzing, synthesizing and conceptualizing data systematically obtained from social research, assumes that knowledge is hidden in social reality. According to the data collected, it has been tried to show the relations between the conceptual categories and to reveal with which theoretical relations these are formed, changed, and maintained (Charmaz, 2002:4).

Corbin and Strauss (1990) explained coding in qualitative data analysis as a basic analytical process in three stages. In open coding, the researcher analyzes the collected data and conceptualizes events and actions by comparing them with others according to their similarities and differences. Conceptually similar events and actions are categorized in the same group. Discovered categories (themes) are associated with other sub-categories by axial coding and relationships are tested. With selective coding, all categories are combined around a single core category (Corbin and Strauss, 1990:12-15). Accordingly, publications on managerial leadership were examined, data collected with open coding were analyzed, and the actions were compared and conceptualized. Subsequently, conceptually similar events and actions were categorized in the same group, and the discovered categories were associated with other sub-categories by axial coding. Finally, by testing the relationships, all categories were combined around a single core category by selective coding.

3. RESULTS AND DISCUSSION

3.1. Studies and Findings

The literature review aims to present the publications in the field of managerial leadership as a whole, as well as to provide open coding according to grounded theory assumptions, that is, analyze the data, make conceptualization by comparing events and actions according to their similarities and differences. This is sort of the collection of data with open coding as explained by Glaser and Strauss (1967) and Corbin and Strauss (1990) on theory building. Studies in the field of managerial leadership are examined. A total of 82 studies published so far, which are related to the field of managerial leadership and based on Yukl (1982), were examined.

So as to develop a more effective understanding, the methods and findings/results of the studies were examined, and 43 publications whose findings and research designs were thought to be closer to the research scope are presented in Table 2. In addition, 39 publications whose data were used in the research and which can be included in the managerial leadership literature are given in the Appendix.

Table 2. Literature review and open coding of studies in the field of managerial leadership

Author(s) and Year	Method and Sample	Results/Conclusions
Worsfold, 1989	Questionnaire, 28 persons	Managers are social and communicative and must have some means to influence and motivate their employees. It is supported by the personality inventories that managers are interested in people and will establish good relations with them.
Yukl, 1989	Theoric	Major topics and discussions include leadership versus management, leader characteristics and skills, leader behavior and activities, leader power and influence, situational determinants of leader behavior, situational regulatory variables, transformational leadership, the importance of leadership for organizational effectiveness, and leadership as a qualification process.
Soucie, 1994	Theoric	Leaders are perceived as causal determining the success or failure of an organization. It has been stated that managerial leadership skills can be learned. Leaders' traits, skills, behaviors, and motivation levels are all very complex, but they can be defined in some way.
Analoui, 1995	Questionnaire, 74 persons	The most preferred management skills were determined as decision-making and effective communication. The data showed a direct correlation between the seniority of managers and the range of managerial skills and knowledge they need for their effectiveness.
Denison et al., 1995	Questionnaire, 176 persons	It shows that more effective managers display a wider variety of leadership roles and these roles are much clearer to their subordinates. It is argued that the concepts of paradox and behavioral complexity are instrumental for a better understanding of managerial leadership.
Bakan and Bulut, 2004	Questionnaire, 118 persons	Managers do not only have a management understanding in terms of their management understanding, but they show different behaviors in case of different situations.
Strutton, 2004	Theoric	Many valuable things can be learned from experience. Leaders can benefit from discovering time-tested examples of how to do the right things right and paying less attention to the latest and greatest theories.
Dobel, 2005	Theoric	While heritage does not cover all aspects of managerial leadership, it maps a broad and rich understanding of leadership and individuality associated with tutelage. Managerial leaders inherit people, institutions, relationships, expectations, and culture.
El Masry et al., 2006	Questionnaire, 31 persons	Executive general managers do not exhibit the characteristics of team managers and participatory leaders. While domestic managers adopted the liberal managerial style, foreign managers mostly adopted the autocratic leadership style.
Hendel et al., 2006	Questionnaire, 496 persons	It is reflected that experienced students are only moderately prepared for future managerial leadership roles, pointing to the need to provide students with more stimulating and supportive learning experiences.
Uğurluoğlu and Çelik, 2009	Theoric	Transformational leadership occurs when leaders value the views of their employees, encourage them, and act for the benefit of the group. Managerial leadership refers to the preservation of the current stability and order. Ethical leadership is used to establish ethics and give importance to ethical activities. It is political leadership that can effectively understand its employees and uses this knowledge to influence others.
Akroyd et al., 2009	Questionnaire, 176 persons	The importance of the leadership styles of the managers and the perceived support of the organization in the commitment of radiation therapists to the organization has been revealed. Affective and normative commitments were found to be more important than continuance commitment.
Hunt et al., 2009	Theoric	Managerial leaders are often neglected as most of the attention goes to the firm's strategic apex or to managerial leaders deeper within the system. To encourage the emergence and generation of new initiatives for change, leaders need to emphasize order of attention and networking.

Table 2. Literature review and open coding of studies in the field of managerial leadership (continued)

Author(s) and Year	Method and Sample	Results/Conclusions
Young and Dulewicz, 2009	Questionnaire, 261 persons	It provides support for an integrated approach to leadership and management selection and development by identifying four top-of-competence clusters associated with high performance to identify effective leadership and management competencies.
Hamlin et al., 2010	Critical incident technique, 55 person, 230 critical incidents.	Empirical support is offered for general and universal explanations of the nature of managerial and leadership activity. Out of 230 critical incidents, 112 examples of effective managerial behavior and 118 examples of least effective/ineffective managerial behavior were obtained. In the second stage, 25 effective and 23 effective/ineffective behavior states were determined.
Subramaniam et al., 2010	Questionnaire, 137 persons	Contrary to expectations, no significant difference was found between managers reporting to managers from the same background, in terms of a difference in leadership expectation compared to managers of different nationalities and ethnicities. The duration of the managers' relationships with their superiors has a moderating effect on the relationship between the leadership expectation gap and the quality of leader-member exchange.
Hamlin et al., 2011	Critical incident technique, 40 persons.	Because of the differences between the sectors, managers need to adopt different managerial behaviors in order to be effective in non-profit organizations. 259 effective and 191 least effective/ineffective manager/managerial leader behavior was collected from 40 senior and middle-level managers.
Wanasika et al., 2011	Questionnaire. 818 managers from 263 organizations in the 5 countries.	A common cultural characteristic for a high level of group solidarity, paternalistic leadership, and people-oriented leadership has been revealed. As a common cultural trait, ubuntu highlights a high level of group solidarity, paternalistic leadership, and humanistic leadership, with charismatic leaders often resorting to local cultural values and tools to overcome problems.
Wang, 2011	Critical incident technique, 35 persons.	From 35 managers 230 usable CIs were collected. 14 related to effective managerial behaviors and 17 related to ineffective behaviors were identified. An effective manager is perceived as responsible, self-sacrificing, disciplined, fair, helpful, supportive and knowledgeable, and paternalistic and transformational leadership are expressed as effective approaches in management. A clear shift from traditional values that emphasize authoritarian management to western values that encourage participatory management is suggested.
Littrell et al., 2012	Questionnaire, 4 different regions, 344, 344, 92, 112	Significant differences were found between samples for each of the 12 leader behavior dimensions. Managerial leader behavior preferences differed between regions. It has been shown that there are markedly different "cultural areas" in China.
Patel and Hamlin, 2012	Cross-case comparative analysis	Behavioral categories have been studied on the development of perceived management and leadership effectiveness. 10 effective and 9 ineffective behavior criteria were created, and it was found that managers and non-managerial employees perceived effective and ineffective managerial behaviors in the same way.
Peterson and Peterson, 2012	Survey, 720 students	Confidence building, entrepreneurship (solving problems), friendly and thoughtful, team building, stimulating enthusiasm, representing authority, informing about responsibilities, and keeping information of employees are listed as the prevalence of managerial leadership behaviors.
Allio, 2013	Theoric	Leadership emerges or develops over time, not at a particular moment. Leadership requires both competence and integrity. Leaders use their limited abilities by allowing and mobilizing the leadership that is hidden in the organization. Today, while the power of the follower increases, the power of the leader decreases.

Table 2. Literature review and open coding of studies in the field of managerial leadership (continued)

Author(s) and Year	Method and Sample	Results/Conclusions
Goodwin, 2013	Comparative analysis, Theoric	A two-way understanding may be required to be successful in a political or managerial leadership relationship; For political leaders, this situation is found in the managerial and operational reality targeting the organization, and in the political reality such as managing with the face of a politician for managerial leaders.
Hamlin and Hatton, 2013	Pragmatic approach, 437 behavioral statements	The classification was made to infer perceived management and leadership effectiveness, which consisted of 8 effective and 6 least effective/ineffective general behavioral criteria.
Trivellas and Drimoussis, 2013	Questionnaire, 97 persons	It has been stated that managers equipped with a broad competency characterized by high levels of behavioral, managerial and emotional competencies will have greater project success. Competencies relate to efficiency, appreciation of values, openness (behavioral competencies), teamwork, customer service, systems control (managerial), social awareness (emotional).
Kuchynkova, 2013	Questionnaire, 34 persons	Women are leaders who make their work meaningful, reward creativity and pay attention to individuals and are models for their subordinates. Women have higher average scores in transformational leadership than men. It has been found that men are more prone to liberating leadership styles, and it is not possible for women to implement it. Women generate more effort and more effectiveness, and their leadership style has a more positive effect on the satisfaction of their subordinates.
Nwibere, 2013	Questionnaire, 350 persons	It has been shown that entrepreneurial managers in organizations with entrepreneurial organizational culture are more likely to apply democratic and liberating leadership styles versus autocratic leadership styles. It was stated that organizational culture and leadership styles were positively related to each other, and corporate culture was effective on managerial leadership styles.
Selvarajah et al., 2013	Questionnaire, 401 persons	In terms of perceptions of an excellent leader, strong cultural factors that mediate the perceptions of managers, non-confrontational, respectful, respect for authority, and age and gender are shown as key differentiating factors.
Yozgat and Şahin, 2013	Critical incident technique, 24 person, 207 critical incidents.	According to the results of perceived managerial and leadership effectiveness, 22 effective leadership and managerial behaviors and 19 less effective and ineffective manager and leadership behavior expressions were specified.
Blom and Alvesson, 2014	Qualitative case studies	Limited demand for managerial leadership, managerial leadership initiated by followers, and managerial leadership influenced/inhibited by followers were found.
Galvin et al., 2014	Questionnaire, 38 persons	It has been determined that there are similarities in leadership styles, and managerial leadership style is the most common in the sample. Each leader's leadership styles have different characteristics.
Raišienė, 2014	Structured interview method, 48 persons	The manager should be a leader in a team that enables people and collaboration. Leaders with professional characteristics and abilities, competencies, behaviors, and values must be able to cope with managerial challenges in today's organizations.

Table 2. Literature review and open coding of studies in the field of managerial leadership (continued)

Author(s) and Year	Method and Sample	Results/Conclusions
Bamel et al., 2015	Questionnaire, 200 persons	While the managerial effectiveness of male and female managers in the public sector is weak, female managers in the private sector show a high level of managerial effectiveness and male managers show a much higher level of managerial effectiveness; While the type of organization does not matter in managerial effectiveness for young managers, efficiency decreases from younger managers to older managers in the public sector, and middle-level managers are much more effective in the private sector.
Khan et al., 2015	Questionnaire, 75 persons	It is supported that there is a relationship between leadership/management styles and conflict management styles. It has been revealed that most of the managers belong to the category of team manager and managers use conciliatory and collaborative forms of conflict management to address any problem in the organization.
Palm et al., 2015	Qualitative content analysis 9 manager, An interview study, 27 employees	Most of the employees noticed changes in the leadership of their managers over time. The knowledge that employees perceive changes in their manager's leadership can support investment in leadership development through courses, programs, or other initiatives. Based on the interviews, five main categories were created: confidence in a leadership role, decision making, conflict handling, being supportive, and supervising study sessions.
Sözen Şahne and Şar, 2015	Questionnaire, 112 persons	In the study, which aims to determine the leadership approaches of the people who work at the executive level in pharmaceutical companies, no difference was found according to their profession, gender, age, and leadership training.
Tepper and Simon, 2015	Theoric, 17 Propositions	It has been stated that as the positive social motivation of the executive leader increases, the evaluations and negative reactions related to employee care will decrease.
Torres et al., 2015	Critical incident technique, 27 person, 250 critical incidents.	It has been stated that effective managers are supportive, caring, thoughtful, participatory, understanding, talkative, flexible, and also good problem solvers.
Kerns, 2016	Theoric	How managerial leaders behave in managing and negotiating conflict situations affects both the process and outcome of the conflict. Because conflict is a part of organizational life, executive leaders need the competency to manage conflicts in the workplace and reduce their negative effects on people. Executive leaders with the skills to manage conflict can bring out the best in individuals, groups, and organizations.
Lornudd et al., 2016	Questionnaire, 177 persons	It provides some evidence that participation in leadership development programs can improve managers' leadership behavior. No difference in effect on leadership behavior was found between the two reviews, and evaluation of the combined effect of the two separate reviews on leadership behavior showed inconsistent (ascending and decreasing) ratings by various evaluator sources.
Nguyen and Hansen, 2016	Theoric	At the individual level, leaders and managers should be prepared to adopt both roles depending on the situation, regardless of job titles.
Maijala et al., 2018	Literature review, 12 publications	Lean leadership and management factors were mainly conceptualized as skills and abilities such as problem-solving, making change, empowering, communicating, coaching, supporting, facilitating, being democratic, organizational learning, and organizational success.

The information obtained from the research findings and methods shows that while most of the studies in the field of leadership are based on quantitative research, at the same time, have been carried out both qualitative and quantitative studies in some studies, while have been done only a small amount of qualitative research and theoretical studies.

3.2. Managerial Leadership Traits and Behaviors

Data were collected as suggested by Corbin and Strauss (1990) from the studies examined to create a theory about managerial leadership, and the collected data were analyzed with open coding. At this stage of the research, data were analyzed and events and actions were compared with others according to their similarities and differences, conceptually similar events and actions (statements) were categorized and presented in Table 3.

Table 3: Axial and Selective Coding

Categories (Axial Coding)	Concepts (Selective Coding)
communication, coordination, management, continuous learning, visionary, friendly and considerate, representation of authority, competency profiles, competence, competence, efficiency, openness, teamwork, corporate culture, accommodative culture, organizational culture, self-efficacy, effort, effectiveness, ideas, managerial challenges, job return, job satisfaction, performance, managerial effectiveness, confidence in leadership, communication, managerial goals.	characteristic expressions and situations
gender, age, ethnicity, occupation, managerial level	demographic variables
democratic, managerial, charismatic, transformational, transactional, participatory, autocratic, social, organizational, strategic, ethical, visionary, transformative, paternalistic, people-oriented, liberal, political, bureaucratic, laissez-faire, instructional	leadership styles
reinforcing achievements, long-term perspective, encouraging, maintaining stability and order, forming a team, group solidarity, building trust, entrepreneurship, stimulating enthusiasm, informing, being a role model, appreciating values, rewarding creativity, paying attention to individuals, enabling cooperation, role expressing responsibilities and responsibilities clearly, giving feedback, keeping them highly motivated	leadership behaviors
self-confidence, team manager, regularity, continuity, responsible, self-sacrificing, disciplined, fair, helpful, supportive, knowledgeable, competitive, entrepreneurial, meaningful, caring, thoughtful, participatory, understanding, talkative, flexible, good problem solver, conciliatory collaborative, innovative	self-leadership traits
organizational commitment, organizational performance, status, reward, management, belief dimension, employee views, perceived support, performance improvement, effective and ineffective behaviors, strategic planning	actions

Conceptual expressions are specified with axial coding and selective coding. Accordingly, studies in the field of managerial leadership; characteristically, it consists of various dependent and independent variables and factors affecting leadership, investigating leadership styles and leadership behaviors according to demographic variables.

According to the literature review and analysis, studies on managerial leadership mostly examined the characteristics and behaviors and then the conditions with a quantitative method. In the studies examined, the characteristics of the leader, what behaviors he/she displays while leading, and which conditions (situations) he/she leads are emphasized. Although leadership styles have diversified in the recent past, there are many leadership styles according to the information obtained from researches.

4. FUTURE PROSPECTS AND PRACTICAL IMPLICATIONS

Central to leadership theories is frequently the idea that leaders can be classified in either one category or the other, or that specific styles and behaviors can be matched with specific situations to produce effective leadership (Denison et al., 1995:525). However, expectations for the future are often not expressed. The concept of leadership in the future will be about dealing with the unknown and the emergence of new communication and behavior patterns (Karp and Helgø, 2008:33). In this regard, it can be said that leadership styles based on a kind of sustainable leadership will come to the fore in the future. Sustainability may be explained classically as development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs (Anand and Sen, 2000:2033). This is not a new concept, but could also open up new routes as new leadership emphasis/guidance for existing styles. However, what is wanted to be explained for the future is not only conceptual and classical sustainability but also the sustainability of leadership. For the future and sustainable leadership, it can be explained that leaders who foresee the future from today, plan the future, are committed to the development, are visionary, and a missionary, with development and change potential, can continue their existence in the future. Leaders who plan for the future get results. Leaders who foresee the future believe that a different future is possible. Essentially, what the leader has to do is see the future, and then make others see it too. It is the leader's duty to direct people to the future, reward them when they do what is desired, and celebrate their common success.

If we need to evaluate the subject in terms of managerial leadership, from the studies in the field of managerial leadership examined in this study, the managerial leader who wants to fulfill her/him duties effectively and who wants to be a role model for individuals and groups by influencing them; also, representing authority in a visionary way, having competencies for the task, showing competence, tending to teamwork, attaching importance to corporate culture, reinforcing achievements, entrepreneurial, role model, enabling cooperation, clearly expressing roles and responsibilities, self-sacrificing, disciplined, supportive, it has been found that it should show behaviors, characteristics, and situations that are good problem solver, conciliatory and collaborative.

CONCLUSION

The historical process, which started with the examination of great men and characteristics theory, which is not unique to our day and which is the subject of many kinds of research, continued with behavioral and situational leadership theories, and various leadership styles were put forward. Transformational, transactional and managerial leadership are important leadership styles that have emerged recently. In this study, managerial leadership has been investigated which has less space in the literature compared to others.

When compare with the studies in the literature on leadership, Maijala et al. (2018) systematically examined only 12 publications in the literature review on leadership and management in managerial dimensions. Komives et al. (2005) from a different perspective also presented a model that aims to develop leadership identity using grounded theory. Although Komives et al. (2005) carried out the steps by interviewing 13 people according to the grounded theory assumptions, instead of that in the current study, examining the literature on managerial leadership, 82 publications were used. The purpose of a grounded theory is to construct/discover a theory about a particular situation based on experience/perception/data. In the current study, previously published studies in the literature were used as a tool for theory building and open coding. Thus, managerial leadership was investigated.

The managerial leader has various skills, behaviors, traits, and characteristics like every human being. However, what distinguishes the managerial leader from the others is that they have the ability to influence and lead the employees while holding a managerial position in institutions and organizations. The managerial leader demonstrates the behaviors, traits, and situations that represent a visionary authority, competent, a good problem solver, and collaborator.

Today, the presence of important leaders in the world is felt about leadership, which has existed since the past and has been the subject of various research. This is not only executive leadership in an organization but also a leadership style demonstrated by senior officials in any country. In this study, which was conducted to reveal a holistic perspective on managerial leadership, it should be noted that although the diversity of

leadership styles seems to have moved away from classical theories, classical leadership theories still maintain their importance.

Although the use of grounded theory assumptions about managerial leadership makes the research an original study, examining studies on leadership from ScienceDirect, Ebscohost and, Emerald databases are the limitations of the research. In future studies, larger studies on leadership can be carried out by increasing the number of databases and samples. In addition, a comparative analysis can be made with other leadership styles.

REFERENCES

- Akroyd, D., Legg, J., Jackowski, M. B., & Adams, R. D. (2009). The impact of selected organizational variables and managerial leadership on radiation therapists' organizational commitment. *Radiography*, 15(2), 113-120.
- Akyurt, N., Alparslan, A. M., & Oktar, Ö. F. (2015). Sağlık çalışanlarında liderlik tarzları-iş tatmini-örgütsel bağlılık modeli. Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 6(13), 50-61. <https://dergipark.org.tr/en/pub/vizyoner/issue/23038/246291>.
- Allio, R. J. (2013). Leaders and leadership—many theories, but what advice is reliable?. *Strategy & Leadership*, 41(1), 4-14. <https://doi.org/10.1108/10878571311290016>.
- Analoui, F. (1995). Management skills and senior management effectiveness. *International Journal of Public Sector Management*, 8(3), 52-68.
- Anand, S., & Sen, A. (2000). Human development and economic sustainability. *World development*, 28(12), 2029-2049.
- Anderson, V. (2013). A Trojan horse? The implications of managerial coaching for leadership theory. *Human Resource Development International*, 16(3), 251-266.
- Aykan, E. (2004). Kayseri'de faaliyet gösteren girişimcilerin liderlik özellikleri. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(17), 213-224.
- Bakan, İ., & Bulut, Y. (2004). Yöneticilerin uyguladıkları liderlik yaklaşımlarına yönelik algılamaları: Likert'in yönetim sistemleri yaklaşımı'na dayalı bir alan çalışması. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 31, 151-176.
- Balkar, B., & Kalman, M. (2015). Okul iklimi, öğretimsel liderlik ve yönetsel liderlik değişkenlerinin okul yöneticiliğine atama yaklaşımları açısından ayırt edicilik düzeyi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(54), 141-159.
- Bamel, U. K., Rangnekar, S., Stokes, P., & Rastogi, R. (2015). Managerial effectiveness: an Indian experience. *Journal of Management Development*, 34(2), 202-225.
- Bhardwaj, A., & Punia, B. K. (2013). Managerial competencies and their influence on managerial performance: A literature review. *International Journal of Advanced Research in Management and Social Sciences*, 2(5), 70-84.
- Blank, R. K. (1987). The role of principal as leader: Analysis of variation in leadership of urban high schools. *The Journal of Educational Research*, 81(2), 69-80.
- Blom, M., & Alvesson, M. (2014). Leadership on demand: followers as initiators and inhibitors of managerial leadership. *Scandinavian Journal of Management*, 30(3), 344-357.
- Cavazotte, F., Moreno, V., & Hickmann, M. (2012). Effects of leader intelligence, personality and emotional intelligence on transformational leadership and managerial performance. *The Leadership Quarterly*, 23(3), 443-455.
- Ceylan, A., Keskin, H., & Eren, Ş. (2005). Dönüşümcü ve etkileşimci liderlik ile örgütsel bağlılık arasındaki ilişkilere yönelik bir araştırma. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, 51(16), 32-42.
- Chapman, A. L., Johnson, D., & Kilner, K. (2014). Leadership styles used by senior medical leaders: Patterns, influences and implications for leadership development. *Leadership in Health Services*, 27(4), 283-298.
- Charmaz, K. (2002). Qualitative interviewing and grounded theory analysis. Gubrium, Jaber F. & Holstein, James A. (Eds.), *Handbook of Interview Research, Context and Method*. Thousand Oaks, Sage Publications, 675-694.
- Chen, C. Y., & Li, C. I. (2013). Assessing the spiritual leadership effectiveness: The contribution of follower's self-concept and preliminary tests for moderation of culture and managerial position. *The Leadership Quarterly*, 24(1), 240-255.
- Cho, Y. J., & Poister, T. H. (2014). Managerial practices, trust in leadership, and performance: Case of the Georgia department of transportation. *Public Personnel Management*, 43(2), 179-196.
- Collins, D. B., & Holton III, E. F. (2004). The effectiveness of managerial leadership development programs: A meta-analysis of studies from 1982 to 2001. *Human Resource Development Quarterly*, 15(2), 217-248.
- Corbin, J. & Strauss A. (1990). Grounded theory research: procedures, canons, and evaluative criteria, *Qualitative Sociology*, 13(1), 3-21.
- Denison, D. R., Hooijberg, R., & Quinn, R. E. (1995). Paradox and performance: Toward a theory of behavioral complexity in managerial leadership. *Organization Science*, 6(5), 524-540.
- Dobel, J. P. (2005). Managerial leadership and the ethical importance of legacy. *International Public Management Journal*, 8(2), 225-246.
- Doğan, S. (2010). Leadership behaviors of the primary school administrators according to the opinions of teachers and administrators. *Inonu University Journal Of The Faculty Of Education*, 11(3), 101-123.
- Dorfman, P. W., Howell, J. P., Hibino, S., Lee, J. K., Tate, U., & Bautista, A. (1997). Leadership in Western and Asian countries: Commonalities and differences in effective leadership processes across cultures. *The Leadership Quarterly*, 8(3), 233-274.
- El Masry, S., Kattara, H., & El Demerdash, J. (2006). Genel müdürler tarafından benimsenen liderlik tarzları üzerine karşılaştırmalı bir çalışma: mısır'da bir alan araştırması. *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, 17(2), 202-211.
- Galvin, T., Gibbs, M., Sullivan, J., & Williams, C. (2014). Leadership competencies of project managers: An empirical study of emotional, intellectual, and managerial dimensions. *Journal of Economic Development, Management, IT, Finance, and Marketing*, 6(1), 35-60.
- Gedikoğlu, T., & Bülbül, S. (2009). Liderlik standartları inanç boyutu açısından ilköğretim okulu müdürlerinin yönetsel yeterlikleri. *Milli Eğitim Dergisi*, 182(38), 123-149.

- Giudici, M., & Filimonau, V. (2019). Exploring the linkages between managerial leadership, communication and teamwork in successful event delivery. *Tourism Management Perspectives*, 32, 100558.
- Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). *The discovery of grounded theory strategies for qualitative research*. Aldine Transaction Publications, Copyright 1967 for Reprinted 2006.
- Graves, L. M., Sarkis, J., & Gold, N. (2019). Employee proenvironmental behavior in Russia: The roles of top management commitment, managerial leadership, and employee motives. *Resources, Conservation and Recycling*, 140, 54-64.
- Gould, D. J., Gallagher, R., & Allen, D. (2016). Leadership and management for infection prevention and control: what do we have and what do we need?. *Journal of Hospital Infection*, 94(2), 165-168.
- Goodwin, D. (2013). Linking political and managerial leadership—a personal reflection. *The International Journal of Leadership in Public Services*, 9(1/2), 59-64.
- Hamidifar, F. (2014). Challenges facing Islamic Azad University academic leaders in managerial positions. *International Journal of Educational Management*, 28 (6), 694-704.
- Hamlin, R. G., Nassar, M., & Wahba, K. (2010). Behavioural criteria of managerial and leadership effectiveness within Egyptian and British public sector hospitals: An empirical case study and multi-case/cross-nation comparative analysis. *Human Resource Development International*, 13(1), 45-64.
- Hamlin, R. G., Sawyer, J., & Sage, L. (2011). Perceived managerial and leadership effectiveness in a non-profit organization: An exploratory and cross-sector comparative study. *Human Resource Development International*, 14(2), 217-234.
- Hamlin, R. G., & Patel, T. (2012). Behavioural indicators of perceived managerial and leadership effectiveness within Romanian and British public sector hospitals. *European Journal of Training and Development*, 36 (2/3) 234-261.
- Hamlin, R. G., & Hatton, A. (2013). Toward a British taxonomy of perceived managerial and leadership effectiveness. *Human Resource Development Quarterly*, 24(3), 365-406.
- Hendel, T., Fish, M., & Galon, V. (2005). Leadership style and choice of strategy in conflict management among Israeli nurse managers in general hospitals. *Journal of Nursing Management*, 13(2), 137-146.
- Hendel, T., Eshel, N., Traister, L., & Galon, V. (2006). Readiness for future managerial leadership roles: nursing students' perceived importance of organizational values. *Journal of Professional Nursing*, 22(6), 339-346.
- Hunt, J. G. J., Osborn, R. N., & Boal, K. B. (2009). The architecture of managerial leadership: Stimulation and channeling of organizational emergence. *The Leadership Quarterly*, 20(4), 503-516.
- Karp, T., & Helgø, T. (2008). The future of leadership: the art of leading people in a “post-managerial” environment. *Foresight*, 10(2), 30-37, <https://doi.org/10.1108/14636680810869662>.
- Khan, M. L., Langove, N., Shah, F. A., & Javid, M. U. (2015). The modes of conflicts and managerial leadership styles of managers. *Global Business & Management Research*, 7(2), 44-52.
- Kerns, C. D. (2016). Managing and negotiating conflict: a key managerial leadership practice. *International Leadership Journal*, 8(1), 73-98.
- Komives, S. R., Owen, J. E., Longerbeam, S. D., Mainella, F. C., & Osteen, L. (2005). Developing a leadership identity: A grounded theory. *Journal of College Student Development*, 46(6), 593-611.
- Kuchynkova, L. (2013). Managerial leadership style in terms of gender. *Socialiniai tyrimai /Social Research*. 4(33), 18-24.
- Lawrence, P. (2017). Managerial coaching-a literature review. *International Journal of Evidence Based Coaching and Mentoring*, 15(2), 43.
- Littrell, R. F., Alon, I., & Chan, K. W. (2012). Regional differences in managerial leader behaviour preferences in China. *Cross Cultural Management: An International Journal*, 19 (3), 315-335.
- Lornudd, C., Bergman, D., Sandahl, C., & von Thiele Schwarz, U. (2016). A randomised study of leadership interventions for healthcare managers. *Leadership in Health Services*, 29 (4), 358-376.
- Maijala, R., Eloranta, S., Reunanen, T., & Ikonen, T. S. (2018). Successful implementation of lean as a managerial principle in health care: a conceptual analysis from systematic literature review. *International Journal of Technology Assessment in Health Care*, 34(2), 134-146.
- Molloy, P. L. (1998). A review of the managerial grid model of leadership and its role as a model of leadership culture. *Aquarius Consulting*, 31, 1-31.
- Muchiri, M. K., Cooksey, R. W., Di Milia, L. V., & Walumbwa, F. O. (2011). Gender and managerial level differences in perceptions of effective leadership. *Leadership & Organization Development Journal*, 32(5), 462-492.
- Müller, R., & Turner, R. (2010). Leadership competency profiles of successful project managers. *International Journal of Project Management*, 28(5), 437-448.
- Natale, S. M., Sora, S. A., & Kavalipurapu, S. B. (2004). Leadership in teams: Managerial responses. *Team Performance Management: An International Journal*, 10(3/4), 45-52.
- Nguyen, N., & Hansen, J. Ø. (2016). Becoming a leader-manager: a matter of training and education. *Development and Learning in Organizations: An International Journal*, 30(6), 10-12.
- Nwibere, B. M. (2013). The influence of corporate culture on managerial leadership style: the Nigerian experience. *International Journal of Business & Public Administration*, 10(2), 166-187.
- Qiao, J. X., & Wang, W. (2009). Managerial competencies for middle managers: some empirical findings from China. *Journal of European Industrial Training*, 33(1), 69-81.

- Özdemir, M. (2010). Nitel veri analizi: sosyal bilimlerde yöntembilim sorunsalı üzerine bir çalışma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 323-343.
- Palm, K., Ullström, S., Sandahl, C., & Bergman, D. (2015). Employee perceptions of managers' leadership over time. *Leadership in Health Services*, 28(4), 266-280.
- Patel, T., & Hamlin, R. G. (2012). Deducing a taxonomy of perceived managerial and leadership effectiveness: A comparative study of effective and ineffective managerial behaviour across three EU countries. *Human Resource Development International*, 15(5), 571-587.
- Peterson, T. O., & Peterson, C. M. (2012). What managerial leadership behaviors do student managerial leaders need? an empirical study of student organizational members. *Journal of Leadership Education*, 11(1), 102-120.
- Raisiene, A. G. (2014). Leadership and managerial competences in a contemporary organization from the standpoint of business executives. *Economics & Sociology*, 7(3), 179-193.
- Semuel, H., Siagian, H., & Octavia, S. (2017). The effect of leadership and innovation on differentiation strategy and company performance. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 237, 1152-1159.
- Selvarajah, C., Meyer, D., & Donovan, J. (2013). Cultural context and its influence on managerial leadership in Thailand. *Asia Pacific Business Review*, 19(3), 356-380.
- Soucie, D. (1994). Effective managerial leadership in sport organizations. *Journal of Sport Management*, 8(1), 1-13.
- Soyeon Shim, Robert F. Lusch, Ellen Goldsberry, (2002). Leadership style profiles of retail managers: personal, organizational and managerial characteristics. *International Journal of Retail & Distribution Management*, 30(4), 186-201.
- Sözen Şahne, B., & Şar, S. (2015). Türkiye'deki ilaç firması yöneticilerinin liderlik davranışları üzerine bir araştırma. *Marmara Pharmaceutical Journal*, 19(3), 174-180.
- Stenvall, J. P., Nyholm, I., & Rannisto, P. H. (2014). Polyphonous leadership and middle managers. *International Journal of Leadership in Public Services*, 10(3), 172-184.
- Strutton, D. (2004). The courtly path to managerial leadership. *Business Horizons*, 47(1), 7-18.
- Subramaniam, A., Othman, R., & Sambasivan, M. (2010). Implicit leadership theory among Malaysian managers: Impact of the leadership expectation gap on leader-member exchange quality. *Leadership & Organization Development Journal*, 31(4), 351-371.
- Tepper, B. J., & Simon, L. S. (2015). Employee maintenance: examining employment relationships from the perspective of managerial leaders. In *Research in Personnel and Human Resources Management*. Emerald Group Publishing Limited, 33, 1-50.
- Torres, L. E., Ruiz, C. E., Hamlin, B., & Velez-Calle, A. (2015). Perceived managerial and leadership effectiveness in Colombia. *European Journal of Training and Development*, 39(3), 203-219.
- Trivellas, P., & Drimoussis, C. (2013). Investigating leadership styles, behavioural and managerial competency profiles of successful project managers in Greece. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 73, 692-700.
- Trivellas, P., & Reklitis, P. (2014). Leadership competencies profiles and managerial effectiveness in Greece. *Procedia Economics and Finance*, 9, 380-390.
- Turner, J. R., & Müller, R. (2005). The project manager's leadership style as a success factor on projects: A literature review. *Project Management Journal*, 36(2), 49-61.
- Uğurluoğlu, Ö., & Çelik, Y. (2009). Örgütlerde stratejik liderlik ve özellikleri. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 12(2), 121-156.
- Uysal, Ş. A., Keklik, B., Erdem, R., & Çelik, R. (2012). Hastane yöneticilerinin liderlik özellikleri ile çalışanların iş üretkenlik düzeyleri arasındaki ilişkilerin incelenmesi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 15(1), 25-57.
- Wanasika, I., Howell, J. P., Littrell, R., & Dorfman, P. (2011). Managerial leadership and culture in Sub-Saharan Africa. *Journal of World Business*, 46(2), 234-241.
- Wang, J. (2011). Understanding managerial effectiveness: A Chinese perspective. *Journal of European Industrial Training*, 35 (1), 6-23
- Worsfold, P. (1989). Leadership and managerial effectiveness in the hospitality industry. *International Journal of Hospitality Management*, 8(2), 145-155.
- Yıldırım, N., & Elbaş, H. (2014). Liderlik özellikleri ve hedef belirleme yetkinliği ilişkisine bir bakış: telekomünikasyon sektöründen bir uygulama. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 36(1), 317-349.
- Yılmaz, H., & Karahan, A. (2011). Development of leadership performance in the firms and its impact to managerial success. *İş Güç, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 13(2), 105-120.
- Young, M., & Dulewicz, V. (2009). A study into leadership and management competencies predicting superior performance in the British Royal Navy. *Journal of Management Development*, 28 (9), 794-820.
- Yozgat, U., & Şahin, S. (2013). Perceived managerial and leadership effectiveness within Turkish public sector hospitals. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 99, 216-221.
- Yukl, G. (1982). *Managerial Leadership and the Effective Principal*, National Inst. of Education (ED), Washington.
- Yukl, G. & Van Fleet, D. D. (1982). Cross-situational, multimethod research on military leader effectiveness. *Organizational Behavior and Human Performance*, 30 (1), 87-108.
- Yukl, G. (1989). Managerial leadership: A review of theory and research. *Journal of Management*, 15(2), 251-289.
- Zagoršek, H., Dimovski, V., & Škerlavaj, M. (2009). Transactional and transformational leadership impacts on organizational learning. *Journal for East European Management Studies*, 144-165.

Zeydan, M., & Akın, A. (2011). İşletme yaşam çevrimi bağlamında yönetici-liderlik matriksi. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 24(4), 155-173.

Appendix. Literature review and open coding of studies in the field of managerial leadership

Author(s) and Year	Method and Sample	Results/Conclusions
Yukl, 1982	Theoric	Situational theories of leadership relate the three approaches (the traits approach, the power/influence approach, the behavioral approach) to each other and aspects of the leadership situation.
Blank, 1987	Questionnaire, 32 person	Significant differences were found in the degrees of leadership provided by principals for potential school leadership. Few were rated as strong leaders in all areas and took the initiative. It was stated that the leadership of the directors could be increased through regional policies and actions.
Dorfman et al., 1997	Questionnaire, 1598 person	Confirmatory factor analyses provided evidence for conceptual and measurement equivalence for all six leader behaviors used in the study. The findings showed cultural universality for the three leader behaviors (supportive, contingent reward, and charismatic) and cultural specificity for the remaining three leader behaviors (directive, participatory, and contingent punishment).
Molloy, 1998	Literature review	By examining the managerial grid put forward in 1964 by Blake and Mouton, leadership as the management of impact processes was revealed. It is recommended to determine whether a culture of teamwork leadership represents the best path.
Soyeon et al. 2002	Questionnaire, 205 person	Leadership styles are influenced by personal values, job characteristics, job satisfaction, organizational commitment, career progression, and personal demographics.
Aykan, 2004	Questionnaire, 150 person	Managerial, democratic, liberal, delegated and charismatic leadership characteristics were determined as the leadership characteristics of the entrepreneurs.
Collins and Holton, 2004	Meta-analytic methods, 83 studies	It has been shown that practitioners can achieve significant improvements in both knowledge and skills if adequate front-end analysis is done to ensure that the right development is delivered to the right leaders.
Natale et al. 2004	Questionnaire, 60 person	Dividing into vision, leadership, and mission categories to measure the impact of leadership in teams, leaders are not confused by their roles, but about how to apply it within a cultural and business model. Leaders are concerned with maintaining teams, and creating elite teams while practicing their profession. The successful leader knows that he is a communicator and must be ready to solve problems and initiate change.
Ceylan et al., 2005	Questionnaire, 97 person	Transformational leaders give their employees additional missions, give them a vision, make them believe that they can do even more, and make them feel confident. Transactional leaders distribute status, rewards, and money to successful employees.
Hendel et al., 2005	Questionnaire, 54 person	Compromise is the most widely used conflict management strategy. Transformational leadership significantly influenced the chosen conflict strategy.
Komives et al., 2005	Qualitative method, Grounded theory, 13 person	A 6-stage development process was presented, and 13 different students defined their leadership identities as a transition from a leader-centered view to a perspective that embraces leadership as a collaborative, relational process.
Turner and Müller, 2005	Literature review	In contrast to the general management literature, in the literature on project success factors, the project manager and leadership style or competence are not mentioned as success factors in projects.
Gedikoğlu and Bülbül, 2009	Questionnaire, 600 person	School managers performed the behaviors belonging to the belief dimension of social leadership and organizational leadership at the highest level.
Qiao and Wang, 2009	Questionnaires, case study, 260 and 42 person	Critical competencies for the success of mid-level managers; team building, communication, coordination, management, and continuous learning.

Appendix. Literature review and open coding of studies in the field of managerial leadership (continued)

Author(s) and Year	Method and Sample	Results/Conclusions
Zagoršek et al., 2009	Questionnaire, 753 person	Transformational leadership has been shown to have a strong effect on organizational learning. A direct effect is evident only in relation to information acquisition and behavioral and cognitive changes.
Doğan, 2010	Questionnaire, 522 person	School managers mostly exhibit ethical leadership behaviors. There is a difference in the dimensions of visionary, transformational and instructional leadership according to the seniority of the manager's ideas. Teachers' ideas are visionary leadership by age; According to seniority, transformational and instructional leadership dimensions differ.
Müller and Turner, 2010	Questionnaire, 400 person	The intellectual, managerial, and emotional competencies of the managers of successful projects were profiled. High expressions of one IQ sub-dimension (ie, critical thinking) and three EQ sub-dimensions (i.e. impact, motivation, and conscientiousness) in successful managers on all types of projects. More interactional styles are needed in simple projects and more transformational leadership styles are needed in complex projects.
Zeydan and Akin, 2010	Questionnaire, 102 person	Transformational leadership in the development period of the business life cycle, visionary leadership in order to realize new breakthroughs in the maturity period, and autocratic leadership behavior in the decline period cannot achieve growth.
Muchiri et al., 2011	Questionnaire, 177 person	Employees at the management level expressed vision, leadership support, and integrity, which are important in how a business unit can contribute to the effectiveness of corporate leadership. Male and non-managerial employees described effective leadership as emphasizing fairness, equality and integrity, developing staff, promoting workplace cohesion, and trustworthy. Female employees found communication, decision-making ability and support of the leader important on how a business unit can contribute to organizational leadership effectiveness.
Yılmaz and Karahan, 2011	Theoric	Leadership-related performance improvement involves a systematic process, although not a result and leaders have a significant impact on workforce turnover, productive work, and organizational morale.
Cavazotte et al., 2012	Questionnaire, 134 person	Leadership effectiveness is a direct function of the leader's transformational behaviors and an indirect function of individual differences (experience, intelligence, and conscientiousness). Emotional intelligence is associated with transformational leadership.
Hamlin and Patel, 2012	Critical incident technique, 36 person, 313 critical incidents	Multi-case/international comparative analysis revealed a high degree of similarity and relative generalization between Romanian and British findings. A total of 57 behavioral expressions were identified, of which 30 were effective and 27 were examples of least effective/ineffective managerial behavior.
Uysal et al., 2012	Questionnaire, 525 person	Autocratic, charismatic, and liberal leadership styles decrease work productivity, while transformational and paternalistic leadership styles increase work productivity.
Anderson, 2013	Questionnaire, 521 person	It shows that managerial coaching is not a one-way, directive, and performance-oriented management tool. Managerial coaching requires accepting the relational and social constructivist features of leadership processes that reduce the hierarchical gap between leaders and followers.
Bhardwaj and Punia, 2013	Literature review	Competencies of effective and successful managers in India are not fully developed and insufficient research studies have been done.
Chen and Li 2013	Questionnaire, 591 and 122 person	While culture differs in the effectiveness of spiritual leadership, position hierarchy (managerial and non-managerial positions) is not the measure between the intrinsic motivations of spiritual leadership and in-role/out-of-role performance.
Chapman et al., 2014	Questionnaire, 78 person, critical incident 6 leader	Dominant leadership styles are democratic, participatory, and authoritarian. All leaders showed evidence of active leadership. Organizational culture, context, individual disposition, and "history of style" have emerged as important factors in determining the use of leadership styles.

Appendix. Literature review and open coding of studies in the field of managerial leadership (continued)

Author(s) and Year	Method and Sample	Results/Conclusions
Cho and Poister, 2014	Questionnaire, 3691 person, structural equation modeling	Various management practices are associated with teamwork and organizational performance—trust in the leader, trust in the leadership team, and trust in the manager. Performance appraisal and communication are associated with trust in the manager. While trust in the leader is directly related to performance, trust in the leadership team and trust in the manager is more likely to affect performance through teamwork.
Hamidifar, 2014	Questionnaire, Interview 38 person	The main challenges were categorized into two themes: internal and external environmental factors. Internal challenges were subdivided into management and managerial affairs, financial issues, organizational culture, and student affairs. External challenges were subdivided into political, economic, social and technological factors and international and national competitions.
Stenvall et al., 2014	Focus groups 5+5+7 interviewees	Middle managers understand polyphonic leadership as a process with a beginning and an end.
Trivellas and Reklitis, 2014	Questionnaire, 132 person	Managers are equipped with high-level leadership competencies to produce increased levels of job returns, namely job satisfaction and job performance. Leadership competencies associated with the innovator, manager, and mentor roles contributed the most to managerial effectiveness, thereby obtaining specific directions for managerial action.
Yıldırım and Elbaş, 2014	Questionnaire, 40 person	A positive relationship was found between the effective managerial goal-setting performance of middle managers and their leadership characteristics such as clearly expressing roles and responsibilities to employees, giving feedback to them for their development, keeping employees highly motivated within the team, and effective goal setting performances.
Akyurt et al., 2015	Questionnaire, 1785 person, structural equation modeling	A significant and positive effect of instrumental and transactional leadership on organizational commitment and job satisfaction has been revealed. There is no significant effect of transformational leadership on positive attitudes towards the organization and work, and the effect of job satisfaction on organizational commitment is quite high.
Balkar and Kalman, 2015	Questionnaire, 3159 person	The most important variable used to distinguish countries is instructional management within the scope of instructional leadership. It would be beneficial to include the subjects of instructional leadership and school climate in management training.
Gould et al., 2016	Theoric	The terms management and leadership are often used interchangeably in relation to the organization and delivery of health services.
Lawrence, 2017	Literature review, 60 references	It suggests that a systemic approach would be more efficient than traditional approaches that focus on individual behavior.
Semuel et al. 2017	Questionnaire, 40 person, Structural Equation Modelling	Leadership affects company performance directly or indirectly as a variable that comes together through innovation and differentiation. While leadership does not directly affect the differentiation strategy, it does indirectly through innovation.
Giudici and Filimonau, 2019	Interviews, 14 person	In the study, it was found that the leadership capacity of managers was related to their personal and interpersonal competencies. On a personal level, poor motivation and interaction skills reduce the team performance of the event. At the interpersonal level, insufficient recognition of the efforts exerted by the individual team members as well as by the whole team serves as a barrier.
Graves et al., 2019	Questionnaire, 152 person	Active environmental leadership of the senior manager (transformational, contingent reward, and exceptionally active management) was positively associated with the pro-environmental behavior of employees. Passive-avoidant environmental leadership of managers (passive management by exception and liberating) was negatively associated with pro-environmental behavior.

Mühimme Defterlerine Göre Klasik Dönem Sonrasında Osmanlı İmparatorluğunda Girişimcilik (1605-1702)

Entrepreneurship in the Ottoman Empire After the Classical Period According to Mühimme Notebooks (1605-1702)

Yasin AKKUŞ *

ÖZ

Osmanlı İmparatorluğunda girişimcilik çoğunlukla tek bir dönem ve bir bütün halinde değerlendirilmektedir. Arşiv kayıtlarını yeterince dikkate almadan yapılan bu değerlendirmeler İmparatorluğun son dönemindeki girişimciliğin tüm dönemleri kapsayacak şekilde genişletilmesi sonucunu doğurmaktadır. Buradan yola çıkarak Osmanlı İmparatorluğunda girişimciliğin gayrimüslimlerin ve yabancıların elinde olduğu, Müslüman Türk girişimci sınıfının olmadığı sıklıkla dile getirilmektedir. Ancak arşiv kayıtları dikkate alınarak değerlendirmeler yapıldığında bu iddialara cevap verebilecek kanıtlara ulaşılmaya başlandığı görülmüştür. Divan-ı Hümayun kararlarının kaydedildiği mühimme defterleri bu arşiv kayıtlarının başında gelmektedir. Bu kayıtların, incelenen dönemdeki (1605-1702) girişimcilik profilini açıklayabilecek ipuçları taşıdığı görülmüştür. Ele alınan mühimme defterlerinin içerik analizine tabi tutulması sonucunda 17. yüzyılda Osmanlı İmparatorluğunda güçlü bir Müslüman Türk girişimci sınıfının olduğuna dair bulgulara ulaşılmıştır.

ANAHTAR KELİMELER

Osmanlı İmparatorluğu, Girişimcilik, Mühimme Defteri, İçerik Analizi, Klasik Sonrası Dönem, 17. Yüzyıl

ABSTRACT

Entrepreneurship in the Ottoman Empire is mostly evaluated in a single period and as a whole. These evaluations, which are made without considering the archive records sufficiently, result in the expansion of entrepreneurship in the last period of the Empire to cover all periods. From this point of view, it is frequently stated that entrepreneurship in the Ottoman Empire was in the hands of non-Muslims and foreigners, and that there was no Muslim Turkish entrepreneurial class. However, when the evaluations are made by considering the archive records, it is seen that the evidence that can answer these claims has begun to be reached. Mühimme registers, in which the decisions of the Divan-ı Hümayun are recorded, are at the forefront of these archive records. It is seen that these records contain clues that can explain the entrepreneurial profile of the period (1605-1702). As a result of the content analysis of the mühimme notebooks, it was found that there was a strong Muslim Turkish entrepreneurial class in the Ottoman Empire in the 17th century.

KEYWORDS

Ottoman Empire, Entrepreneurship, Mühimme Notebook, Content Analysis, Post-Classical Period, 17th Century

	Makale Geliş Tarihi / Submission Date 11.04.2022	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance 23.06.2022
Atıf	Akkuş, Y. (2022). Mühimme Defterlerine Göre Klasik Dönem Sonrasında Osmanlı İmparatorluğunda Girişimcilik (1605-1702). <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 273-287.	

GİRİŞ

Girişimcilik tarihine yönelik çalışmaların hem girişimcilere hem de girişimcilik iklimindeki politika yapıcılara geçmişten bir ışık tutacağı düşünülmektedir. Bu ışığın etkili olabilmesi için ise ön kabullerin ve ön yargıların ortadan kaldırılması veya en azından azaltılması gerekmektedir. Bu çalışma ile Klasik Dönem sonrasında Osmanlı İmparatorluğundaki girişimciliğe dair hatalı kabullerin giderilmesi amaçlanmıştır.

Osmanlı İmparatorluğunda girişimcilik, işletme tarihini ele alan çalışmalarda genellikle bir bütün olarak ele alınmıştır (Akkuş ve Menteş, 2018: 169-170). İmparatorluğun yedi yüzyıla varan tarihi tek bir dönem olarak ele alındığında ise çeşitli indirgemelerin yapılması zorunlu olmaktadır. Özellikle Osmanlı İmparatorluğunun son dönemindeki girişimci profiline, dayandırılacak bir kaynak öne sürmeksizin daha önceki dönemlere de yansıtıldığı görülmüştür (Kamaç ve Kışma, 2020: 136). Buna göre Osmanlı İmparatorluğunda Müslüman Türk girişimci sınıfının bulunmadığı (Candan, 2011: 161-163) ve girişimciliğin daha çok gayrimüslim tebaa ve yabancılar tarafından yapıldığı sıklıkla zikredilmektedir (Aşkın ve diğ., 2011: 62; Geyikdagi ve Geyikdagi, 2011: 376-377). Müslüman Türklerin ise daha çok çiftçiliği, askerliği ve memurluğu tercih ettiğinden birçok farklı kaynakta dillendirilmektedir (Bailey, 1942: 78-79; Çakırer, 2016: 13-14; Durukan, 2006: 27; Küçük, 2015: 37; Tutar ve Altınkaynak, 2014: 9-10). Tüm bunlara karşın ortaya konmaya başlayan arşiv kayıtları ile Osmanlı İmparatorluğunda Müslüman Türk girişimcilerin azımsanmayacak düzeyde olduğuna işaret eden kanıtlara ulaşılmaya başlanmıştır (Faroqi, 2014: 360).

Bu çalışmamın amacı Osmanlı İmparatorluğu Divan-ı Hümayun kararlarının yazıldığı mühimme defterlerinin içerik analizi yapılarak klasik sonrası dönemde (17. yüzyıl) Osmanlı İmparatorluğundaki girişimci profiline açık bir şekilde ortaya konmasıdır. Böylece işletme tarihi literatüründeki iddiaları destekleyen ya da reddeden kanıtlara ulaşılmaya çalışılmaktadır. Ayrıca girişimcilerin türleri, inanç yapıları, girişimcilik faaliyetlerini gerçekleştirdiği yerler ve kullandıkları para birimleri incelenerek 17. Yüzyılda Osmanlı İmparatorluğundaki girişimcilik iklimine dair ipuçlarına ulaşılmaya çalışılmaktadır. Araştırmanın amacı kapsamında ele alınan araştırma soruları aşağıda sıralanmaktadır:

Osmanlı İmparatorluğunun 17. yüzyılında öne çıkan girişimcilik türleri nelerdir?

Dönemin girişimcilerinin tercih ettiği girişimcilik yerleri (ya da yolları) ve kullandıkları para birimleri nelerdir?

Osmanlı İmparatorluğunda girişimcilik faaliyet yürütenlerin inançları nasıl dağılmaktadır?

Müslüman Türk girişimcilerin girişimciliği tercih etmediği iddialarına 17. yüzyıl mühimme defterleri üzerinden bir perspektif sunulabilmekte midir?

1. 17. YÜZYIL PERSPEKTİFİ İLE GİRİŞİMCİLİK

Günümüzdeki girişimcilik anlayışı ile 17. Yüzyıldaki girişimcilik anlayışı arasında farkların olması olağan olarak kabul edilebilmektedir. Bu bölümde 17. Yüzyıldaki girişimcilik kavramının genel çerçevesi çizilmiştir.

Sanayi devrimi sonrasında girişimcilik “yıkıcı yenilik” kavramı beraber ele alınmaya başlamıştır (Schumpeter, 2000: 51-59). Bu nedenle günümüzde girişimcilik dendiğinde daha çok yenilikçi girişimcilerin anlaşıldığı görülmüştür (Ergen, 2014: 25-28; Karadal ve Saygın, 2013: 61-62; Sami, 2016: 30). Ancak sanayi devrimin öncesindeki 17. yüzyılda girişimciliği bu günkü girişimcilik anlayışı üzerinden değerlendirmenin sağlıklı olmayacağı düşünülmektedir. Bu nedenle ilgili dönemdeki girişimciliği tanımlayabilmek için döneme daha yakın tanımların değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Richard Cantillon (1680-1734) girişimciliği ilk tanımlayan düşünürler arasında bulunmaktadır. Cantillon’a göre girişimci kar elde etmek üzere fırsatlar aratan ve risk alan bireydir. Ayrıca Cantillon girişimciyi taşradan aldığı ya da ürettiği ürünü kasabada çeşitli aralıklarla kurulan pazarlara getirip satan tüccar olarak tarif etmektedir (Cantillon, 2010: 29-31).

17. Yüzyıldaki girişimleri anlamının bir diğer yolu girişim bünyesinde faaliyet gösteren kişilerin ele alınmasıdır. Dönemdeki girişimleri günümüzün kalabalık ve büyük şirketleri ile kıyaslanmanın yanlış olacağı düşünülmektedir. 18. Yüzyıl İngiltere’inde birkaç bez tüccarı ve dış ticaretle uğraşan tacirden başka büyük ve kalabalık girişim görmeyen zor olduğu dile getirilmektedir. Yine 18. yüzyılda Amsterdam’da en büyük ve kalabalık girişimlerdeki çalışan sayısının otuzu geçmediği aktarılmaktadır (Braudel, 2017: 431).

Tüm bu değerlendirmelerden yola çıkarak 17. yüzyıldaki girişimcilik faaliyetlerini; kar elde etmek için hesaplanmış riskleri üstlenen, çoğunlukla aile ve akraba bireylerin faaliyetleri altında yürütülen, iç veya dış ticaret veya zanaatkarlıkla uğraşan küçük ekonomik yapılar olarak tanımlamanın yerinde olacağı düşünülmektedir.

2. 17. YÜZYILDA OSMANLI İMPARATORLUĞUNDA GİRİŞİMCİLİĞİN GENEL YAPISI

Osmanlı İmparatorluğunda girişimciliği anlayabilmek için girişimcilik yapısı içerisindeki alt unsurların dağılımı ve özelliklerin ortaya koyulması gerekmektedir. Bu nedenle Osmanlı İmparatorluğundaki iç ticaret, dış ticaret, imalat, esnaflık ve zanaatkarlık genel bir biçimde açıklanmıştır.

Bir girişimcilik türü olan ticaretin Osmanlı İmparatorluğunun hem klasik çağında hem de sonrasında oldukça yaygın olduğu görülmüştür (İnalçık, 2000). Üstelik tüccarların yerel ekonominin önemli bir fonksiyonunu oluşturmaktadır. Merkezi idarenin hem tüccarı korumaya hem onları kontrol etmeye yönelik sıkı tedbirlerinin olduğu söylenebilmektedir. Buna karşın Osmanlı İmparatorluğu yönetiminin tüccarları kontrol etmekte esnaflara kıyasla daha fazla zorlandığı aktarılmaktadır (Pamuk, 2005: 8-9).

Osmanlı İmparatorluğu uyruklu tüccarların Avrupa devletleri ile doğrudan dış ticaret yaptıkları aktarılmaktadır. Hatta İtalyan panayırında satış yapan Türk ve İranlı tüccarların Venedik'in ticaretini etkiledikleri söylenmektedir (İnalçık, 2014: 274). Venedik'e giden Müslüman Türk tüccarların bir kısmı Osmanlı İmparatorluğu sarayı adına alış veriş yapan hassa tacir adı verilen özel tüccarlardır (Bozpinar, 2021: 352). İkinci kısım ise korsan tehdidi ve navlun bedeli nedeniyle gruplar halinde hareket eden Müslüman Türk tüccarlardır (Köse, 2005: 106). Ayrıca Venedik'te Müslüman Türk tüccarların kullanması için iş hanının tahsis edildiği bilinmektedir (Turan, 1968: 249-261). Akdeniz dışında Karadeniz kıyıları üzerinden yapılan dış ticarete de Müslüman Türklerin etkin hatta baskın olduğu aktarılmaktadır (İnalçık, 2014: 273).

Osmanlı İmparatorluğunda esnaf ve zanaatkarlar lonca yapıları üzerinden örgütlenmekte ve denetlenmektedir. Loncalar hem esnaf ve zanaatkarın denetimini gerçekleştirmekte hem de esnaf ile devlet arasında bir köprü görevi üstlenmektedir (Uzunçarşılı, 2011: 689). Loncalarda hem Müslümanlar hem de gayrimüslimler bulunabilmektedir. Ancak ileri gelenlerin ağırlıkla Müslüman Türklerden seçildiği aktarılmaktadır (Faroqhi, 2006: 713-714).

Klasik çağda ve sonrasında Osmanlı İmparatorluğu farklı bölgelerinden yayılmış olan güçlü bir dokuma sanayinin bulunduğu aktarılmaktadır. Tekstil imalatının Avrupa ve Hindistan ile yarışı konumda olduğu görülmüştür. Avrupa'da üretilen bir kumaşın Bursa'da Edirne'de boyandığı söz konusu olabilmektedir. Hatta İngiltere'ye dokuma ve boyama tezgâhlarının ihraç edildiği paylaşılmaktadır (Tabakoğlu, 2008: 250). Osmanlı İmparatorluğunda deri ve deri işleme sanayisini de ileri olduğu ve işlenmiş deri ürünlerinin başlıca ihraç ürünleri arasında geldiği aktarılmaktadır (Akdağ, 1949: 509).

3. MATERYAL VE YÖNTEM

Çalışmada materyal olarak Osmanlı İmparatorluğunun Divan-ı Hümayun toplantılarında görüşülen kararların kaydedildiği mühimme defterleri kullanılmıştır. Divan-ı Hümayunda alınan kararlar padişahın onayının ardından mühimme defterlerine kaydedilmektedir. Defterler 17. yüzyıl sonlarından itibaren "mühimme" olarak adlandırılmaya başlanmıştır. Daha önce bu kayıtların yer aldığı defterlere devlet hükümleri anlamına gelen ahkam-ı miri adı verilmektedir (Kütükoğlu, 2020). Türkiye Cumhuriyet Devlet Arşivleri Başkanlığında hicri 961-1333, miladi 1553-1915 tarihleri arasındaki kayıtların tutulduğu 419 mühimme defteri bulunmaktadır. Bu defterlerde devleti ilgilendiren siyasi, ekonomik, kültürel, sosyal ve askeri kararlar bulunmaktadır. Mühimme defterleri tutulduğu Divanlar bakımından dört grup altında ele alınmaktadır. Sadrazamın başkentten başka bir yerde bulunduğu durumlarda tutulan kayıtlar rikab mühimmesi olarak adlandırılmaktadır. Sadrazam ordu ile birlikte seferde iken alınan Divan kararlarının kaydedildiği defter ordu mühimmesi olarak zikredilmektedir. Padişah ve sadrazam aynı anda başkent dışında iken vekillerinin aldığı Divan kararları kaymakamlık mühimmesine kaydedilmektedir. Padişah ve sadrazam başkente bulunurken alınan kararların tutulduğu defter mühimme defteri olarak isimlendirilmektedir (Başbakanlık Osmanlı Arşivi Rehberi, 2010: 7). Buna göre çalışmada incelenen defterlerin padişah ve sadrazamın başkentte olduğu sırada tutulduğu anlaşılmaktadır.

Transkripsiyonu yapılmış ve içerik analizine hazır olan mühimme defterlerinin kapsamı belirlenirken belli kıstaslar gözetilmiştir. İlk olarak mühimme defterlerinin kapsadığı yıllar değerlendirilmiştir. 15. Yüzyıla ait mühimme defterlerinin Osmanlı İmparatorluğunun klasik çağına ait olduğu ve bu nedenle çalışmanın konusu kapsamına girmediği kararı verilmiştir. Ele alınan bir diğer kıstas mühimme defterlerinin sürekliliğidir. Bu kapsamda 1605-1702 yılları arasında hükümler içeren defterlerin neredeyse tüm yüzyılı kapsayacak şekilde ve büyük boşluklara meydan vermeden peş peşe olduğu ancak 1702 ile 1749 yılları arasında bir hüküm içeren deftere rastlanmadığı görülmüştür. Yarım yüzyıllık boşluğun çalışmada eksiklik yaratabileceği düşüncesi ile 1749 yılı ve sonrasına dair hükümler içeren mühimme defterleri araştırma kapsamı dışında bırakılmıştır. Böylece çalışmada incelenecek mühimme defterlerinin 1605 ile 1702 yılları arasında olması kararlaştırılmıştır.

Osmanlı İmparatorluğunun klasik çağı sonrasına (17. yüzyıl) ait mühimme defterlerinin transkript edilmiş versiyonlarına iki farklı kaynaktan ulaşılmıştır. Çalışmada ele alınan mühimme defterlerinde 5 adedi Türkiye

Cumhuriyeti Devlet Arşivleri Başkanlığı tarafından Arap alfabesinden Latin alfabesine transkript edilerek yayınlanmıştır. Yayınlanan bu defterlerin dijital versiyonlarına başkanlığın web sitesi üzerinden erişilmiştir. Ayrıca Yüksek Öğretim Kurumunun çevrimiçi veri tabanı üzerinden mühimme defterlerinin tez konusu olarak seçildiği çalışmalar incelenmiştir. Aynı döneme ait 16 adet mühimme defterinin yüksek lisan tezi kapsamında Latin alfabesine transkript edildiği tespit edilmiştir. Devlet Arşivleri ve yüksek lisans tezleri dışında yayınlanan 5 adet mühimme defterinden birisinin incelenen döneme ait olduğu belirlenmiş ancak baskısı elde edilememiştir. Toplamda 21 adet olan mühimme defteri transkriptlerinden 1 adedi aynı mühimme defterinin transkripti olduğu için çalışma dışı olarak bırakılmıştır.

Tablo 1. İncelenen Mühimme Defterleri

Mühimme No	Mühimme Tarihi (Hicri)	Mühimme Tarihi (Miladi)	Latin Harflerine Transkript Eden	Transkripsiyon Yılı
77-1	1013-1014	1605-106	Gökçe	2019
82	1626-1627	1617-1618	T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü	2000
82-1	1627-1628	1618-1619	T.C. Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı	2020
83	1036-1037	1626-1628	T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü	2001
84	1038-1040	1629-1631	Kandıra	1995
85	1040-1041(1042)	1630-1631(1632)	T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü	2002
86	1046	1636-1637	Yüksel	2010
87-2	1046-1048	1636-1638	Murat Topal	2021
88	1046-1048	1636-1638	Kaytaç	2006
91	1056	1646-1647	T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü	2015
96-1	1089-1090	1678-1679	Mercimek	2013
99-1	1100-1101	1688-1689	Çelik	2015
99-2	1100-1101	1688-1689	Tan	2015
101	1101-1102	1690-1691	Karacan	2010
105	1105-1106	1693-1694	Gökbunar	1996
107	1106-1107	1694-1695	Kılıç	1996
109	1108-1109	1697	Demirsoy	2001
111-2	1111-1112	1699-1700	Temel	2019
111-3	1110-1113	1698-1702	Duzcan	2019
111-4	1112-1113	1700-1702	Seçkin	2020

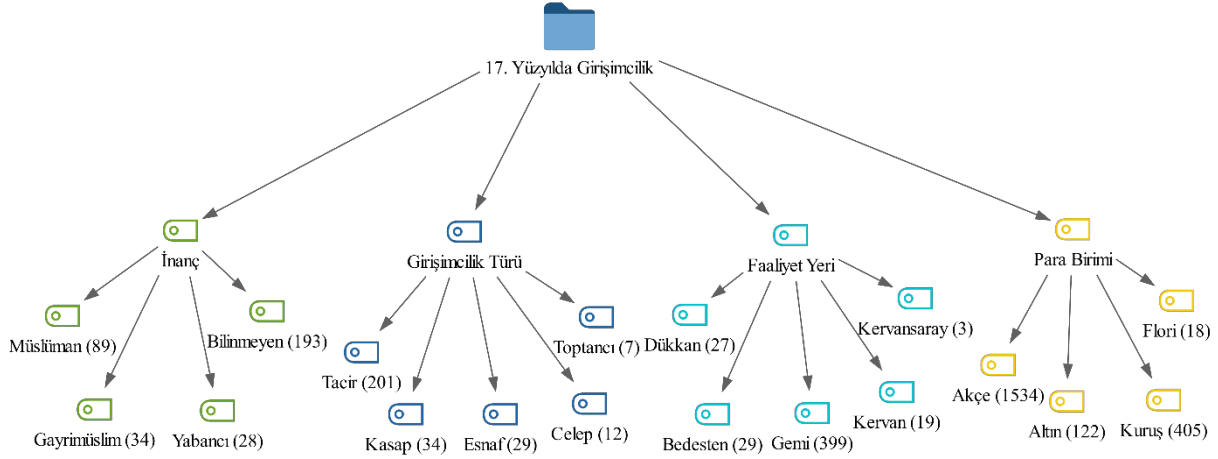
Tablo 1’de sunulan mühimme defterleri içerik analizi metodu ve MAXQDA Analytix Pro 2022 programı kullanılarak analiz edilmiştir. İçerik analizinde araştırmaya konu olan metinler çeşitli bileşenler altında ele alınarak araştırma sorusuna cevap aranmaktadır. Bu bileşenler parçalara ayırma, örnekleme, kodlama, azaltma, anlam çıkarma ve öyküleme olarak sıralanmaktadır. Mühimme defterlerinin bütün halinde ele alınıp değerlendirilmesi, tarihleri dikkate alınarak gruplandırılması ve tekrar edenlerin çıkartılması bahsi geçen bileşenlerin ilk iki aşaması olarak değerlendirilmektedir. Diğer dört bileşen çalışmanın devamında aşamalar halinde uygulanmaktadır (Krippendorff, 2004: 82-83).

İçerik analizinde tanımlayıcı, çıkarımsal, psikometrik ve kestirimsel yaklaşımların genel olarak kabul gördüğü aktarılmaktadır (Neuendorf, 2002: 53). Buna göre bu çalışmanın tanımlayıcı ve çıkarımsal içerik analizine daha yakın olduğu değerlendirilmektedir.

Araştırma sorusunu tanımlayan Osmanlı İmparatorluğunun klasik çağındaki girişimciliği ortaya koymak için ele alınan mühimme defterlerinde kodlamalar yapılmıştır. Bu kodlamalarda ağırlıklı dil bilimsel yöntemler altında gruplandırılan nitelik kodlama yöntemi uygulanmıştır (Saldaña, 2016: 83). Bu kodlamalar yapılırken metinde kodu tanımlayan kelime dizileri metin arama motorlarıyla aranmış ve ifadelerin geçtiği mühimme

hükümleri paragraf olarak ilgili koda atanmıştır (Woolf ve Silver, 2018: 83-84). Bu otomatik kodlamalar sonucunda aynı paragrafta birden çok kodlama yapılmış ve sonuç olarak eşzamanlı kodlama yönteminin de kullanımı gerçekleşmiştir (Saldaña, 2016: 94).

Şekil 1. Araştırma Teması, Kategorileri ve Kodlarının Hiyerarşik İlişkisi



Araştırmada ele alınan Osmanlı İmparatorluğunun 17. yüzyılında girişimcilik teması altındaki kategoriler ve her bir kategori altındaki kodlar Şekil 1’de hiyerarşik biçimde gösterilmektedir. Yine araştırmadaki kategori ve altındaki kodlar mühimme defterlerinden örnek alıntılarla Tablo 2’de sunulmaktadır.

Tablo 2. Araştırma Kodları ve Örnek Alıntılar

Kategori	Kod	Mühimme Alıntısı
İnanç	Müslüman	“Koçhisar kazâsı sâkinlerinden Hamza ve İsa ve İsmail ve diğer İsa Bali ve Mahmud nâm kimesneler Dergâh-ı Muallâma arzuhâl edip; "bundan akdem tüccâr tâifesinden mezbûr Hamza'nın Hoca Maksud nâm kimesnede üç yüz aded sofrâ bahâsından altmış bin akçesi var iken..." (82-1 numaralı mühimme (1618-1619))
	Gayrimüslim	“Edirnekapı 'daki mirî mumculardan olup hizmeti karşılığında, Çengelköy 'deki bağlarından alınması gereken resmlerin bazılarında muaf olan Yorgi isimli zimmiden, elinde bulunan muafnâme ve temessûke aykırı olarak resm talep edilmemesi.” (82 numaralı mühimme (1617-1618))
	Yabancı	“Nederland elçisi arzuhâl gönderüp Yuvanıs Biram nâm tâcir-i ticâret ile Rum ili ve Amavudluk'a gitmek murâd etmekle murûr u ubûr eylediği yerlerde kendüye ve davar ve hidmetkâna ve âdemîsine müdâhale olunmamak bâbında hükm-i hümâyûnum verilmek ricâ etmeğin ahid-nâme-i hümâyûnum mücebince mürûruna mûmânaat olunmamak üzere yazılmıştır.” (107 numaralı mühimme (1694-1695))
	Bilinmeyen	“Eflak'da vâkı' tuz ma'denlerinden her sene Silistre ve Niğbolı ve Ruscuk iskelelerine mirî için virilü gelen tuz tüccâra ve gayriden mukaddem virilüp ve tüccâra virilenden noksân olmayup her kayası yüzer vukıyye olup ümenânun berâtlarında; "Noksân virilürse tekmîl oluna." diyü mufassal ü meşrûh kayd ü şart olunmuş iken..." (83 numaralı mühimme (1626-1628))
Girişimcilik Türü	Tacir	“Bundan vilâyet-i Leyh'den gelen tüccâr arz-ı hâl sunup; "mezbûrlar Leyh vilâyetinden gelüp Memâlik-i Mahrûse'ye ticâret idüp ve; "Bu makûle tüccâra âhardan dahlolunmaya." Diyü..." (85 numaralı mühimme (1630-1631))
	Kasap	“Kassâblar Kethudâsı Mehmed Südde-i Sa'âdetüm'e arz-ı hâl [sunup]; "hâlâ mirî kassâblardan Mustafâ nâm kimesne Prevadi'de fevtolup memhûr temessûği mücebince mirî koyun akçasından [zimmesinde] üç yük on altı bin dört yüz kırk akça olmağla..." (91 numaralı mühimme (1646-1647))
	Esnaf	“Haleb kâdisına hüküm ki Hâcı Mahmûd 'arz-ı hâl idüb Haleb'de vâki' kavakçılar esnafı taraflarından şeyh olup kendüden rızâ ve şükran üzere

		iken esnâf-ı mezbûreden ba'zıları bilâ temessük ve bilâ berât meşihât umûruna karışıp dahl itmeleriyle..." (96-1 numaralı mühimme (1678-1679))
	Celep	"Rakka vâlisi vezirim Hasan paşa edam'allahû te'âlâ iclâlehû mektûb gönderüb celeb keşan tâifesinden İbrahim ve Resul refikleriyle bundan akdem Çıldır eyâletinden Haleb'e koyun götürürler iken..." (111-4 numaralı mühimme (1700-1702))
	Toptancı	"...Eflak vilâyetinden cem' u tahsil oluna gelen koyunu bit- tamâm cem' u tahsil idüp mâdemki kifâyet mikdârı koyun cem' olmaya min ba'd matrabazlara ve sipâhî ve yeniçerilere ve âhardan bir ferde koyun aldurmayup..." (88 numaralı mühimme (1636 – 1638))
	Mumcu	"Mahrûse-i İstanbul'da yazılı mûmci tâ'ifesi bundan akdem Dergâh-ı Mu'allâm'a arz-ı hâl sunup..." (82 numaralı mühimme (1617-1618))
	Kumaş İşleyen	"...İstanmika nâm karyede sâkin ehl-i sûkdan haffâf u abâcılar u bakkâllar ve sâyir ehl-i hıref* tâyifesi Ordu-yı Hümâyûn için akça viregelmiş değiller iken..." (85 numaralı mühimme (1630-1631))
	Sarraf	"...bey' ve şirâ' ve ahz ve i'tâ'da gümüşün ve altunun sarfında nizâ'-ı şedîd ve ihtilâf-ı baîd ve tefâvüt-i fahiş vâki' olup, muâmelâtın ta'tiline müeddî olmağın, nizâ'ları mündefi' olan sarrâfânda vâki' olan ihtilâfları mürtefi' olup..." (101 numaralı mühimme (1690-1691))
	Nalbant	"...Silahdâr Abdullah nâm kimesne bi'l-fi'l Şark Seferinde olup sıhhatde iken akrabâsından Na'lbend Nuh nâm kimesne mezbûr Abdullah için; 'Fevt olmuşdur.' Deyü..." (82-1 numaralı mühimme (1618-1619))
	Ayakkabıcı, Derici	"...mahalle-i mezbûrede sâkın Haffâf İbrahim ve Haffâf Mehmed ve Haffâf Hüseyin ve Berber Hüseyin nâm kimesneler mücerred halil yal için vaz'-ı kadîmin tecâvüz etmişdir deyu takrîr eylediklerin bildürüb..." (111-2 numaralı mühimme (1699 1700))
	Bakkal-Pazarıcı	"Edirne'de sadâret-i uzma kâim-i makam Haşan Paşa'mn Bakkal Tanaş nâm zımmiye üç kese akçe deyn-i olmağla..." (109 numaralı mühimme (1697))
	Ekmekçi	"Âsitânesi karşısında malıyla tebadûr ve nişan için vefk eylediği fırın küçük ve değirmensiz olub harcı etmek tekâsülleri tahmîli olunmadığından etmekçiler râğbet eylemeyüb muattal kalub def-i özr olmağla..." (111-3 numaralı mühimme (1698-1702))
	Arpacı	"...Kazâ-i mezbûrda vâki' bakkâllar ve arpacılar ve na'lbendler ve sâir ehl-i hıref tâifesi ulak bârgîrleri için yılda otuz bin akçe ve sakat olan bârgîrler <<için>> tebdiline dahi nice bin akçeleri gidip ve sefer-i hümâyûn vâki' olup..." (82-1 numaralı mühimme (1618-1619))
	Boyacı	"...min ba'd pazarlarda ve boyacıda ve tamgacıda arşunsuz kadîmden işlenegelenden noksân üzere olan boğasılar bey' olunmayup..." (84 numaralı mühimme (1629-1631))
Faaliyet Yeri	Dükân	"Vusûl buldukda, emrüm mücebince vech-i meşrûh üzre zikrolunan dekâkîn ü odalar arsasına muktezâ-yı şer[']-i mutahher üzre ecr-i misliyle mukâta'a takdîr idüp..." (82_ numaralı mühimme (1617-1618))
	Bedesten	"Mahmiyye-i Edirne'de beytü'l-mâl vâki' oldukda bezzâzistânda olan habîlî (?) tüccâr tâyifesinin ba'zıları vâris ve kimi dahî şâhid olup..." (82 numaralı mühimme (1617-1618))
	Gemi	"İzmir iskelesine gelen müste'men gemilerine hufyeten tecessüs itmekden hâlî olmayub husûs-ı mezbûrda 'âdem-i takayyüd sebebi ile mazhar-ı 'ukûbet olmakdan begâyet ihtirâz eylesün deyu emr-i şerif yazılmışdır." (99-1 numaralı mühimme (1688-1689))
	Kervan	"...üç yüz mikdârı huccâc-ı kârbânı basub nicelerin katl ve nicesin dahi mecrûh ve emvâl ve erzâkların ğasb eyleyüb..." (99-2 numaralı mühimme (1688-1689))
	Kervansaray	"Berendar'da olan kârbânsarayı harabe-i meşref olub ta'mîri lâzım ve mühim olub imece tarîkiyle mevcûd olan re'âyâya lâzım gelen yerlerine ta'mîr ü termîmi itdirmeye emr idüb buyurdum ki..." (77-1 numaralı mühimme (1605-1606))

Para Birimi	Akçe	“Hâliyâ mahrûsa-i Haleb ahâlîsi beyninde cârî olan akçe kırkık ve zuyûf ve ziyâde kem-ayâr olup sikke-i hümâyûnum ahvâli muhtell ve müşevveş olduğu i'lâm olunup...” (86 numaralı mühimme (1636-1637))
	Altın	“Mekke-i Mükerrreme'de sâkin tüccâr tâ'ifesinden kıdvetül-emâsil ve'l-akrân Hâcî Yûsuf zîde kadruhû ... masâriflanna ve ulûfelerine virdiği seksen üç bin üç yüz yitmiş bir altın hakkını havâle iyledikleri îrâdlandan hakkı alıvermek bâbında...” (105 86 numaralı mühimme (1693-1694))
	Kuruş	“Bundan akdem otuz bin kile tereke nakl için sana on beş(...) gurus virilip zikrolunan zahirenin mu'accelen Musul anbârına irsâl ü teslim it (...) olmağ ? on iki bin kilesi teslim olunup on sekiz bin kilesi (...) i'lâm olunmağın...” (87-2 numaralı mühimme (1636-1638))
	Flori	“Mısır'da sâkin sâbıkâ () Beylerbeyisi olan Bayezid -dâme ikbâlühû-da karzdan on bin altın ve İskenderiye Emmi olan Salamon nâm Yahûdîde on bin flori hakkı olmağla...” (82-1 numaralı mühimme (1618-1619))

Şekil 1 ve Tablo 2'de belirtilen kategoriler ve kodlar belirlenirken araştırma sorularından yola çıkılmıştır. Mühimme defterlerinde tacir, tüccar ve bezirgân kelimelerinin farklı yazılış biçimlerini içeren hükümler “tacir” kodu ile kodlanmıştır. İmalatçılar ele alındığında zanaatkârın türü net olarak açıklanmış ise kendi kodu altında kodlanmıştır. Ancak hükümde esnaf ya da zanaatkârın türü açık bir biçimde açıklanmamışsa, örneğin ehl-i sûk ya da ehl-i hıref biçiminde ifade edilmişse genel “esnaf” kodu altında kodlanmıştır. Girişimcilerin inançları kodlanırken isminden Müslüman olduğu açık bir şekilde anlaşılan girişimciler “Müslüman” olarak kodlanmıştır. Hükümde yabancı olduğu belirtilmeyen ve isimlerinin öncesi ya da sonrasına Yahudi, Ermeni, Rum ya da zimmi gibi sıfatlar eklenen girişimciler “gayrimüslim” olarak kodlanmıştır. Geldiği ülke belirtilen ya da geldiği ülke belirtilmese de gayrimüslim olarak değerlendirilmesi mümkün olmayan yabancı isimli girişimciler “yabancı” olarak kodlanmıştır. Eğer hükümde geçen girişimci yukarıda açıklana üç koda açık bir biçimde atanmıyorsa ya da hükümde genel olarak ele alınıyorsa “bilinmeyen” koduna atanmıştır.

Araştırmanın bu bölümünde ayrıca geçerlilik ve güvenilirliğe dair değerlendirmelere yer verilmektedir. Nicel araştırmalardaki geçerlilik kavramı yerine nitel araştırmalar için önerilen inandırıcılık, otantiklik ve inanılabilirlik kavramları üzerinde durulmaktadır (Creswell ve Miller, 2000: 126-129). Araştırmanın bu kavramlar kapsamında sağlanabilmesi için çeşitli stratejiler uygulanmıştır. Araştırmaya ulaşılabilen bütün dokümanları alarak verinin zenginleştirilmesi bu stratejilerden birisidir. Böylece inandırıcılığın artması amaçlanmıştır. Ayrıca kullanılan verinin online platformlarda erişilebilir konumda olması verinin teyit edilebilmesini sağlamaktadır. Araştırmanın inanılabilirliğini sağlamak için ise araştırmada elde edilen kodlar doğrudan alıntılarla açıklanmaktadır (Creswell ve Creswell, 2017: 274-276). Güvenilirliğini sağlamak için ise iki farklı strateji kullanılmıştır. İlk strateji verilerin otomatik kodlanmasının sağlayarak (Kuckartz ve Rädiker, 2019: 79-81) güvenilirliğin oldukça yüksek düzeye çıkartılmasıdır. Otomatik kodlama ile insan hatasından kaynaklanabilecek kodlama hatalarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır (Zamith ve Lewis, 2015). Elde edilen toplam 3989 kodun sadece 539 adedi (yaklaşık %14) manuel olarak kodlanmıştır. Geriye kalan %86'lık bölüm otomatik kodlama yöntemiyle kodlanmıştır. Daha önceden otomatik kodlanan ve kontrol edilen girişimcilik üst kodu altındaki kodlar programda geri çağrılarak inanç üst kodu altındaki kodlardan birisine veya birkaçı mevcut kodların üstüne kodlanmıştır. Manuel olarak yapılan kodlamada da güvenilirliğin artırılması için bahsi geçen kodlar, birisi akademisyen diğeri akademi dışından olmak üzere iki farklı tarih uzmanı incelemesine tabi tutulmuştur. Burada uzmanlardan kodlama yapması beklenmemiş ancak kodlama yapılan kavramların doğru olup olmadığı kontrol ettirilmiştir (Bazeley, 2013: 150-151).

4. BULGULAR

Hem otomatik hem de manuel olarak kodlanan mühimme defterlerine dair bulgular önce klasik içerik analizine uygun bir biçimde ele alınmakta ardından betimsel olarak değerlendirilip nitel içerik analizi gerçekleştirilmektedir (Gökçe, 2019: 47-48). Bu kapsamda belgelerde yapılan kodlamalar ve bu kodlamaların frekansları Tablo 3'te sunulmaktadır.

Tablo 3. Kod Frekansları

Kategori	Kod	Kod Frekansı
İnanç	Müslüman	89
	Gayrimüslim	34
	Yabancı	28
	Bilinmeyen	193

Girişimcilik Türü	Tacir	201
	Kasap	34
	Esnaf	29
	Celep	12
	Toptancı	7
	Mumcu	9
	Kumaş İşleyen	8
	Sarraf	4
	Nalbant	4
	Ayakkabıcı, Derici	4
	Bakkal-Pazarıcı	12
	Ekmekçi	23
	Arpacı	2
	Boyacı	6
Faaliyet Yeri	Dükkan	27
	Bedesten	29
	Gemi	399
	Kervan	19
	Kervansaray	3
Para Birimi	Akçe	1534
	Altın	122
	Kuruş	405
	Flori	18

Tablo 3'te aktarılan kod frekansları dikkate alındığında “inanç” kategorisi altında en çok “bilinmeyen” kodunun kodlandığı görülmüştür. Buradan girişimcilik türü altında kodlanan girişimcilerin çoğunun Müslüman, gayrimüslim veya yabancı olup olmadıkları anlaşılamadığı sonucuna varılmaktadır. “Bilinmeyen” kodundan sonra “inanç” kategorisi altında en çok “Müslüman” kodu kodlanmıştır. “Müslüman” kodu frekansının “gayrimüslim” ve “yabancı” kodları frekanslarının toplamından fazla olması dikkat çekici bulunmaktadır. “Girişimcilik Türü” kategorisi altında en çok “tüccar”, “faaliyet yeri” kategorisi altında en çok “gemi” ve “para birimi” kategorisi altında en çok “akçe” kodlarının kodlandığı göze çarpmaktadır. Frekanslar yönünde öne çıkan kodlar dikkate alındığında incelenen mühimme defterleri dönemindeki girişimciliğin yapısına dair ipuçlarının belirginleşmeye başladığı söylenebilmektedir.

Analiz edilen mühimme defterlerindeki “girişimcilik türü” kategorisi ile “faaliyet yeri” kategorileri arasındaki muhtemel ilişkilerini ortaya koyabilmek için kod ilişkileri tarayıcısı kullanılmış ve Tablo 5'teki bulgular elde edilmiştir.

Tablo 5. Girişimcilik Türü- Faaliyet Yeri Kategorileri Kod İlişkileri

Kategori	Kod	Faaliyet Yeri				
		Dükkan	Bedesten	Gemi	Kervan	Kervansaray
Girişimcilik Türü	Tacir	2	5	32	4	1
	Kasap	0	0	1	0	0
	Esnaf	2	1	0	0	0
	Celep	0	0	0	0	0
	Toptancı	0	0	2	0	0
	Mumcu	0	0	0	0	0
	Kumaş İşleyen	0	0	0	0	0
	Sarraf	0	0	0	0	0
	Nalbant	0	0	0	0	0
	Ayakkabıcı, Derici	0	0	0	0	0
	Bakkal-Pazarıcı	0	0	0	0	0

Ekmekçi	1	0	1	0	0
Arpacı	0	0	0	0	0
Boyacı	1	0	0	0	0

Girişimci türlerinin faaliyet yerleri ile ilişkisi incelendiğinde çoğunlukla tacirlerin tüm faaliyet yerleri ile ilişki halinde olduğu görülmüştür. Tacirlerin en çok ilişki halinde oldukları faaliyet yerinin ise gemi olduğu dikkat çekmektedir. Bunun iki sebebinin olduğu söylenebilmektedir. İlki incelenen dönemde ticaretin yoğun bir şekilde gemilerle yapılması olabilir. İkinci olarak da gemi yolu ile ticaret yapan tüccarların ve deniz ticareti yollarının diğer faaliyet yerlerine göre daha fazla Divan-ı Hümayu'nun konusu olduğu söylenebilir.

Tablo 6. Girişimcilik Türü- Para Birimi Kategorileri Kod İlişkileri

Kategori	Kod	Para Birimi			
		Akçe	Altın	Kuruş	Flori
Girişimcilik Türü	Tacir	36	6	16	0
	Kasap	17	0	1	0
	Esnaf	8	1	0	0
	Celep	2	0	0	0
	Toptancı	2	0	0	0
	Mumcu	1	0	0	0
	Kumaş İşleyen	1	0	0	0
	Sarrafa	1	1	2	0
	Nalbant	1	0	0	0
	Ayakkabıcı, Derici	1	0	0	0
	Bakkal-Pazarıcı	5	0	0	0
	Ekmekçi	4	0	1	0
	Arpacı	2	0	1	0
	Boyacı	1	0	1	0

Tablo 6'da belirtilen girişimci ile para birimlerinin ilişkisi ele alındığında akçenin tüm girişimci türleri ile yoğun bir şekilde ilişki halinde olduğu görülmüştür. Dönemin öne çıkan para birimi olan gümüş akçenin girişimcilerle beraber ele alınmasının normal olduğu düşünülmektedir. Ayrıca zayıf da olsa altın sikke ve kuruşun da bazı girişimcilik türleriyle ilişki halinde olduğu söylenebilmektedir. Kuruşun girişimcilik türleri ile zayıf ilişki halinde olmasının nedenlerinden birisinin incelenen dönemin ancak sonlarında kuruş-para sistemine geçilmesi olduğu düşünülmektedir. Miladi 1690 yılı sonrasında kuruş-para sistemine geçildiği için bu tarih sonrasında mühimme defterlerinde kuruş ibaresiyle daha fazla karşılaşılacağı düşünülmektedir (Danık, 2021: 220; Karakoç, 2021: 6). Bunun yanında incelenen dönemde sıklıkla kullanıldığı bilinen yabancı para birini olan florinin (Pamuk, 2003: 9-10) girişimciler ile ilişkisi tespit edilememiştir.

Tablo 7. Girişimcilik Türü – İnanç Kategorileri Kod İlişkileri

Kategori	Kod	İnanç			
		Müslüman	Gayrimüslim	Yabancı	Bilinmeyen
Girişimcilik Türü	Tacir	49	17	28	122
	Kasap	17	7	0	13
	Esnaf	6	1	0	24
	Celep	5	1	0	8
	Toptancı	3	1	0	6
	Mumcu	0	2	0	7
	Kumaş İşleyen	1	1	0	7
	Sarrafa	1	2	0	2

Bundan akdem Selanik'den ve Memâlik-i Mahrûsem'den ba'zı tüccâr tâyifesi Dolyan Panayırı bâzârına varup metâ'ların bey' idüp avdet eyledüklerinde Köstendil sancağında ba'zı eşkiyâ vü ehl-i fesâd cem' olup zikrolunan tüccâr tâyifesin... (82 numaralı mühimme (1617-1618)).

İskenderiyye kâdîsına hüküm ki: Sen ki mîr-i mîrânsın, Südde-i Sa'âdetüm'e mektûb gönderüp; "livâ-i mezbûra tâbi' deryâ kurbinde vâkı' Bar ve Ülgün Kal'aları'nun neferâtı Frengistân vilâyetine tâbi' kadîmden itâ'at üzre olan Dubravenik Kal'ası'nun tâcirleri gemiler ile ticârette gezerken zikrolunan Bar ve Ülgün neferâtı ale'l-gafle mezbûrları basup... (82 numaralı mühimme (1617-1618)).

Nehr-i Sava kenarında Budun'un müceddeden istihkâmı ref ve içinde olan Nemçe 'askeri ihrâç olunduktan sonra yine tüccar tâifesinin makr u mahr me'adları olmak üzere etrafı mesdûd şehre tarh olunub... (111-4 numaralı mühimme (1700-1702)).

Yukarıda doğrudan alıntılanan hükümlerde Divan-ı Hümayun'un güvenlik sorunu yaşayan ya da yaşaması muhtemel tüccarlara yönelik talimatlar verildiği anlaşılmaktadır. Örneklerde paylaşılan Selanik, İskenderiye ve Budin gibi İmparatorluğun farklı uçlarındaki şehirlerde ticaretin güvenle sağlanması ve tüccarların korunması için birçok hükmün ilgili bölgelerdeki kadıklara gönderildiği görülmüştür. Buradan hareketle Osmanlı İmparatorluğunun yönetsel açıdan girişimciliğini geri plana atmadığı tersine hemen her zaman ön planda tuttuğu söylenebilmektedir.

Mühimme hükümlerinde yabancı olarak değerlendirilen tacirlere sıklıkla yer verildiği göze çarpmaktadır. Bazı hükümlerde yabancı tacirlerden genel olarak bahsedildiği görülmüştür.

İstib Ağrıboz devlet-i ebed-peyvendimle Venedik vezîri ve cumhuru tenbîh-i muslaha ve murâdî vâkı' olmağla ba'de'l-yevm Venediklilerin tüccâr ve adamları berren ve nehren emn ü emân üzere yürütüb a'sâb yanlarında sakay ta'addîsi ve emvallerine taarruz olunmayub ve şerâit-i sulh ve salâha muvaffak hareket ile akıbetlerini bâis olur... (111-3 numaralı mühimme (1698-1702)).

Yukarıda alıntılanan mühimme hükmünde Venedikli tüccarların Eğriboz adasında karadan ve nehirde yolculuk yapmalarına müdahale edilmemesi gerektiği vurgulanmaktadır.

Trablusşâm beğlerbeğisine ve Saydâ kâdîsına hüküm ki: "Efrenc tâyifesinden Göbin nâm bâzergân bundan akdem ticâret için Saydâ'ya gelüp Saydâ'da sâkin bâzergânlar ile ma'an balyosları marifetiyle iki seneden mütecâviz oturup... (91 numaralı mühimme (1646-1647)).

Yukarıdaki hükümde ise yabancı tacir ismiyle zikredilmiş ve şikâyetinin çözülmesi için bugünkü Lübnan sınırları içerisinde bulunan Trablusşâm ve Sayda şehirlerindeki kadılara emir gönderilmiştir.

Müslüman ve gayrimüslim girişimciler ayrı ayrı ele alınmadan önce birlikte ele alındığı hükümlere örnek aşağıda verilmektedir.

Sen ki Kâdîsın, Südde-i Saâdetime mektûb gönderip; "Tire'de sâkin İdris nâm Kâdî civârında olan... bâzergân ve ehl-i sükdan nice Müslimânların ve zimmîlerin hilâf-ı şer'-i şerif akçelerin ve esbâbın alıp vermeyip... Vardıkda bu husûsa her biriniz bizzât gereği gibi mukayyed olup... (82-1 numaralı mühimme (1618-1619)).

Yukarıda paylaşılan mühimme hükmünde tüccar-esnaf ya da Müslüman-gayrimüslim ayrımı yapılmadan onlara musallat olan eşkiyaya karşı önlemlerin alınması emredilmektedir. Buradan hareketle Osmanlı İmparatorluğunun girişimci türleri ya da girişimcilerin inançları arasında bir ayrımı öngörmediği anlaşılmaktadır.

Bâ hatt-ı Abdullah Efendi ân cânib-i Abd Çelebi Tüccâr tâ'ifesinden Davud nâm zimmînün yük ile iki dav(b)an zâyî* olmağla teftîş olup, zuhûra getirülmek için Halep kâdîsına ve müsellemine emr-i şerif yazılmıştır. (No 84 numaralı mühimme (1629-1631)).

Yukarıdaki hükümden Davud isimli gayrimüslimin yükü ile kaybolan iki devesine dair soruşturmanın yapılması için Halep kadısına emir yazıldığı anlaşılmaktadır.

Cevlanlu zimmîleri Südde-i Sa'âdetüm'e arz-ı hâl sunup; "bunlar ticâret tarîkiyla Acem'e varup gelüp bâzergân tâyifesinden olmağla yolda ve izde beğlerbeği âdemlerinden ve sâyir ehl-i örf tâyifesinden dahl ü ta'arruz olunmamak" bâbında hükm-i hümayûnum recâ eyledükleri ecilden buyurdum ki... (85 numaralı mühimme (1630-1631)).

Yukarıda doğrudan alıntılanan hükümde Şam yakınlarındaki Cevlan şehrinde olan gayrimüslim tacirlere İran'la ticaret yapmaları hususunda engel olunmaması gerektiği emredilmektedir.

Mühimme hükümlerinin bazılarında Müslüman olduğu anlaşılan girişimcilerden isimlerini zikrederek bahsedildiği görülmüştür.

İstanbul kâdîsına hüküm ki: Meşâyih-ı ızâmdan Mevlânâ Osmân Südde-i Sa'âdetüm'e arz-ı hâl idüp; "mahmiyye-i mezbûrede vâkı' Ma'cûncü Çârşûs'ında vâkı' mülk etmekci furunından beyâz etmek işlenüp kimesneye zarar u te'addîsi yoğiken... (85 numaralı mühimme (1630-1631)).

Yukarıdaki hükümde Mevlana Osman isimli ekmekçinin İstanbul'daki Macuncu Çarşısındaki fırınında yaşadığı probleme dair emir görülmüştür. Ağırlıkla tüccarlara dair hükümlerle karşılaşılsa da İstanbullu bir esnafın probleminin de Divan-ı Hümayunda görüşülüp karara bağlandığı görülebilmektedir.

Selanik kâdîsına hüküm ki: Tüccâr tâyifesinden Seyyid Mustafâ ve Seyyid Ömer ve Seyyid Hasan ve Seyyid Mehmed ve sâyir tüccârlar Dergâh-ı Mu'allâm'a arz-ı hâl idüp; "bunlar kadîmden ba'zı metâ' * ile varup taht-ı kazânda fûrûht idegelmişler iken... (85 numaralı mühimme (1630-1631)).

Yukarıdaki mühimme hükmünde Selanik'te ticaret yapan ve sadece dördünün isimleri açıkça zikredilen ancak kalabalık olduğu anlaşılan Müslüman tüccar grubundan bahsedilmektedir. İsimleri belirtilen tacirlerin Müslüman oldukları açıkça anlaşılmaktadır. İsimlerinin başında Seyyid lakabı olsa da Arapların isimlerinde kullandıkları "ibn" veya "bin" gibi takıların olmaması Osmanlı İmparatorluğu tebaasına mensup Müslüman Türklerden oldukları izlenimini güçlendirmektedir.

Bursa kâdîsına hüküm ki; Tüccâr tâifesinden Hâcî Hasan nâm kimesne Südde-i sa'âdetü'me arz-ı hâl idüp bundan akdem bin iki yüz guruş kıymetli Dârîli ve Bağdâdî ile Şâm-ı şerîfden gelür iken kazâ-i mezbûra tâbi' Başköy nâm karyeye terk itdükde zikr olunan emti'ası sirka olunup... (88 numaralı mühimme (1636 – 1638)).

Yukarıdaki hükümde Bursa ve Şam arasında ticaret yapan ve ticari malının bin iki yüz kuruş değerindeki kumaşlarının bir kısmı kaybolan Hacı Hasan isimli tacirden bahsedilmektedir. İsim ve lakabı Müslüman ve Türk girişimci olduğu izlenimini uyandırmaktadır.

Gümölcine kâdîsına hüküm ki: Tüccâr tâyifesinden Mehmed Südde-i Sa'âdetüm'e gelüp; "mezbûr ticâretle gelürken kazâ-i mezbûra tâbi' Kalfa nâm karyede konup müsâfir oldukda gice ile Samed ve Haşan ve Çingâne Oruç ve Alî nâm kimesneler mezbûrı basup altı yüz zirâ' Drama bezi ve kırk beş top abâ ve on bin akçalık incü ve beş bin nakd akça ve sâyir emvâl ü erzâkın yağmâ vü gâret idüp ..." mahallinde şer'le görölüp icrâ-yı hakk olmaz ise Asitâne-i Sa'âdetüm'e havâle oluna, i i diyü şurûtıyla yaztımışdur. (91 numaralı mühimme (1646-1647)).

Yukarıdaki hükümde Hasan isimli tacirin altı yüz arşınlık Drama kumaşı, kırk beş top yünlü aba, on iki bin akçe değerinde incisi ve beş bin nakit akçesinin Gümölcine yakınlarında yağmalandı aktarılıp davanın çözülmesi ve çözülmez ise Divan-ı Hümayuna havale edilmesi gerektiği yazılmaktadır. Yine isimden yola çıkarak girişimcinin Müslüman ve Türk olduğu söylenebilmektedir. Yağmalanan malı dikkate alındığında oldukça varlıklı ve yüksek sermaye ile ticaret yapan bir tüccar olduğu sonucuna varılabilmektedir.

Tüccâr tâyifesinden Hâcî Hüseyin gelüp; "mukaddemâ Çorum Beği olan Mehmed[e] bin elli () senesinde ber-vech-i karz iki bin beş yüz yetmiş iki esedî guruş virüp... (91 numaralı mühimme (1646-1647)).

İstanbul'da sâkin tüccârdan Hâcî Mehmed nâm kimesne gelüp; "hâliyâ Bolı Sancağı Mütessellimi olan kıdvetü'l-emâcîd ve'l-ayân Alî zîde mecdühûda beş bin altı yüz tokuz buçuk guruş hakkı olup... (91 numaralı mühimme (1646-1647), Konum 2541).

Mekke-i Mükerrreme şerifi Şerif Abdullah b.Haşim'e name-i hümayun ki, Mekke-i Mükerrreme'de sâkin tüccâr tâ'ifesinden kıdvetü'l-emâsil ve'l-akrân Hâcî Yûsuf zîde kadruhû dergâh-ı mu'allâma arz-ı hâl idüp şerhây-ı sâbıkâdan Şerif Ahmed bin Zeyd ve Şerif Sa'd bin Sa'd Şerif Muhsin bin Hâlîl'in hare ve masâriflanna ve ulûfelerine virdiği seksen üç bin üç yüz yitmiş bir altun hakkın... (105 numaralı mühimme (1693-1694)).

Yukarıdaki hükümlerde Müslüman ve Osmanlı İmparatorluğu tebaasından oldukları anlaşılan tacirlerin verdikleri yüklü miktarda borçlara dair emirler görülmüştür. Özellikle üçüncü sıradaki hükümde "kıdvetü'l-emâsil ve'l-akrân" iltifatı ile paylaşılan Hacı Yusuf isimli girişimcinin, aynı hükümde zikredilen ve isimlerinde "bin" takısı bulunan Araplardan açık bir biçimde ayrıldığı görülmüştür. Buradan girişimcinin Müslüman Türk olduğu izlenimi doğmaktadır.

Osmanlı İmparatorluğu mensubu Müslüman Türklerin Akdeniz ve Karadeniz ticaretindeki rollerini ortaya koyan mühimme hükümleri ile de karşılaşılmaktadır.

Mûsâ Re'is ve Maksûd Re'is nâm kimesneler [arz-ı hâl sunup;] tüccârdan yigirmi yedi nefer kimesneler ile Trablusgarb'dan gelürken gemileri sulanup karaya çıkmağla Avlonya'da... (82 numaralı mühimme (1617-1618)).

Mısır muhafazasında [olan] Vezîr Mustafa Paşa'ya ve Mısır Kâdîsına ve Dimyat Kâdîsına hüküm ki: "Hacı Veliyyüddin nâm kimesnenin tüccardan Eminüddin Mellâh-ı Sükkerî nâm kimesne ile ticâret husûsu için bazı muâmele-i şer'iyyeleri olmağla... Yusuf nâm kimesne âdemlerinden Ali nâm kimesneyi Dimyat'a gönderip... (82-1 numaralı mühimme (1618-1619))

Kefe Beylerbeyisine ve Kefe Kâdîsına ve Müfettişine hüküm ki: Küre-i Ma'mûre'de vâkı' olan ma'den-i hümayûn... Mehmed -dâme mecdühû-ya i'timâd-ı hümayûnum olmağın umûr-i

ma'den... mezbûr kulum marifetiyle kifâyet mikdârı esîr alınıp ve sâir mühimmâtı görülüp ihyâsı fermânım olup lâkin bakır Kefe'de fûrûht olunmak mümkün olmayıp... (82-1 numaralı nühimme (1618-1619))

Yukarıda alıntılanan mühimme hükümleri dikkate alındığında Müslüman Türk tüccarların ve kaptanların Akdeniz'in doğusundaki Dimyat ve Akdeniz batısında bulunan Trablusgarp gibi şehirlerde aktif deniz ticareti yaptıkları görülmüştür. Ayrıca Kırım yarımadasında bulunan Kefe limanından bakır gibi madenleri almak üzere bizzat Osmanlı İmparatorluğu sarayı tarafından görevlendirilen tüccarların olduğu tespit edilmektedir.

SONUÇ

Osmanlı İmparatorluğunun klasik dönem sonrasına denk gelen 17. yüzyılında alınmış Divan-ı Hümayun kararlarını içeren mühimme defterlerinde dönemin girişimcilik iklimini ortaya koyacak kanıtlarla karşılaşılmıştır. Ele alınan 1605 ile 1702 tarihleri arasındaki mühimme hükümlerinde ticaret ile uğraşan girişimcilere esnaf ve zanaatkârlara göre daha fazla yer verildiği görülmüştür.

Esnaf ve zanaatkârların problemlerini daha çok buldukları bölgedeki kadınlıklar aracılığıyla çözdüğü ve dolayısıyla çok azının Divan-ı Hümayun'a intikal ettiği değerlendirilmektedir (Çeken, 2020: 330-332). Buna karşın tüccarların problemlerinin esnafkârlara kıyasla -hem finansal hem de siyasal açıdan- daha büyük ve genellikle dış ticaretle ilişkili olduğu söylenebilmektedir. İncelenen hükümlerde tüccarların ağırlıklı olarak deniz yoluyla ticaret yaptıkları ve akçe ve kuruş para birimlerini tercih ettikleri anlaşılmaktadır. Dönemde yaygın olarak kullanılan Venedik dukasının (flori) ise girişimcilerle ilişkisi tespit edilememiştir (Pamuk, 2003: 9-10).

İncelenen mühimme defterlerinde Müslüman Türk girişimcilerin gayrimüslim ve yabancı girişimcilere göre daha fazla hükümde yer aldığı tespit edilmiştir. Ayrıca hükümlere yer alan Müslüman Türk girişimcilerin Orta Doğu ve Kuzey Afrika Bölgesinde (ODKA), Akdeniz'de ve Karadeniz'de oldukça aktif bir faaliyet halinde oldukları görülmüştür. Faaliyet halinde olan Müslüman Türk tüccarların büyük ölçüde sermaye birikimlerine sahip oldukları mühimme hükümlerine konu olan verdikleri borç miktarlarından yola çıkarak söylenebilmektedir.

Sonuç olarak Osmanlı İmparatorluğunun 17. yüzyılında girişimciliğin gayrimüslim ya da yabancıların elinde olduğu ve Müslüman Türk girişimci sınıfının bulunmadığı iddiaları desteklenememiştir. Bun karşın ilgili dönemde, Müslüman Türk tüccarların gayrimüslim ve yabancı girişimcilere göre daha fazla sayıda ve/veya daha aktif olduğuna dair kanıtlarla karşılaşılmıştır. Ancak elde edilen bulguların 17. yüzyıl içerisinde yer alan ve transkripsiyona tabi tutulan mühimme hükümlerinden yola çıkılarak elde edilmesi araştırmanın kısıtlarını oluşturmaktadır. Daha önceki veya daha sonraki yüzyıllara dair mühimme defterlerinde de benzer çalışmaların yapılmasının gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca 17. yüzyıla dair daha fazla mühimme defterinin transkript edilmesi daha detaylı sonuçlar elde edilmesi fırsatı sunabilecektir.

KAYNAKÇA

Mühimme Defterleri

- Çelik, Reşat. "99 Numaralı Mühimme Defteri Transkripsiyonu ve Değerlendirmesi(1-90)." vol. Yüksek Lisans, Bitlis Eren Üniversitesi/ Mardin Artuklu Üniversitesi, 2015.
- Demirsoy, Muhammet H. "109 Numaralı Mühimme Defteri'nin Transkripsiyonu ve Değerlendirmesi." vol. Yüksek Lisans, Ege Üniversitesi, 2001.
- Duzcan, Burcu. "111 Numaralı Mühimme Defterinin 338.-507. Sayfalarının Transkripsiyonu ve Değerlendirilmesi." vol. Yüksek Lisans, Artvin Çoruh Üniversitesi, 2019.
- Gökbnar, Bekir. "105 No'lu Mühimme Defteri (Özet-Transkripsiyon)." vol. Yüksek Lisans, Sakarya Üniversitesi, 1996.
- Gökçe, Serpil "77 Numaralı Mühimme Defterinin Transkripsiyonu ve Hükümlerin Özeti (1-370)." vol. Yüksek Lisans, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, 2019.
- Kandıra, Durmuş. "84 Numaralı Mühimme Defteri (Tahlil-Metin)." vol. Yüksek Lisans, İstanbul Üniversitesi, 1995.
- Karacan, Tuba Meryem. "101 No'lu Mühimme Defteri'nin Transkripsiyonu ve Değerlendirmesi." vol. Yüksek Lisans, Akdeniz Üniversitesi, 2010.
- Kaymaz, Fatma. "88 No'lu Mühimme Defteri (Transkripsiyon Ve Özet)." vol. Yüksek Lisans, Marmara Üniversitesi, 2006.
- Kılıç, Mustafa. "107 Numaralı Mühimme Defteri: Transkripsiyon, Tahlil ve Değerlendirme." vol. Yüksek Lisans, Marmara Üniversitesi, 1996.
- Mercimek, Yunus. "96 Numaralı Mühimme Defteri'nin Transkripsiyonu ve Değerlendirilmesi (S. 1-99)." vol. Yüksek Lisans, Gaziantep Üniversitesi, 2013.
- Murat Topal, Gözde. "87 Numaralı Mühimme Defteri'nin Latin Harflerine Çevrilmesi ve Hükümlerin Değerlendirilmesi (98-197)." vol. Yüksek Lisans, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, 2021.
- Seçkin, Özlem. "111 Numaralı Mühimme Defteri'nin 508.-709. Sayfalarının Transkripsiyonu ve Değerlendirilmesi." vol. Yüksek Lisans, Artvin Çoruh Üniversitesi, 2020.
- T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü. 82 Numaralı Mühimme Defteri (1026-1027/1617-1618) Özet - Transkripsiyon - İndeks ve Tıpkıbasım. T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü, 2000.
- T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü. 83 Numaralı Mühimme Defteri (1036-1037/1626-1628) Özet - Transkripsiyon - İndeks ve Tıpkıbasım. T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü, 2001.
- T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü. 85 Numaralı Mühimme Defteri (1040-1041(1042)/1630-1631(1632)) Özet - Transkripsiyon - İndeks. T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü, 2002.
- T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü. 91 Numaralı Mühimme Defteri (H. 1056/M. 1646-1647) Özet - Çeviri Yazı - Tıpkıbasım. T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü, 2015.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı. 82-1 Numaralı Mühimme Defteri (H. 1027-1028/M. 1618-1619) Özet - Çeviri Yazı. T.C. Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı, 2020.
- Tan, Mehmet Ali. "99 Numaralı Mühimme Defteri Transkripsiyonu ve Değerlendirmesi(91-180)." vol. Yüksek Lisans, Bitlis Eren Üniversitesi/ Mardin Artuklu Üniversitesi, 2015.
- Temel, Recep. "111 Numaralı Mühimme Defterinin 168.-337. Sayfalarının Transkripsiyonu ve Değerlendirilmesi." vol. Yüksek Lisans, Artvin Çoruh Üniversitesi, 2019.
- Yüksel, Hülya. "86 Numaralı Mühimme Defteri (Transkripsiyon, Özet ve Değerlendirme)." vol. Yüksek Lisans, Gazi Üniversitesi, 2010.

Araştırma Eserleri

- Akdağ, M. (1949). Osmanlı İmparatorluğunun kuruluş ve inkişafı devrinde Türkiye'nin iktisadi yapısı. Belleten, XIII(51), 497-568.
- Akkuş, Y., & Mentüş, S. A. (2018). Osmanlı İmparatorluğu'nda Girişimcilik: Klasik Dönem Üzerine Bir Çalışma. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 5(2), 169-186.
- Aşkın, A., Nehir, S., & Vural, S. Ö. (2011). Tarihsel süreçte girişimcilik kavramı ve gelişimi. Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, 6(2), 55-72.
- Bailey, F. E. (1942). British policy and the Turkish reform movement: A study in Anglo-Turkish relations 1826-1853. Cambridge: Harvard University Press.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi Rehberi. (2010). Başbakanlık Osmanlı Arşivi Rehberi (Vol. 108). İstanbul: T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü.
- Bazeley, P. (2013). Qualitative data analysis: Practical strategies. London: Sage.
- Bozpinar, C. (2021). Osmanlı Kapitülasyonlarının Tesisi: Zihniyet Bağlamında Bir Bakış. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi(46), 350-358.
- Braudel, F. (2017). Maddi Uygarlık: Mübadele Oyunları. İstanbul: İmge Kitapevi Yayınları.
- Candan, H. (2011). Osmanlı'dan Günümüze Türk Topraklarında Girişimcilik Serüvenine Dair Bir Değerlendirme. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1(2), 157-174.
- Cantillon, R. (2010). An Essay on Economic Theory: An English Translation of Richard Cantillon's Essai Sur La Nature Du Commerce En Général (C. Saucier, Çev.). Alabama: Ludwig von Mises.

- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2017). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. California: Sage publications.
- Creswell, J. W., & Miller, D. L. (2000). Determining validity in qualitative inquiry. *Theory into practice*, 39(3), 124-130.
- Çakırer, M. A. (2016). *Girişimcilik ve Küçük İşletme Yönetimi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Çeken, Ç. K. (2020). Legal Problems Women Faced With Respect to Land in the Ottoman Empire and Women's Applications to the Divan-i Humayun (Examples from the Ahkam Registers). *Electronic Turkish Studies*, 15(1), 327-344. doi:10.29228/TurkishStudies.40201
- Damık, S. (2021). 1723-1736 İran Seferleri Sırasında Ankara Kazasından Toplanan Avarız Vergileri (Şer'iyeye Sicillerine Göre). *Uluslararası Tarih Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 216-251.
- Durukan, T. (2006). Dünden bugüne girişimcilik ve 21. yüzyılda girişimciliğin önemi. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 1(2), 25-37.
- Ergen, M. (2014). *Girişimci Kapital (Silikon Vadisi Tarihi ve SturtUp Ekonomisi)*. İstanbul: Koç Üniversitesi Yayınları.
- Faroqhi, S. (2006). Kentlerde Toplumsal Yaşam. In H. İncalcık & D. Quataert (Edit.), *Osmanlı İmparatorluğunun Ekonomik ve Sosyal Tarihi*. İstanbul: Eren Yayıncılık.
- Faroqhi, S. (2014). *Osmanlı'da Kentler ve Kentliler (N. Berktaş, Çev.)*. İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.
- Geyikdağı, V. N., & Geyikdağı, M. Y. (2011). Foreign direct investment in the Ottoman Empire: Attitudes and political risk. *Business History*, 53(3), 375-400.
- Gökçe, O. (2019). *Klasik ve Nitel İçerik Analizi: Felsefe, Yöntem, Uygulama*. Konya: Çizgi Kitapevi.
- İncalcık, H. (2000). *The Ottoman Empire: The Classical Age 1300-1600*. Phoenix Press.
- İncalcık, H. (2014). *Devlet-i 'Aliye Osmanlı İmparatorluğu üzerine araştırmalar-I (54 ed.)*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Kamaç, H., & Kışma, Z. A. (2020). Türk girişimciliğinin tarihi ve gelişimi. *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(2), 129-148.
- Karadal, H., & Saygın, M. (2013). *İnovasyon Yetenekleri ve Girişimcilik*. In H. Karadal (Edit.), *Girişimcilik*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Karakoç, İ. (2021). Osmanlı Devleti'nde Kâğıt Paraya Geçiş Sürecinde Evrâk-I Nakdiyyenin Yeri ve Etkileri. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*(1), 1-54.
- Köse, M. Z. (2005). *Osmanlı-Venedik Ticareti : (1600-1630)*. (Ph.D. Ph.D.), Marmara Üniversitesi (Turkey).
- Krippendorff, K. (2004). *Content analysis: An introduction to its methodology*. Thousand Oaks: Sage publications.
- Kuckartz, U., & Rädiker, S. (2019). *Analyzing qualitative data with MAXQDA*. Cham: Springer.
- Küçük, O. (2015). *Girişimcilik ve Küçük İşletme Yönetimi (8 ed.)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kütükoğlu, M. S. (2020). *Mühimme Defteri*. In TDV İslam Ansiklopedisi: TDV İslâm Araştırmaları Merkezi.
- Neuendorf, K. A. (2002). *The Content Analysis Guidebook*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Pamuk, Ş. (2003). *Osmanlı İmparatorluğu'nda Paranın Tarihi (3 ed.)*. İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.
- Pamuk, Ş. (2005). The evolution of factor markets in the Ottoman Empire, 1500-1800. Paper presented at the The Rise, Organization and Institutional Framework of Factor Markets, Utrecht.
- Saldaña, J. (2016). *The Coding Manual for Qualitative Researchers*. California: Sage.
- Sami, F. (2016). *Bir Fikrin Mi Var? Girişimciliğin Kitabı*. İstanbul: İnkılap Kitapevi.
- Schumpeter, J. A. (2000). Entrepreneurship as innovation. *Entrepreneurship: The social science view*, 51-75.
- Tabakoğlu, A. (2008). *Türkiye İktisadi Tarihi (8 ed.)*. İstanbul: Dergah Yayınları.
- Turan, Ş. (1968). Venedik'te Türk Ticaret Merkezi. *Belleten Türk Tarih Kurumu*, 32(17), 247-283.
- Tutar, H., & Altınkaynak, F. (2014). *Girişimcilik (Temel Girişimcilik ve İş Kurma Süreci)*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uzunçarşılı, İ. H. (2011). *Osmanlı Tarihi (10 ed. Vol. 2)*. Ankara: Türk Tarih Kurumu.
- Wolf, N. H., & Silver, C. (2018). *Qualitative analysis using MAXQDA: The five-level QDATM method (2 ed.)*. New York: Routledge.
- Zamith, R., & Lewis, S. C. (2015). Content Analysis and the Algorithmic Coder: What Computational Social Science Means for Traditional Modes of Media Analysis. *The ANNALS of the American Academy of Political and Social Science*, 659(1), 307-318. doi:10.1177/0002716215570576

Covid-19 Salgınının İşletmelerin Finansal Başarısızlığı Üzerine Etkileri: BİST İmalat Sektöründe Yer Alan İşletmelerin Altman Z-Skor Yöntemi Kullanılarak İncelenmesi

The Effects of the Covid-19 Epidemic on the Financial Failure of Businesses: An Investigation of the Businesses in the BIST Manufacturing Sector Using the Altman Z-Score Method

Ahmet TANÇ *
Dilek ÇARDAK **
Ferhat CANLİTEPE ***

ÖZ

COVID-19 salgını dünya çapında çoğu ülkenin ekonomisini olumsuz etkilemiştir. Borsada işlem gören işletmeler salgının yarattığı kısıtlamalardan kaynaklı olarak yaşanan ekonomik problemler sebebiyle finansal başarısızlık (iflas riski) durumuyla karşı karşıya kalabilirler. Bu çalışmada Borsa İstanbul (BİST) İmalat Sektöründe yer alan işletmelerin COVID-19 salgınından nasıl etkilendiği tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın amacı; BİST İmalat Sektöründe yer alan işletmelerin Altman Z''-Skor yöntemiyle iflas riski oranlarını hesaplayarak, bu oranlardaki iki yıllık çeyrek dönemler itibariyle meydana gelen değişimleri COVID-19 salgını ile ilişkilendirerek yorumlamaktır. Çalışmanın örneklemini BİST İmalat Sektöründe yer alan 175 işletme oluşturmuştur. Çalışmadan elde edilen analiz sonuçlarına göre COVID-19'un imalat sektöründe yer alan bazı işletmeleri etkilemediği, bazı işletmeleri olumsuz, bazı işletmeleri ise olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir. Dolayısıyla çalışma kapsamında gerçekleştirilen analiz sonrasında COVID-19 salgınının olumlu ya da olumsuz etkilerinin sektör bazında çeşitlilik gösterdiği fakat faaliyet alanına göre ayrı bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Nihai olarak çalışmanın kısıtlarından ve gelecekte benzer konularda araştırma yapacak kişilere önerilerde bulunularak çalışma sonlandırılmıştır.

ANAHTAR KELİMELER

COVID-19, Finansal Başarısızlık, BİST, Altman Z-Skor

ABSTRACT

The COVID-19 pandemic has adversely affected the economies of most countries around the world. Businesses traded on the stock exchange may face financial failure (bankruptcy risk) due to the economic problems caused by the restrictions created by the epidemic. In this study, it has been tried to determine how businesses in the Borsa İstanbul (BIST) Manufacturing Sector were affected by the COVID-19 outbreak. The aim of the study; Calculating the bankruptcy risk ratios of the enterprises in the ISE Manufacturing Sector with the Altman Z''-Score method, and interpreting the changes in these ratios as of two-year quarters by associating them with the COVID-19 outbreak. The sample of the study consisted of 175 enterprises in the BIST Manufacturing Sector. According to the results of the analysis obtained from the study, it was determined that COVID-19 did not affect some enterprises in the manufacturing sector, but negatively affected some enterprises and positively affected some enterprises. Therefore, after the analysis carried out within the scope of the study, it was concluded that the positive or negative effects of the COVID-19 epidemic varied on the basis of the sector, but did not have a distinctive effect according to the field of activity. Finally, the study was concluded by making suggestions for the limitations of the study and for those who will do research on similar issues in the future.

KEYWORDS

COVID-19, Financial Failure, BIST, Altman Z-Score

	Makale Geliş Tarihi / Submission Date 03.06.2022	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance 11.07.2022
Atıf	Tanç, A., Çardak, D. ve Canlitepe, F. (2022). Covid-19 Salgınının İşletmelerin Finansal Başarısızlığı Üzerine Etkileri: BİST İmalat Sektöründe Yer Alan İşletmelerin Altman Z-Skor Yöntemi Kullanılarak İncelenmesi. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 288-301.	

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

** Öğr. Gör., Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Gülşehir Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, dilekcardak@nevsehir.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8561-9467

*** Öğr. Gör., Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Gülşehir Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, ferhatcanlitepe@nevsehir.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5517-5738

GİRİŞ

Salgınlar, dünya tarihinde toplumsal ve ekonomik değişimlere yol açan ve küresel etkileri olan sağlık olaylarıdır. Salgın hastalıklardan kaynaklanan en önemli risk, toplum sağlığı olmakla birlikte ekonominin bütününde yarattığı etkiler birbiri ile ilişkili krizleri de gündeme getirmektedir. Tarih boyunca insanoğlunun karşı karşıya kaldığı ve kitlesel ölümlerin yanı sıra ekonomik ve sosyal alanlarda büyük bir etki yaratan salgınlar, günümüz dünyasında küreselleşme olgusu ile birlikte çok farklı boyutlara taşınmıştır. Salgın hastalıkların bulaşma etkisi hem sağlık anlamında hem de ekonomik anlamda bütün insanlığı dramatik olarak etkilemiştir.

Son yüzyılın salgın hastalığı olan yeni tip korona virüs (COVID-19) ilk olarak 2019 yılı aralık ayında Çin'in Wuhan kentinde ortaya çıkmıştır. Çin'de ilk kez görülmesinin ardından dünya çapında hızlı bir şekilde yayılım göstermiştir. Dünya Sağlık Örgütü virüsün yayılım hızının yüksek olması, vaka ve ölüm sayılarının artması sonucunda, 11 Mart 2020 tarihinde COVID-19'u salgın hastalık olarak ilan etmiştir.

Dünyadaki birçok ülkeyi ve Türkiye'yi etkisi altına alan COVID-19 salgını sonucunda dünyada ve Türkiye'de salgının etkilerini azaltmak için birtakım tedbirler alınmıştır. Tam kapanma gibi alınan bu tedbirlerden bazıları birçok sektörü etkilemiştir. Salgın ile birlikte virüsün görüldüğü ülkelerde insanların toplu olarak bir arada bulunmaması için eğitime ara verilmiş, esnek çalışma sistemine geçilmiş, yurtiçi ve yurtdışı seyahat kısıtlamaları getirilmiş, alışveriş merkezleri ve restoranlar kapatılmıştır. Bu ve benzeri kısıtlamalar dünya ekonomisini etkilemiştir. Türkiye'de COVID-19 ilk olarak 10 Mart 2020 tarihinde görülmüştür. Bu tarihten sonra Türkiye'de sokağa çıkma kısıtlamaları getirilmesi, eğitime ara verilmesi ve uzaktan eğitim modeline geçilmesi, özellikle yurtdışı seyahatler olmak üzere seyahat engelleri konulması gibi toplumsal tedbirler uygulanmaya başlamıştır.

Yaşanan COVID-19 salgını küresel piyasaları olumsuz etkilemiş, petrol fiyatlarında ciddi dalgalanmalar olmuş, birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ekonomileri için resesyon öngörülmüştür. Finansal piyasalarda borsa çöküşleri, finansal volatilitenin artması, nominal faiz oranlarının düşmesi ve reel GSYİH gibi birçok ekonomik göstergede olumsuz değişiklikler meydana gelmiştir. Salgının Türkiye ekonomisi üzerindeki etkilerine bakıldığında özellikle sokağa çıkma kısıtlamaları ekonomik faaliyetleri ciddi şekilde etkilemiştir. Eğitim faaliyetlerine ara verilmiş ve uzaktan eğitim sistemine geçilmiştir. Seyahat kısıtlamalarının getirilmesi turizm işletmelerini olumsuz etkilemiştir. İşletmeler uzaktan çalışma sistemine geçmiştir. Bazı üretim işletmelerinde üretim durma noktasına gelmiştir. İhracat ve turizm gelirlerinde azalma meydana gelmiştir. Kişilerin tüketim davranışlarında değişiklikler olmuştur. Genel olarak bakıldığında COVID-19 toplumsal ve ekonomik olarak olumsuz etkiler yaratmıştır.

İşletmelerin büyük bir çoğunluğu 2020 ve 2021 yıllarında COVID-19 salgınının yaratmış olduğu etkilerden olumsuz etkilenmiştir. İşletmelerin tarafları olan karar vericilerin bu ekonomik belirsizlik ortamında işletmelerin geleceği ile ilgili bilgiye ihtiyacı vardır. Bu bilgi ihtiyacı ise bazı finansal parametreleri kullanılarak analiz yapan tahmin yöntemlerinin kullanılmasına giderebilir. Bu amaca yönelik olarak sıklıkla finansal başarısızlık tahmin yöntemleri kullanılmaktadır.

Küresel ekonomideki değişkenlik gösteren koşullar göz önünde bulundurulduğunda işletmeler ve çıkar grupları açısından finansal başarısızlık tahmini giderek daha önemli bir hal almıştır. Finansal başarısızlık genellikle bir işletmenin ciddi finansal kayıpları olduğunda veya işletmenin varlıklarla orantısız olan yükümlülüklerinden dolayı ödeme aczine düştüğünde ortaya çıkmaktadır (Gestel ve diğ., 2006:980). Finansal başarısızlığın nedenleri olarak; aşırı borçlanma, öz kaynak yetersizliği, işletmeler arası yoğun rekabet, yetersiz ve kötü yönetim, bütçe kontrolünün olmaması, etkin bir stok yönetiminin olmaması gibi işletme içi ve ekonomik çevre, politik çevre ve toplumsal çevre gibi işletme dışı kaynaklı problemler sıralanabilir (Gündoğdu, 2018:367). Finansal başarısızlık, sadece iş dünyasında değil, aynı zamanda bir bütün olarak toplumda da önemli kayıplara neden olmaktadır. Bu nedenle doğru finansal başarısızlık tahmin modelleri, işletmelere ve karar vericilere zamanında uyarılar sağladığından kritik öneme sahiptir.

İşletmelerin finansal başarısızlık tahmini, birçok akademisyen, işletme ve hükümet için özel bir ilgi konusu olmuştur. Mevcut finansal başarısızlık tahmin modellerinde, genellikle çeşitli finansal oranlar tahmin değişkenleri olarak seçilmekte ve seçilen bu finansal oranlar aslında, finansal başarısızlığın olası nedenlerini temsil etmektedir (Xu ve Wang, 2009:367). Literatürde çeşitli finansal başarısızlık tahmin modelleri bulunmaktadır. Finansal başarısızlık modelleri genellikle finansal sıkıntı dönemlerinde işletmelerin önlemler almalarını sağlar ve işletmelerin finansal sağlığını incelemek için düzenli bir teşhis aracı olarak kullanılmaktadır (Grice ve Dugan, 2001:152).

Finansal başarısızlık tahmini üzerine yapılan ilk araştırmalar, Beaver'ın 1966 yılında yaptığı çalışmada geliştirdiği oran analizini kullanan tek değişkenli yaklaşımlardır. Daha sonraki yıllarda gerçekleştirilen

çalışmalar, tek değişkenli yaklaşımın, yanlış yorumlamalara yol açabileceğini iddia etmişlerdir. Bu iddialar üzerine Altman Edward tarafından 1968'de ilk defa çok değişkenli Altman Z-Skor adı verilen finansal başarısızlık tahmin modeli geliştirilmiştir (Almamy ve diğ., 2016:279). Bu tahmin modeli bugün hala literatürde çok yaygın bir şekilde kullanılmaya devam etmektedir. Bu öncü çalışmadan sonra, finansal başarısızlık tahminine yönelik çok değişkenli yaklaşım dünya çapında yayılmıştır. Finansal başarısızlık tahmin modelleri özellikle bankacılar, yatırımcılar, varlık yöneticileri, derecelendirme kuruluşları ve hatta başarısızlık riski bulunan işletmelerin kendileri için kritik bir öneme sahiptir (Altman ve diğ., 2017:132).

Tek bir ölçüte dayalı tahmin modellerinde gerek karar alma süreçlerinin karmaşıklığı gerekse işletmelerin tüm faaliyetlerinin kapsamlı bir şekilde tahmin edilme olasılığının düşük olması nedeniyle Z-skoru, çok değişkenli bir bağlamda çoklu farklılıkları (çoklu diskriminant) tespit etme modeline dayanmaktadır. (Gerantonis ve diğ., 2009:23). Altman Z-Skor'u beş finansal oranı birleştiren istatistiksel bir tahmin modelidir. Bu beş finansal oran; likidite, kârlılık, kaldıraç, ödeme gücü ve faaliyet oranlarıdır. Modelin, çeşitli ticari varlıklar kombinasyonundaki başarısızlığı tahmin etmede güvenilir bir araç olduğu kanıtlanmıştır (Anjum, 2012:214).

Bu çalışmanın amacı; BİST İmalat Sektöründe yer alan işletmelerin Altman Z''-Skor yöntemiyle iflas riski oranlarını hesaplayarak, bu oranlardaki iki yıllık çeyrek dönemler itibariyle meydana gelen değişimleri COVID-19 salgını ile ilişkilendirerek yorumlamaktır. Çalışmanın bir sonraki bölümünde literatür taraması yapılmıştır. Daha sonra metodoloji ve bulgular kısımlarına yer verilmiştir. Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara ilişkin genel bir değerlendirme yapılan sonuç kısmıyla çalışmaya son verilmiştir.

1. LİTERATÜR TARAMASI

Altman (1968) çalışmasında, finansal başarısızlığı öngörmeye çoklu diskriminant analizini ilk defa kullanmış, 1946-1965 yılları için 66 işletmeyi incelemiştir. Bu 66 işletmeden 33'ünü başarısız işletmelerden, 33'ünü ise başarılı işletmelerden seçmiştir. Bu incelemeden sonra literatüre Z-Skoru diye adlandırılan, işletmelerin iflas ihtimalini ölçen istatistiksel bir araç sunmuştur. Altman daha sonra 1983 yılında modeli, ilk modelde eksiklik olduğu gerekçesiyle güncelleyerek finans literatürüne Z' ve Z'' olarak ifade edilen iki model daha sunmuştur.

Altman Z-Skor modeli, ilk ortaya atıldığı tarih olan 1968 yılından bu yana birçok bilimsel çalışmaya konu edilmiştir. Bu çalışmada yapılan literatür taramasında sadece Türkiye'de Altman Z- Skor modelini kullanan ve güncel olması nedeniyle 2018 yılından itibaren yapılan belli başlı çalışmalara yer verilmiştir.

Aksoy ve Göker (2018) çalışmalarında, Altman Z-Skor ve Bankometer yöntemlerini kullanarak BİST'e kote olmuş ticari bankaların 2012-2016 dönemlerinde finansal risk düzeylerini hesaplamayı ve iki modelin tutarlılığını test etmeyi amaçlamışlardır. Bankometer modeli ile elde edilen sonuçlar analize konu ticari bankaların yüksek borç ödeme gücüne sahip olduklarını dolayısıyla finansal risk düzeylerinin düşük olduğunu; Altman Z-Skor modeli ile elde edilen sonuçlar analize konu ticari bankaların yüksek finansal risk düzeyine sahip olduklarını göstermiştir.

Apan, Öztel ve İslamoğlu (2018) çalışmalarında, BİST'te işlem gören Gıda ve İçecek Sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2008-2014 dönemi verilerine dayanarak finansal başarısızlıklarının ölçülmesini amaçlamıştır. Çalışma kapsamındaki işletmelerin finansal başarısızlıkları önce Altman Z-Skor yöntemine göre belirlenmiş, ardından işletmeler finansal başarılarına göre VIKOR yöntemi ile sıralanmıştır. Çalışma sonucunda bu iki farklı yöntemden elde edilen ampirik analiz sonuçları karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiş ve yorumlanmıştır.

Çalış, Ünal, Güven ve Çanakçı (2018), çalışmalarındaki amaç BİST'te yer alan Lokantalar ve Oteller sektöründe faaliyet gösteren işletmelerinin kriz dönemindeki finansal durumlarında ve başarılarındaki değişim ve gelişmeleri tespit etmektir. Çalışmada; Altman Z-Skor modeline göre işletmelerin finansal başarılarının değerlendirilmesi, finansal oranlara göre işletmelerin finansal durumunun ve başarılarının değerlendirilmesi, nakit akış oranlarına göre işletmelerin finansal durumunun ve başarılarının değerlendirilmesi yapılmış ve sonuç olarak konaklama işletmelerinin finansal başarılarındaki ve finansal durumlarındaki değişimleri değerlendirebilmek için kullanılan yöntemlerin farklı yorumlara açık olduğu tespit edilmiştir.

Kayalı ve Doğan (2018) çalışmalarının amacı; BİST Kurumsal Yönetim Endeksinde yer alan imalat sektöründeki işletmelerin 2012-2016 yılları arasında aldıkları kurumsal yönetim derecelendirme notu ile finansal başarıları arasındaki ilişkiyi incelemektir. Analize konu işletmelerin finansal başarıları Altman Z-Skor, Springate, Fulmer ve Zmijewski modelleri kullanılarak ölçülmüştür. Sonuç olarak işletmelerin kurumsal yönetim derecelendirme notu arttıkça iflas olasılıklarının azaldığı yani finansal başarılarının arttığı tespit edilmiştir.

Karadeniz ve Öcek (2019) çalışmalarında, BİST'te yer alan turizm işletmelerinin finansal başarısızlık riski taşıyanlar ile taşımayanlar arasında finansal oranlar açısından bir farklılık olup olmadığını tespit etmeyi amaçlamışlardır. Analiz Altman Z-Skor modeli ve Mann Whitney U Testi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Çalışma sonucunda finansal başarısızlık riski taşıyan işletmeler ile finansal başarısızlık riski taşımayan işletmeler arasında; cari oran, asit-test oranı, nakit oran, kaldıraç oranı, aktif karlılığı, öz sermaye karlılığı, net kâr marjı ve fiyat/kazanç oranı gibi finansal oranlar açısından farklılık olduğu belirlenmiştir.

Öztürk ve Yılmaz (2019)'ın "Finansal Sıkıntının Muhasebe Manipülasyonu ile İlişkisi: BİST Gelişen İşletmeler Piyasasında Bir Uygulama" başlıklı çalışmalarında amaç BİST Gelişen İşletmeler Piyasası'nda işlem gören 17 işletme açısından Altman Z-Skoru (finansal sıkıntı tahmin modeli) ile Beneish M-Skoru (muhasebe temelli manipülasyon tahmin modeli) arasındaki ilişkinin varlığını tespit etmektir. Çalışma sonucu elde edilen bulgulara göre bu iki model arasında güçlü bir ilişki olduğu bulunmuştur.

Akyüz (2020) çalışmasında, BİST'de hisseleri işlem gören taş ve toprağa dayalı alanda faaliyet gösteren işletmelerin finansal başarısızlık riski taşıyıp taşımadıklarının Altman Z-Skor, Springate ve Fulmer modelleriyle değerlendirmeyi amaçlamıştır. Çalışmada taş ve toprağa dayalı alanda faaliyet gösteren işletmelerin finansal başarısızlık risklerini belirlemek için Altman Z-Skor-Springate ve Fulmer modellerine ilişkin finansal oranlar hesaplanmış ve bu yöntemler arasında hem yıl açısından hem de başarısızlık risk modelleri açısından farklılık olup olmadığı tespit edilmiştir.

Çöllü, Akgün ve Eydur (2020) "Karar Ağacı Algoritmalarıyla Finansal Başarısızlık Tahmini: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü Uygulaması" adlı çalışmalarının amacı; BİST'te yer alan dokuma, giyim eşyası ve deri sektöründeki işletmelerin finansal başarısızlığını ve bu başarısızlığı etkileyen finansal oranları tespit etmektir. Çalışmada Altman Z-Skor modeli ve veri madenciliği algoritmalarından CHAID, Exh-CHAID, CART ve QUEST kullanılmıştır. Çalışma sonucunda öz sermaye karlılığı, cari oran, duran varlıkların öz sermayeye oranı, ticari alacakların aktiflere oranı, stok devir hızı ve faiz karşılama oranının finansal başarıyı etkilediği bulunmuştur.

Gülençer ve Hazar (2020a) çalışmalarında BİST XUTEK endeksinde işlem gören teknoloji işletmelerinin 2019 yılı bilanço verileri kullanılarak Altman Z-Skor ile iflas riskini tahminlemiştir. Çalışmanın sonucunda sadece bir işletmenin gri bölge olarak adlandırılan alanda olduğu diğer işletmelerin ise iflas riski taşımadığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Gülençer ve Hazar (2020b) BİST'te faaliyet gösteren dört ilaç işletmesinin finansal verilerinin analiz edildiği çalışmada ilk olarak ilaç işletmelerinin finansal başarısızlık riski Altman Z-Skor modeli ile ölçümlenmiş, ikinci olarak işletmelerin finansal performanslarını değerlendirebilmek için Çok Kriterli Karar Verme yöntemlerinden olan TOPSIS yöntemi kullanılmıştır. Altman Z-Skor modeli analiz sonuçlarına göre, ilaç işletmelerinin tamamının finansal olarak başarılı oldukları görülmüştür. TOPSIS değerlerine göre ilaç işletmeleri arasında finansal performans açısından sıralama yapılmıştır.

Alıcı (2021), çalışmasında havayolu işletmelerinde finansal başarısızlık riskinin operasyonel belirleyicilerinin saptanmasını amaçlamıştır. Çalışma kapsamında, finansal başarısızlık riskine etki eden faktörler açısından 2009 ile 2019 yılları arasında 11 geleneksel havayolu işletmesi örneğinde inceleme yapılmıştır. Havayolu işletmelerinin finansal başarısızlığına etki edebilecek havayollarına özgü operasyonel oranlar olarak; ücretli yolcu, uçak koltuk doluluk oranı ve arz edilen koltuk km başına maliyet kullanılmıştır. Finansal başarısızlık göstergesi olarak Altman Z'-Skoru kullanılmıştır. Çalışma sonucunda havayolu işletmelerinin, finansal başarısızlık etkilerinden kurtulmak için en önemli maliyet kalemlerinden olan yakıt ve işçilik maliyetlerini minimize etmeleri gerektiği kararına varılmıştır.

Öcek, Ünlübulduk ve Karadeniz (2021) çalışmalarında, Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) performansı yüksek ve düşük olan konaklama işletmelerinin finansal başarısızlık risklerinin karşılaştırılmasını amaçlamışlardır. KSS performansı yüksek ve düşük işletmelerin 2015-2020 yıllarına ait finansal başarısızlık riskleri Altman Z-Skor modeline göre hesaplanmıştır. Çalışma sonucunda KSS performansı yüksek olan işletmelerin Altman Z-Skor değerlerinin daha yüksek olduğu ve bu bağlamda finansal başarısızlık risklerinin daha düşük olduğu bulunmuştur.

Çelik ve Dursun (2021) çalışmalarında, BİST 100 endeksinde yer alan tekstil, giyim eşyası ve deri imalat sanayi sektöründe bulunan işletmelerin 2017-2019 yıllarına ait finansal oranlarını kullanarak Altman Z-Skoru ile iflas riskini tahminlemiştir. Çalışma sonucunda sektörde bulunan çoğu işletmenin gelecek yıllara ilişkin risk taşıdığı sonucuna varılmıştır.

Öztürk ve Yılmaz (2021) çalışmalarında, BİST Gelişen İşletmeler Pazarında (GİP) yer alan işletmelerin verileri kullanılarak Altman Z-Skoru modelinin tahmin gücü hesaplanmaya çalışılmıştır. Çalışma sonucunda

GİP'te yer alan ve analiz için uygun görülen 12 işletmenin Z-Skorları hesaplanmış ve sıkıntı içerisinde olmadıkları bulunmuştur.

Fidan (2021) çalışmasında, 2017-2019 yılları arasında Türkiye'de tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin iflas riskini Altman Z-Skor modeli ile tahminlemeye çalışıp kilit denetim konularıyla kıyaslamıştır. Çalışma bulgusu olarak tekstil sektöründeki iki işletme haricindeki tüm işletmelerin iflas riski taşıdığı sonucuna varmıştır.

2. METODOLOJİ

Çalışmada BİST İmalat Sektöründe yer alan işletmelerin iflas riski oranları Altman Z''-Skor yöntemiyle hesaplanmıştır. Z- Skor olarak adlandırılan iflas tahmin modeli Altman tarafından 1968 yılında geliştirilmiştir. Altman (1984) iflas maliyetini, işletmenin iflas başvurusundan önceki ve sonraki yıllarda kaybettiği kârları temel alarak hesaplamıştır. Altman çalışma verisi olarak iflas etmemiş 33 işletmeyi tesadüfi örnekleme yoluyla seçmiştir (Berk, 2015:611). Altman, finansal başarısızlığı ölçebilmek için yirmi iki olası orandan oluşan bir liste ile analize başlamış ve diskriminant işlevi için çok sayıda testten sonra birlikte uygulandıklarında en iyi sonuçları veren beş oranı seçmiştir (Gerantonis ve diğ., 2009:23).

Altman'ın geliştirdiği model diskriminant analizinin en iyi örneklerinden birisidir. Diskriminant analizi ile birden fazla bağımsız değişkenin değerlerinden türetilen bir endeks vasıtasıyla, gözlem altına alınan objenin, önceden tarif edilmiş gruplardan hangisinin içerisinde yer alacağı belirlenebilmektedir. Formül aşağıda görüleceği gibi çok değişkenli bir formül olup bir işletmenin finansal gücünü ölçmekte ve 2 yıllık bir dönem içerisinde iflas sürecine girip girmeyeceğini tahmin etmektedir (Okka, 2015:1071).

$$Z = 0,012X1 + 0,014X2 + 0,033X3 + 0,06X4 + 0,999X5 \text{ (Halka açık imalat işletmeleri için)}$$

Burada yer alan notasyonlar şu şekildedir:

Z: Genel Endeks

X1: İşletme Sermayesi / Aktif Toplamı,

X2: Dağıtılmamış Karlar / Aktif Toplamı,

X3: Faiz ve Vergi Öncesi Kar / Aktif Toplamı,

X4: Öz Sermayenin Pazar Değeri / Toplam Borçların Defter Değeri,

X5: Satışlar / Aktif Toplamını göstermektedir.

Altman yapmış olduğu çalışmasının sonucunu derecelendirme şirketlerinin notları ile karşılaştırmıştır. Bu karşılaştırma sonuçlarına göre derecelendirme şirketlerinden AAA+ notu almış işletmelerin Z değeri 8,15; BBB+ notu almış işletmelerin Z değeri 6,25; CCC+ almış işletmelerin Z değeri 3,20; CCC- notu almış işletmelerin Z değeri 1,75 ve D notu almış işletmelerin ise Z değeri 0 olarak eşleştirilmiştir (Sayılğan, 2013:500).

Altman 1968 yılında Z-Skor olarak ifade edilen ilk denkleminde halka açık imalat işletmelerinin iflas olasılığını bir yıl önceden %90 gibi bir oranla, iki yıl öncesinden ise %82 oranında bir başarı ile tahmin edebilmiştir. Ancak halka açık olmayan işletmeler için ilk denklemin başarılı sonuçlar vermediğinin anlaşılması üzerine Altman modelde güncellemeler yaparak Z' ve Z'' modellerini geliştirmiştir (Yıldız, 2014:77). Halka açık olmayan imalat işletmelerinin piyasa değerlerinin tespit edilmesinin zor olmasından dolayı X4 rasyosu Öz Kaynakların Defter Değeri / Toplam Yükümlülükler olarak değiştirilmiştir Böylece modelde Piyasa Değeri yerine Öz Kaynakların Defter Değeri konularak güncellenmiştir (Aksoy ve Göker, 2018:422).

$$Z' = 0,717X1 + 0,847X2 + 3,107X3 + 0,420X4 + 0,998X5 \text{ (Halka açık olmayan imalat işletmeleri için)}$$

X1: Net İşletme Sermayesi / Aktif Toplamı

X2: Dağıtılmayan Kar / Aktif Toplamı

X3: Faiz ve Vergi Öncesi Kar / Aktif Toplamı

X4: Öz Kaynakların Defter Değeri / Toplam Yükümlülükler

X5: Net Satışlar / Aktif toplamı

Mamul üretiminde bulunmayan hizmet sektörü için güncellenen Altman Z'' modeli ve değişkenleri ise şu şekildedir (Diakomihalis, 2012:102):

$$Z'' = 6,56X1 + 3,26X2 + 6,72X3 + 1,05X4 \text{ (Üretici olmayan işletmeler veya hizmet işletmeleri için)}$$

Altman yaptığı çalışmada gelişmekte olan piyasalarda faaliyet gösteren işletmeler için Altman Z'' modeline 3,25 gibi sabit bir değer (gelişmekte olan piyasa risk skoru) ekleyerek modeli revize edip Altman Z''' skor olarak ifade edilen modeli elde etmiştir (Altman, 2005: 312-313).

$$Z''' = 3,25 + 6,56X1 + 3,26X2 + 6,72X3 + 1,05X4 \text{ (Gelişmekte olan piyasalardaki işletmeler için)}$$

Z'' ve Z''' için notasyonlar ise şu şekildedir;

X1: İşletme Sermayesi / Aktif Toplamı

- X2: Dağıtılmamış Karlar / Aktif Toplamı
 X3: Faiz ve Vergi Öncesi Kar / Aktif Toplamı
 X4: Pay Senetlerinin Defter Değeri / Toplam Yabancı Kaynaklar şeklindedir.

Tablo 1: Altman Z-Skorlarının Modelleri

	Güvenli Bölge	Gri Bölge	Riskli Bölge
Z-Skor (Orijinal Model-Halka Açık İşletmeler)	$Z > 2,99$	$1,8 < Z < 2,99$	$Z < 1,8$
Z'-Skor (Özel Endüstri İşletmeleri)	$Z > 2,90$	$1,23 < Z < 2,90$	$Z < 1,21$
Z''-Skor (Hizmet İşletmeleri)	$Z > 2,60$	$1,1 < Z < 2,60$	$Z < 1,1$
Z'''-Skor (Gelişmekte Olan Piyasalardaki İşletmeler)	$Z > 5,85$	$4,35 < Z < 5,85$	$Z < 4,35$

Kaynak: Demir ve Coşkun, 2016:480.

Türkiye geliştirmekte olan E7 ülkeleri arasında sayılmaktadır. E7 ülkeleri İngilizce olarak “emerging 7” yani “gelişmekte olan 7” anlamına gelmektedir. Bu çalışmada BİST İmalat sektöründeki işletmelerin iflas riski Altman’ın geliştirmekte olan piyasalardaki işletmeler için geliştirdiği Z'''-Skor modeli kullanılarak hesaplanmıştır. Hesaplamaya ilişkin veriler Tablo 2’de verilmiştir.

3. BULGULAR

Çalışmada analizi gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan BİST İmalat Sektöründe yer alan işletmelere ait finansal oranlar FİNNET veri tabanından elde edilmiştir. Daha sonra geliştirmekte olan ülkeler için geliştirilen Z'''-Skor modeli kullanılarak 175 işletmenin finansal başarısızlık oranları Microsoft Excel programında hesaplanmıştır.

BİST imalat sektörüne kayıtlı işletmeler kendi içerisinde aşağıdaki gibi kategorilendirilmiştir (KAP, 2021):

- Gıda, İçecek ve Tütün,
- Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri,
- Orman Ürünleri ve Mobilya,
- Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın,
- Kimya, İlaç, Petrol, Lastik ve Plastik Ürünleri,
- Taşa ve Toprağa Dayalı,
- Ana Metal Sanayi,
- Metal Eşya, Makine, Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları ve Diğer İmalat Sanayi.

COVID-19 salgınının 2019 yılında başlamasından kaynaklı olarak, işletmelerin salgından etkilenip etkilenmediği konusunda yorumlama yapmak için finansal tablo oranlarının yıllık olarak kullanılmasının veri sayısı açısından yetersiz olması nedeniyle; işletmelerin Z'''-Skor değerleri iki yıla ait çeyrek dönemler itibarıyla hesaplanmıştır. Analize konu olan işletmelere ait hesaplanan Z'''-Skor değerleri Tablo 2’de verilmiştir. Altman Z'''-Skor yöntemine göre Z'''-Skor değeri 5,85 ve üzeri olan işletmeler güvenli alandadır ve tabloda beyaz renk ile gösterilmiştir. Z'''-Skor değeri 4,35 ile 5,85 arasında ise işletme gri alandadır ve tabloda gri renk ile gösterilmiştir. Bu aralıkta yer alan işletmelerin iflas etme ihtimalleri olmasına rağmen bu olasılık çok yüksek bir seviyede değildir. Z'''-Skor değeri 4,35 ve altında hesaplanan işletmeler ise riskli alandadır ve siyah renk ile gösterilmiştir.

Tablo 2: BİST İmalat Sanayi İşletmeleri Z'''-Skor Değerleri

İşletme Adı	2019/3	2019/6	2019/9	2019/12	2020/3	2020/6	2020/9	2020/12
AVOD	4,30	4,60	4,74	4,47	4,65	4,52	4,07	3,81
ACSEL	13,76	14,97	14,57	13,87	14,12	13,98	15,02	14,36
ADEL	6,94	5,92	5,68	7,02	5,86	5,47	5,36	5,48
AFYON	2,76	2,28	2,12	1,50	1,22	5,47	5,91	5,92
AKCNS	5,18	5,17	5,32	5,93	4,95	5,33	5,81	5,94
ATEKS	7,25	7,28	6,92	6,77	6,80	6,92	6,86	7,84

AKSA	7,60	6,88	6,11	5,81	5,82	5,64	6,32	7,33
ALCAR	12,80	11,35	12,00	11,88	11,40	10,98	11,17	11,68
ALKA	9,26	10,86	10,02	12,16	10,75	13,62	14,08	14,18
ALKIM	12,07	12,46	12,24	14,09	13,48	11,75	12,30	13,24
AEFES	5,60	5,41	5,57	5,77	5,63	5,56	5,63	5,64
ASUZU	4,55	4,25	3,81	4,35	4,95	4,66	4,85	5,12
ARCLK	7,21	7,05	6,72	6,94	6,96	7,16	6,66	6,99
ARSAN	7,07	7,63	7,89	7,29	8,44	8,35	9,16	10,45
AYES	0,00	7,48	0,00	5,85	0,00	8,06	0,00	8,23
AYGAZ	5,47	5,92	5,81	6,33	5,87	5,55	5,35	5,76
BAGFS	4,96	5,06	5,73	5,10	5,04	5,03	4,84	5,13
BAKAB	7,04	6,71	6,37	6,24	6,49	6,40	6,87	7,31
BALAT	0,00	-0,19	0,00	1,92	0,00	2,32	0,00	3,46
BNTAS	12,50	12,41	12,59	13,85	13,64	12,95	12,32	12,68
BANVT	6,40	7,25	7,85	7,49	7,19	6,60	6,15	5,52
BASCM	0,00	6,42	0,00	7,39	0,00	6,25	0,00	5,30
BTCIM	4,31	3,95	3,71	3,09	2,67	2,29	1,86	1,78
BSOKE	3,02	2,31	2,39	1,54	1,24	0,78	0,02	-0,31
BAYRK	0,00	0,00	0,00	7,21	7,42	9,96	9,81	8,37
BRKSN	5,22	5,11	4,51	4,69	4,75	5,12	6,12	7,06
BLCYT	9,63	10,05	11,74	14,79	16,11	14,23	16,75	15,19
BRKO	1,60	1,38	0,55	0,29	0,19	-0,47	0,46	2,45
BRMEN	-1,07	-1,27	-1,86	-1,59	-10,85	-1,94	-8,06	0,00
BRSAN	5,17	5,26	4,86	4,55	4,43	4,27	4,29	4,37
BFREN	13,42	12,01	11,76	10,82	11,60	8,53	10,12	9,24
BOSSA	5,67	5,51	4,82	5,26	5,26	5,17	5,74	6,12
BRİSA	4,98	4,82	4,65	4,15	4,02	4,12	4,68	5,72
BURCE	3,72	3,23	3,07	3,90	3,90	3,57	4,67	4,41
BURVA	5,97	5,56	5,75	6,02	5,60	4,86	5,76	6,63
BUCIM	12,21	12,15	11,36	10,98	11,10	10,45	10,43	11,79
CCOLA	6,57	6,04	6,01	6,26	6,17	6,25	6,93	6,92
CELHA	3,94	3,67	3,49	2,62	2,46	1,82	2,16	2,75
CEMAS	4,52	4,94	5,47	3,08	8,49	10,57	11,15	9,38
CEMTS	14,77	16,60	15,61	16,15	14,82	16,76	13,97	16,96
CMBTN	5,65	5,22	5,06	3,74	2,47	2,10	1,64	1,71
CMENT	8,47	7,91	7,72	7,14	6,29	5,80	5,69	6,04
CIMSA	4,78	4,37	4,69	4,71	4,40	4,75	4,61	4,79
CUSAN	5,98	6,55	7,08	6,82	7,14	6,99	7,12	7,35
DAGI	5,15	5,65	6,03	5,71	5,21	5,31	5,65	5,51
DARDL	-18,29	-18,60	-13,23	-7,76	2,68	5,49	5,13	4,37
DMSAS	7,99	7,27	6,60	7,12	6,80	6,92	6,65	7,26
DERIM	6,65	6,20	5,81	6,48	6,26	6,25	6,13	5,86
DERHL	5,91	5,76	7,14	8,80	9,20	8,35	12,23	12,65
DESA	4,44	4,87	4,35	5,00	4,79	4,70	5,93	6,28
DEVA	7,58	7,48	7,71	8,37	8,75	8,97	9,67	9,64
DNISI	0,00	0,00	0,00	9,88	10,60	10,37	12,76	13,14

DIRIT	-1,73	-4,88	-6,03	-7,78	-2,22	-0,79	-3,21	-4,64
DITAS	6,13	5,99	5,11	4,93	3,84	3,66	4,49	4,96
DOBUR	7,00	6,96	6,45	6,16	5,80	5,22	5,64	5,44
DGKLB	3,40	3,86	3,15	2,48	2,38	2,38	2,86	3,41
DOĞUSAN	-3,46	3,26	3,23	3,15	1,75	1,01	1,04	1,02
DOKTA	3,84	4,04	5,19	5,16	4,44	3,48	2,92	3,96
DURDO	5,39	5,49	5,88	5,89	4,99	4,52	4,47	4,94
DYOBY	3,18	3,26	3,63	3,90	3,61	3,91	4,42	5,30
EGEEN	16,66	14,89	14,45	19,58	12,91	11,66	12,30	13,25
EGGUB	6,37	6,73	8,00	4,85	4,84	5,42	5,85	5,99
EGPRO	6,54	6,18	5,98	5,98	6,40	6,10	6,36	7,67
EGSER	11,02	9,80	8,99	9,24	8,68	8,52	9,34	10,21
EPLAS	7,85	8,11	8,64	6,62	8,79	9,05	9,79	10,92
EKIZ	-1,23	-1,48	-0,54	-0,66	1,19	1,04	0,08	0,73
EMKEL	2,46	2,54	2,38	2,79	3,11	3,63	3,55	4,05
EMNIS	-5,48	0,45	-1,02	-2,06	-3,05	-2,84	-1,38	3,84
ERBOS	12,57	11,89	11,96	10,43	11,60	12,11	12,56	12,73
EREGL	8,37	9,33	8,96	8,67	8,53	8,27	8,37	9,20
ERSU	5,59	5,36	6,41	6,78	7,74	8,11	7,45	6,83
FADE	0,00	0,00	0,00	7,52	7,55	6,52	8,86	9,64
FMIZP	17,65	21,38	18,22	19,97	16,41	18,98	16,21	17,35
FROTO	6,10	6,54	6,71	6,70	6,35	6,36	6,90	8,09
FORMT	8,90	8,20	7,68	4,84	4,76	4,84	4,35	5,43
FRIGO	6,31	7,18	7,33	6,63	6,98	8,21	8,84	7,20
GEDZA	11,28	11,02	11,37	10,94	11,22	12,17	11,61	11,82
GENTS	10,44	9,48	9,63	10,06	10,38	9,96	10,99	11,65
GEREL	8,28	6,85	5,67	4,58	4,87	5,99	6,65	6,85
GOODY	6,70	6,92	6,72	10,21	8,32	9,88	9,83	9,31
GOLTS	6,08	6,61	6,49	6,35	6,03	5,40	5,41	5,86
GUBRF	4,08	3,75	3,81	3,69	3,63	3,80	3,70	5,40
HATEK	6,92	5,74	5,30	7,13	6,95	6,74	6,52	6,85
HEKTS	8,58	8,77	7,95	9,51	9,14	6,96	6,97	6,50
HURGZ	8,81	5,81	4,42	5,27	4,95	4,23	4,08	3,45
ISKPL	0,00	0,00	0,00	2,90	0,00	0,00	5,54	6,59
IHEVA	8,94	8,78	11,88	12,91	11,76	11,25	12,92	13,76
IHGZT	10,27	9,63	9,72	12,21	11,21	9,98	9,27	8,95
ISDMR	8,30	10,34	10,12	9,80	9,66	9,37	9,40	10,72
IZMDC	0,26	0,38	0,39	-0,43	-0,58	-1,10	-1,21	0,06
IZFAS	0,00	6,81	0,00	6,84	0,00	6,95	0,00	6,90
JANTS	11,06	11,26	11,17	11,30	9,13	9,93	11,17	12,59
KAPLM	4,57	4,39	3,66	3,72	4,07	3,90	4,25	4,03
KRDMA	6,82	6,64	6,09	5,02	4,55	4,15	3,99	4,93
KRDMB	6,82	6,64	6,09	5,02	4,55	4,15	3,99	4,93
KRDMD	6,82	6,64	6,09	5,02	4,55	4,15	3,99	4,93
KARSN	2,87	3,54	3,21	3,80	4,08	4,24	5,37	5,58

KRTEK	7,28	7,26	6,84	5,07	5,86	5,41	5,87	5,93
KARTN	15,37	14,73	14,32	14,41	13,65	13,41	14,57	15,14
KATMR	6,43	8,29	8,31	8,48	8,34	8,27	8,81	8,45
KENT	7,27	6,84	6,58	7,19	6,94	6,98	8,72	8,36
KERTV	6,28	7,11	7,51	6,61	6,77	6,56	6,41	7,87
KRVGD	0,00	0,00	0,00	6,26	0,00	6,42	6,42	8,59
KLMSN	8,05	8,22	8,41	8,90	8,10	8,18	8,78	9,59
KNFRT	9,99	11,67	10,63	7,39	7,26	7,96	7,56	7,12
KONYA	13,09	12,64	12,87	12,04	11,37	10,55	11,22	10,83
KORDS	6,28	6,24	5,44	5,57	5,41	4,27	5,12	5,33
KRSTL	9,54	8,72	8,61	9,49	9,24	9,32	8,99	10,00
KUTPO	10,43	10,05	10,97	11,35	11,04	11,18	10,64	10,82
LUKSK	7,36	7,46	7,14	7,99	7,58	7,22	7,48	8,19
MAKTK	4,22	4,78	5,52	5,80	5,66	4,89	5,13	5,52
MRSHL	4,13	4,31	4,82	5,87	4,94	4,44	4,49	4,68
MEGAP	0,00	7,43	0,00	5,85	0,00	7,02	0,00	6,58
MNDRS	4,76	4,33	4,49	3,70	3,29	3,75	3,86	4,66
MERKO	-2,71	-3,50	-2,44	-3,75	-0,38	2,15	0,00	0,00
TIRE	5,09	4,59	4,33	4,14	4,03	4,24	4,26	4,66
NIBAS	5,67	4,93	5,85	8,24	8,26	8,00	7,25	6,25
NUHCM	7,70	6,71	7,14	8,63	9,18	9,11	10,07	11,01
OLMK	5,47	4,18	4,17	2,96	4,29	4,40	4,36	4,95
ORMA	0,00	1,32	0,00	1,45	0,00	1,36	0,00	1,81
OTKAR	6,26	7,81	9,14	7,87	7,21	6,97	6,90	7,43
OYAKC	8,06	15,75	16,23	18,59	15,70	6,15	6,89	6,78
OYLUM	4,19	4,99	5,32	5,09	6,71	6,92	7,09	6,96
OZBAL	-2,55	-3,68	-4,49	-1,39	2,33	2,99	4,56	3,60
OZRDN	0,00	5,69	0,00	3,70	0,00	3,38	0,00	4,34
PARSN	4,27	3,97	3,46	3,82	4,19	3,80	3,99	4,52
PENGD	3,07	2,75	2,68	3,48	3,42	2,99	5,88	6,67
PETKM	8,79	8,35	6,94	7,79	7,95	7,90	7,99	8,14
PETUN	7,73	8,25	8,49	9,05	7,93	7,87	7,63	8,20
PINSU	0,45	0,26	0,60	0,87	0,22	-0,08	0,07	-0,06
PINASUT	5,93	5,91	5,86	6,19	5,95	5,91	5,88	5,82
POLTK	0,00	12,36	0,00	13,40	13,24	0,00	0,00	0,00
PRZMA	12,50	11,63	11,12	11,38	14,66	13,23	7,58	9,79
RODRG	0,00	6,14	0,00	6,38	0,00	6,60	0,00	4,90
ROYAL	3,20	3,27	3,13	2,67	4,23	4,29	4,81	5,61
RTALB	18,61	17,42	23,37	14,34	10,83	11,83	11,85	11,47
SAFKR	0,00	8,49	0,00	8,38	0,00	8,39	9,08	10,11
SANFM	3,59	3,40	3,87	4,55	4,44	4,94	5,02	5,41
SAMAT	5,43	5,12	4,61	3,14	2,45	4,64	4,67	5,25
SARKY	6,82	5,73	4,92	6,44	7,17	7,29	7,42	7,23
SASA	5,68	4,22	3,25	3,09	2,92	3,76	3,13	4,10
SAYAS	3,05	4,21	4,51	4,85	4,87	6,34	5,46	7,28
SEKUR	5,40	4,96	4,64	4,96	4,80	4,98	5,09	4,27

SELGD	9,06	9,14	8,90	9,81	9,78	9,78	11,36	13,73
SEYKM	0,00	15,43	0,00	11,30	11,38	11,57	10,52	12,91
SILVR	3,41	3,48	3,30	3,80	3,84	3,58	3,52	4,04
SODSN	0,00	13,99	0,00	14,39	0,00	10,25	0,00	10,96
SKTAS	3,47	2,77	1,92	1,70	0,57	0,64	1,23	1,55
SNPAM	5,98	7,35	6,68	7,52	7,92	7,39	6,86	7,37
SUMAS	0,00	14,80	0,00	16,43	0,00	13,40	0,00	13,57
TBORG	6,17	6,07	6,96	8,05	7,40	7,41	8,53	8,58
TATGD	9,47	9,56	8,91	9,57	10,26	9,68	8,85	10,45
TKURU	0,00	3,32	0,00	2,95	0,00	-0,45	0,00	-5,50
TMPOL	6,70	6,68	6,49	6,85	5,90	5,93	5,75	5,96
TOASO	6,26	6,36	6,88	6,76	6,26	6,28	5,84	6,53
TUCLK	5,48	5,09	5,16	4,34	4,97	4,96	5,16	5,24
TUKAS	4,87	5,29	5,17	6,24	6,42	6,42	6,43	6,83
TMSN	5,90	5,70	5,72	5,85	5,56	5,99	6,26	6,73
TUPRS	5,41	5,25	4,61	4,37	3,67	3,81	4,22	4,14
TRILC	0,00	0,00	0,00	5,17	0,00	0,00	6,59	5,98
PRKAB	6,25	6,06	6,55	6,72	6,61	6,67	6,46	6,30
TTRAK	6,54	5,98	6,44	7,23	6,64	7,56	7,82	9,00
ULUSE	19,84	16,72	15,08	14,06	12,44	12,24	12,14	9,89
ULUUN	8,95	8,90	7,06	6,85	6,57	7,29	7,17	7,86
USAK	4,65	4,77	4,64	5,20	5,19	6,00	6,24	5,77
ULKER	9,83	8,32	7,53	7,03	6,52	8,43	9,09	10,20
VANGD	0,00	5,38	0,00	8,44	0,00	12,96	13,10	12,16
VESTL	3,84	3,62	3,29	3,13	3,63	3,69	3,87	4,63
VESBE	7,14	6,33	5,87	5,99	6,20	6,62	6,80	7,74
VKING	-0,51	-0,94	-1,02	-1,12	-0,96	-0,74	-1,47	-1,92
YATAS	6,22	6,64	6,86	6,65	6,92	6,72	7,16	7,63
YBTAS	0,00	12,15	0,00	14,48	0,00	11,79	0,00	8,01
YONGA	0,00	7,90	0,00	6,20	0,00	5,25	0,00	6,48
YKSLN	10,16	10,28	9,03	12,00	12,29	11,06	11,46	10,78
YUNSA	5,02	4,77	4,31	4,66	5,53	5,52	6,20	6,14
ORTALAMA	4,66	4,68	4,52	4,57	5,09	5,02	5,14	4,97

İşletmelerin mali raporlama dönemleri açısından bakıldığında 2019 döneminde Türkiye’de COVID-19 vakası görülmemiştir. Türkiye’de ilk COVID-19 vakası 2020 yılının mart ayında görülmüştür. Bu nedenle işletmelerin 2020 yılında iflas riski bakımından güvenli alandan gri alana ve riskli alana geçiş yapması ya da gri alandan riskli alana geçiş yapması COVID-19 salgını ile ilişkilendirilebilir. Bununla birlikte 2019 yılı çeyrek dönemlerde riskli veya gri alanda olan işletmelerin, 2020 yılı çeyrek dönemlerinde de riskli veya gri alanda yer almaya devam etmesi durumunun da COVID-19 etkisi nedeniyle olduğu söylenebilir. Bu doğrultuda Tablo 2’deki veriler aşağıdaki gibi yorumlanmıştır.

Analize dahil edilen işletmelerin finansal başarısızlık oranları yıllar itibariyle incelendiğinde 69 işletmenin 2019 yılında Z’’-Skor değeri 5,85 ve üzerinde olup iflas riski taşımamaktadır. Bu 69 işletmenin 66’sı 2020 yılında da Z’’-Skor değeri 5,85 ve üzerinde olup iflas riski taşımamaya devam etmiştir. Bu durumda, BİST İmalat Sektöründe yer alan 175 işletmenin 66’sı COVID-19 döneminden etkilenmediği ve faaliyetlerini devam ettirdiği sonucuna ulaşılmıştır. Ancak Çimentaş, Doğan Burda ve Göltaş Çimento olmak üzere üç işletme 2019 yılında iflas riski taşımamasına rağmen 2020 yılında Altman Z’’-Skor yöntemine göre gri alana geçiş yapmıştır. Bununla birlikte Tablo 2’de yer alan birçok işletmenin 2019 yılının tüm dönemlerinde riskli alanda

olduğu ve 2020 yılında da riskli alanda kalmaya devam ettiği görülmektedir. Bu durumda olan işletmelerin, COVID-19 salgınından olumsuz olarak etkilenmesi nedeniyle riskli alandan çıkamadığı yorumu yapılabilir.

Analize dahil edilen işletmelerin mali raporları çeyrek dönemler itibarıyla incelendiğinde; Çimentaş adlı işletmenin 2019 yılında iflas riski açısından güvenli alandayken 2020 yılının ikinci çeyreğinde gri alana geçiş yaptığı görülmektedir. Doğan Burda 2019 yılında güvenli alandayken 2020 yılının ilk çeyreğinde gri alana geçmiştir ve 2020 yılının diğer çeyreklerinde de gri alanda kalmaya devam ederek 2020 yılının tamamını gri alanında geçirmiştir. Göltaş Çimento 2019 yılının tüm çeyreklerinde ve 2020 yılının ilk çeyreğinde güvenli alandayken yılın ikinci çeyreğinde gri alana geçmiştir. Üçüncü çeyrekte de gri alanda faaliyetlerini devam ettiren işletme dördüncü çeyrekte tekrar güvenli alana geçmiştir. Bu işletmelerin güvenli alandan gri alana geçmesi COVID-19 salgınından olumsuz olarak etkilenmesinden kaynaklı olabilir.

2019 yılının son çeyreğinde güvenli alandan gri alana geçerek salgından olumsuz etkilendiği düşünülen diğer işletmeler ise Aksa, Ege Gübre, Formet Çelik Kapı Sanayi, Kardemir ve Adel Kalemcilik işletmeleridir. Aksa işletmesi 2019 yılının son çeyreğinde güvenli alandan gri alana geçmiştir. 2020 yılının ilk iki çeyreğinde de gri alanda faaliyetlerini devam ettirmiş ve üçüncü çeyrekte tekrar güvenli alana geçmiştir. Ege Gübre işletmesi de aynı şekilde 2019 yılının son çeyreğinde güvenli alandan gri alana geçmiştir. 2020 yılının ilk iki çeyreğinde de gri alanda faaliyetlerini devam ettirmiş ve üçüncü çeyrekte tekrar güvenli alana geçmiştir. Formet Çelik Kapı Sanayi işletmesi 2019 yılının son çeyreğinde güvenli alandan gri alana geçmiştir. 2020 yılının ilk iki çeyreğinde de gri alanda faaliyetlerini devam ettirmiş ancak üçüncü çeyrekte riskli alana geçmiştir. 2020 yılının son çeyreğinde tekrar güvenli alana geçmiştir. Kardemir işletmesi 2019 yılının son çeyreğinde güvenli alandan gri alana geçmiştir. 2020 yılının ilk çeyreğinde de gri alanda faaliyet gösteren işletme ikinci çeyrekte riskli alana geçmiştir ve izleyen çeyrekte de riskli alanda kalmaya devam etmiştir. İşletme dördüncü çeyrekte tekrar gri alana geçiş yapmıştır. Adel Kalemcilik 2019 yılının son çeyreğinde ve 2020 yılının ilk çeyreğinde güvenli alandayken 2020 yılının diğer çeyrek dönemlerinde gri alana geçmiştir.

2019'da gri alanda olup sonra riskli alana geçen Hürriyet Gazetecilik, Borusan Mannesmann, Brisai Çimbeton ve Tüpraş işletmelerinin yine salgından olumsuz etkilendiği düşünülmektedir. Hürriyet Gazetecilik 2019 yılının ikinci, üçüncü ve dördüncü çeyrek dönemlerinde gri alandadır. 2020 yılının ilk çeyreğinde de gri alanda olan işletme sonraki çeyreklerde riskli alandadır. Borusan Mannesmann 2019 yılının tüm çeyreklerinde gri alandayken 2020 yılının ikinci çeyreğinde riskli alana geçmiştir. Yılın üçüncü çeyreğini de riskli alanda geçiren işletme, dördüncü çeyrekte gri alana geçmiştir. Brisa 2019 yılının ilk üç çeyreğinde gri alanda iken yılın dördüncü çeyreğinde riskli alana geçmiştir. İşletme 2020 yılının ilk iki çeyreğini riskli alanda geçirmiş üçüncü ve dördüncü çeyrekte ise gri alanda faaliyetlerini devam ettirmiştir. Çimbeton 2019 yılının ilk üç çeyreğinde gri alandayken dördüncü çeyrekte riskli alana geçmiştir. İşletme 2020 yılının tüm çeyrek dönemlerinde de riskli alanda kalmaya devam etmiştir. Tüpraş işletmesi 2019 yılının tüm çeyreklerinde gri alandayken, 2020 yılında riskli alana geçmiş ve yılı riskli alanda tamamlamıştır.

Çalışmadan elde edilen bulgulara göre finansal başarısızlık riski taşıyan işletmelerin faaliyet konuları göz önünde bulundurulduğunda genellikle inşaat sektöründe yer alan işletmeler olduğu görülmektedir. Bundan dolayı COVID-19 salgınının inşaat sektörünü olumsuz etkilediği söylenebilir.

Çemaş Döküm 2019 yılının ilk üç çeyreğinde gri alandayken yılın son çeyreğinde riskli alana geçmiştir. İşletme 2020 yılının ilk çeyreğinde ise güvenli alana geçiş yapmıştır. Dardanel 2019 yılının tüm çeyrek dönemlerini riskli alanda geçirmiştir. 2020 yılının ilk çeyreğinde de riskli alanda olan işletme ikinci çeyrekte gri alana geçmiş ve yılı gri alanda tamamlamıştır. Oylum sınai yatırımlar ise 2019 yılının ilk çeyreğini riskli alanda geçirirken yılın diğer çeyreklerini gri alanda geçirmiştir. İşletmenin 2020 yılının tüm çeyreklerinde güvenli alanda olduğu görülmektedir. Risksiz alanda faaliyet göstermeye devam eden aynı zamanda gri alandan risksiz alana ve riskli alandan gri alana geçiş yapan bu işletmelerin faaliyet alanları itibarıyla gıda imalat sektöründe olduğu görülmektedir. Bu işletmeler, finansal başarısızlık oranları açısından değerlendirildiğinde COVID-19 salgınından olumlu etkilendiği söylenebilir. 2019 yılı ve 2020 yılı sektör ortalamasına bakıldığında tüm çeyreklerde imalat sanayi sektörünün finansal risk açısından gri alanda olduğu görülmektedir.

SONUÇ

COVID-19 salgını dünya çapında çoğu ülkenin ekonomisini olumsuz etkilemiştir. Borsada işlem gören işletmeler salgının yarattığı kısıtlamalardan kaynaklı olarak yaşanan ekonomik problemler sebebiyle finansal başarısızlık durumuyla karşı karşıya kalabilirler. İşletmelerin finansal başarısızlığını ölçen birtakım modeller geliştirilmiştir. Bu modellerden biri de Altman Edward tarafından geliştirilen Z-Skor modelidir. Bu çalışmada BİST İmalat Sektöründe yer alan işletmelerin, COVID-19 salgınıyla birlikte finansal başarısızlıklarını tahmin etmek amacıyla Altman tarafından geliştirilmekte olan piyasalardaki işletmeler için geliştirilen model kullanılarak,

iflas riski açısından hangi alanda oldukları ve COVID-19'un işletmelerin buldukları alanlarda değişikliğe yol açıp açmadığı incelenmiştir. Analiz kapsamında çalışma sonucunda elde edilen bulguların yorumlanmasında işletmelerin finansal başarısızlık oranları dikkate alındığında, işletmeler kendi arasında COVID-19 salgınından etkilenme durumlarına göre üç kategoriye ayrılmıştır. Bu kategoriler salgından etkilenmeyenler, olumsuz etkilenenler ve olumlu etkilenenler şeklinde oluşturulmuştur.

Tablo 2'deki verilerin yorumlanması sonucunda BİST İmalat Sektöründeki bazı işletmelerin COVID-19 salgınının yaratmış olduğu ekonomik problemlerden olumsuz etkilendiği düşünülebilir. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre COVID-19 salgınından olumsuz etkilenen işletmelere bakıldığında, Çimentoaş, Doğan Burda, Göltaş Çimento, Aksa, Çim Beton, Tüpraş, Ege Gübre, Formet Çelik Sanayi, Kardemir, Adel Kalemcilik, Hürriyet Gazetecilik ve Borusan Mannesman olduğu görülmektedir. Bu işletmelerin faaliyet alanlarına bakıldığında çoğunlukla inşaat sektöründeki işletmeler olduğu görülmektedir. COVID-19 salgını sonucunda ortaya çıkan ekonomik problemlerden, olumsuz etkilenen işletmelerin yanı sıra Çemaş Döküm, Oylum Sınai Yatırımlar ve Dardanel gibi, olumlu etkilenen işletmelerde olduğu da görülmüştür. Çalışma kapsamında gerçekleştirilen analiz sonrasında COVID-19 salgının olumlu ya da olumsuz etkilerinin sektör bazında çeşitlilik gösterdiği fakat faaliyet alanına göre ayrı bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu işletmelerin dışında kalan bazı işletmelerin, analize konu edilen çeyrek dönemler içerisinde iflas riski açısından güvenli alanda olup herhangi bir değişiklik gözlemlenmediğinden, COVID-19 salgınından etkilenmediği söylenebilir. Aynı zamanda çeyrek dönemler itibariyle finansal başarısızlık oranı riskli alanda olan ve riskli alanda kalmaya devam eden bazı işletmelerin ise riskli alandan çıkamamasının sebebi COVID-19 salgınıyla ilişkilendirilebilir.

Çalışmanın, imalat sektöründeki tüm işletmeler analize dahil edildiğinden kapsamlı bir çalışma olduğu düşünülmektedir. Altman finansal başarısızlık tahmini için dört model gelişmiştir. Bu çalışmada kullanılan model revize edilmiş en son model olup gelişmekte olan piyasa işletmeleri için oluşturulmuştur. Türkiye geliştirmekte olan E7 ülkeleri arasında olduğundan, kullanılan modelin çalışmaya konu edilen işletmeleri en iyi şekilde ifade ettiği varsayılmıştır.

Türkiye'de COVID-19 salgının görüldüğü ve ekonomik etkilerin oluşmaya başladığı dönem 2020 yılıdır. Bu çalışma 2021 yılında yapıldığı için yıl bazında fazla veri imkânı olmadığından işletmelerin çeyrek dönemlerde yayınladığı mali tablolar kullanılmıştır. Bu durum çalışmanın bir kısıtıdır. İleriki dönemlerde bu konu ile ilgili çalışma yapacak olanlar, işletmelerin mali tablolarına ilişkin verileri yıllar itibariyle incelerse daha etkili sonuçlara ulaşabilirler. İşletmelerin yükümlülüklerini karşılama ya da iflas etme olasılığını ölçmede önemli bir tahmin yöntemi olan Altman Z-Skor modeli dışında başka tahmin yöntemleri ile bahse konu işletmelerin iflas riskini ölçümleyerek karşılaştırma yapılması veya Altman Z-Skor modeli kullanılarak imalat sektörünün alt sektörleri için spesifik bir uyulama yapılması gelecekteki yapılabilecek çalışma konuları olarak önerilebilir.

KAYNAKÇA

- Aksoy, E. E. A., ve Göker, İ. E. K. (2018). Bankacılık Sektöründe Finansal Risklerin Z-Skor ve Bankometer Metodları ile Tespiti, BİST’te İşlem Gören Ticari Bankalar Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(2), 418-438.
- Akyüz, F. (2020). Taş ve Toprağa Dayalı Sektörde Faaliyet Gösteren Şirketlerin Finansal Başarısızlık Risklerinin Tahmin Edilmesi. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 40-51.
- Alıcı, A. (2021). Havayolu İşletmelerinde Finansal Başarısızlık Riskinin Belirleyicileri. *International Journal of Aeronautics and Astronautics*, 2(2), 28-40.
- Almamy, J., Aston, J. and Ngwa, L.N. (2016). An Evaluation of Altman's Z-Score Using Cash Flow Ratio to Predict Corporate Failure Amid the Recent Financial Crisis: Evidence from the UK. *Journal of Corporate Finance*, 36, 278-285.
- Altman, E. I. (1968). Financial Ratios, Discriminant Analysis and The Prediction of Corporate Bankruptcy. *The Journal of Finance*, 23(4), 589-609.
- Altman, E. I. (1984). A Further Empirical Investigation of The Bankruptcy Cost Question. *The Journal of Finance*, 39(4), 1067-1089.
- Altman, E. I. (2000). Predicting Financial Distress of Companies: Revisiting the Z-Score and Zeta Models. *Working Papers*. 1-54.
- Altman, E. I. (2005). An Emerging Market Credit Scoring System for Corporate Bonds. *Emerging Markets Review* 6, 311-323.
- Altman, E. I., Drozdowska, M. I., Laitinen, E. K. and Suvas, A. (2017). Financial Distress Prediction in an International Context: A Review and Empirical Analysis of Altman’s Z-Score Model. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 28(2), 131-171.
- Anjum, S. (2012). Business Bankruptcy Prediction Models: A Significant Study of the Altman’s Z-Score Model. *Asian Journal of Management Research*. 3(1), 212-219.
- Apan, M., Öztel, A., ve İslamoğlu, M. (2018). Comparative Empirical Analysis of Financial Failures of Enterprises with Altman Z-Score and VIKOR Methods: BIST Food Sector Application. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 12(1), 77-101.
- Beaver, W. H. (1966). Financial Ratios as Predictors of Failure. *Journal of Accounting Research*, 71-111.
- Berk, N. (2015). *Finansal Yönetim*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Çalış, Y. E., Ünal, İ. H., Güven, B., ve Çanakçı, S. (2018). Borsa İstanbul’da Faaliyet Gösteren Lokanta ve Oteller Sektörünün Finansal Durum ve Performanslarının Değerlendirilmesi. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(4), 293-318.
- Çelik, M. ve Dursun, G.D. (2021). Z Skor Modeli ile Finansal Risk Tahmini ve BIST100 Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri İmalat Sanayi Sektöründe Faaliyet Gösteren Firmalar Üzerine Bir Uygulama. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 6(14), 19-31.
- Çöllü, D. A., Akgün, L., ve Eydurhan, E. (2020). Karar Ağacı Algoritmalarıyla Finansal Başarısızlık Tahmini: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü Uygulaması. *Uluslararası Ekonomi ve Yenilik Dergisi*, 6(2), 225-246.
- Demir, S., ve Coşkun, Y. (2016). Is Financial Stability Effective on Investment Decisions in Emerging Markets. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 12(12), 474-490.
- Diakomihalis, M. (2012). The Accuracy of Altman’s Models in Predicting Hotel Bankruptcy. *International Journal of Accounting and Finance Reporting*, 2 (2), 96-113.
- Fidan, M. E. (2021). BİST’te İşlem Gören Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü İşletmelerinin Altman Z-Skor Yöntemi ile Finansal Başarısızlık Tahmini. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13(3), 1945-1969.
- Gestel T. V., Baesens B., Suykens J., Poel D. V., Baestaens D. E. and Willekens M. (2006). Bayesian Kernel Based Classification for Financial Distress Detection. *European Journal of Operational Research*. 172, 979-1003.
- Gerantonis, N., Vergos, K. and Christopoulos, A.G. (2009). Can Altman Z-score Models Predict Business Failures in Greece? *Research Journal of International Studies*. 12, 21-28.
- Gülençer, S., ve Hazar, A. (2020a). Evaluation of Borsa Istanbul Technology Index (XUTEK) Companies by Altman Z-Score Analysis. *ISPEC International Journal of Social Sciences & Humanities*, 4(2), 59-76.
- Gülençer, S. ve Hazar, A. (2020b). Borsa İstanbul’da Faaliyet Gösteren İlaç Şirketlerinin Altman Z-Skor ve TOPSIS Yöntemleri ile Değerlendirilmesi. *Ekonomi ve Finansal Araştırmalar Dergisi*, 2, 83-105.
- Gündoğdu, A. (2018). *Finansal Yönetim Temel Teoriler ve Açıklamalı Örnekler*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Grice, J.S. and Dugan, M.T. (2001). The Limitations of Bankruptcy Prediction Models: Some Cautions for The Researcher. *Rev. Quant. Finan. Acc.* 17 (2), 151–166.
- KAP (Kamuyu Aydınlatma Platformu), 2021. Sektörler, Erişim adresi: <https://www.kap.org.tr/tr/Sektorler>, Erişim Tarihi: 10.12.2021
- Karadeniz, E., ve Öcek, C. (2019). Finansal Başarısızlık Riski Taşıyan ile Taşımayan İşletmelerin Finansal Oranlarının Karşılaştırmalı Analizi: Borsa İstanbul Turizm İşletmelerinde Bir Araştırma. *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*, 16(2), 191-206.
- Kayalı, N., ve Doğan, İ. (2018). Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu ile İşletmelerin Finansal Başarıları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (78), 111-124.

- Okka, O. (2015). Analitik Finansal Yönetim- Teori ve Problemler. Nobel Yayınevi, Ankara.
- Öcek, C., Ünlübulduk, S. N., ve Karadeniz, E. (2021). Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Finansal Başarısızlık Riski: Borsa İstanbul'da İşlem Gören Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (92), 21-46.
- Öztürk, S., ve Yılmaz, C. (2019). Finansal Sıkıntının Muhasebe Manipülasyonu ile İlişkisi: BİST Gelişen İşletmeler Piyasası'nda Bir Uygulama. Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergi, (41), 241-253.
- Öztürk, S., ve Yılmaz, C. (2021). Finansal Sıkıntı Tahmin Modellerinden Altman Z-Skorunun Borsa İstanbul Gelişen İşletmeler Pazarı'nda Test Edilmesi. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6(4), 849-859.
- Sayılgan G. (2013). Soru ve Yanıtlarıyla İşletme Finansmanı. Turhan Kitabevi, Ankara.
- Xu, X., & Wang, Y. (2009). Financial Failure Prediction Using Efficiency as A Predictor. Expert Systems with Applications, 36(1), 366-373.
- Yıldız, A. (2014). Kurumsal Yönetim Endeksi ve Altman Z-Skoruna Dayalı Lojistik Regresyon Yöntemiyle Şirketlerin Kredi Derecelendirmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 19(3), 71-89.

Muhasebe Eğitiminde Entegre Raporlama: Türkiye'deki Üniversitelere İlişkin Bir Araştırma

Integrated Reporting In Accounting Education: A Research On Universities In Turkey

Şafak AĞDENİZ *
Tunç KÖSE **

ÖZ

Günümüz muhasebe eğitiminin, yaşanan gelişmelere öncü olması ve müfredatının çağın gereksinimlerini karşılayacak şekilde düzenlenmesi bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Entegre raporlama, son 10 yıldır yaygınlaşan ve giderek kabul gören bir kurumsal raporlama türü olarak muhasebenin yeni uzmanlık alanlarından biri olarak kabul edilmektedir. Uluslararası muhasebe kuruluşları tarafından da desteklenen entegre raporlama, bu kuruluşların eğitim müfredatlarına da girmiştir. Bu kapsamda çalışmanın ana amacı, entegre raporlama eğitimi ile ilgili Türkiye'ye ilişkin mevcut durum değerlendirmesi yapmak olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu amaç doğrultusunda Türkiye'deki devlet ve vakıf üniversitelerinin lisans ve lisansüstü programlarında entegre raporlamaya ilişkin derslerin verilip verilmediği içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Çalışma kapsamına alınan 162 üniversiteden sadece 18 üniversitede entegre raporlama veya entegre raporlamayı içeren dersler verildiği belirlenmiştir. Doğrudan entegre raporlama dersi veren üniversiteler incelendiğinde ise; 2 üniversitede lisans, 3 üniversitede doktora, 5 üniversitede ise yüksek lisans düzeyinde entegre raporlama dersleri verildiği tespit edilmiştir.

ANAHTAR KELİMELER

Kurumsal Raporlama, Entegre Raporlama, Muhasebe Eğitimi

ABSTRACT

It is a necessity for today's accounting education to be a pioneer in the developments experienced and to organize its curriculum in a way that meets the needs of the age. Integrated reporting is accepted as one of the new expertise areas of accounting as a type of corporate reporting that has become widespread and increasingly accepted in the last 10 years. Integrated reporting, which is also supported by international accounting institutions, has also entered the education curricula of these institutions. In this context, the main purpose of the study has been determined as making an assessment of the current situation regarding integrated reporting education in Turkey. In line with this determined purpose, it has been examined whether courses on integrated reporting are given in undergraduate and graduate programs of state and foundation universities in Turkey with content analysis. It has been determined that only 18 universities out of 162 universities included in the study offer integrated reporting or courses including integrated reporting. When the universities that offer integrated reporting courses are examined; It has been determined that integrated reporting courses are given at the undergraduate level in 2 universities, at the doctorate level in 3 universities, and at the graduate level in 5 universities.

KEYWORDS

Corporate Reporting, Integrated Reporting, Accounting Education

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
07.06.2022	23.06.2022
Atıf	Ağdeniz, Ş. ve Köse, T. (2022). Muhasebe Eğitiminde Entegre Raporlama: Türkiye'deki Üniversitelere İlişkin Bir Araştırma. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 302-313.

* Doç. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, agdenizsafak@gmail.com, ORCID: 0000-0003-0373-4694

** Prof. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, tkose@ogu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7578-4837

GİRİŞ

Geleneksel muhasebeden beklenen bilgi verme işlevi, kurumsal raporlama aracılığıyla sağlanmaktadır. Kurumsal raporlama kapsamındaki finansal tablolar, muhasebe bilgi sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla menfaat sahiplerine iletilmesini sağlayan araçlar olarak değerlendirilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010:4). Bu bağlamda finansal tablolar, yıllar boyu birer bilgi verme aracı olarak görev yapmıştır. Yıllar içinde yaşanan gelişmeler ile birlikte menfaat sahiplerinin finansal raporlardan beklentilerinin de değiştiği görülmektedir.

Özellikle son yıllarda yaşanan kriz dönemleri; işletmelerin paydaşlarla olan ilişkilerinde şeffaf ve hesap verebilir olmalarını gerekli kılmış ve bu durum da kurumsal raporlamanın önemini bir kez daha ortaya koymuştur. Günümüzde mevcut kurumsal raporlama standartları, ihtiyacı cevaplamakta yetersiz kalmakta ve geçmişe ait finansal bilgiler, şirketin geleceğe yönelik stratejisiyle daha fazla ilgilenmeye başlayan yatırımcılar açısından yeterli olmamaktadır (Köse ve Ağdeniz, 2021:215). Bu kapsamda kurumsal raporlama sırasıyla; finansal raporlama, çevresel raporlama ve sürdürülebilirlik raporlamasından entegre raporlamaya doğru evrildiği bir gelişim göstermiştir (Aras ve Sarıoğlu, 2015:38). Gelişim sürecinde entegre raporlama, paydaş bakış açısını ön plana çıkararak ve uzun vadeli etkilere odaklanarak şirketlerin sürdürülebilirliklerine katkı sağlayan etkili ve bütüncül bir araç niteliğiyle ön plana çıkmaktadır (Köse ve Ağdeniz, 2021:216). Entegre rapor; işletmenin finansal ve çevresel, sosyal ve yönetim gibi finansal olmayan performansını tek bir belgede sunan ve açıklayan rapor olarak tanımlanmaktadır (Eccless ve Saltzman, 2011:57). Entegre raporlama, işletmelerin yarattıkları değeri menfaat sahiplerine daha iyi anlatabilmek ihtiyacının bir sonucu olarak değerlendirilmektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015:16).

Günümüzde Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC), entegre raporlama alanında öncü kuruluşlardan biridir ve entegre raporlamaya ilişkin bir çerçeve belirleyerek kullanıcılara sunmuştur. Entegre raporlama, Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Chartered Institute of Management Accountants-CIMA), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC), Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Kurumu (American Institute of Certified Public Accountant-AICPA) gibi uluslararası muhasebe kuruluşları tarafından da destelenmekte ve entegre raporlama ile ilgili eğitimler düzenlenmektedirler. İlk örneklerinin 2000'li yılların başında yayınlandığı görülen entegre raporu, yayımlayan kuruluş sayısının gün geçtikçe arttığı görülmektedir. Türkiye de entegre raporlama yolculuğunda yer alan ilk ülkelerden biridir. IIRC tarafından hazırlanan ilk çerçeve için Türkiye'den iki işletme yer almaktadır. Ayrıca 2015 yılında IIRC tarafından yürütülen çalışmaların Türkiye ayağı için Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) kurularak faaliyetlerine devam etmektedir. Türkiye'de 2015 yılında ilk örneğinin görüldüğü entegre raporlama sayısı, gün geçtikçe artmaktadır.

Çağdaş bir muhasebe eğitiminin her geçen gün gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilir bir müfredat sunması, muhasebe mesleğinin sürdürülebilirliğini etkileyen önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Dünya çapındaki işletme okulları için en önemli akreditasyon kuruluşu olan İşletme Okullarını Geliştirme Derneği (Association to Advance Collegiate Schools of Business's-AACSB International), standartlarında ve akreditasyon felsefesinde entegre raporlamaya atıfta bulunmuştur. Bu bağlamda entegre raporlamanın, küresel anlamda daha tanınır hale gelmesi ve kullanımının artmasıyla birlikte muhasebe eğitimi müfredatında yer alması gerektiği değerlendirilmektedir.

Entegre raporlamanın muhasebe müfredatına dahil edilmesiyle ilgili ulusal ve uluslararası literatür taramasında çok fazla bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu alanda yapılan çalışmalar genellikle sürdürülebilirliğin muhasebe müfredatına eklenmesi ile ilgili yapılan çalışmalar olduğu görülmektedir (Dyaball ve Thomson, 2013; Botes vd., 2014; Pippin vd., 2016; Mburayi ve Wall, 2018, Yüksel, 2020).

Entegre raporlamanın, muhasebe müfredatına eklenmesi ile ilgili yapılan ilk çalışmalardan biri olan Owen (2013), ACCA tarafından hazırlanan yeni müfredat kapsamında entegre raporlamanın muhasebe eğitiminde ele alınmasını irdelemiştir. Ruiz (2013) ise, Owen tarafından yapılan çalışmayı sürdürülebilirlik ile entegre raporlama ilişkisinin ele alınması ve sadece entegre raporlama değil aynı zamanda sürdürülebilirlik muhasebesinin de dahil edilmesi gerektiği yönünde desteklemiştir. Babajide vd. (2015) çalışmalarında; entegre raporlamanın yönetim muhasebesi müfredatına dahil edilip edilmediğini incelemiştir. Bu amaçla, Nijerya'da yedi farklı sektörden muhasebecilere anket uygulamışlar ve entegre raporlamanın yönetim muhasebesi müfredatına eklenmesi yönünde bir sonuca ulaşmışlardır. Ibiame ve Ajekwe (2020) tarafından yapılan çalışmada ise, entegre raporlamanın Nijerya'da üniversite muhasebe müfredatlarına eklenmesi için önerilerde bulunulmuştur. Bu çalışmada ise entegre raporlama eğitiminin mevcut durumu tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada Türkiye'de yüksek öğretim kurumlarında entegre raporlamaya ilişkin ders verilip verilmediği tespit edilerek entegre raporlama eğitimi farkındalığının ortaya konulması amaçlanmıştır.

Bu kapsamda çalışmanın amacı, Türkiye’de faaliyet gösteren yüksek öğretim kurumlarında entegre raporlamaya ilişkin verilen derslerin bir değerlendirilmesi olarak belirlenmiştir. Çalışmada öncelikle, entegre raporlama kavramsal olarak ele alınarak, Türkiye’de entegre raporlama yolculuğu ve günümüzdeki konumu değerlendirilmiştir. İkinci bölümde, entegre raporlama eğitimi hakkında bilgi verilmiştir. Üçüncü bölümde ise, Türkiye’de üniversitelerde verilen entegre raporlama dersleri hakkında araştırma ve bulgulara yer verilmiştir.

1. ENTEGRE RAPORLAMA

Entegre raporlama kavramı, özellikle son 10 yıldır daha çok kullanılmasına rağmen kökeni 1970’li yıllarda Birleşik Krallık Muhasebe Standartları Yönetim Komitesi (UK Accounting Standards Steering Committee) tarafından yayınlanan “The Corporate Report” başlıklı yayına dayanmaktadır (Owen, 2013:341). Bugünkü anlamda ise, Mervyn King tarafından 2009 yılında yazılan King III Raporu’dur (Eccless ve Saltzman, 2011:57). Bilinen ilk entegre rapor, 2002 yılında Novozym’s adında bir Danimarka firması tarafından yayınlanmıştır (Eccless ve Saltzman, 2011:58). Novozym’s ve entegre raporlamayı benimseyen ilk işletmelerin entegre raporları, her işletmenin, menfaat sahiplerinin işletme hakkındaki anlayışlarını en iyi şekilde geliştirecek içeriğin ne olduğu konusundaki düşüncelerini yansıtmaktadır ancak söz konusu bu raporların herhangi bir rehber, genel kabul görmüş standart ya da ortak bir çerçeveye göre hazırlanmadığı görülmektedir (Eccless vd., 2019:2).

Dünya genelinde gelişen ekonomilerin ortak özelliği, güvenilir muhasebe bilgilerinin varlığı olarak değerlendirilmektedir (AACSB, 2021:4). Kurumsal raporlamanın son basamağı olan entegre rapor, şeffaflığı ve şirkete ilişkin bilgi paylaşımını artırdığı için bütün menfaat sahiplerine fayda sağlamanın yanı sıra, hazırlanma sürecinde şirketin kendisini baştan aşağı gözden geçirdiği, güçlü ve zayıf yanlarını, risk ve fırsatlarını sistematik bir şekilde değerlendirebildiği bir strateji çalışması olarak ele alınmaktadır (King ve Roberts, 2017:9).

Entegre raporlama alanında önde gelen kuruluşların başında IIRC gelmektedir. IIRC, 2010 yılında Prince of Wales Accounting for Sustainability Project öncülüğünde kurulmuş, entegre raporlama hakkında faaliyet gösteren bir kuruluştur. Kuruluşun üyeleri arasında Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI), IFAC, Dünya Ekonomik Kurumu (World Economic Forum-WEF) gibi kurumlar yer almaktadır. Ayrıca, entegre raporlama muhasebe alanında faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlar tarafından desteklenmektedir. CIMA IFAC, AICPA gibi kuruluşlar da söz konusu raporlamaya ilişkin destekleyicini görüşlerini paylaştıkları belgeler yayınlamışlardır.

Entegre raporun, düzenlemelere uyum çerçevesinde hazırlanan diğer kurumsal raporlardan farkı, henüz üzerinde anlaşılacak tek bir entegre raporlama modelinin bulunmamasıdır (Aras ve Sarıoğlu, 2015:49). Ancak günümüzde en çok kullanılan çerçeve, IIRC tarafından hazırlanan çerçevedir. IIRC tarafından hazırlanan entegre raporlama çerçevesi, bugün 70’den fazla ülkede yaklaşık 2.500 kuruluş tarafından kullanılmaktadır (Cohn, 2021). Yapılan bir araştırmada ise, katılımcıların %61’inin IIRC Entegre Raporlama çerçevesini kullandığı tespit edilmiştir (Deloitte, 2018:3). IIRC tarafından Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, ilk olarak 2013 yılının Aralık ayında yayınlanmış, yaşanan gelişmelere bağlı olarak da 2021 yılı Ocak ayında revize edilmiştir. Revize edilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, iki bölüm beş başlıktan oluşmaktadır. Bu bölümler ve başlıkları Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Revize Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi

BİRİNCİ BÖLÜM	İKİNCİ BÖLÜM
1. Çerçevenin Kullanımı	1. Kılavuz İlkeler İçerik Öğeleri
2. Temel Kavramlar	2. İçerik Öğeleri
	3. Genel Raporlama Kılavuzu

Kaynak: www.integratedreporting.org

Çerçevenin kullanımı başlığında entegre rapor tanımı, çerçevenin amacı ile entegre raporlamanın amacı ve kullanıcıları yer almaktadır. Çerçevede entegre rapor “*Bir entegre rapor bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Çerçevenin amacı ise, bir entegre raporun toplam içeriğini düzenleyen Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri sağlamak ve bunların altında yatan temel kavramları açıklamak olarak belirtilmiştir. (IIRC, 2021:11). Entegre raporun amacı ise, “finansal sermaye sağlayan taraflara bir kuruluşun zaman içinde nasıl değer yaratacağını, değeri koruyacağını ve tüketeceğini açıklamak” olarak belirlenmiştir (IIRC, 2021:12).

Temel kavramlar başlığı altında değer yaratma, değer koruma, değer erozyonu ve sermaye ögeleri ele alınmıştır. Çerçevenin üçüncü başlığında, daha önceki çerçevede belirlenmiş olan 7 kılavuz ilke yer almaktadır. Bu ilkeler; stratejik odak ve geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı, paydaşlarla ilişkiler, önemlilik, kısa ve öz olma, güvenilirlik ve eksiksizlik ile tutarlılık ve karşılaştırılabilirliktir. Çerçevenin dördüncü başlığında, yine daha önceki çerçevede belirlenmiş olan içerik ögeleri yer almaktadır. Bu içerik ögelerinden genel raporlama rehberi, revize çerçevede ayrı bir bölüm olarak ele alınmıştır. İçerik ögeleri; kurumsal genel görünüm ve dış çevre, kurumsal yönetim, iş modeli, riskler ve fırsatlar, strateji ve kaynak aktarımı, performans, genel görünüş, sunumun temelidir. Çerçevenin beşinci bölümü ise, genel raporlama ilkeleri ile ilgilidir.

1.1. Türkiye’de Entegre Raporlama

Türkiye’de entegre raporlama konusundaki uluslararası çalışmaların yakından takip edildiğini söylemek mümkündür. IIRC tarafından hazırlanan ve Aralık 2013’te yayınlanan ilk çerçeveye ilişkin çalışmalara Türkiye’den ÇİMSA ve Garanti Bankası katılmıştır. 2017 yılında ise, IIRC tarafından yürütülen çalışmaları Türkiye’de yürütmek üzere Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) kurulmuştur. ERTA’nın temel amacı; işletmelerin, finansal olmayan bilgilerini finansal bilgiler ile entegre bir şekilde raporlamalarını ve entegre düşüncenin yaygınlaşmasını sağlamak olarak belirlenmiştir (www.entegreraporlamatr.org). Türkiye’de entegre raporlama konusunda yapılan bir araştırmadan elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir (Aras vd., 2019):

- Araştırmaya katılan paydaşların entegre raporlama konusundaki bilgi düzeylerine bakıldığında, düzenleyici ve uygulayıcı kurumların tamamı ile sivil toplum kuruluşlarının entegre raporlama konusunda bilgilendirildiği görülmektedir. Aksine, kurumsal yatırımcıların sadece %24’ünün raporlama konusunda bilgilendirildiği görülmektedir. Firmaların %51’inin, akademik çevrenin ise, %81’inin entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olduğu görülmektedir.
- Araştırmaya katılanların %73’üne göre; Türkiye’de entegre rapor gönüllülük esasına göre hazırlanmalıdır. Katılımcıların önemli bir yüzdesi %27 ile zorunlu olmasını istemektedir.
- Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlerin BİST sürdürülebilirlik endeksi sayesinde sürdürülebilirlik konusundaki farkındalıklarının hızla arttığını söylemek mümkündür. Sürdürülebilirlik konularına önem veren ve sürdürülebilirlik raporlaması yapan firmaların entegre raporlamaya daha fazla ilgi gösterdiği görülmektedir.

Türkiye’de entegre raporlama konusunda farkındalığın giderek artmasında yayınlanan raporların büyük bir pay sahibi olduğu söylenebilir. Tablo 2’de, Türkiye’de entegre rapor yayınlayan kurumlar ve yılları yer almaktadır.

Tablo 2: Türkiye’de Entegre Raporlama Yapan Kurumlar ve Entegre Raporlama Yılları

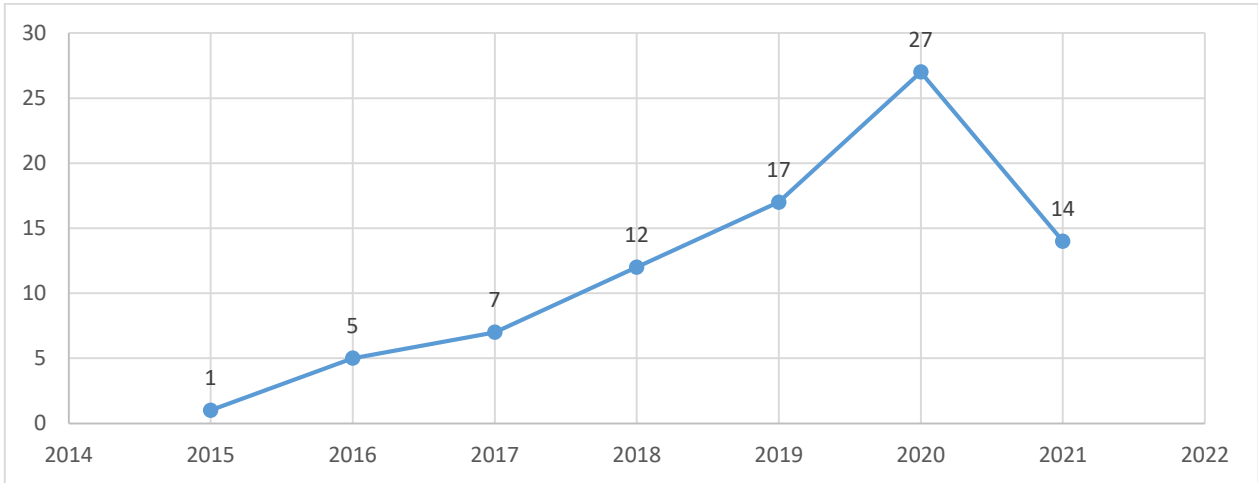
Kurum Adı	Sektörü	Entegre Raporlama Yılı
YTÜ Finans, Kurumsal Yönetim, Sürdürülebilirlik Uygulama ve Araştırma Merkezi	Eğitim Sektörü	(2017-2020)
Yıldız Teknik Üniversitesi	Eğitim Sektörü	(2018)
Argüden Yönetişim Akademisi	Sivil Toplum Kuruluşu	(2015-2016-2017-2018-2019-2020)
Darüşşafaka Cemiyeti	Sivil Toplum Kuruluşu	(2020-2021)
Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı	Sivil Toplum Kuruluşu	(2018-2019-2020)
Mazars Denge	Denetim Sektörü	(2019-2020)
Oyak Maden Metalurji Grubu	Demir Çelik Sektörü	(2019-2020-2021)
Garanti Bankası	Bankacılık Sektörü-Özel	(2017-2018-2019-2020-2021)
Türkiye İş Bankası	Bankacılık Sektörü-Özel	(2018-2019-2020-2021)
Türkiye Sınai Kalkınma Bankası	Bankacılık Sektörü-Özel	(2016-2017-2018-2019-2020-2021)
Yapı Kredi Bankası	Bankacılık Sektörü-Özel	(2019-2020-2021)
Akbank	Bankacılık Sektörü-Özel	(2020-2021)
Akademi Çevre	Çevre Sektörü	(2020)
Adana Çimento	Çimento Sektörü	(2016-2018-2019)
Aslan Çimento	Çimento Sektörü	(2016-2018-2019)

ÇİMSA	Çimento Sektörü	(2016-2017-2018-2019-2020)
Nuh Çimento	Çimento Sektörü	(2017-2018-2019-2020)
Oyak Çimento	Çimento Sektörü	(2020)
Allianz Türkiye	Sigorta Sektörü	(2019-2020)
Kadıköy Belediyesi	Yerel Yönetimler	(2018-2020)
Borsa İstanbul	Düzenleyici Denetleyici	(2017-2018-2019-2020-2021)
Coca Cola İçecek (CCI)	Hızlı Tüketim Ürünleri Sektörü	(2020)
Turkcell	Telekomünikasyon Sektörü	(2020-2021-2021)
Merkezi Kayıt Kuruluşu	Düzenleyici Denetleyici Kurum	(2020)
Aksa Akrilik	Kimya Sektörü	(2019-2020-2021)
Türkiye Vakıflar Bankası TAO	Bankacılık Sektörü-Kamu	(2019-2020-2021)
Ziraat Bankası	Bankacılık Sektörü-Kamu	(2019-2020)
Halkbank	Bankacılık Sektörü-Kamu	(2020-2021)
Kalkınma Yatırım Bankası	Bankacılık Sektörü-Kamu	(2020)
Zorlu Enerji	Elektrik, Gaz ve Su Sektörü	(2021)
Vestel Beyaz Eşya Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat Sektörü	(2021)
Ulusoy Un Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat Sektörü	(2020)

Kaynak: www.entegraporlamatr.org; www.kap.gov.tr

Tablo 2'den görüleceği üzere; Türkiye'de ilk entegre rapor, Argüden Yönetişim Akademisi tarafından 2015 yılında yayınlanmıştır. 2015 yılından günümüze ise, entegre rapor yayınlayan kurum sayısının 32'ye çıktığı görülmektedir. Grafik 1'de, yıllar itibariyle Türkiye'de yayınlanan entegre rapor sayısı gösterilmiştir.

Grafik 1: Yıllar İtibariyle Türkiye'de Yayınlanan Entegre Rapor Sayısı



2015 yılında yayınlanan entegre rapor sayısı 1 iken çalışmanın hazırlandığı 2022 yılı itibariyle yayınlanan toplam entegre rapor sayısının 83 olduğu görülmektedir.

2. ENTEGRE RAPORLAMA EĞİTİMİ

AACSB uluslararası bir akreditasyon kuruluşudur. AACSB, işletme alanında akreditasyon sağlarken 1981 yılından itibaren muhasebe programlarını da akredite etmeye başlamış ve bu alanda standartlar yayınlamıştır. AACSB muhasebe standartları 8 adet olup, en son revizyon ise 2021 yılında yapılmıştır. Bu standartlardan 4. Standart aşağıda verilmiştir (AACSB, 2021:16).

“Muhasebe eğitimi müfredatı, her muhasebe derecesi programı için mesleki beklenti ve gereksinimlere uygundur. Muhasebe akademik birimi, öğrenim hedeflerine ulaşmak amacıyla lisans programı müfredatını tasarlamak, sunmak ve geliştirmek ve lisans programı öğrenme

hedeflerine ulaşıldığını göstermek üzere lisans programı öğrenim hedeflerini belirlemek ve revize etmek için iyi belgelenmiş, sistematik süreçler kullanır.”

AACSB standardı ve muhasebe mesleğinin sürdürülebilirliği gereği, çağdaş bir muhasebe eğitiminde müfredatın çağın gereksinimlerini karşılayacak şekilde düzenlenmesi önemlilik arz etmektedir. Bu noktada, tüm Dünya’da giderek artan entegre raporlama farkındalığı entegre raporlamanın muhasebe müfredatı içinde yer almasının gerekliliğini ortaya koyan önemli bir gelişme olarak karşımıza çıkmaktadır. Entegre raporlamanın hazırlanabilmesi meslek mensuplarında aşağıda vurgulanan yeni muhasebe yeterlilik ve yetkinliklerini gerektirmektedir (Owen, 2013:350; Ruiz, 2013:360):

- Kurumsal temel faaliyetleri, yönetim yapılarını, iş modellerini gözden geçirmek ve paydaş değerleri yaratmak,
- Finansal, sosyal, çevresel, ekonomik, yönetim risklerini ve fırsatlarını değerlendirmek,
- Sürdürülebilirlik perspektifinden stratejik hedeflerin değerlendirilmesi,
- Sürdürülebilirlik ile ilgili hedeflerine ulaşmak için kurumsal temel yetkinlikleri değerlendirmek ve kısa, orta ve uzun vadeli temel performans göstergelerini (Key Performance Indicators-KPI'lar) izlemek,
- Sürdürülebilir performansın muhasebeleştirilmesi, kilit paydaşlar üzerindeki maddi sosyal, çevresel, ekonomik ve finansal etkilerinin finansal ve finansal olmayan KPI'larını kullanmak ve üst düzey yönetici ücretlerinin performansla uyumunu açıklamak.

Yukarıda sayılan bu yetkinlikler ve yeterlilikler için entegre raporlama ve entegre raporlama ilkeleri, müfredat geliştiricilere, çağdaş bir muhasebe ders içeriğinin, entegre bir raporun önerilen kilit unsurlarıyla ilgili öğrenme çıktılarını içermesi gerektiğini önermektedir. (Owen, 2013:349).

Yetkili Sertifikalı Muhasebeciler Derneği (Association of Chartered Certified Accountants-ACCA), CIMA, AICPA, IFAC gibi uluslararası muhasebe kuruluşlarının da entegre raporlama eğitimini desteklediği ve eğitim müfredatlarına dahil ettikleri görülmektedir. 2021 yılı Entegre Raporu yayınlayan ACCA, eğitim müfredatını da entegre raporlamayı içerecek şekilde yeniden yapılandırmıştır. ACCA, IIRC onaylı Entegre Raporlama Sertifika programı açmıştır. Programda üç seviye belirlenmiştir. Bu seviyeler aşağıda verilmiştir (<http://www.entegreraporlamatr.org>):

- *Entegre Raporlamaya Genel Bakış (ACCA Integrated Reporting Briefing)*: Söz konusu sertifika programı C seviye yöneticilere yönelik hazırlanmıştır.
- *Entegre Raporlama Temel Seviye (ACCA Certificate in Integrated Reporting Foundation)*: Entegre Raporlama sürecinde rol oynayacak ve Entegre Raporlama Çerçevesindeki temel kavramları öğrenmesi gereken her profesyonele yöneliktir.
- *Entegre Raporlama Uygulayıcı Seviye (ACCA Certificate in Integrated Reporting Practitioner)*: Bu seviye ise, entegre raporlama hazırlama aşamasında görev alan profesyonellere yönelik hazırlanmıştır.

Tablo 3:ACCA Entegre Raporlama Eğitim Modülü

IIRC İçerik Elemanları	ACCA Belgeleri
Kurumsal Genel Görünüm	P1-P3
Kurumsal yönetim	P1-P4
Riskler ve Fırsatlar	P1-P3-P4-P7
Strateji ve Kaynak Aktarımı	P3-P4-P5
İş Modeli	P3-P5
Performans	P2-P5-P7
Genel Görünüş	P3

Kaynak: www.acca.com

Tablo 3'te yer alan kısaltmalara ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir (www.acca.com):

- *P1 Yönetişim Risk ve Eğitim Modülü*: Entegre Raporlamanın içerik öğeleri ve kılavuz ilkelerinin detaylı bir şekilde ele alındığı müfredattır.
- *P2 Kurumsal Raporlama*: Bu müfredatta öğrencilerin, entegre raporun katma değerini ve rapor ve hazırlanmasıyla ilgili sorunları belirleyebilmesi için bileşenleri ve bunların etkileşimlerini anlamaları amaçlanmıştır.

- *P3 İş Analizleri*: Bu müfredat, kurumsal genel bakış ve dış çevre, fırsatlar ve riskler, strateji ve kaynak tahsisi, iş modeli ve geleceğe bakış gibi entegre raporlamanın temel unsurlarıyla ilgili önemli bölümlere sahiptir.
- *P4 İleri Finansal Yönetim*: Entegre rapor hazırlamayla ilgili olarak fırsatlar, riskler ve strateji gibi unsurları içermektedir.
- *P5 İleri Performans Yönetimi*: Ağırlıklı olarak performans öğeleri olmak üzere IIRC çerçevesinin yer alan unsurları içermektedir.
- *P7 İleri Denetim ve Güvence*: Entegre raporlara ilişkin geliştirmesi gereken güvence faaliyetlerine ilişkin konuları içermektedir.

CIMA, 2015 yılında mesleki eğitim müfredatını güncellemiştir. Yeni müfredat üç bölüm olup toplam 9 başlıktan oluşmaktadır. Ayrıca müfredat uygulama, izleme ve karar verme seviyeleri olmak üzere de 3 gruba ayrılmıştır. Entegre raporlama, ileri finansal raporlama başlığı altında, izleme seviyesinde yer almaktadır. Söz konusu entegre raporlama eğitimi modülünde, IIRC tarafından geliştirilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ve bileşenleri de yer almaktadır. Modülde entegre raporlama kapsamında verilen konu başlıkları aşağıdaki gibidir:

- Entegre raporlama çevresi,
- Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC),
- Entegre düşünce,
- Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi,
- Çerçevenin faydaları ve sınırlılıkları,
- Çerçevede belirtilen 6 sermaye ögesinin tanımlanması,
- Çerçevede belirtilen 6 sermaye ögesine ilişkin ölçüm ve açıklama konuları.

Uluslararası Yönetim Muhasebecileri(IMA-International Management Accountants), 2018 yılında Yönetim Muhasebesi Yetkinlik Çerçevesini revize etmiştir. Söz konusu yeni çerçevenin raporlama ve kontrol bölümünde entegre raporlamaya yer verilerek yönetim muhasebecilerinin de entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olması bir yetkinlik göstergesi olarak beklenmektedir.

3. TÜRKİYE'DEKİ ÜNİVERSİTELERDE ENTEGRE RAPORLAMA DERSİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Dünya'da yaşanan gelişmeler sonucunda muhasebe profesyonellerinin sahip olması gereken temel bilgilerin üniversitelerde muhasebe eğitimleri ile verilmesi beklenmektedir. Entegre raporlama kullanımı, hem ulusal hem de uluslararası alanda giderek artmaktadır. Bu nedenle, muhasebe eğitimi alan öğrencilerin bu yeni finansal raporlama hakkında bilgi sahibi olması önemli bir husustur. Bu kapsamda çalışmanın temel amacı, Türkiye'deki üniversitelerde entegre raporlama dersine ilişkin bir değerlendirme yapmaktır. Çalışma ile üniversitelerin, yeni finansal raporlama uygulamaları hakkında farkındalıklarının artacağı beklenmektedir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmanın belirlenen amacına yönelik olarak, Türkiye'de faaliyet gösteren üniversitelerin lisans ve lisansüstü programlarının ders içerikleri incelenmiştir. Bu kapsamda çalışmanın evreni, Türkiye'de faaliyet gösteren üniversiteler olarak belirlenmiştir. Çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla Türkiye'de toplam 207 üniversite bulunmaktadır. Bunların 129'u devlet üniversitesi, 74'ü vakıf üniversitesi ve 4'ü meslek yüksekokuludur. Bu 207 üniversiteden; 4 meslek yüksek okulu çalışma kapsamına dâhil edilmemiştir. Ayrıca 41 üniversitede, çalışmada incelenen bölümler yer almadığından ya da ders içeriklerine ulaşılamadığından kapsam dışı bırakılmıştır. Dolayısıyla çalışmaya toplamda 162 üniversite dâhil edilmiştir.

Çalışmada, gerekli veriler içerik analizi yöntemi ile elde edilmiştir. Entegre raporlama dersine ilişkin veriler, Yükseköğretim Kurulu'nun resmi web sayfasında verilen devlet ve vakıf üniversitelerinin internet sayfalarında yer alan ders içeriklerinden elde edilmiştir. Çalışmada; üniversitelerin lisans, yüksek lisans ve doktora derecelerindeki dersleri incelenmiştir. Çalışmaya İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Fakültesi ile Sosyal Bilimler Enstitüsü, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü bünyesinde yer alan aşağıdaki bölümler dâhil edilmiştir:

- İşletme bölümü,
- İşletme yüksek lisans (Tezli -Tezsiz),
- İşletme doktora,
- Muhasebe Finansman Yüksek Lisans (Tezli-Tezsiz),
- Muhasebe Finansman Doktora,

- Muhasebe Denetim Yüksek Lisans (Tezli-Tezsiz),
- Muhasebe Denetim Doktora,
- Muhasebe ve Finansal Yönetim Yüksek Lisans,
- Uluslararası Finansal Raporlama ve Analiz Yüksek Lisans (Tezli-Tezsiz).

3.3. Araştırma Bulguları

Çalışmada elde edilen bulgular; entegre raporlama dersi veren üniversiteler, dersin verildiği derece, entegre raporlamaya ders içeriğinde yer veren üniversiteler olmak üzere üç genel başlık altında toplanmıştır. Tablo 4'te entegre raporlama dersi ve ders içeriğinde entegre raporlamaya yer veren üniversiteler verilmiştir.

Tablo 4:Entegre Raporlama veya Entegre Raporlama İçeren Derslerin Verildiği Üniversiteler

	Üniversite Adı	Statüsü
1.	Bursa Uludağ Üniversitesi	Devlet
2.	Marmara Üniversitesi	Devlet
3.	İzmir Demokrasi Üniversitesi	Devlet
4.	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	Devlet
5.	Süleyman Demirel Üniversitesi	Devlet
6.	Yıldız Teknik Üniversitesi	Devlet
7.	Gümüşhane Üniversitesi	Devlet
8.	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi	Devlet
9.	İzmir Bakırçay Üniversitesi	Devlet
10.	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Devlet
11.	Yozgat Bozok Üniversitesi	Devlet
12.	Kütahya Dumlupınar Üniversitesi	Devlet
13.	Atatürk Üniversitesi	Devlet
14.	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi	Devlet
15.	Tarsus Üniversitesi	Devlet
16.	Atılım Üniversitesi	Vakıf
17.	İzmir Ekonomi Üniversitesi	Vakıf
18.	Başkent Üniversitesi	Vakıf

Tablo 4'te görüleceği üzere; 15 devlet ve 3 vakıf üniversitesi olmak üzere toplamda 18 üniversitede entegre raporlama veya entegre raporlamayı içeren dersler verilmektedir. Tablo 5'te dersin adında entegre raporlama geçen üniversiteler ve dersin verildiği düzeyler verilmiştir.

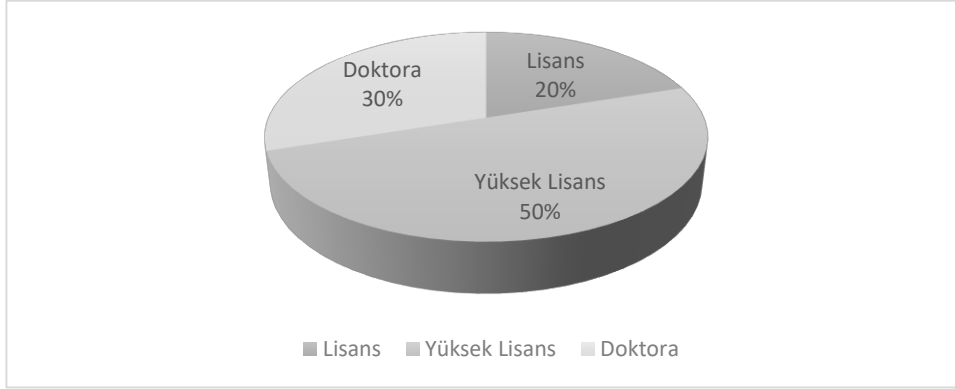
Tablo 5: Entegre Raporlama Dersi Verilen Üniversiteler

	Üniversite Adı	Dersin Verildiği Düzey	Dersin Adı
1.	Yıldız Teknik Üniversitesi	Lisans	Kurumlarda Entegre Raporlama ve Sürdürülebilir Değer Yaratma
2.	İzmir Demokrasi Üniversitesi	Lisans	Entegre Raporlar ve Analizi
3.	İzmir Demokrasi Üniversitesi	Yüksek Lisans	Entegre Raporlama
4.	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	Yüksek Lisans	Entegre Raporlama
5.	Süleyman Demirel Üniversitesi	Yüksek Lisans	Entegre Raporlama
6.	İzmir Bakırçay Üniversitesi	Yüksek Lisans	Sürdürülebilirlik ve Entegre Raporlama
7.	Başkent Üniversitesi	Yüksek Lisans	Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Entegre Raporlama
8.	Başkent Üniversitesi	Doktora	Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Entegre Raporlama

9.	Gümüşhane Üniversitesi	Doktora	Sürdürülebilirlik ve Entegre Raporlama
10.	Bursa Uludağ Üniversitesi	Doktora	Entegre Raporlama

Türkiye’de entegre rapor yayınlayan tek üniversite olan Yıldız Teknik Üniversitesi’nin, lisans düzeyinde “Entegre Raporlama” dersi verdiği görülmektedir. Lisans düzeyinde “Entegre Raporlama ve Analizi” adlı dersi veren bir diğer üniversite ise, İzmir Demokrasi Üniversitesi’dir. Tablo 5’te görüleceği üzere 3 üniversitede doktora düzeyinde, 5 üniversitede ise yüksek lisans düzeyinde entegre raporlama dersleri verilmektedir. Entegre rapor derslerinin verildiği düzeylerin dağılımı Grafik 1’de verilmiştir.

Grafik 2: Entegre Raporlama Dersinin Derecelere Göre Dağılımı



Tablo 6’da ise entegre raporlama derslerinin verildiği lisans ve lisansüstü programların detayları yer almaktadır.

Tablo 6: Entegre Raporlama Derslerinin Verildiği Lisans ve Lisansüstü Bölümler

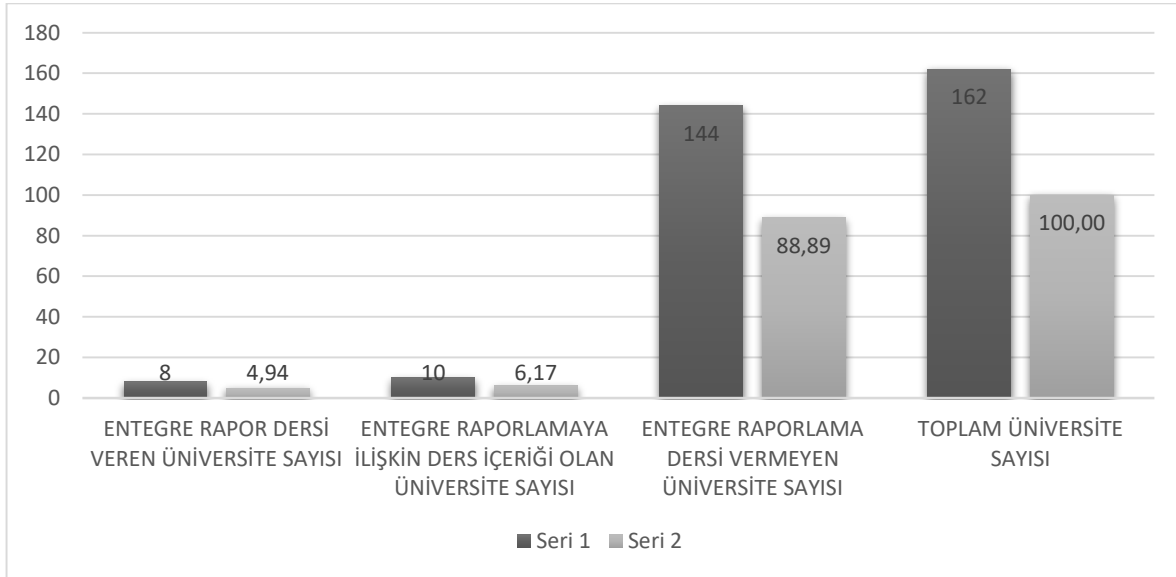
	Üniversite Adı	Dersin Verildiği Program	Dersin Adı
1.	Yıldız Teknik Üniversitesi	İşletme Lisans Bölümü	Kurumlarda Entegre Raporlama ve Sürdürülebilir Değer Yaratma
2.	İzmir Demokrasi Üniversitesi	İşletme Lisans Programı	Entegre Raporlar ve Analizi
3.	İzmir Demokrasi Üniversitesi	Finansal Raporlama ve Denetim Tezsiz Yüksek Lisans Programı	Entegre Raporlama
4.	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	Muhasebe Finansman Yüksek Lisans Programı	Entegre Raporlama
5.	Süleyman Demirel Üniversitesi	Muhasebe ve Finansal Yönetim Yüksek Lisans Programı	Entegre Raporlama
6.	Bakırçay Üniversitesi	İşletme Tezsiz Yüksek Lisans	Sürdürülebilirlik ve Entegre Raporlama
7.	Başkent Üniversitesi	Muhasebe Finansman Tezli/Tezsiz Yüksek Lisans Programı	Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Entegre Raporlama
8.	Başkent Üniversitesi	Muhasebe Finansman Doktora Programı	Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Entegre Raporlama
9.	Gümüşhane Üniversitesi	İşletme Doktora Programı	Sürdürülebilirlik ve Entegre Raporlama
10.	Bursa Uludağ Üniversitesi	İşletme Doktora Programı	Entegre raporlama

Tablo 6’da görüleceği üzere; iki üniversitenin işletme lisans bölümünde entegre raporlama ile ilgili ders verilmektedir. Bu iki üniversitede de söz konusu dersler, seçmeli olarak verilmektedir. Diğer üniversitelerde ise, yüksek lisans ve doktora düzeyinde verilmektedir. Tablo 6’da verilen dersler ve üniversiteler haricinde dersin adında “entegre raporlama” olmamasına rağmen ders içeriklerinde entegre raporlamaya yer veren üniversiteler ve derslerin adları ise Tablo 7’de verilmiştir.

Tablo 7: Entegre Raporlamaya İlişkin Ders İçeriği Olan Üniversiteler

	Üniversite Adı	Dersin Verildiği Düzey	Dersin Adı
1.	Marmara Üniversitesi	İşletme Lisans Bölümü	Kurumsal Yönetim ve Muhasebe
2.	İzmir Ekonomi Üniversitesi	İşletme Tezsiz Yüksek Lisans	Finansal Raporları Anlamak
3.	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi	İşletme Doktora Programı	Muhasebede Güncel Konular
4.	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans	İleri Muhasebe I
5.	Atılım Üniversitesi	İşletme Tezli Yüksek Lisans	Muhasebe Kuramı ve Standartları
6.	Yozgat Bozok Üniversitesi	Yüksek Lisans	Muhasebe Kuramı
7.	Kütahya Dumlupınar Üniversitesi	Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı	Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebe
8.	Atatürk Üniversitesi	Muhasebe ve Finansman Tezli Yüksek Lisans	Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Raporlaması
9.	Başkent Üniversitesi	Uluslararası Finansal Raporlama ve Analiz Tezsiz Yüksek Lisans	Denetimde Mali Analiz Teknikleri
10.	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi	İşletme Tezli Yüksek Lisans	Muhasebede Güncel Konular
11.	Tarsus Üniversitesi	İşletme Tezli Yüksek Lisans Programı	Güncel Muhasebe Konuları

Yukarıda verilen 11 üniversiteye ait derslerin ders içeriklerinde, entegre raporlamaya yer verdikleri görülmüştür. Entegre raporlama, adları Tablo 7'de verilen dersler kapsamında bir üniversitede lisans düzeyinde; bir üniversitede doktora düzeyinde ve 9 üniversitede yüksek lisans düzeyinde verilmektedir.

Grafik 2: Üniversitelerde Verilen Entegre Raporlama Derslerinin Dağılımı

Grafik 2'de görüleceği üzere entegre raporlama adı altında ders veren üniversite sayısı 8 olup, toplam üniversite sayısının %4.94'lük kısmını oluşturmaktadır. Entegre raporlamaya ders içeriklerinde yer veren üniversite sayısı 10 olup, toplam üniversite sayısının %6.17'lik kısmı oluşturmaktadır.

Tablo 7'de yer alan üniversitelerde verilen ders adlarına ilişkin içerikler de ayrıca incelenmiştir. Tablo 7'de verilen üniversitelerin dışında 4 üniversitenin müfredatında daha "Muhasebede Güncel Konular" derslerinin verildiği tespit edilmiş ancak ders içeriklerine ulaşamadığı için entegre raporlamaya ilişkin ders veren üniversite sayısına dahil edilmemiştir.

SONUÇ

Kurumsal raporlama, menfaat sahiplerinin beklentileri doğrultusunda şekillenmektedir. Finansal raporlama ile başlayan kurumsal raporlama, menfaat sahiplerinin bilgi ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kaldığından sırasıyla finansal raporlama, çevresel raporlama ve sürdürülebilirlik raporlamasından entegre raporlamaya doğru evrildiği bir gelişim göstermiştir. Entegre raporlama, işletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgilerini tek bir raporda, kısa ve öz biçimde menfaat sahiplerine sunmayı amaçlayan bir rapor türü olarak değerlendirilmektedir. Entegre rapor, bugün birçok ülkede çok sayıda şirket tarafından kullanılan bir raporlama yöntemi haline gelmiştir.

Kurumsal raporlamanın geçirdiği bu gelişim süreci; işletmelerin sadece raporlama şekillerini değil sorumluluklarını ve iş yapma biçimlerini de değiştirmiştir. Bu bağlamda entegre raporun hazırlanması meslek mensuplarında yeni muhasebe yeterlilik ve yetkinliklerini gerektirmektedir. Bununla birlikte günümüz rekabet ortamında entegre raporlama, basit bir iletişim aracından ziyade bir finansman ve rekabet aracı olarak değerlendirilmektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015:93). Bu gelişmeler ışığında; çağdaş bir muhasebe eğitiminde entegre raporlamanın muhasebe müfredatı içinde yer alması muhasebe mesleğinin sürdürülebilirliği açısından önem arz etmektedir. Yapılan araştırmalarda, uluslararası muhasebe kuruluşlarının da entegre raporlama eğitimini desteklediği ve eğitim müfredatlarına dahil ettikleri görülmektedir.

Bu çalışmada, Türkiye’deki üniversitelerde entegre raporlama dersine ilişkin bir değerlendirme yapılmıştır. Çalışmanın belirlenen amacına yönelik olarak, Türkiye’de faaliyet gösteren üniversitelerin lisans ve lisansüstü programlarının ders içerikleri incelenmiştir. Çalışmaya toplamda 162 üniversite dâhil edilmiştir. Çalışmada, gerekli veriler içerik analizi yöntemi ile elde edilmiştir. Çalışmada elde edilen bulgular; entegre raporlama dersi veren üniversiteler, dersin verildiği derece, entegre raporlamaya ders içeriğinde yer veren üniversiteler olmak üzere üç genel başlık altında toplanmıştır.

Yapılan incelemede; 15 devlet ve 3 vakıf üniversitesi olmak üzere toplamda 18 üniversitede entegre raporlama veya entegre raporlamayı içeren dersler verildiği tespit edilmiştir. Özellikle lisans düzeyinde; Yıldız Teknik Üniversitesinin “Entegre Raporlama” ve İzmir Demokrasi Üniversitesi’nin de Entegre Raporlama ve Analizi” adlı dersleri verdikleri belirlenmiştir. Yapılan incelemede; 3 üniversitede doktora düzeyinde, 5 üniversitede ise yüksek lisans düzeyinde entegre raporlama dersleri verildiği tespit edilmiştir. Başkent Üniversitesi, Gümüşhane Üniversitesi ve Bursa Uludağ Üniversitesi’nde doktora düzeyinde; İzmir Demokrasi Üniversitesi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İzmir Bakırçay Üniversitesi ve Başkent Üniversitesi’nde ise yüksek lisans düzeyinde entegre raporlama dersleri verilmektedir.

Derslerin adı farklı olmasına rağmen 11 üniversiteye ait derslerin ders içeriklerinde, entegre raporlamaya yer verdikleri belirlenmiştir. Bu kapsamda; bir üniversitede lisans düzeyinde; bir üniversitede doktora düzeyinde ve 9 üniversitede yüksek lisans düzeyinde bu dersler verilmektedir. Yapılan çalışmada ülkemizde, entegre raporlama adı altında ders veren üniversite sayısı 8 olup, toplam üniversite sayısının %4.94’lük kısmını oluşturmaktadır. Entegre raporlamaya ders içeriklerinde yer veren üniversite sayısı ise; 10 olup, toplam üniversite sayısının %6.17’lik kısmı oluşturmaktadır. Bu oran oldukça az olarak değerlendirilmiştir.

Ülkemizde birçok şirket, dünya standartları ölçüsünde kurumsal raporlama faaliyetlerini yerine getirmekte ve muhasebe ile ilgili son gelişmeleri yakından takip etmektedir. Günümüz şirketlerine muhasebe personeli yetiştirecek üniversitelerimizin, muhasebe müfredatlarının tüm bu gelişmelere paralel olarak sürekli güncellenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda entegre raporlamanın da muhasebe müfredatına dâhil edilmesi hem ülkemizdeki muhasebe eğitiminin kalitesi açısından hem de muhasebe meslek mensuplarının yeterlilik ve yetkinliklerinin geliştirilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu alanda yapılacak sonraki araştırmalarda farklı ülkelerde yer alan üniversitelerde entegre raporlama dersleri incelenerek Türkiye’nin entegre raporlama eğitimi konusundaki durumu karşılaştırmalı olarak değerlendirilebilir.

KAYNAKÇA

- AACSB, (2021) 2018 Standards for Accounting Accreditation. https://www.aacsb.edu/-/media/documents/accreditation/accounting/standards-and-tables/accounting2018standards_2021.pdf?rev=080cc71d56d54f0aae30bc09274aa26d
- ACCA, (2016) “Drivers of Change and Future Skills”, <https://www.accaglobal.com/an/en/technical-activities/technical-resources-search/2016/june/professional-accountants-the-future-report.html>, Erişim Tarihi:28.02.2022
- Akdoğan, N., ve Tenker, N. (2010) Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 13.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aras, G., Özsözgün Çalışkan, A., Esen E., Kutlu Furtuna, O. (2019) “Integrated Reporting in Turkey: Current Situation, Stakeholders’ Perceptions and Expectations”, ACCA, CFGS, KPMG.
- Aras, G. ve Sarioğlu, G.U. (2015) Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama, Yayın No: T/2015, 10-567 TUSİAD Yayınları, İstanbul.
- Babajide, O., Imoleayo, O. ve Uwalomwa, U. (2015) “Should Integrated Reporting Be Incorporated In The Management Accounting Curriculum”, *International Journal of Education and Research*, 3(1), s. 63-76.
- Cohn, M. (2021) IIRC Revises Integrated Reporting Framework. 21. <https://www.accountingtoday.com/news/iirc-revises-integrated-reporting-framework>. Erişim Tarihi:20.02.2022
- Deloitte, (2018) “Overview of Integrated Reports Published by SBF 120 Companies in 2018”, file:///Users/safakagdeniz/Desktop/TURMES%2040/Deloitte-study-integrated-report-SBF120_0918_vDEF_ENG.pdf, Erişim tarihi: 15.02.2022.
- Dyball, Maria Cadiz ve Thomson, Ian. (2013) “Sustainability and Accounting Education”, *Accounting Education*, 22:4, s. 303-307, DOI: 10.1080/09639284.2013.817787
- Eccles, R. G., Krzus, M. P., & Solano, C. (2019) A Comparative Analysis of Integrated Reporting in Ten countries. Available at SSRN 3345590. <http://integratedreportingsa.org/irrsa/wp-content/uploads/2019/04/Survey-A-Comparative-Analysis-of-Integrated-Reporting-in-Ten-Countries.pdf>
- Eccles, R.G. ve Saltzman, D. (2011) “Achieving Sustainability Through Integrated Reporting, *Stanford Social Innovation Review Summer*, 9(3), s.56-61.
- Ibiamke, A. ve Ajekwe, C.C.M. (2020) “Integrated Reporting and Implications For Accounting Curriculum in Nigeria”, *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 8(4), s. 18-37.
- IIRC, (2021) Uluslararası ER Çerçevesi, Ocak 2021, https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/09/IR-Framework-2021_Turkish-translation.pdf
- King, M. ve Roberts, L. (2017) Entegre Düşünce. Argüden Yönetişim Akademisi Yayınları, No:10.
- Köse, T. ve Ağdeniz Ş. (2021) “Entegre Raporlamada COVID-19 Salgınına İlişkin Verilerin Analizi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14(1), s. 189-219.
- Owen, G. (2013) “Integrated Reporting:A Review of Developments and Their Implications For The Accounting Curriculum”, *Accounting Education:An International Journal*, 22(4), s. 340-356.
- Ruiz, C.C. (2013) “A Commentary on Integrated Reporting:A Review of Developments and Their Implications For The Accounting Curriculum”, *Accounting Education:An International Journal*, 22(4), s. 360-362.
- Yüksel, F. (2020) “Sustainability in Accounting Education Given By Turkey Higher Education Institutions”, *Turkish Online Journal of Qualitative Inquiry*, 11(3), s. 393-416.
- <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/hakkimizda/biz-kimiz.aspx>
- <http://www.kap.gov.tr>
- https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/09/IR-Framework-2021_Turkish-translation.pdf

İşletme ve Muhasebe Eğitimi Müfredatı Yeterince Sürdürülebilir mi? Türkiye ve Diğer Ülke Üniversitelerinin Müfredatlarının Doküman Analizi ile Karşılaştırılması ¹

Is Business and Accounting Education Sufficiently Sustainable? Comparison of Curriculum of Turkey And Other Country Universities By Document Analysis

İlknur ERGÜN *
Zeliha KALDIRIM **
İrem ÖZCAN ***

ÖZ

Geleneksel muhasebe yapısı kurumsal sürdürülebilirlik konusunda işletme paydaşlarının beklentilerine yeterince cevap verememektedir. Bu sebeple sürdürülebilirliği de göz önüne alan sürdürülebilirlik muhasebesi, çevre muhasebesi, entegre raporlama gibi yeni muhasebe yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla sürdürülebilirlik kavramının muhasebeye entegrasyonu ile muhasebe eğitiminden beklentiler de değişmiştir. Buradan hareketle çalışmada, üniversite derecelendirme kuruluşları arasında yer alan Times Yükseköğretim Kuruluşu'nun 2021 yılı için belirlediği eğitim-öğretim kategorisi, Muhasebe ve Finansman alanı dünya sıralamasında yer alan ilk 25 üniversite ile bu sıralamada yer alan Türk üniversitelerinin ilk 25'i tespit edilmiş ve müfredatlarındaki sürdürülebilirlik ve türevleri ile ilgili derslerin varlığı doküman analizi yöntemiyle incelenmiştir. Araştırmada üniversitelerin İşletme, Yönetim, Muhasebe ve Finansman bölümlerinin lisans, yüksek lisans ve doktora müfredatları analiz edilmiş, ardından Türkiye ve diğer ülke üniversiteleri karşılaştırılmıştır. Elde edilen verilere göre, sürdürülebilirlik konusunda işletme, yönetim ve muhasebe alanında eğitim veren yabancı üniversitelerin ders müfredatlarında eksiklikler olduğu, Türk üniversitelerinde ise bu eksikliğin çok daha dikkat çekici olduğu düşünülmektedir.

ANAHTAR KELİMELELER

Muhasebe Eğitimi, Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Eğitimi, Doküman Analizi

ABSTRACT

The traditional accounting structure is adequate to the expectations of business stakeholders regarding corporate sustainability cannot answer. For this reason, new accounting approaches such as sustainability accounting, environmental accounting, and integrated reporting have emerged that also take sustainability into account. Therefore, with the integration of the concept of sustainability into accounting, the expectations of accounting education have also changed. From this point of view, in the study, the education category determined by the Times Higher Education Institution, which is among the university rating agencies, for 2021, the first 25 universities in the world ranking in the field of Accounting and Finance, and the first 25 of the Turkish universities in this ranking were determined and their curriculums were determined. The document analysis method examined the existence of courses related to sustainability and its derivatives. In the research, the undergraduate, graduate, and doctoral curricula of the Business Administration, Management, Accounting, and Finance departments of the universities were analyzed, and then the world and Turkish universities were compared. According to the data obtained, it is thought that there are deficiencies in the curriculum of foreign universities that provide education on sustainability in business, management, and accounting, and this deficiency is much more striking in Turkish universities.

KEYWORDS

Accounting Education, Sustainability, Sustainability Education, Document Analysis

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
14.06.2022	18.07.2022
Atıf	Ergün, İ., Kaldırım, Z. ve Özcan, İ. (2022). İşletme ve Muhasebe Eğitimi Müfredatı Yeterince Sürdürülebilir mi? Türkiye ve Diğer Ülke Üniversitelerinin Müfredatlarının Doküman Analizi ile Karşılaştırılması. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 314-324.

¹ Bu çalışma, "İşletme ve Muhasebe Eğitiminde Sürdürülebilirliğin Yeri: Türkiye ve Diğer Ülke Üniversitelerinin Müfredatlarının Doküman Analizi İle Karşılaştırılması" başlıklı bildirinin makale formatıdır.

* Öğr. Gör. Dr., Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Muratlı Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, İşletme Yönetimi Programı, iergun@nku.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4958-4815

** MEB, zelihabilmez@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-7514-1006

*** Dr. Öğr. Üyesi, Haliç Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, iremozcan@halic.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0991-3848

GİRİŞ

Günümüzde meydana gelen pek çok doğal felaket, küresel iklim krizi ile ilişkilendirilmektedir. Daha önceleri yaşanacağı ifade edilen doğal felaketler, artık gelecekte yaşanacağı ifade edilen bir teori olmaktan çıkıp, şu anda gerçekleşmektedir (Ettinger vd., 2021:345). 2021 yılı Covid-19 ve küresel iklim krizinin etkilerinin gözle görülür biçimde yaşandığı bir yıl olmuş ve maliyetinin tüm dünya için çok ağır olduğu herkesçe kabul edilmiştir. Ancak bu yaşananlar sürpriz değil, beklenen bir sonuçtur (Bruyninckx, 2021).

Kapitalizmin hızla yükselmesi ve küresel iklim krizi arasında doğru orantılı bir ilişki söz konusudur. Finansal ve endüstriyel büyüme üzerine odaklanan 20. yy'ın savaş sonrası kapitalizmi, doğanın ve yaban hayatının yok edilmesini hiçe sayarken, tüketim toplumu olmayı gelişmişlik kabul etmiştir (Yalçın, 2021:112-113). Sanayi Devriminden itibaren insan faaliyetleri nedeni ile atmosfer ve yer yüzü ısısı sürekli yükselmeye başlamıştır (IPCC, 2021: A.1.2). Birleşmiş Milletler (BM) bünyesinde yapılan Hükümetler Arası İklim Değişikliği Panelinin (IPCC) 2021 yılı raporunda, küresel iklim sisteminin, dünyanın her yerinde binlerce yıldır hiç görülmediği kadar kötüleştiği bildirilmiştir (IPCC, 2021:8). Raporda bu kötüleşmenin sebebi olarak insan faaliyetlerine vurgu yapılmıştır. Kırmızı kodla yayınlanan bu raporda, gerekli tüm önlemler alınsa bile, küresel sıcaklığın düzene girmesinin 20-30 yıl süreceği ve hatta bazı değişimlerin binlerce yıl boyunca geri döndürülemeyeceği belirtilmektedir (Euronews, 2021).

Küresel iklim değişikliği, insan etkinlikleri ile atmosfere salınan sera gazı birikimindeki hızlı artış nedeniyle iklimde meydana gelen değişiklikler olarak tanımlanmaktadır (Sultanoğlu ve Özerhan, 2020:177). Doğal bir şekilde gerçekleşmeyen küresel iklim değişikliği son yıllarda bir kriz haline dönüşmüş ve sonuçları Covid-19 küresel salgını ile birlikte tehlikenin boyutunun daha fazla anlaşılmasına sebep olmuştur. Covid-19 salgını, nedenleri ve sonuçları ile değerlendirildiğinde artık gezegenin sınırlarının zorlandığını ve sürdürülemez hale geldiğini tüm insanlığa açıkça göstermektedir (Kardeşoğlu ve Yazıcı, 2021:114).

Sürdürülebilir kalkınma, Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Komisyonunda “Gelecek nesillerin ihtiyaçlarından ödün vermeksizin günümüzün ihtiyaçlarını karşılayan kalkınma modeli” olarak tanımlanmaktadır (United Nations World Commission on Environment and Development, 1987). The World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) (2020), koronavirüs döneminin, ülkelerin bazı hata ve eksikliklerini ortaya çıkardığına vurgu yapmaktadır. Tespit edilen hata ve eksiklikler, ülkelerin başarı ölçütü olarak ekonomik büyümeye aşırı güvenmeleri, ülkelerin içinde ve ülkelerarası eşitsizlikler, küresel toplumu bir araya getiren zayıf normlar ve kurumlar, halk sağlığına yetersiz yatırım, her ne pahasına olursa olsun kısa vadeli iş değerini ve verimliliğini artırma amacı şeklinde sıralanmaktadır. Ortaya çıkan bu güvenlik açıkları, sürdürülebilirlik gibi finansal olmayan konuların yeterince dikkate alınmamasından kaynaklanmaktadır (Lodhia, Sharma ve Low, 2021:187). Günümüzde sürdürülebilir kalkınmanın sosyal ve çevresel konuları dikkate alarak, politika yapımcılar, örgütler ve kişisel düzeyde ele alınması gereken karmaşık bir kavram olarak ortaya çıkması nedeni ile sürdürülebilirlik muhasebesi de muhasebe literatüründe büyüyen bir etkiye sahiptir (Gray, 2010:47).

Son yirmi yılda sürdürülebilirlik muhasebesine olan ilgi önemli ölçüde artmıştır. Bu ilginin temelinde şirket faaliyetleri hakkında üretilen bilgilerde şeffaflık sağlama ve sürdürülebilirliği yönetmede yaşanan zorluklar için destek sağlama ihtiyaçları yer almaktadır. Sürdürülebilirlik muhasebesinin kapsamı konusunda farklı fikirler olmasına ve sürdürülebilirlikle ilgili sorunları aşmada sürdürülebilirlik muhasebesinin etkisi tartışılıyor olmasına rağmen, literatür muhasebecilerin çevre ve sürdürülebilirlik yönetimine dahil edilme zorunluluğu konusunda hemfikirlerdir. Bunun temel nedeni muhasebeciler tarafından üretilen bilgilerin orta ve üst yönetim tarafından kurumsal kararları verirken kullanılıyor olmasıdır (Schaltegger ve Zvezdov, 2015:334).

Sürdürülebilir kalkınma kavramının işletme düzeyinde ele alınmasına kurumsal sürdürülebilirlik adı verilmektedir (Signitzer ve Prexl,2008:2). Hissedarlar, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler gibi doğrudan veya dolaylı olarak işletme paydaşları olan kişi ve kurumların ihtiyaçlarının, işletmeler tarafından, gelecekteki potansiyel paydaş ihtiyaçlarından ödün vermeksizin karşılanması kurumsal sürdürülebilirlik olarak ifade edilmektedir (Dyllick ve Hockerts, 2002:131). Muhasebenin temel ilkelerinden süreklilik kavramı gereğince baskı gruplarının ihtiyaçlarının işletmeler tarafından sürekli olarak karşılanacağı kabul edilmektedir. Ancak son yıllarda yaşanan pandemi ve aşırı doğa olayları, işletmelerin sürekliliğini korumalarının bu şartlarda ne kadar riskli olduğunu göstermiştir. İşletme yöneticilerinin süreklilik varsayımını değerlendirirken, ekonomik, sosyal ve çevresel etkileri takip ederek, bu etkilere ilişkin bilgiler üretmesi gerekmektedir. Ancak geleneksel muhasebe sistemi, hissedarların kârlarını maksimize etmeye yönelik ekonomik faaliyetlere odaklanırken, sosyal ve çevresel etkilerin ölçülmesinde yetersiz kalmaktadır (Tüm, 2014:59-60).

Günümüzde, işletmelerin paydaşları sadece işletmelerin ne kadar kâr ettiği ile değil, bu kârın nasıl elde edildiği bilgisini de öğrenme beklentisindedirler. Bu beklentiyi karşılamak için kurumsal raporlamada köklü

değişimler meydana gelmiştir. İşletmeler tarafından finansal raporlamaya ilave olarak sırasıyla kurumsal yönetim raporlaması, sürdürülebilirlik raporlaması ve son olarak da entegre raporlamaya geçiş sürecine girilmiştir. Küresel boyutta yaşanmakta olan değişimlere ek olarak ekonomik, sosyal ve çevresel olguların şirket sürdürülebilirliğini doğrudan etkilediği artık sermaye sahipleri tarafından da görülmüştür. Yeni dönem yatırımcıları artık sürdürülebilir değere yatırım yapmanın önemini kavramış olarak kısa vadeli finansal performans bilgilerinin yanı sıra finansal olmayan performans sonuçlarını da öğrenme ihtiyacı içerisinde oldukları (Sultanoğlu ve Akdoğan, 2020:21). Bu ihtiyacı karşılamak ve geleneksel raporlamanın eksikliklerini gidermek amacıyla geliştirilen kurumsal raporlama şekli entegre raporlama olarak ifade edilmektedir (Alptekin ve Can, 2021:783).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC); kamuyu “kendileri ve gelecek nesiller için sürdürülebilir yaşam standartları ve çevre kalitesi arayanlar” olarak tanımlamakta ve muhasebe çalışanlarının yaptıkları çalışmalarda kamu yararını gözetecek biçimde hareket etmeleri gerektiğini belirtmektedir (IFAC, 2012:2-3). Bu durumda muhasebecilerin kamu yararına hareket ederken, kamunun sürdürülebilirlik konusundaki beklentilerine uygun hareket etmeleri gerektiği söylenebilir. Kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliği konusunda muhasebeci olmayan kişi ve kurumlardan güvence hizmeti alınmaktadır. Ancak muhasebeci olmayan bu profesyonel kurum ve kuruluşlar, kamu çıkarlarını korumak için muhasebeciler ile aynı yükümlülüğe sahip değildir. Muhasebeciler, kurumsal sürdürülebilirlik raporlarında finansal olmayan bilgilerin de ölçülmesi, raporlanması ve denetlenmesi konusunda kamu güvenini sağlama yükümlülüğüne sahiptir (Boulianne, Keddie ve Postaire, 2018:329). Bu nedenle muhasebe çalışanlarının kamu çıkarları doğrultusunda sürdürülebilirlik muhasebesi uygulayabilmeleri ve gelecekte meydana gelebilecek çevresel sorunları önleyebilmeleri için sürdürülebilirlik eğitimi almış olmaları gerektiği düşünülmektedir (Bebbington ve Thomson, 2001:355; Sharma ve Kelly, 2014:142; Lodhia, Sharma ve Low, 2021:193). Pek çok teorisyen, sürdürülebilirlik için insani faaliyetlerin ve düşünme alışkanlıklarının yeniden yapılandırılmasının gerekli olduğu konusunda hemfikirdir. Eğitim kurumları ise sürdürülebilirlik için yeniden yapılanma sürecinde hayati öneme sahiptir (Lange ve Kerr, 2013:212).

Sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik raporlamasının bu kadar önemli olduğu günümüzde, değişen muhasebe bilgi ve beceri ihtiyaçlarını karşılayacak eğitimin üniversitelerde verilir verilmediğinin önem arz ettiği düşüncesinden hareketle, çalışmanın araştırma sorusu; “Üniversitelerin İşletme, Yönetim ile Muhasebe ve Finansman bölümlerinin lisans, yüksek lisans ve doktora düzeylerinde ders müfredatlarındaki sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik muhasebesi ile ilgili derslerin varlığı hangi düzeydedir?” şeklinde belirlenmiştir. Bu amaçla, THE Dünya Üniversiteleri Sıralaması eğitim-öğretim kategorisi, Muhasebe ve Finansman alanındaki ilk 25’e giren üniversiteler ve Türkiye’de ilk 25’e giren Türk üniversitelerinin lisans, yüksek lisans ve doktora düzeylerinde İşletme, Yönetim ile Muhasebe ve Finansman bölümlerinin ders müfredatı sürdürülebilirlik konusunun müfredat kapsamında yer alması bakımından incelenmiştir. Doküman analizi yöntemi ile yapılan araştırma sonuçları, sürdürülebilirlik konusunda analize dâhil edilen yabancı üniversitelerin ders müfredatlarında eksiklikler olduğunu, Türk üniversitelerinde ise bu eksikliğin çok daha dikkat çekici olduğunu göstermektedir.

Muhasebe eğitiminde sürdürülebilirliğin yeri ile ilgili olarak literatürde çeşitli çalışmalar yer almaktadır. Hazelton ve Haigh (2010) tarafından, sürdürülebilir kalkınma ilkelerini lisansüstü muhasebe müfredatlarına dâhil etme üzerine proje geliştirilmiştir. Avustralya’da bulunan üniversitelerin lisansüstü muhasebe programlarının müfredatlarında değişikliğe gidilmiş ve öğrencilerin sürdürülebilirliği daha fazla incelemesini sağlayan seçmeli bir ders getirilmiştir. Ancak elde edilen sonuçlara göre öğrencilerin mesleki yönelimleri, meslek kuruluşlarının geleneksel bakış açısı ve rekabet halindeki eğitim kurumlarının yoğun müfredatı sürdürülebilirliğin kalıcı müfredat değişikliğine entegrasyonunu engellemiştir.

Zulkifli (2011) mevcut muhasebe eğitiminin sosyal ve çevresel kaygıların bir parçası olan etik bilincin geliştirilmesinde yetersiz olduğu argümanından yola çıktığı çalışmada, Malezya’daki muhasebe eğitimcilerinin sürdürülebilirliğe yönelik bakış açılarını belirlemeyi amaçlamıştır. 222 eğitimci ile yapılan anket çalışmasının sonucunda, eğitimcilerin, sosyal ve çevresel farkındalığın arttırması ve öğrencilerin etik değerleri içselleştirebilmeleri için sürdürülebilirlik eğitiminin gerekliliğini vurguladıkları görülmüştür.

Accounting Education dergisinin 2013 yılı, 22. cilt ve 4. sayısı sürdürülebilirlik ve muhasebe eğitimi temalıdır. İlgili sayı içerisinde Gray, Laine ve Contrafatto sürdürülebilirlik ile muhasebe ve finans eğitimi arasındaki etkileşimi inceleyen literatür eksikliğini eleştirmiştir. Bu çalışmalarda “The Elephant in The Classroom” olarak ifade edilen ve görmezden gelinen gerçekler üzerinde odaklanılan öğretim tekniği kullanılarak sınıf içerisinde sürdürülebilirlik kavramına nasıl yaklaşıldığı ortaya konulmuştur.

Botes, Low ve Chapman (2014) çalışmalarında, sürdürülebilirlik eğitiminin Yeni Zelanda üniversitelerinin muhasebe müfredatında ne ölçüde yer aldığını ve verilen eğitimin ne ölçüde etkin olduğu konusunu, nitel ve

nicel araştırma tekniklerini kullanarak incelemiştir. Bu amaçla öncelikle akademisyenlere yüz yüze ve çevrimiçi anketler yapılarak, sürdürülebilirlik eğitimi hakkındaki algıları analiz edilmiştir. Ardından Yeni Zelanda muhasebe programlarında sürdürülebilirlik ile ilgili müfredat incelenmiştir. Anketlerden elde edilen bulgular değerlendirildiğinde katılımcıların sürdürülebilirlik eğitiminin önemli olduğunu ancak yeterli düzeyde olmadığını ifade ettikleri tespit edilmiştir. Katılımcıların sürdürülebilirlik raporlamasında muhasebecinin önemli bir yeri olduğunu belirtmelerine rağmen bu rolün ne olduğu konusunda ise hemfikir olmadıkları belirtilmiştir. Akademisyenlerden elde edilen bulgularda ise sürdürülebilirlik konusunun lisans ve lisansüstü seviyede müfredata dahil edilmesi gerektiği, bunun öğrencilerin bilgi düzeyini artırırken disiplinler arası bir yaklaşımla sürdürülebilirlik problemlerinin çözümüne muhasebenin ve muhasebecinin nasıl dahil edileceği konusunda algılarının artırılmasına yardımcı olacağı ifade edilmiştir.

Mburayi ve Wall (2018) sürdürülebilirliğin işletme bölümü müfredatına entegrasyonunun son yıllarda artan bir ilgi görmesinden yola çıktıkları çalışmada, muhasebe ve finans gibi daha nicel disiplinlere ne ölçüde entegre edildiğini ve sürecin zorluklarını incelemiştir. Araştırma bulgularına göre sürdürülebilirliği müfredata yerleştirme açısından muhasebe ve finans diğer yönetim disiplinlerinin gerisinde kalmaktadır. Çalışma, işletme bölümlerindeki muhasebe ve finans müfredatı bağlamında literatürün özgün bir analizini sunmakta ve geleceğin muhasebe ve finans profesyonelleri için sürdürülebilirliği müfredata dâhil etmenin yeni yollarını keşfetmeleri için bir çağrıda bulunmaktadır.

Boulianne, Keddie ve Postaire (2018) Fransa'daki muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik konusundaki eğitim düzeylerini belirlemeyi amaçladıkları çalışmada çeşitli paydaşlarla görüşmeler yapmışlardır. Fransız hükümetinin kurumsal sürdürülebilirliğin raporlanmasını ve denetlenmesini talep ettiği, ancak hükümet tarafından finanse edilen muhasebe eğitim programlarında sürdürülebilirliğin kısıtlı bir oranda yer aldığı vurgulanmıştır.

Yüksel (2020), günümüzde sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin tüm operasyonların odak noktası haline gelmesi ve muhasebe meslek mensuplarından değer yaratma, değeri koruma ve raporlama hususundaki beklentilerin artması nedeniyle sürdürülebilirlik eğitiminin önemini ortaya koyduğu bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada Türkiye'deki Yükseköğretim Kurumlarının muhasebe bölüm ve programlarında sürdürülebilirlikle ilgili derslerin varlığı ve sayısı incelenmiştir. Maxqda 2020 programı kullanılarak muhasebe müfredatları içerik analizine tabi tutulmuştur. Analiz sonucunda sürdürülebilirlik ile ilgili ders sayısının toplam müfredattaki ders sayısının çok düşük bir yüzdesine sahip olduğu belirlenmiştir.

Al-Hazaima, Low ve Sharma (2021) sürdürülebilirlik eğitiminin muhasebe müfredatına entegrasyonu konusunda paydaş algıları üzerinde Ürdün'de bir araştırma gerçekleştirmiştir. Araştırma kapsamında üniversitelerde görev yapan muhasebe eğitimcileri, muhasebe öğrencileri, muhasebe profesyonelleri ve hükümet temsilcilerinden oluşan 702 paydaş ile görüşmeler yapılmıştır. Paydaşlara göre mevcut müfredat geleceğin muhasebecilerinin ve yöneticilerin eğitim ihtiyaçlarını sürdürülebilirlik perspektifinden karşılayamamaktadır. Araştırma sonucunda paydaşların sürdürülebilirlik eğitimi muhasebe müfredatına dâhil etmek istediği ve böylece çevresel ve toplumsal etkilerin yoğun şekilde görüldüğü alanlarda yaşanan değişikliklere karşı daha esnek ve daha güçlü yetkinliklere sahip olunmasına yol açacağı vurgulanmıştır.

Lodhia, Sharma ve Low (2021) covid salgını öncesi ve sonrası dönemlerde sürdürülebilirlik ve muhasebeleştirilmesi üzerine gerçekleştirdikleri çalışmada, sürdürülebilirlik raporlamasında ortaya çıkan zorlukları ele almıştır. Gelişmekte olan ülkeler için muhasebede hesap verebilirliğin iyileştirilmesi ve farkındalık eksikliği nedeniyle sürdürülebilirlik raporlamasının önündeki engelleri ortadan kaldırmak adına muhasebe eğitiminde sürdürülebilirliğin önemi vurgulanmıştır.

1. METODOLOJİ

Çalışmada, üniversite derecelendirme kuruluşları arasında yer alan Times Yükseköğretim Kuruluşu'nun (Times Higher Education-THE) 2021 yılı sıralaması kullanılarak belirlenen üniversitelerin lisans ve lisansüstü müfredatlarındaki sürdürülebilirlik ve türevi derslere ilişkin doküman analizi yapılmıştır. THE, dünya üniversite sıralaması yapan kuruluşlar arasında derecelendirme ölçülerini ayrıştırması ve ölçü yüzdelere erişim imkânı vermesi nedeniyle tercih edilmiştir. Kullanılan üniversite sıralama ölçüleri arasında araştırma, öğretim, atıflar, uluslararası görünüm ve sanayi geliri yer almaktadır. Bu çalışmada, analizin kapsamı gereği ve sıralama ölçüsü yüzdesinin yüksek olması nedeniyle öğretim kategorisi baz alınarak yapılan üniversite sıralaması kullanılmıştır.

Nitel araştırma tekniklerinden biri olan doküman analizi, basılı ve elektronik belge içeriklerini sistematik olarak analiz etmek için kullanılmaktadır. İlgili konu hakkında bir anlayış oluşturmak amacıyla ampirik bilgi geliştirme, inceleme ve yorumlama süreçlerini içermektedir (Corbin ve Strauus, 2008). Yöntemin, eğitim

alanında, eğitim programları, ders içerikleri, verilen bir eğitimin etkililiği ve eğitim uygulamalarının araştırılmasında kullanılmaya uygun bulunduğu belirtilmektedir (Sak vd.,2021:232).

Araştırma kapsamında yer alan üniversitelerin lisans, yüksek lisans ve doktora düzeylerinde İşletme ve Yönetim ile Muhasebe ve Finansman bölümlerinin ders müfredatlarında sürdürülebilirlik ve türevleri ile ilgili derslerin varlığı incelenmiştir. Çalışmada ders isimlerinde veya içeriklerinde sürdürülebilirlik, sürdürülebilirlik muhasebesi, kurumsal sosyal sorumluluk ve çevre muhasebesi gibi temel anahtar kelimeler araştırılmıştır. Ders isimleri değerlendirilirken, isminde ilgili anahtar kelimeler olmasa bile, içeriğinde sürdürülebilirlik konusu bulunan dersler de çalışma kapsamına dâhil edilmiştir. Araştırma sonucunda, çalışma kapsamında yer alan Türk ve diğer ülke üniversitelerinin sürdürülebilirlik bağlamında müfredat karşılaştırmaları yapılmış ve elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

Çalışmada 25 Türk ve 25 diğer ülke üniversiteleri olmak üzere toplam 50 üniversite yer almaktadır. Bu üniversitelerin ders müfredatı incelenirken, tespit edilen derslerin zorunlu veya seçmeli kategorisinde yer almasına ilişkin ayırım yapılmamıştır. Ayrıca seçmeli derslerin açılıp açılmadığı araştırmada yer almamaktadır. Belirtilen bu konular çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Bazı üniversitelerin web sayfalarında ders müfredatlarının güncellenmemiş olmasından dolayı açılan dersleri tespit etme imkanı olamamıştır.

2. BULGULAR

THE Dünya Üniversiteleri Sıralaması eğitim-öğretim kategorisine göre alan bazlı yapılan çalışmada dünya sıralamasında ilk 25'i oluşturan üniversitelerin ders müfredatlarında sürdürülebilirlik derslerinin varlığı Tablo 1'de, Türkiye sıralamasında ilk 25'i oluşturan üniversitelerin müfredatlarında sürdürülebilirlik derslerinin varlığı ise Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 1'de sunulduğu üzere çalışma kapsamında dünya sıralamasında ilk 25'te yer alan üniversitelerin 13'ü Amerika Birleşik Devletleri'nde, 2'si Birleşik Krallık'ta, 2'si Çin'de, 2'si Japonya'da, 1'er tane ise Rusya, İsviçre, Güney Kore, Fransa, Kanada ve Singapur'da bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile Muhasebe ve Finansman alanı kategorisinde dünyadaki ilk 25 üniversitenin %52'sini, Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan üniversiteler oluşturmaktadır. Tablo 2 incelendiğinde ise Türkiye'de bulunan ilk 25 üniversitenin 16'sı devlet, 9'u vakıf üniversitesidir. Bir başka ifadeyle Türkiye sıralamasındaki üniversitelerin %64'ü devlet, %36'sı vakıf üniversitelerinden oluşmaktadır.

Tablo 1'e göre dünya sıralamasındaki üniversitelerin %64'ünde lisans düzeyinde, %72'sinde yüksek lisans düzeyinde ve %16'sında doktora düzeyinde sürdürülebilirlik müfredatı tespit edilmiştir. Bu üniversitelerden, Harvard ve Duke Üniversitelerinin lisans ve lisansüstü program müfredatlarının tamamında sürdürülebilirlik yer alırken, Chicago Üniversitesi'nde hiçbir eğitim düzeyinin müfredatında sürdürülebilirliğin bulunmadığı görülmüştür.

Tablo 2'de sunulduğu üzere Türkiye sıralamasındaki üniversitelerin %48'inde lisans düzeyinde, %32'sinde yüksek lisans düzeyinde ve %12'sinde doktora düzeyinde sürdürülebilirlik dersleri bulunmaktadır. Bu kapsamda incelenen üniversitelerin, lisans ve lisansüstü program müfredatlarının tamamında sürdürülebilirlik yer alan hiçbir üniversite belirlenmemesine ek olarak 9 üniversitede ise hiçbir düzeyde sürdürülebilirliğe ilişkin ders olmadığı tespit edilmiştir. Diğer bir ifade ile Türkiye'de sıralamaya giren üniversitelerin %36'sında hiçbir düzeyde sürdürülebilirlik derslerinin yer almadığı söylenebilir. Sürdürülebilirlik dersleri bulunan üniversiteler, lisans düzeyinde 6 devlet ve 6 vakıf üniversitesi, yüksek lisans düzeyinde 4 devlet ve 4 vakıf üniversitesi, doktora düzeyinde ise 2 devlet ve 1 vakıf üniversitesi olarak tespit edilmiştir.

Tablo 1. Diğer Ülkelerde Faaliyet Gösteren Üniversitelerinin Müfredatlarında Sürdürülebilirliğin Varlığı

Alan Dünya Sıralaması	Genel Dünya Sıralaması	Üniversite	Lisans	Yüksek Lisans	Doktora
1	3	Harvard University - Harvard Business School-ABD	√	√	√
2	2	Stanford University-ABD		√	
3	8	Yale University - School of Management-ABD		√	
4	1	University of Oxford-Saïd Business School-BİRLEŞİK KRALLIK	√	√	
5	5	Massachusetts Institute of Technology-ABD		√	
6	6	University of Cambridge -Judge Business School-BİRLEŞİK KRALLIK	√	√	
7	23	Peking University-ÇİN	√	√	
8	10	The University of Chicago-ABD			
9	36	The University of Tokyo-JAPONYA		√	

10	20	Tsinghua University-ÇİN		√	
11	13	University of Pennsylvania- The Wharton School-ABD	√	√	
12	17	Columbia University, Business School-ABD	√		
13	15	University of California, Los Angeles- Berkeley -ABD	√	√	
14	12	Johns Hopkins University - ABD	√		
15	20	Duke University-ABD	√	√	√
16	14	ETH Zurich-İSVİÇRE		√	√
17	174	Lomonosov Moscow State University-RUSYA	√		
18	22	The University of Michigan-Ann Arbor - Ross School of Business-ABD	√	√	
19	54	Kyoto University-JAPONYA	√	√	
20	26	New York University-ABD	√		
21	25	National University of Singapore-NUS Business School- SİNGAPUR	√	√	
22	18	University of Toronto-KANADA		√	
23	24	Northwestern University-ABD	√	√	
24	60	Seoul National University - Snu Business School-GÜNEY KORE			√
25	46	Paris Sciences et Lettres – PSL Research University Paris-FRANSA	√		
Müfredatında Sürdürülebilirlik Konusu Bulunan Üniversite Sayısı			16	18	4

Kaynak: THE Dünya Sıralaması. https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/2021/world-ranking#!/page/0/length/25/subjects/3117/sort_by/scores_teaching/sort_order/asc/cols/scores. Erişim Tarihi: 20.03.2022

Tablo 2. Türkiye’de Faaliyet Gösteren Üniversitelerin Müfredatlarında Sürdürülebilirliğin Varlığı

Alan Türkiye Sıralaması	Genel Dünya Sıralaması	Üniversite	Lisans	Yüksek Lisans	Doktora
1	801–1000	Orta Doğu Teknik Üniversitesi	√	√	
2	401–500	Koç Üniversitesi	√		
3	501–600	Hacettepe Üniversitesi			
4	501–600	Sabancı Üniversitesi			
5	801–1000	İstanbul Üniversitesi	√		
6	601–800	Bilkent Üniversitesi	√	√	
7	801–1000	İstanbul Teknik Üniversitesi			
8	601–800	Boğaziçi Üniversitesi		√	√
9	1001+	Ege Üniversitesi			√
10	1001+	Akdeniz Üniversitesi			
11	1001+	Erciyes Üniversitesi			
12	1001+	Bahçeşehir Üniversitesi			√
13	1001+	Gebze Teknik Üniversitesi	√		
14	801–1000	Karabük Üniversitesi	√		
15	1001+	Düzce Üniversitesi			
16	1001+	Atatürk Üniversitesi	√	√	
17	1001+	TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi	√	√	
18	1001+	Yeditepe Üniversitesi			
19	1001+	Çukurova Üniversitesi			
20	1001+	Marmara Üniversitesi	√		
21	601–800	Özyeğin Üniversitesi	√	√	
22	1001+	Süleyman Demirel Üniversitesi		√	
23	1001+	Atılım Üniversitesi	√		
24	1001+	Gaziantep Üniversitesi			
25	1001+	Başkent Üniversitesi	√	√	
Müfredatında Sürdürülebilirlik Konusu Bulunan Üniversite Sayısı			12	8	3

Kaynak: THE Türkiye Sıralaması. https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/2021/world-ranking#!/page/0/length/25/locations/TUR/subjects/3117/sort_by/scores_teaching/sort_order/asc/cols/scores. Erişim Tarihi: 20.03.2022

Tablo 1 ve Tablo 2 karşılaştırıldığında lisans düzeyinde diğer ülke üniversitelerinin %64’ünde, Türk üniversitelerinin ise %48’inde, yüksek lisans düzeyinde diğer ülke üniversitelerinin %72’sinde, Türk üniversitelerinin %32’sinde, doktora düzeyinde diğer ülke üniversitelerinin %16’sında, Türk üniversitelerinin %12’sinde sürdürülebilirliğe ilişkin dersler olduğu belirlenmiştir.

Tablo 3’te ise çalışma kapsamında incelenen 25 diğer ülke ve 25 Türk üniversitesi olmak üzere toplam 50 üniversitenin müfredatlarında tespit edilen sürdürülebilirlik, sürdürülebilirlik muhasebesi ve türevi dersler

karşılaştırmalı olarak yer almaktadır. Çalışmada doğrudan adında anahtar kelimeler yer almamış olsa da ders içeriğinde bu konulara yer veren dersler de çalışmaya dâhil edilmiştir. Farklı üniversitelerde aynı isimle açılan dersler Tablo 3’te birleştirilmiş ve tek bir ders olarak yer almıştır.

Tablo 3’te sunulduğu üzere lisans düzeyinde diğer ülke üniversitelerinin ders müfredatında 20 farklı ders adında veya içeriğinde sürdürülebilirlik, sürdürülebilirlik muhasebesi ve türevi dersler yer alırken, Türk üniversitelerinde 12 farklı ders tespit edilmiştir. Ders müfredatları içerisinde diğer ülkelerde “Accounting for Sustainability” ve Türk üniversitelerinde “Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Entegre Raporlama” adlı doğrudan muhasebe ile ilgili bir ders yer almaktadır.

Tablo 3. Diğer Ülke ve Türk Üniversitelerinde Sürdürülebilirlikle İlgili Tespit Edilen Dersler

	Diğer Ülke Üniversiteleri		Türk Üniversiteleri
Lisans	1	Environment & Sustainability	Çevresel Yönetim*
	2	Accounting For Sustainability	İşletmelerde Sürdürülebilirlik
	3	Business Analytics For Energy And Sustainability	İşletmelerde Sürdürülebilirlik Yönetimi
	4	Carbon Capture	Kurumsal Sorumluluk*
	5	Climate Change And Sustainability: Economic And Ethical Dimensions	Kurumsal Sosyal Sorumluluk*
	6	Climate Policy And Technology	Kurumsal Sürdürülebilirlik
	7	Corporate Social Responsibility	Sürdürülebilir Kalkınma
	8	Economic And Financial Methods For Sustainable Development	Sürdürülebilir Üretim
	9	Electricity And Systems Markets	Sürdürülebilirliğe Giriş
	10	Entrepreneurial Opportunities İn Sustainable Living	Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Entegre Raporlama
	11	Environmental & Energy Economics And Policy	Sürdürülebilirlik ve İşletme Değeri Yaratma
	12	Environmental Economics	Verimlilik ve Sürdürülebilir Üretim
	13	Environmental Economics And Climate Change	
	14	Environmental Management: Law & Policy	
	15	Ethical Leadership And Corporate Strategy	
	16	Marketing For Impact: Strategies For Sustainable Business	
	17	Product And Brand Management*	
	18	Seminars İn Accounting: Advanced Corporate Governance	
	19	Sustainability & Environmental Management	
	20	Technology, Environment, Economics, Sustainability	
Yüksek Lisans	1	Sustainability Systems	Çevre Muhasebesi*
	2	Economics Of Energy, Innovation, And Sustainability	Entegre Raporlama
	3	Economics Of Sustainable Development	Hile Denetimi ve Muhasebe Etiği*
	4	Environmental Challenges And Business	Integrated Reporting And Behaviour
	5	Environmental Sustainability And Value Creation	İş Dünyasında Etik*
	6	Ethics And Corporate Responsibility	İş Etiği ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk
	7	Financing Green Technologies	Kurumsal Yönetim*
	8	Global Leadership: Topics İn Business & Societyc*	Kurumsal Yönetişim ve Sosyal Sorumluluk
	9	Impact: Taking Social Innovation To Scale*	Muhasebe Kültürü ve Etiği*
	10	Industry Dynamics And Sustainability	Muhasebe Mesleği ve Etik*
	11	Legal And Ethical Environment Of Business	Stratejik Sürdürülebilirlik İletişimi
	12	Legal Studies & Business Ethics*	Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Entegre Raporlama
	13	Managing Sustainable Operations	Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Raporlaması
	14	Managing The Transition To Sustainable Mobility	
	15	Responsibility İn Global Management*	
	16	Risks, Opportunities, And Investments İn The Era Of Climate Change	
	17	Sustainability	
	18	Sustainability & Financial Markets	
	19	Sustainability Finance	

	20	Sustainability Reporting And Analysis	
	21	Sustainability Start-Up Seminar	
	22	Sustainability Systems	
	23	Sustainable Business Capstone Consulting Clinic	
	24	Sustainable Supply Chain Management	
	25	Tools in Sustainable Finance	
Doktora	1	Risks, Opportunities, And Investments In The Era Of Climate Change	Management Of Ethical Issues And Sustainability
	2	Technological Innovations and Sustainability Transitions	Multinational Enterprises And The Global Business*
	3		Sürdürülebilirlik Yönetimi

* İçeriğinde sürdürülebilirlik konuları içermektedir.

Yüksek lisans düzeyinde diğer ülke üniversiteleri müfredatında sürdürülebilirlikle ilgili 25 farklı ders yer alırken Türk üniversitelerin müfredatında 13 farklı ders yer almaktadır. Bu derslerden diğer ülke üniversitelerinde “Sustainability Reporting and Analysis” doğrudan muhasebe ile ilgili bir ders iken Türk üniversitelerinde “Çevre Muhasebesi”, “Entegre Raporlama”, “Integrated Reporting and Behavior”, “Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Entegre Raporlama”, “Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Raporlama” olmak üzere 5 ders doğrudan muhasebe alanında sürdürülebilirlik ile ilgilidir.

Tablo 3’te doktora düzeyinde diğer ülke üniversitelerinde 2, Türk üniversitelerinde 3 adet ders yer almaktadır. Bu derslerin ise doğrudan sürdürülebilirlik muhasebesi müfredatı içermediği tespit edilmiştir. Ancak lisans ve lisansüstü derslerin adında veya içeriğinde sürdürülebilirlik ile ilgili konular geçen diğer derslerin olması, bu konuda eğitim alan öğrencilerde farkındalık yaratması ve konuyu kavramaları bakımından önemli olduğu düşünülmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İnsan etkinlikleri ile atmosfere salınan sera gazı birikimlerindeki hızlı artış nedeniyle iklimde meydana gelen değişiklikler olarak tanımlanan küresel iklim değişikliği son yıllarda bir kriz haline dönüşmüştür. IPCC 2021 yılı raporunda, dünyanın küresel iklim sisteminin yıllardır hiç görülmediği kadar kötüleştiği bildirilmiş ve kötüleşmenin sebebi olarak insan faaliyetlerine vurgu yapılmıştır. Kırmızı kodla yayınlanan bu raporda, gerekli tüm önlemler alınsa bile, küresel sıcaklığın düzene girmesinin 20-30 yıl süreceği ve hatta bazı değişimlerin binlerce yıl boyunca geri döndürülemeyeceği belirtilmektedir. Covid-19 pandemisi de bu krizin boyutunun herkes tarafından fark edilmesinde etkin rol oynamıştır. Pandemi, nedenleri ve sonuçları ile değerlendirildiğinde artık gezegenin sınırlarının zorlandığını ve sürdürülemez hale geldiğini tüm insanlığa açıkça göstermektedir.

İklim değişikliğinin sonuçları dünyanın her yerinde artık çok daha fazla hissedilmektedir. İklim değişikliği kavramı yerini iklim aciliyeti kavramına bırakmıştır. İklim değişikliği kaynaklı sorunlar, gezegenimiz, ülkeler, bireyler ve işletmelerin geleceği için önemli bir tehdit unsurudur. İşletmeler bazında sürdürülebilirlik ve süreklilik kavramları değerlendirilirken, ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerin takip edilmesi ve bu etkilere ilişkin bilgilerin üretilmesi önem arz etmektedir. Ancak geleneksel muhasebe sistemi, hissedarların kârlarını maksimize etmeye yönelik ekonomik faaliyetlere odaklanırken, sosyal ve çevresel etkilerin ölçülmesinde yetersiz kalmaktadır. İşletmelerin paydaşları, günümüzde sadece işletmelerin ne kadar kâr ettiği ile değil, bu kârın nasıl elde edildiği bilgisini de öğrenme beklentisindedirler. Bu beklentiyi karşılamak için kurumsal raporlamada köklü değişimler meydana gelmiştir.

Muhasebe çalışanları, finansal ve finansal olmayan bilginin şeffaf bir şekilde raporlanmasında ve işletme yönetimine karar verirken ihtiyaç duydukları bilgiyi sağlamada çok önemli bir yere sahiptir. Muhasebe çalışanlarının bu fonksiyonlarını yerine getirebilmeleri ve kamu çıkarları doğrultusunda, gelecekte meydana gelebilecek çevresel sorunları önlemeye katkıda bulunmaları ve sürdürülebilirlik muhasebesini uygulayabilmeleri için sürdürülebilirlik eğitimi almış olmalarının önemi birçok çalışmada belirtilmektedir. Pek çok teorisyen, sürdürülebilirlik için insani faaliyetlerin ve düşünme alışkanlıklarının yeniden yapılandırılmasının gerekli olduğu konusunda hemfikirlerdir. Eğitim kurumları ise sürdürülebilirlik için yeniden yapılanma sürecinde hayati öneme sahiptir. Bu bağlamda, bu konunun, işletme ve muhasebe alanında eğitim veren üniversitelerin ders müfredatlarında ne ölçüde yer aldığı konusu da son derece önemlidir. Çalışmada bu amaçla THE Dünya Üniversiteleri Sıralaması eğitim-öğretim kategorisi, Muhasebe ve Finansman alanındaki ilk 25’e giren dünya üniversiteleri ve ilk 25 üniversite arasında yer almamakla birlikte aynı kategoride yer alan Türk üniversitelerinden ilk 25’inin lisans, yüksek lisans ve doktora düzeylerinde İşletme, Yönetim ile Muhasebe ve Finansman bölümlerinin müfredatlarında sürdürülebilirlik ve türevleri ile ilgili derslerin bulunup

bulunmadığı doküman analizi yöntemi ile incelenmiş ve ardından yerli ve yabancı üniversitelerde sürdürülebilirlik müfredatı karşılaştırılması yapılmıştır.

Doküman analizi ile yapılan çalışmada lisans düzeyinde diğer ülke üniversitelerinin %64'ünde, Türk üniversitelerin ise %48'inde, yüksek lisans düzeyinde diğer ülke üniversitelerinin %72'sinde, Türk üniversitelerinin %32'sinde, doktora düzeyinde diğer ülke üniversitelerinin %16'sında, Türk üniversitelerinin %12'sinde sürdürülebilirliğe ilişkin dersler olduğu belirlenmiştir. Elde edilen bu verilere göre sürdürülebilirlik konusunda işletme, yönetim ve muhasebe konusunda eğitim veren yabancı üniversitelerin ders müfredatlarında eksiklikler olduğu, Türk üniversitelerinde ise bu eksikliğin çok daha dikkat çekici olduğu düşünülmektedir. Özellikle yüksek lisans düzeyinde yabancı ve Türk üniversiteler arasındaki farkın oldukça belirgin olduğu söylenebilir. Araştırmada yer alan yabancı üniversitelerden Harvard ve Duke Üniversitelerinin lisans ve lisansüstü programlarının tamamında sürdürülebilirlik müfredatı yer alırken, ülkemizde tüm düzeydeki programlarda sürdürülebilirlik ile ilgili dersi bulunan bir üniversite tespit edilememiştir. Ayrıca ülkemizde çalışma kapsamında yer alan üniversitelerin %36'sının müfredatında sürdürülebilirlik ile ilgili herhangi bir ders bulunmadığı belirlenmiştir.

Ders isimlerine göre yapılan araştırmada ise ders müfredatlarında sürdürülebilirlik muhasebesi ile ilgili derslerin Türk ve diğer ülke üniversitelerinde sürdürülebilirlikle ilgili diğer derslere nazaran görece daha az yer aldığı söylenebilir. Sürdürülebilirlik hakkında multidisipliner bir yaklaşımla öğrencilerde farkındalık yaratmak, bilgi birikimini arttırmak, öğrencilerin bu konuda çok daha bilinçli olmasını sağlamak açısından sürdürülebilirlik ile ilgili diğer derslerin olması her ne kadar faydalı bir yaklaşım olsa da sürdürülebilirlik muhasebesinin müfredatta daha çok yer alması gerektiği düşünülmektedir. Bu anlamda diğer ülke üniversitelerinde de aynı eksikliğin olduğu söylenebilir.

Sonuç olarak sürdürülebilirlik muhasebesi ve sürdürülebilirlik raporlamasının çok önemli hale geldiği günümüzde bu konuda çalışacak olan muhasebe profesyonellerinin lisans ve lisansüstü düzeyde sürdürülebilirlik ile ilgili aldıkları eğitimin pek çok üniversitede yetersiz olduğu söylenebilir. Ancak diğer ülke üniversitelerinde de bu yetersizlik söz konusudur. Sürdürülebilirlik raporlaması yapan muhasebe çalışanlarının öncelikle sürdürülebilirlik konusunu içselleştirmelerinin gerekli olduğu dikkate alındığında bu konunun çok hızlı bir şekilde çözümlenmesi gereken bir sorun olduğu söylenebilir. Sürdürülebilirlik raporlamalarının ise işletmeler ve paydaşları tarafından önemi düşünüldüğünde bu eksikliğin ivedilikle giderilmesinin gelecek nesiller için de yerine getirilmesi gereken bir görev olduğu düşünülmektedir. Bu doğrultuda, muhasebe müfredatlarında sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik muhasebesi ile ilgili ders sayısının artırılması ve birçok ders içeriğinde sürdürülebilirliğe yer verilmesi önerilmektedir.

Bu çalışmada ders müfredatlarında sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik muhasebesi yer alan seçilmiş 25 yabancı ve 25 Türk üniversitede araştırma yapılmıştır. Çalışmanın daha objektif sonuçlar vermesi adına sonraki çalışmalarda üniversite sayılarının artırılarak araştırmanın tekrarlanması ve müfredatta yer alan derslerin ne ölçüde açılmış olduğunun tespiti önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Al-Hazaima, Huthaifa ve diğ., (2021) “Perceptions of Salient Stakeholders On The İntegration Of Sustainability Education into The Accounting Curriculum: A Jordanian Study”, *Meditari Accountancy Research*, 29(2), 371-402, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2020-0708>.
- Alptekin, Cihan ve Can İsmail, (2021) “Entegre Raporlamanın Sürdürülebilir Kalkınma ve İşletmeler Üzerindeki Etkisine İlişkin Kavramsal Çerçeve”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(2), 781-803, <https://doi.org/10.18074/ckuibfd.1007561>.
- Bebbington, Jan ve Thomson, Ian, (2001) “Commentary on: Some Thoughts On Social And Environmental Accounting Education”, *Accounting Education*, 10:4, 353-355, DOI:10.1080/09639280210121141.
- Botes Vida ve diğ., (2014) “Is Accounting Education Sufficiently Sustainable?”, *Sustainability Accounting, Management And Policy Journal*, 5(1), 95-124, DOI 10.1108/SAMPJ-11-2012-0041
- Boulianne Emilio ve diğ., (2018) “Noncoverage of Sustainability Within The French Professional Accounting Education Program”, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 9(3),313-335, <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-09-2017-0119>.
- Bruyninckx, Hans, “Solidarity Key to Covid-19 Recovery And A Better, Sustainable Future, European Environment Agency”, erişim tarihi: 09.02.2022, <https://www.eea.europa.eu/articles/solidarity-key-to-covid19-recovery>.
- Contrafatto, Massimo, (2013) “‘Utopia’ and ‘Passion’: a Commentary on ‘Sustainability and Accounting Education: The Elephant in the Classroom’”, *Accounting Education*, 22(4), 336-339, <https://doi.org/10.1080/09639284.2013.817797>.
- Corbin, Juliet ve Strauss, Anselm, (2008) *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory 3rd edition*. USA: Sage Publishing, <https://doi.org/10.4135/9781452230153>.
- Dyllick, Thomas ve Hockerts, Kai, (2002) “Beyond the Business Case For Corporate Sustainability”, *Business Strategy and the Environment*, 11, 130-141. <https://doi.org/10.1002/bse.323>.
- Euronews, erişim tarihi:13.02.2021, <https://tr.euronews.com/2021/08/09/bm-den-k-rm-z-kodlu-rapor-iklim-krizi-her-erde-daha-once-hic-gorulmemis-duzeyde-kotulesti>
- Ettinger Joshua, ve diğ., (2021) “What’s Up With The Weather?” Public Engagement With Extreme Event Attribution In The United Kingdom, *Weather, Climate and Society*, 13(2), 341-352, DOI: <https://doi.org/10.1175/WCAS-D-20-0155.1>.
- Gray, Rob, (2010) “Is Accounting For Sustainability Actually Accounting For Sustainability And How Would We Know? An Exploration Of Narratives Of Organizations And The Planet”, *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 47-62, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.006>.
- Gray, Rob, (2013) “Sustainability + Accounting Education: The Elephant in the Classroom”, *Accounting Education*, 22(4), 308-332, <https://doi.org/10.1080/09639284.2013.817795>.
- Hazelton, James ve Haigh, Matthew, (2010) “Incorporating Sustainability İnto Accounting Curricula: Lessons Learnt From An Action Research Study”, *Accounting Education*, 19(1-2), 159-178, <http://dx.doi.org/10.1080/09639280802044451>.
- IFAC (2012). “Policy position 5: a definition of the public interest, erişim tarihi: 17.02.2022 <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%205%20%282%29.pdf>
- IPCC, (2021). *Climate Change (2021) The Physical Science Basis Summary, Contribution to the Sixth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change, s:1-40* erişim tarihi:13.02.2022, https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg1/downloads/report/IPCC_AR6_WGI_SPM_final.pdf,
- Kardeşoğlu, Seval ve Yazıcı, Resul, (2021) “Türkiye’de kurumsal Yönetişim ve Sürdürülebilirlik” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ağustos 2021 Özel Sayı, 113-136.
- Laine, Matias, (2013) “A Commentary on Sustainability and Accounting Education: The Elephant in the Classroom”, *Accounting Education*, 22(4), 333-335, <https://doi.org/10.1080/09639284.2013.817796>.
- Lange, Elizabeth A. ve Kerr, Stephen G. (2013) “Accounting and Incentives for Sustainability in Higher Education: An Interdisciplinary Analysis of a Needed Revolution”, *Social Responsibility Journal*, 9(2), 210-219. <https://doi.org/10.1108/SRJ-08-2011-0058>
- Lodhia, Sumit, ve diğ. (2021) “Creating Value: Sustainability and Accounting For Non-Financial Matters İn The Pre-And Post-Corona Environment,” *Meditari Accountancy Research*, 29(2),185-196. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2021-1249>.
- Mburayi, Langton ve Wall, Tony. (2018) “Sustainability in the Professional Accounting And Finance Curriculum: An Exploration”, *Higher Education, Skills and Work Based Learning*, 8(3), 291-311, <https://doi.org/10.1108/HESWBL-03-2018-0036>.
- Sak, Ramazan,ve diğ. (2021) “Bir Araştırma Yöntemi Olarak Doküman Analizi”, *Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 4(1), 227-250. <http://doi.org/10.33400/kuje.843306>.
- Schaltegger, Stefan ve Zvezdov, Dimitar, (2015) “Gatekeepers of Sustainability İnformation: Exploring The Roles of Accountants”, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(3), 333-361.

- Sharma, Umesh ve Kelly, Martin, (2014) “Students’ Perceptions Of Education For Sustainable Development İn The Accounting And Business Curriculum At A Business School in New Zealand”, *Meditari Accountancy Research*, 22(2), 130-148.
- Signitzer, Benno ve Prexl, Anja, (2008) “Corporate Sustainability Communications: Aspects of Theory and Professionalization”, *Journal of Public Relations Research*, 20(1), 1-19, <https://doi.org/10.1080/10627260701726996>
- Sultanoğlu, Banu ve Özerhan, Yıldız, (2020) “İklim Değişikliği Raporlaması: Türkiye’deki İşletmelerin Gönüllü Karbon Saydamlık Projesi (Cdp) Açıklamaları”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı*, 22, 176-194, <https://doi.org/10.31460/mbdd.643332>.
- Sultanoğlu, Banu ve Akdoğan, Nalan, (2020) “IIRC Çerçevesi Kapsamında Entegre Raporlardaki İçerik Öğelerinin Türkiye ve Uluslararası Karşılaştırılması ve Entegre Raporların Düzenlenmesinde Sürdürülebilirlik Raporlarındaki Bilgilerin Kullanımı”, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayısı*, 22, 20-46. <https://doi.org/10.31460/mbdd.646683>.
- THE Dünya Sıralaması. https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/2021/world-ranking#!/page/0/length/25/subjects/3117/sort_by/scores_teaching/sort_order/asc/cols/scores. Erişim Tarihi: 20.03.2022
- THE Türkiye Sıralaması. https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/2021/world-ranking#!/page/0/length/25/locations/TUR/subjects/3117/sort_by/scores_teaching/sort_order/asc/cols/scores. Erişim Tarihi: 20.03.2022
- Tüm, Kayahan, (2014) “Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebeye Yansımaları: Sürdürülebilirlik Muhasebesi”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 5 (1), 58-81.
- United Nations World Commission on Environment and Development (WCED), (1987). *Our Common Future*, Oxford University Press: New York, USA.
- Yalçın, Esra, (2021) “Dünyanın Sınırlarında Yeni Bir Gerçek: Sürdürülebilirlik”, *Edu 7: Yeditepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 10(12), 2021:111-114.
- Yüksel, Filiz, (2020) “Sustainability in Accounting Education Given By Turkey Higher Education Institutions, *Turkish Online Journal of Qualitative Inquiry (TOJQI)*, 11(3), 393-416, DOI: 10.17569/tojqi.688337.
- Zulkifli, Norhayah, (2011) “Social and Environmental Accounting Education And Sustainability: Educators”, *Perspective, Journal of Social Sciences*, 7 (1), 76-89, DOI: 10.3844/jssp.2011.76.89.

Muhasebe Eğitiminde “Sürdürülebilirlik” – Türkiye’deki Üniversitelerde Bir Araştırma¹

“Sustainability” in Accounting Education – Research in Turkish Universities

Banu SULTANOĞLU *
Yıldız ÖZERHAN **

ÖZ

Günümüzde sürdürülebilirlik konusunun önem kazanmasıyla birlikte, işletmelerde finansal raporlamanın yanı sıra finansal olmayan bilginin raporlanmasına yönelik düzenlemeler de yapılmaya başlanmıştır. Geleceğin yöneticilerini yetiştiren yüksek öğretim kurumlarından bu gelişmelere ayak uyduran bir eğitim vermesi beklenmektedir. Bu kapsamda, üniversitelerin özellikle işletme eğitimi veren fakülte ve bölümlerindeki akademik müfredatlara sürdürülebilirlik konusunu ayrı bir ders olarak veya muhasebe ile bağlantılı olarak diğer derslere entegre etmeleri gerekmektedir. Türkiye’de AACSB’ye üye olan (14), lisans düzeyinde muhasebe bölümü olan AACSB üyesi olmayan (18) ve lisansüstü muhasebe programı bulunan araştırma üniversitelerinin (9) akademik müfredatlarında sürdürülebilirliğin muhasebe derslerine ne ölçüde entegre edildiğinin incelendiği çalışmanın sonuçlarına göre, 5 AACSB üyesi, 1 AACSB üyesi olmayan ve 1 araştırma üniversitesinde sürdürülebilirlik dersinin ayrı olarak müfredatta yer aldığı tespit edilmiştir. Müfredatların birçoğunda, sürdürülebilirlikle bağlantılı olan etik, kurumsal yönetim, sosyal sorumluluk, çevre muhasebesi gibi derslerin bulunduğu saptanmıştır.

ANAHTAR KELİMELER

Muhasebe Eğitimi, Sürdürülebilirlik, Finansal Olmayan Raporlama

ABSTRACT

Nowadays, with the importance of sustainability, regulations and practices for non-financial reporting have been in force. Higher education institutions that educate future executives are expected to provide an education that follows these new developments. Within this context, universities should better offer an independent course for sustainability or integrate it into relevant accounting courses in academic curricula, especially in business schools. According to the results of this study, which examined the extent to which sustainability is integrated into accounting courses in the academic curricula of 14 AACSB member universities, 18 non-AACSB member universities having accounting undergraduate programs and 9 research universities offering accounting graduate programs, it has been revealed that there are direct sustainability courses in 5 AACSB, 1 non-AACSB member university and 1 research university. In most of the universities, sustainability-related courses such as ethics, corporate governance, social responsibility, environmental accounting are offered in the academic curricula.

KEYWORDS

Accounting Education, Sustainability, Non-financial Reporting

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
15.06. 2022	22.07.2022
Atf	Sultanoğlu, B. ve Özerhan, Y. (2022). Muhasebe Eğitiminde “Sürdürülebilirlik” – Türkiye’deki Üniversitelerde Bir Araştırma. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 325-334.

¹ Bu makale, 18-22 Mayıs 2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen 40. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu’nda bildiri olarak sunulmuştur.

* Öğr. Gör., İhsan Doğramacı Bilkent Üniversitesi, İşletme Fakültesi, sbanu@bilkent.edu.tr, ORCID: 0000-0003-0114-1553

** Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, yildiz.ozerhan@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1589-2692

GİRİŞ

Dünya Ekonomik Forumunun Küresel Risk Raporunda çevre ve sosyal konulara ilişkin risklerin ilk sırada yer alması, her geçen gün 1987 yılında yayınlanan Brundtland Raporundaki gelecek nesile yaşanabilir bir gezegen bırakılması anlamına gelen sürdürülebilir kalkınmanın öneminin vurgulanması, finansal olmayan bilgi raporlamasının özellikle yatırımcılar için öneminin anlaşılması, finans kuruluşlarının iklim değişikliği ile mücadele amacıyla çeşitli ürün ve hizmetler sunması gibi gelişmeler sürdürülebilirlik konusunun hızlı bir şekilde her kesimin odak noktası haline geldiğinin göstergesidir. Bu bağlamda, yeni meslekler ve iş kolları hızla ortaya çıkmaya başlamış, hatta Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) kurucusu Prof. Mervyn King, kurumlarda “Değer Yaratma Yöneticisi” (Chief Value Officer – CVO) olarak tanımlanan yeni bir üst düzey yönetici pozisyonu veya “Sürdürülebilirlik Muhasebesi Yöneticisi”, gibi yeni iş tanımlarının oluşturulması gerektiğine dikkat çekmiştir. Dolayısıyla, geleceğin yöneticilerini yetiştiren yüksek öğretim kurumları, sürdürülebilirliğin önemine yönelik gelecek kuşakların tutumlarını oluşturmada büyük bir sorumluluk taşıdığından, konunun program müfredatının bir parçası haline gelmesi önemlidir (Biasuti, De Baz ve Alshawa, 2016; Hamid ve diğ., 2017; Laurischkat ve Jandt, 2018).

Sürdürülebilirliğin toplum üzerinde olumlu etki yaratmasına bağlı olarak sürdürülebilir bir geleceğe ulaşmanın en etkili yollarından biri olan eğitimde de üniversitelerin akademik müfredatına sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma amaçları (SKA) ile ilgili konuların dahil edilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu anlamda yaşanan en büyük gelişmelerden biri, sürdürülebilirlik sorunlarıyla mücadelede kritik bir rol oynaması beklenen geleceğin liderlerini eğitmenin önemli olduğunu savunan Birleşmiş Milletler ve akademinin işbirliği ile 2007 yılında BM Sorumlu Yönetim Eğitim İlkeleri Platformunun (Principles for Responsible Management Education - PRME) kurulmasıdır. 21. yüzyılın sosyal gerçeklerini ve taleplerini karşılayacak geleceğin yöneticilerini yetiştirmenin sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik değerlerinin eğitime dahil edilmesi yoluyla sağlanabileceğini hedefleyen PRME, buna yönelik özellikle işletme okullarının program içeriğini, araştırma ve öğretim yöntemlerini güncellemek için ilkeler yayınlayan küresel bir girişimdir. Dünya çapında 800'den fazla üyesi olan PRME, Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarına dikkat çekmek amacıyla 6 ilke yayınlayan ve işletme okullarının bu ilkeleri dikkate alan bir eğitim gerçekleştirmelerine yardımcı olan Birleşmiş Milletler ve işletme okulları arasında kurulmuş en büyük gönüllü organizasyon olması açısından çok önemli bir role sahiptir. Diğer bir önemli gelişme ise, işletme alanında eğitim veren fakültelerin en önemli küresel akreditasyon kurumu olan AACSB'nin (*Association to Advance Collegiate Schools of Business*) yeni 2020 standartlarına, sosyal (pozitif) etki yaratan bir eğitim anlayışının getirilmesi gerektiğini savunan yeni bir standardı eklemesi ve bu kapsamda akreditasyon sürecinin bir parçası olarak sürdürülebilirlik kılavuzlarına dahil etmesidir.

Son yıllarda, üniversitelerin sürdürülebilirlik konusunu gerek araştırma, gerek müfredata ekleme ve hatta gerekse müfredat dışı etkinliklere dahil etme girişimlerinde bulunmaya başladıkları görülmektedir. Genel yapı itibarıyla üniversitelerin sürdürülebilirlik konusuna ilişkin temel başlangıç noktası olarak, çoğunlukla Birleşmiş Milletlerin Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarından kendilerine uygun olanları belirledikleri ve bu kapsamda eğitim içi ve dışı faaliyetlerini yürütme hedefinde oldukları görülmektedir. Godemann ve diğ. (2014), sosyal ve etik olarak geleceğin sorumlu yöneticilerini yetiştiren işletme okullarının sürdürülebilirlik konusunda çok önemli bir rol oynaması gerektiğine dikkat çekmektedir. Bu nedenle, ülkemizdeki ve yurtdışındaki üniversitelerin gerek lisans gerekse lisansüstü programlarının müfredatlarında, sürdürülebilirlik dersi ayrı (bağımsız) bir ders olarak açılmakta veya bazı derslere (örn. muhasebe dersleri) entegre edilmektedir. Sürdürülebilirliğin işletme okulları açısından müfredatlara entegrasyonu son yıllarda artan bir önem kazanmakla birlikte, özellikle muhasebe programları olan üniversiteler veya işletme ve iktisadi ve idari bilimler fakültelerinin programlarında yer alan muhasebe dersleri açısından da önemlidir. Muhasebe, bütün paydaşların karar vermesini sağlayan finansal bilgi sunumunun temel kaynağı olarak bilinmekle birlikte, son yıllarda finansal olmayan bilgi raporlamasını da içerecek şekilde alanının genişlemesi, üniversitelerdeki muhasebe derslerine de bu değişimin yansıtılmasını gerekli kılmaktadır (Gray, 2010, Makarenko ve Blaston, 2017; Ahmed, 2019). Bu bağlamda, çalışmanın amacı, ülkemizde AACSB'ye üye olan üniversitelerin işletme fakültesi ve iktisadi ve idari bilimler fakültelerinin işletme bölümündeki lisans ve lisansüstü programları, muhasebe bölümü bulunan AACSB üyesi olmayan üniversitelerin lisans programları ile YÖK tarafından ilan edilen araştırma üniversitelerinin muhasebe lisansüstü programlarını inceleyerek, akademik müfredatlarında sürdürülebilirliğin ayrı bir ders olarak açılıp açılmadığını veya muhasebe derslerine ne ölçüde entegre edildiğini tespit etmek ve bulguları değerlendirmektir.

1. LİTERATÜR TARAMASI

Sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma konusunun üniversitelerdeki muhasebe dahil birçok dersin müfredatına eklenmesinin gerekli olduğu uzunca bir süredir tartışılmaktadır (Verbitskaya ve diğ., 2002; Boks ve Diehl, 2006; Lozano, 2010; Hazelton and Haigh, 2010; Ahmed, 2019). Bu tartışmaların yapılmasının nedeni, finansal olmayan bilgi raporlaması hakkında bilgi sahibi olan ve yeni bir bakış açısı kazanmış mezunların iş dünyasına kazandırılmasıdır. Bu sayede, işverenler ve hatta genel olarak toplum dahil olmak üzere yükseköğretimdeki tüm paydaşlara fayda sağlanması beklenmektedir (Creel ve Paz, 2018). Sürdürülebilir kalkınmanın hedefi, paydaşlara işletmenin nasıl değer yarattığını şeffaf bir şekilde sunmaktır. Sürdürülebilir kalkınma hedeflerini bir kuruluşun stratejisine ve karar alma süreçlerine yerleştirmede liderlik rolüne sahip yeni nesil işletme yöneticileri ve muhasebe meslek mensuplarının yetiştirilmesi eğitimin öncelikleri arasında yer almalıdır.

Gray (2013) üniversitelerin işletme ve iktisadi ve idari bilimler fakültelerinde verilen muhasebe eğitiminin geliştirilmesi gerektiğini; öğrencilere muhasebenin temel kural ve yöntemlerini öğretmenin artık yeterli olmadığını, ekosistemin ve sürdürülebilirliğin sağlanmasında muhasebenin rolünü öğretmenin eşit derecede önemli hale geldiğini, öğrencilere sürdürülebilir kalkınmadaki rollerini güçlendirmek için bazı önemli konuların (örn. öğrencilerin hangi sürdürülebilirlik bilgilerine ihtiyacı var ve söz konusu bilgiye nasıl ulaşacakları; işletmeler için değer ne olduğu ve nasıl tanımlandığı vb.) öğretilmesi gerektiğini savunmuştur.

Gomes ve diğ. (2021), Portekizdeki 34 devlet üniversitesindeki etik, kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik dahil olmak üzere SKA ile ilgili konuların hem lisans hem de lisansüstü düzeylerinde Muhasebe ve Vergilendirme ile Yönetim ve İşletme alanlarındaki 196 adet programın akademik müfredatlarındaki mevcut uygulama durumunu analiz ettikleri çalışmalarında, SKA konularının toplam programların %48,5'inde akademik müfredata entegre edildiğini tespit etmişlerdir.

Yüksel (2020) çalışmasında, Türkiye'de muhasebe lisans ve önlisans programları olan yüksekokul, bölüm ve fakültelerin sürdürülebilirlikle ilgili ders sayısının müfredattaki toplam ders sayısına oranının çok düşük olduğunu, sosyal, etik, çevresel alt konu başlıklı derslerin yüzdesel olarak düşük olsa da, sürdürülebilirlik ders sayısına göre daha yüksek olduğunu, bazı üniversitelerin yüksek lisans ve doktora programlarının muhasebe müfredatında ise, sürdürülebilirlik dersine yer verilmediğini tespit etmiştir.

Ahmed (2019), Birleşik Arap Emirlikleri'nde muhasebe programları mevcut 44 üniversitenin sürdürülebilirliği müfredatına ne ölçüde entegre ettiğini araştırdığı çalışma sonuçlarına göre, sürdürülebilirlik konusuna ilişkin bağımsız bir ders olmadığı, konunun muhasebe ile ilişkisini ortaya koyucu bir dersten çok, konuya ilişkin genel anlamda bilgilendirici derslerin yer aldığı belirlenmiştir.

Boyce ve diğ. (2019), Avustralya'daki 31 ve Yeni Zelanda'daki 8 üniversitenin muhasebe programlarının ve derslerinin açıklamasında etik, sosyal, çevresel ve sürdürülebilirlik değerleri ile ilgili kelimelerin ne ölçüde tekrarlandığını inceleyerek, sürdürülebilirlik konusunun bir değişim şeklinde entegrasyonunun yapıldığını yapılmadığını inceledikleri çalışmalarında, söz konusu kelimelere çok düşük düzeyde rastladıklarını, muhasebe eğitiminin hala önemli düzeyde geleneksel konu ve yöntemlerle devam ettiği sonucuna varmışlardır.

Creel ve Paz (2018) çalışmalarında, muhasebe öğretim üyeleri olarak derslerinde küresel anlamda toplumun ve diğer taraftan iş dünyasının en çok tartıştığı konulardan biri olan sürdürülebilirliğin öneminin, hem lisans hem de lisansüstü programlardaki maliyet, yönetim muhasebesi, orta düzey muhasebe ve denetim derslerinde ele alınması gerektiğini düşünerek, üçlü performans yaklaşımı, kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) raporları ve güvence denetimi, çevresel raporlama, entegre raporlama ve yeşil performans karneleri konularının müfredata eklenmesinin faydalı olacağını savunmuşlardır.

2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

Araştırmanın amacı, ülkemizdeki 4'ü akredite olmak üzere AACSB'ye üye 14 üniversitenin işletme fakültesi ve iktisadi ve idari bilimler fakültelerinin lisans ve lisansüstü, muhasebe bölümü bulunan (AACSB üyesi olmayan) 18 üniversitenin lisans ve YÖK tarafından ilan edilen araştırma üniversitelerinden 9 üniversitenin muhasebe lisansüstü programları incelenerek, akademik müfredatlarında sürdürülebilirliğin ayrı bir ders olarak açılıp açılmadığının veya muhasebe derslerine ne ölçüde entegre edildiğinin tespit edilmesi ve bulgularının değerlendirilmesidir. Bu amaç doğrultusunda, nitel araştırma yöntemlerinden doküman incelemesi gerçekleştirilmiştir. Doküman incelemesi, araştırılması hedeflenen konu hakkında bilgi içeren yazılı materyallerin analizidir (Yıldırım ve Şimşek, 2005). Araştırmada, kapsama dahil edilen üniversitelerin internet sitelerinde yayınlanan müfredat programları ve ilgili ders içerikleri incelenmiştir. Üniversitelerin müfredatlarında yer alan muhasebe dersleri tespit edilerek, içeriklerinde sürdürülebilirlik konusunun ele alınıp alınmadığı, ayrıca, sürdürülebilirlik ile ilgili ayrı bir dersin bulunup bulunmadığı araştırılmıştır. Sürdürülebilirlik ile bağlantılı olduğu düşünülen dersler de içerik açısından incelenmiştir.

3. BULGULAR

Ülkemizde AACSB'ye üye 14 üniversite bulunmaktadır. Bu üniversitelerden Bilkent Üniversitesi İşletme Fakültesi, Koç Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler (İİBF) Fakültesi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi ve Sabancı Üniversitesi Yönetim Bilimleri Fakültesi akreditedir. Lisans düzeyinde muhasebe bölümü olan AACSB üyesi olmayan üniversite sayısı ise 18'dir. Bu iki gruba ait üniversitelerin listesi Tablo 1'de sunulmaktadır:

Tablo 1: Türkiye'de AACSB Üyesi Olan Üniversiteler ile Lisans Düzeyinde Muhasebe Bölümü Bulunan AACSB Üyesi Olmayan Üniversiteler

Türkiye'de AACSB Üyesi Olan Üniversiteler	Türkiye'de Lisans Düzeyinde Muhasebe Bölümü Bulunan AACSB Üyesi Olmayan Üniversiteler
Bahçeşehir Üniversitesi İktisadi İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi	Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi
Bilkent Üniversitesi İşletme Fakültesi	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu
Kıbrıs Batı Üniversitesi İktisadi, İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Seydikemer Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu
Boğaziçi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	İstanbul Arel Üniversitesi İİBF
Doğu Akdeniz Üniversitesi İşletme ve Ekonomi Fakültesi	Kayseri Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi
Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi	Necmeddin Erbakan Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi
İstanbul Bilgi Üniversitesi İşletme Fakültesi	İstanbul Aydın Üniversitesi İİBF
İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi	İstanbul Okan Üniversitesi İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi
Koç Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	İzmir Ekonomi Üniversitesi İşletme Fakültesi
Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi
Sabancı Üniversitesi Yönetim Bilimleri Fakültesi	Trakya Üniversitesi Uzunköprü Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu
Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi	Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi
TED Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi
Özyeğin Üniversitesi İşletme Fakültesi	İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi
	Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi
	Kırklareli Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi
	Malatya Turgut Özal Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Fakültesi
	Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi Büyükütlu Uygulamalı Bilimler Fakültesi

AACSB üyesi olan üniversitelerde sürdürülebilirlik konusunun ayrı bir ders olarak açılıp açılmadığı veya muhasebe derslerine ne ölçüde entegre edildiği içerik açısından incelenmiştir. Bu kapsamda sürdürülebilirlik ile bağlantılı olduğu düşünülen dersler de tespit edilmiş ve Tablo 2'de sunulmuştur:

Tablo 2: AACSB Üyesi Üniversitelerde Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilirlik Konusuyla Bağlantılı Olan Dersler

Üniversite/Fakülte/Bölüm	Dersin Adı	Z/S	Program	Dersin İçeriği
Bilkent Üniversitesi İşletme Fakültesi	Sürdürülebilirlik ve Sosyal Etki	S	Lisans	sürdürülebilirlik, çevre, sosyal ve yönetim (ÇSY), 3'lü bilanço sistemi, Avrupa Yeşil Mutabakatı ve iş dünyası üzerindeki etkileri, Türkiye'de sürdürülebilirlik
Boğaziçi Üniversitesi İİBF-İşletme Bölümü	Kurumsal Yönetim	S	Lisans	kurumsal yönetim kavramı, yönetim kurulunun rolü, kurumsal yönetimdeki güncel konular ve işletme değeri
	İş Ahlakı	Z	Lisans	özel ve kamu sektöründeki yönetsel etik sorunlarına ilişkin disiplinlerarası bir yaklaşım
	Etik Sorunların Yönetimi ve Sürdürülebilirlik	Z	Yüksek Lisans	etik kavramı, sürdürülebilirlik ve etik ilişkisi ile işletmelerin sosyal çevre ile ilişkisi
Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi	Entegre Raporlama ve İleri Performans Yönetimi	S	Lisans	entegre raporlama ve yönetim, risk, etik ve sürdürülebilirlik
İstanbul Bilgi Üniversitesi İşletme Fakültesi	Sürdürülebilirlik ve Etik	S	Yüksek Lisans	sürdürülebilirlik, sürdürülebilirliğin çevresel, ekonomik ve sosyal yönleri, uluslararası girişimlerde etik faktörleri ve etik davranışları
İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi	İşletmelerde Sürdürülebilirlik Yönetimi	S	Lisans	sürdürülebilirlik, sürdürülebilir işletme, teknolojik inovasyon, sürdürülebilirlik ve girişimcilik, sürdürülebilirlik ve insan kaynakları yönetimi, iş etiği, Türkiye'de sürdürülebilirlik
	İş Etiği	S		etik ve ahlak, etik teorileri, sosyal sorumluluk, ahlaki sorumluluk, çevre etiği, ticari sınırlar
	Kurumsal Yönetim	S		kurumsal yönetim temelleri, kurumsal yönetim ilkeleri, risk yönetimi, sosyal sorumluluk, iş etiği
Koç Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü	Ortak Çalışmaya Dayalı Proje Yönetimi ile Sosyal Etki Yaratmak	S	Lisans	sürdürülebilirlik ve sosyal yaratıcılık, iş dünyası ve toplumsal kurumlar arasındaki ilişkinin ders içi ve saha çalışmaları ile teorik ve uygulamalı olarak işlenmesi
Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü (Türkçe ve İngilizce)	İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk	S	Lisans	etik, ahlak, etik teorileri, paydaşlar ve işletmeler, işletmelerin sorumlulukları, sosyal sorumluluk, sosyal girişimcilik
	Kurumsal Yönetim ve Muhasebe	S	Lisans	kurumsal yönetimin tanımı, temel kavramlar, rol ve sorumluluklar, kurumsal yönetim üzerine dünya ve Türkiye'deki gelişmeler, düzenlemeler ve etkileri, kurumsal yönetim ilkeleri
Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi	Kurumsal Sosyal Sorumluluk	Z	Lisans	sosyal sorumluluk tanımı, işletme örgütlerinin sosyal sorumlulukları, sosyal sorumlulukların işletme strateji ve politikalarına etkileri, kurumsal sosyal sorumluluk projesi geliştirme

TED Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü	Çevresel, Sosyal ve Yönetişim (ÇSY)	S	Lisans	SKA, sosyal ve finansal performans, sosyal sorumlu yatırım, sürdürülebilir finansın temel kavramları, blok zinciri uygulamaları ve sürdürülebilirlik, ÇSY konuları ve düzenlemeleri, çeşitli sektörlerdeki ÇSY uygulamaları, etik yatırım, veri kaynakları ve raporlaması
Özyeğin Üniversitesi İşletme Fakültesi	İş Etiği	S	Lisans	etiğin iş ile ilişkisi, etik problem ve konularının anlaşılması, teorik etik kavramları
	Endüstriyel Ekoloji	S	Lisans	endüstriyel ekolojinin temellerinin çevre, enerji ve ekonomiyi kapsayan şekilde ele alınması, endüstri ve çevre ilişkisi, SKA'lar, karbon ve su ayak izleri
	İşletmelerde Sürdürülebilirlik	S	Lisans	işletmeleri sürdürülebilirlik uygulamalarına yönlendiren yasal, normatif ve piyasa bazlı etkiler, çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik uygulamalarının ekonomik faydaya ve stratejik avantaja dönüştürülmesi, sürdürülebilirlik kapsamında geliştirilen iş stratejileri

Tablo 2’de de görüleceği üzere, sürdürülebilirlik konusu, Bilkent Üniversitesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi (yüksek lisans), TED Üniversitesi ve Özyeğin Üniversitesi’nde ayrı seçmeli bir ders olarak yer almaktadır. Etik, sosyal sorumluluk, kurumsal yönetim gibi sürdürülebilirlik konusu ile bağlantılı olduğu düşünülen derslerin açılmış olduğu üniversiteler ise, Boğaziçi Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi, Koç Üniversitesi, Marmara Üniversitesi, Sakarya Üniversitesi ve Özyeğin Üniversitesi’dir. Araştırmada ayrıca, AACSB’ye üye üniversitelerin lisans, yüksek lisans ve doktora programlarında yer alan muhasebe derslerinin içerikleri de incelenmiştir. İnceleme sonucunda, İstanbul Bilgi Üniversitesi dışında, diğer bütün üniversitelerin muhasebe ders içeriklerinde, sürdürülebilirlik konusuna yer verilmediği tespit edilmiştir.

Lisans düzeyinde muhasebe bölümü bulunan AACSB üyesi olmayan üniversitelerdeki ayrı (bağımsız) olarak sunulan sürdürülebilirlik dersi veya sürdürülebilirlik ile bağlantılı olan dersler ve içerikleri Tablo 3’te sunulmaktadır:

Tablo 3: Lisans Düzeyinde Muhasebe Bölümü Bulunan Üniversitelerde Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilirlik Konusuyla Bağlantılı Olan Dersler

Üniversite/Fakülte/Bölüm	Dersin Adı	Z/S	Dersin İçeriği
Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi - Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü	Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlanması	S	finansal tabloların hazırlanması, entegre rapor, kurumsal yönetim ilkeleri uyum raporu ve birleşmiş milletler küresel ilkeler sözleşmesi uyum raporlarının hazırlanması
	Muhasebe Meslek Mevzuatı ve Etiği	Z	muhasebe meslek mevzuatı ile ilgili muhasebecilik ve mali müşavirlik meslek hukuku, 3568 sayılı serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu ve muhasebenin etik kuralları
Kayseri Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi - Muhasebe Finans Yönetimi	Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlakı	Z	etik kurallar, etik toplum ilişkisi, sosyal sorumluluk, muhasebe meslek etiği
Necmeddin Erbakan Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi - Muhasebe Finans Yönetimi	Kurumsal Yönetim	S	ders içeriğine ulaşılamamıştır
	Muhasebe Meslek Hukuku ve İş Etiği	S	ders içeriğine ulaşılamamıştır

	Sosyal Sorumluluk ve Etik	Z	etik kavramı, temel etik kuramları, sosyal sorumluluk kavramı
İstanbul Aydın Üniversitesi İİBF - Muhasebe Finans Yönetimi	Kurumsal Yönetim İlkeleri	S	kurumsal yönetim kavramı, kurumsal yönetim düzenlemelerinde temel yaklaşımlar ve çeşitli ülkelerde kurumsal yönetim uygulamaları, denetim-kurumsal yönetim-şeffaflık ilişkisi
	Muhasebe Mevzuatı ve Etik	Z	etik kavramı, SMMM ve YMMM kanunu, SMMM ve YMMM'lerin çalışma prensipleri ve disiplin yönetmeliği; SMMM ve YMMM odalarına ve Türmob'a ilişkin düzenlemeler
İstanbul Okan Üniversitesi-İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi - Muhasebe ve Denetim Bölümü	Kurumsal Yönetim	S	kurumsal yönetişimin tanımı, vekil teorisi ve maliyeti, yönetici teşvik mekanizmaları; pay sahibi sorumlulukları ve haklar, yönetim kurulu ve yönetime yönelik güncel konular, şirket skandalları, şeffaflık, yönetim ve etik arasındaki ilişkinin yönetiminde profesyonellik ve dürüstlük, kurumsal yönetim ve sorumluluk hakkında mevzuat
	Kurumsal Yönetim Seminer	S	kurumsal yönetimin tanımı, yönetim kurulu görev ve sorumlulukları, kurumsal yönetim derecelendirme, finansal raporlama ve dış denetim
İzmir Ekonomi Üniversitesi İşletme Fakültesi - Muhasebe ve Denetim Bölümü	Muhasebe Etik Projesi	S	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan profesyonel muhasebeciler için etik kurallar kapsamında proje hazırlama
	İşletme Etiği	S	genel etik kuralları, etik, yönetim ve hesap verme yükümlülüğü, iş etiği ve doğal çevre
	İşletmelerde Sosyal İçerme ve Çeşitlilik	S	organizasyondaki insanlar, çeşitlilik, insan hakları/işçi hakları, işgücü
	Çevre Sorunları ve Toplumsal Sorumluluk	S	çevre yönetmeliği, atık depolama, risk analizi, farklı sektörlerin yol açtığı çevre sorunları
Afyon Kocatepe Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi - Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü	Meslek Mevzuatı ve İş Etiği	S	ders içeriğine ulaşılammıştır
Trakya Üniversitesi Uzunköprü Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu - Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü	Meslek Etiği	S	etik kavramı; etik ve yasalar; ahlaki gelişim evreleri; etik davranışın toplumsal etkenleri: kültür, değerler ve normlar; görgü kuralları ve etik; etik ilkelerinin geliştirilmesi ve etik sistemleri; etik dışı davranışlar; meslek kavramı; mesleki birlik; etik kod; çeşitli alanlarda etik ilkeler
Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi - Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü	Çevre Muhasebesi	S	çevreye ilişkin muhasebe yaklaşımları, çevre muhasebesinde atıkların muhasebeleştirilmesi, çevre muhasebesinde denetim
	Kurumsal Raporlama	S	kurumsal yönetim ile ilgili temel kavramlar, kurumsal yönetimin dünya ve Türkiye'de gelişimi, düzenlemeler ve etkileri, iş hayatında, şirket ve kurumlarda kurumsal yönetim uygulamaları üzerine paylaşılan deneyimler
	Sosyal Sorumluluk ve Etik	S	sosyal sorumluluğa ilişkin kavramlar, sosyal sorumluluk sürecinin gelişimi, muhasebe için sosyal sorumluluk, etik kavramı ve unsurları, iş dünyası için etik, muhasebe ve diğer işletme fonksiyonları için etik konusu

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi – Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü	Meslek Yasası ve Meslek Etiği	S	ders içeriğine ulaşılamamıştır
İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi – Muhasebe ve Denetim Bölümü	Muhasebe Meslek Hukuku ve Ahlakı	Z	ders içeriğine ulaşılamamıştır
Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi – Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü	Muhasebe Meslek Mevzuatı ve Meslek Etiği	Z	iş etiği ve sosyal sorumluluk ilişkisi, çoğulcu toplumlarda farklı değerlerin uyumu, işverenin sosyal davranış açısından değerlendirilmesi, uluslararası iş ortamlarında ortaya çıkan etik sorunlar, etik kuralların oluşturulması ve uygulanması, kar amaçlı olan/olmayan işletmelerin etik kurallarını yansıtan vaka çalışmaları
	Etik	S	etik, iş etiği ve meslek etiği kavramları, kurumsal vatandaşlık, kurumsal sosyal sorumluluk konuları
Malatya Turgut Özal Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Fakültesi – Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü	Meslek Etiği	Z	ders içeriğine ulaşılamamıştır
	Çevre Muhasebesi	S	işletmelerin çevresel maliyetleri ve çevre muhasebesi
	Sosyal Sorumluluk	S	ders içeriğine ulaşılamamıştır
	İklim Değişikliği ve Etkileri	S	ders içeriğine ulaşılamamıştır
Kırklareli Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi – Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü	Muhasebe ve Finans Alanında Etik	Z	ders içeriğine ulaşılamamıştır

Tablo 3'te görüleceği üzere, muhasebe bölümü bulunan üniversitelerin (AACSB'ye üyesi olmayan) lisans düzeyindeki müfredatları incelendiğinde, doğrudan sürdürülebilirlik dersine yer verilmediği, sadece Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi'nde "Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlanması" dersinin olduğu, diğer üniversitelerde ise, AACSB üyesi üniversitelerin müfredatına benzer şekilde, ağırlıklı olarak etik, sosyal sorumluluk, kurumsal yönetim, çevre muhasebesi gibi sürdürülebilirlik konusu ile bağlantılı olduğu düşünülen derslerin yer aldığı tespit edilmiştir. Muhasebe bölümü bulunan üniversitelerin müfredatlarında, her ne kadar doğrudan sürdürülebilirlik derslerine yer verilmemiş olsa bile, sürdürülebilirlik konusunun temel unsurlarından etik, kurumsal yönetim, sosyal sorumluluk, çeşitlik, eşitlik ve kapsayıcılık gibi konuların müfredatta yer almasının geleceğin yöneticileri ve muhasebe meslek mensuplarına önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu nedenle, Tablo 3'te, sürdürülebilirlik konusu ile bağlantılı olduğu düşünülen bu derslere ve içeriklerine yer verilmiştir.

Araştırmada, lisansüstü düzeyde muhasebe programı bulunan üniversitelerde sürdürülebilirlik konusuna ilişkin derslerin müfredata dahil edilip edilmediği de incelenmiştir. Bu kapsamda, Türkiye'de YÖK tarafından ilan edilen araştırma üniversitelerinden inceleme kapsamına alınan üniversitelerin listesi Tablo 4'te sunulmaktadır:

Tablo 4: Türkiye'de Lisansüstü Düzeyde Muhasebe Programı Bulunan Araştırma Üniversiteleri*

Hacettepe Üniversitesi - Muhasebe Finans Yüksek Lisans	Ege Üniversitesi - Muhasebe ve Finansman Tezsiz Yüksek Lisans	Marmara Üniversitesi - Muhasebe Finansman Yüksek Lisans (Türkçe-İngilizce-Almanca)
İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü - Muhasebe ve Denetim Tezsiz Yüksek Lisans	İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü - Muhasebe Tezli Yüksek Lisans (Türkçe)	İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü - Muhasebe ve Denetim Tezsiz Yüksek Lisans (İngilizce-Türkçe)
İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü - Muhasebe Doktora	Bursa Uludağ Üniversitesi - Muhasebe ve Denetim Tezli ve Tezsiz Yüksek Lisans	Dokuz Eylül Üniversitesi - Muhasebe Tezli ve Tezsiz Yüksek Lisans
Çukurova Üniversitesi - Muhasebe Tezsiz Yüksek Lisans	Atatürk Üniversitesi - Muhasebe ve Finansman Doktora	Atatürk Üniversitesi - Muhasebe ve Finansman Tezli Yüksek Lisans

Karadeniz Teknik Üniversitesi - Muhasebe Tezli Yüksek Lisans	Atatürk Üniversitesi - Muhasebe ve Denetim Tezsiz Yüksek Lisans (programın içeriğine ulaşılammıştır)	
---	---	--

*Araştırma üniversiteleri kapsamında yer alan, Ortadoğu Teknik Üniversitesi, İstanbul Teknik Üniversitesi, Boğaziçi Üniversitesi, İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Yıldız Teknik Üniversitesi, Ankara Üniversitesi, Erciyes Üniversitesi, Gebze Teknik Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi Cerrahpaşa, Fırat Üniversitesi ve Gazi Üniversitesi’nde lisansüstü düzeyde muhasebe programı bulunmamaktadır.

İnceleme sonucuna göre, Atatürk Üniversitesi Muhasebe ve Finansman Tezli Yüksek programı hariç, diğer üniversitelerin programlarında sürdürülebilirlik konusuna ilişkin bir dersin bulunmadığı tespit edilmiştir.

Atatürk Üniversitesi Muhasebe ve Finansman Tezli Yüksek Lisans programında, “Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Raporlaması” isimli ders seçmeli olarak müfredatta yer almaktadır. Dersin içeriğinde, sürdürülebilirliğin tanımı, kurumsal sürdürülebilirlik unsurları, kurumsal sürdürülebilirliğin muhasebeye yansımaları, sürdürülebilirlik muhasebesi, sürdürülebilirlik raporlaması, çevre muhasebesi, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi’nde yapılan araştırmaların olduğu görülmektedir.

Karadeniz Teknik Üniversitesi Muhasebe Tezli Yüksek Lisans programında ise, “Çevre Muhasebesi” dersinin seçmeli ders olarak müfredatta yer aldığı, dersin içeriğinde, işletmelerde sosyal sorumluluk ve çevre, işletme doğal çevre ilişkilerinin muhasebe üzerine etkisi, çevre muhasebesinin diğer muhasebe dalları ile ilişkisi, çevre muhasebesinin işletmelerde uygulanması, çevresel raporlama ve denetim konuları yer almaktadır. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü - Muhasebe (İng) Tezli Yüksek Lisans programı ders müfredatında ise, sürdürülebilirlik konusu ile bağlantılı olarak seçmeli “Muhasebe Mesleği ve Etik” dersinin bulunduğu tespit edilmiştir.

SONUÇ

Sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma konularının küresel anlamda gittikçe önem kazanmasıyla birlikte, üniversitelerin de bu gelişmeye adapte olması ve müfredatların söz konusu gelişmelere ayak uyduracak şekilde güncellenmesi beklenmektedir. Özellikle, işletme ve muhasebe bölümü bulunan üniversitelerde finansal olmayan bilginin raporlanmasına yönelik bilgileri içerecek şekilde ayrı bir dersin açılması veya mevcut muhasebe derslerinin içeriklerine entegre edilmesi bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda, AACSB’ye üye olan üniversiteler, muhasebe bölümü bulunan AACSB üyesi olmayan üniversiteler ve muhasebe alanında lisansüstü programları bulunan araştırma üniversitelerinin müfredatları incelenmiştir.

AACSB üyesi olan on dört üniversitenin sadece beşinde sürdürülebilirlik konusunun ayrı seçmeli bir ders olarak yer aldığı, diğerlerinde ise, sürdürülebilirlikle bağlantılı olan derslerin bulunduğu tespit edilmiştir. Muhasebe bölümü bulunan üniversitelerin (AACSB’ye üyesi olmayan) lisans düzeyindeki müfredatları incelendiğinde ise, sadece Başkent Üniversitesi’nde ayrı bir dersin bulunduğu, diğerlerinde ise, ağırlıklı olarak etik, sosyal sorumluluk, kurumsal yönetim, çevre muhasebesi gibi sürdürülebilirlik konusu ile bağlantılı olduğu düşünülen derslerin yer aldığı tespit edilmiştir. Lisansüstü düzeyde muhasebe programı bulunan araştırma üniversitelerinde yapılan inceleme sonuçlarına göre ise, sürdürülebilirlik konusunun Atatürk Üniversitesi’nde ayrı bir ders olarak ele alındığı saptanmıştır.

Araştırmada tespit edilen bulgulara göre, inceleme kapsamına alınan üniversitelerin müfredatlarında, sürdürülebilirlik konusunun yeterli düzeyde ele alınmadığı görülmektedir. Literatürdeki çalışmalar da, ülkemizdeki mevcut durumu destekler niteliktedir. Sürdürülebilirlik konusunun akademik müfredata entegrasyonunun halen çok yavaş ilerlediği savunulmaktadır (Lozano, 2010; Burns, 2011; Watson ve diğ., 2013; Lozano ve diğ., 2017; Antolin-Lopez ve Garcia-de-Frutos, 2018; Findler ve diğ., 2019; Olalla ve Merino, 2019). Benzer şekilde, literatürde, sürdürülebilir kalkınma konularının muhasebe derslerine de entegrasyonun henüz beklenen düzeyde olmadığı savunulmaktadır (Boyce ve diğ., 2019; Gomes ve diğ., 2021).

Sürdürülebilirlik ve finansal olmayan bilginin raporlanmasına yönelik derslere, gerek lisans gerekse yüksek lisans ve doktora programlarında yer verilmesi, geleceğin yöneticilerinin konuya ilişkin bilgili bir şekilde yetiştirilmesine katkıda bulunacağı düşünülmektedir. Bu kapsamda, üniversitelerin gerek lisans gerekse lisansüstü düzeydeki müfredatlarında, sürdürülebilirliğin tanımı, sürdürülebilirliğin çevresel, sosyal ve yönetim unsurları, kurumsal sürdürülebilirlik, finansal olmayan bilgi raporlamasının önemi ve gerekliliği, finansal olmayan bilgi raporlama standart ve çerçeveleri, finansal olmayan bilgi raporlamasındaki düzenlemeler konularının işlendiği ayrı bir dersin açılması önerilmektedir. Ayrı bir dersin açılmaması halinde, mevcut muhasebe derslerinin içeriğine sürdürülebilirlikle ilgili önemli konuların dahil edilmesi de uygun olacaktır. Gelecekteki araştırmalara yol göstermesi açısından, ülkemizdeki bütün üniversitelerin müfredat programlarının araştırmaya dahil edilmesi yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ahmed, A. (2019). Integrating Global Sustainability Elements into Accounting Programs: UAE University Business Education Case Study, *The Business and Management Review*, 10 (3), 1-11.
- Antolin-Lopez, R. ve Garcia-De-Frutos, N. (2018). Learning in Higher Education: The Role of Sustainability Integration Strategies, Legitimacy, And Teaching Tools, Meeting Expectations in Management Education
- Biasutti, M., De Baz, T., ve Al Shawa, H. (2016). Assessing the infusion of sustainability principles into University Curricula, *Journal of Teacher Education for Sustainability*, 18, 21-40.
- Boks, C. ve Diehl, J. (2006). Integration of Sustainability in Regular Courses: Experiences in Industrial Design Engineering, *Journal of Cleaner Production*, 14(9), 932-939.
- Boyce, G., Narayanan, V., Greer, S. And Blair, B. (2019). Taking the Pulse of Accounting Education Reform: Liberal Education, Sociological Perspectives, and Exploring Ways Forward, *Accounting Education*, 28(3), 274-303.
- Burns, H. (2011). Teaching for Transformation: (Re)Designing Sustainability Courses Based on Ecological Principles, *Journal of Sustainability Education*, 2.
- Creel, T. ve Paz, V. (2018). Teaching Sustainability in An Accounting Classroom, *Discourse and Communication for Sustainable Education*, 9(1), 79-85.
- Findler, F., Schönherr, N., Lozano, R., Reider, ve D. Andmartinuzzi, A. (2019). The Impacts of Higher Education Institutions on Sustainable Development A Review and Conceptualization, *International Journal of Sustainability In Higher Education*, 20 (1), 23-38, doi: 10.1108/IJSHE-07-2017-0114.
- Godemann, J., Haertle, J., Herzog, C. ve Moon, J. (2014). United Nations Supported Principles for Responsible Management Education: Purpose, Progress and Prospects, *Journal of Cleaner Production*, 62, 16-23.
- Gomes, S., Jorge, S. ve Eugenio, T. (2021). Teaching Sustainable Development in Business Sciences Degrees: Evidence from Portugal, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 12.
- Gray, R. (2010). Is Accounting for Sustainability Actually Accounting for Sustainability, and How Would We Know? An Exploration of Narratives or Organizations and The Planet, *Accounting Organizations and Society*, 35 (1), 47-62.
- Gray, R. (2013). Sustainability + Accounting Education: The Elephant in The Classroom, *Accounting Education*, 22(4), 308-332.
- Hamid, S., Ijab, M., Sulaiman, H., Anwar, R. ve Norman, A. (2017). Social Media for Environmental Sustainability Awareness in Higher Education, *International Journal of Sustainability in Higher Education*, Vol. 18 No. 4, pp. 474-491.
- Hazelton, J. ve Haigh, M. (2010). Incorporating Sustainability into Accounting Curricula: Lessons Learnt from An Action Research Study, *Accounting Education: An International Journal*, 19, 159-178.
- Laurischkat, K. ve Jandt, D. (2018). Technoeconomic Analysis of Sustainable Mobility and Energy Solutions Consisting of Electric Vehicles, Photovoltaic Systems and Battery Storages, *Journal of Cleaner Production*, Vol. 179, Pp. 642-661.
- Lozano, R. (2010). Diffusion of Sustainable Development in Universities' Curricula: An Empirical Example from Cardiff University, *Journal Of Cleaner Production*, 18 (7), 637-644.
- Lozano, R., Merrill, Y.M., Sammalisto, K., Ceulemans, K. E. ve Lozano, J.F. (2017). Connecting Competences and Pedagogical Approaches for Sustainable Development in Higher Education: A Literature Review and Framework Proposal, *Sustainability*, 9(10).
- Makarenko, I. ve Plastun, A. (2017). The Role of Accounting in Sustainable Development, *Accounting and Financial Control*, 1(2), 4-12.
- Olalla, C.B. ve Merino, A. (2019). Competences for Sustainability in Undergraduate Business Studies: A Content Analysis of Value-Based Course Syllabi in Spanish Universities, *The International Journal of Management Education*, 17(2), 239-253.
- PRME (2018). An Initiative of The United Nations Global Compact, 2017 Annual Report and 2018 Outlook
- Verbitskaya, L., Nosova, N. ve Rodina, L. (2002). Sustainable Development in Higher Education in Russia: The Case of St Petersburg State University, *International Journal of Sustainability In Higher Education*, 3(3), 279-288.
- Watson, M.K., Lozano, R., Noyes, C. ve Rodgers, M. (2013). Assessing Curricula Contribution to Sustainability More Holistically: Experiences from The Integration of Curricula Assessment and Students' Perceptions at The Georgia Institute of Technology, *Journal of Cleaner Production*, 61, 106-116, doi: 10.1016/J.Jclepro.2013.09.010.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2005). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı.
- Yüksel, F. (2020). Sustainability in Accounting Education Given by Turkey Higher Education Institutions, *Turkish Online Journal of Qualitative Inquiry*, 11(3), 393-416.

Pandemi Sonrası Sağlıklı Yaşama Odaklanma: Konaklama İşletmeleri Çalışanlarının Sigara Tüketimi Üzerine Bir Araştırma

Focusing on Healthy Living After the Pandemic: A Study on Cigarette Consumption of Hospitality Business Employees

Betül GARDA *

ÖZ

Bu çalışmada konaklama işletmeleri çalışanlarının sigara kullanım alışkanlıklarının incelenmesi, sigara içme alışkanlığının deseninin ortaya çıkarılması ve sigara içme alışkanlığı ile işyeri performansı arasında bir bağlantının olup olmadığının sorgulanması amaçlanmıştır. Bu bağlamda yapılan anketler Konya'daki 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmeleri çalışanlarına uygulanmış, yapılan incelemeler sonucunda 200 geçerli anket formu değerlendirilmiştir. Toplanan veriler sınıflandırılarak Ki Kare anlamlılık, korelasyon, frekans dağılımı analizleri uygulanmış, ortalama, medyan, standart sapma gibi istatistiksel göstergeler de dikkate alınarak değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonucunda konaklama işletmelerinde çalışanların büyük bir bölümünün sigara kullandıkları, sigara içme durumunun lise ve üniversite mezunlarında çok yüksek olduğu, eğitim, gelir ve yaş yüksekliğinin çalışanların sigara harcamalarında artışa sebep olduğu, kadınların erkeklere oranla daha az sigara içtikleri ancak mola sürelerinin uzun olduğu, erkeklerin ise, daha sıklıkla molaya çıktıkları tespit edilmiştir. Ayrıca, çalışmada sigara içme ile performans arasında doğrusal bir ilişki olduğuna dair bir bulgu elde edilmemiştir. Diğer yandan araştırmada sigara içmeyen grubun da sigara içenlerde iş kaybı ya da performans düşüklüğü gözlemediğine dair bir yargının olmadığı görülmüştür. Dolayısıyla, bu çalışmada otel çalışanlarının sigara içme ya da içmeme durumunda performansta bir değişme olacağı konusunda iddia edilen görüşlerin doğru olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu araştırma sigara alışkanlığının zararlarını ve verimliliğe olan etkilerini tekrar vurgulayarak işyerlerinde farkındalık oluşturulması, işyerinde önlem programlarının oluşturulması açısından değer taşımaktadır.

ANAHTAR KELİMELER

Konaklama işletmeleri, Mesleki stres, Sigara kullanım alışkanlığı, Verimlilik

ABSTRACT

In this study, it was aimed to examine the smoking habits of the employees of accommodation establishments and to question whether there is a relationship between smoking habits and workplace performance. In this context, the questionnaires were applied to the employees of 4- and 5-star accommodation establishments in Konya, and as a result of the examinations, 200 valid questionnaires were evaluated. The collected data were classified and Chi-square significance, correlation, frequency distribution analyzes were applied, and statistical indicators such as mean, median, and standard deviation were considered. As a result of the study, most of the employees in accommodation establishments smoke, smoking status is very high in high school and university graduates, education, income, and high age cause an increase in the cigarette expenditures of the employees, women smoke less than men, but the break times of women are longer, and men's It has been determined that they take a break more frequently. In addition, there has been no evidence of a linear relationship between smoking and performance in the study. On the other hand, in the study, it was seen that there was no judgment that the non-smoker group observed job loss or poor performance in smokers. Therefore, in this study, it has been concluded that the claims that there will be a change in performance in case of smoking or non-smoking of hotel employees are not true. This research is valuable in terms of raising awareness in workplaces and creating prevention programs in the workplace by emphasizing the harms of smoking habit and its effects on productivity.

KEYWORDS

Accommodation businesses, Occupational stress, Smoking habits, Productivity

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
22.06.2022	07.07.2022
Atf	Garda, B. (2022). Pandemi Sonrası Sağlıklı Yaşama Odaklanma: Konaklama İşletmeleri Çalışanlarının Sigara Tüketimi Üzerine Bir Araştırma. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 335-349.

GİRİŞ

Modern toplumlardaki yoğun iş temposu ve çalışma ortamlarındaki stres, zihinsel ve fiziksel hastalıkların artmasına neden olmaktadır. Jahn ve diğerleri çalışmalarında (1995), farklı meslek gruplarında iş stresini; hipertansiyon, kardiyovasküler hastalıklar, depresyon, psikosomatik semptomlar, akciğer kanseri ve diğer solunum bozuklukları ile ilişkilendirmiştir. Bu ilişkilendirmenin temeli, modern mesleki stres teorilerinin incelendiği çalışmalardan tespit edilen iki faktöre dayanmaktadır (Head, ve diğerleri, 2004; Siegrist & Rödel, 2006; Burke, 2007; Ortega, ve diğerleri, 2007; Morikawa, ve diğerleri, 2014; Burr, ve diğerleri, 2016; Trudel, ve diğerleri, 2017; Sushanthi, ve diğerleri, 2022):

- Mesleki gerilim ve stres nedeniyle, bireyin nöroendokrin ve bağışıklık sistemini zayıflatan patojenlere karşı direncinin azalması veya hastalık mekanizmalarının doğrudan uyarılması,
- Stresle başa çıkmak için bilinçli veya alışkanlık gereği sigara ve alkol tüketimi gibi sağlıksız davranışlara yönelmek.

Kassel ve diğerleri (2003) sigara içmenin, stres ile bağlantısını inceledikleri çalışmalarında, neredeyse tüm sigara tiryakilerinin, sigaranın sakinleştirici ve rahatlatıcı bir özelliği olduğunu iddia ettiklerini tespit etmişlerdir. Dolayısıyla sigara ve iş yükünün neden olduğu stres arasında bireylerin kullandıkları stres ile başa çıkma yöntemlerine göre doğrudan bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Sigara içmenin başlangıç, sürdürme ve bırakıp geri başlama dönemlerinin ayrıntılı olarak araştırıldığı çalışma, stresin olumsuz etkileri ve sigara arasındaki bağlantıya neden olan faktörlerin ortadan kaldırılması ile ilgili çeşitli çözüm önerileri ile sonuçlandırılmaktadır. Diğer taraftan nadiren veya yoğun sigara içen çalışanların maruz kaldığı mesleki stres üzerine odaklanan Siegrist ve Rödel'in çalışmasında (2006), işyerinde psikososyal stres ile sağlık riski davranışı, özellikle sigara içimi, alkol tüketimi ve aşırı kilo arasındaki ilişkilere ilişkin mevcut bilgileri talep kontrol modeli ve çaba ödül dengesizliği modeli çerçevesinde tartışılmaktadır. 1989 ve 2006 yılları arasında yapılan 46 çalışmanın incelendiği araştırmada, iş stresi ve sağlık riskine neden olan sigara, alkol gibi alışkanlıklar arasında tutarlı bir ilişki olduğu, özellikle erkeklerde daha yaygın olduğu tespit edilmiştir.

Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, kamping, apart otel, oberj, hostel gibi işletmelerin oluşturduğu konaklama endüstrisinde çalışmak, genellikle stresli bir meslek olarak kabul edilmektedir. Bu stresin ana nedeni, hizmet sektöründe müşteri memnuniyetinin sağlanmasında talebi oluşturan bireylerin öznel yargılarının ön plana çıkmasıdır (Köylüoğlu, ve diğerleri, 2020). Ağırlama sanatının incelikleri ve toplumdaki bireylerin mesleğe bakış açısı gözönüne alındığında, her işyerinde olan ortak stres faktörlerinin konaklama sektörünün bazı çalışanlarında arttığı gözlemlenmektedir. Çünkü, özellikle gelişmekte olan ülkelerde konaklama endüstrisi, mevsimsellik özelliği nedeniyle spesifik bir meslek olarak görülmeyen, yani iş özerkliği eksikliği olan, düşük ücret politikasının ve düşük yetki devrinin olduğu, aynı zamanda çalışma koşulları üzerinde kontrol ve terfi beklentileri eksikliği bulunan güvencesiz bir iş olarak kabul edilmektedir (Gamperiene, ve diğerleri, 2006; Walters & Raybould, 2007). Ayrıca, ağırlama endüstrisi çalışanları uzun çalışma saatleri, gürültü, vardiyalı çalışma ve pasif içicilik gibi fiziksel stres faktörlerine ve ağır iş yükü ve görev çeşitliliği gibi psikososyal stres faktörlerine maruz kalmaktadırlar (Krakowiak, ve diğerleri, 2020).

Sigara ve tütün kullanımı küresel bir sağlık sorunu ve büyük bir ekonomik külfet oluşturmaktadır. Dünya çapında yaklaşık 1,1 milyar sigara kullanıcısı bulunmaktadır. Dünya Sağlık Örgütüne göre, doğrudan tütün kullanımı dünyada yılda 8 milyon (WHO, 2022), Türkiye'de 80 bin (DHA, 2021) civarında ölüm ile ilişkilidir. 2020 yılında dünya nüfusunun %22,3'ü, erkek nüfusunun %36,7'si ve kadın nüfusunun %7,8'i tütün kullanmıştır (WHO, 2022). Bu rakamlar Türkiye'de sigaraya bağlı ölümlerin COVID-19 pandemisine bağlı ölümlerden 4 kat daha fazla olduğunu göstermektedir (DHA, 2021). Dünya Sağlık Örgütü ve Dünya Akciğer Vakfı'nın katkılarıyla hazırlanan Tütün Atlası'na göre, Türkiye'de sigara nedeniyle ölüm oranı, erkeklerde %31, kadınlarda %12 ile Kuzey Kore'nin ardından dünyada ikinci sıradadır. Ancak aynı zamanda Türkiye, Tütün Atlasına göre, sigara karşıtı fotoğraflı uyarı sistemini %65 ile en iyi uygulayan ülkeler arasındadır. Türkiye'de Dünya Sağlık Örgütünün sigara ile ilgili uygulanmasını tavsiye ettiği vergi oranları, sigara karşıtı tanıtım ve reklam kampanyaları, kapalı alanlarda sigara içme yasağı gibi önerileri titizlikle uygulanmaktadır (BBC, 2019).

Küresel ekonomi açısından bakıldığında sigara kullanımının, iş yeri verimliliğinde bozulma şeklinde önemli olumsuz toplumsal sonucu olduğu da dikkat çekmektedir. İşyerlerinde tütün kullanımından kaynaklanan iki tür işveren maliyeti bulunmaktadır. Doğrudan maliyetler sağlık hizmetleri kapsamında değerlendirilen sağlık yardımı, maluliyet ve personel tazminatı için yapılan ödemeleri içerir. Dolaylı maliyetlere ise yedek eleman kullanımına ilişkin maliyetler, fazla mesai giderleri, devamsızlıkla ilgili verimlilik kayıpları ve çalışanların üretkenlik kayıpları örnek olarak verilebilir. Araştırmalar sigara içmenin üretkenliği olumsuz etkilediğini, duman molaları ve devamsızlık nedeniyle çalışma süresini düşürdüğünü

göstermektedir. Çünkü, nikotin güçlü bir bağımlılık yarattığı için bağımlı kişinin “sigara içme atağı” yaşadığı sırada, işine konsantre olma oranı düşmektedir. Ayrıca, bağımlı sigara içtikten sonra 30 dakika içinde fiziksel ve psikolojik olarak yoksunluk hissini tekrar yaşamaya başlayabilmektedir. Bu durum verimliliği ve üretkenliği olumsuz yönde etkileyecektir. Sigara içenlerin gün içindeki ortalama iş saati kaybı 1 saat civarındadır. Eğer işyerindeki sigara içme alanı çalışma alanından uzaksa bu süre daha da artmaktadır. 9 bin işçi üzerinde yapılan bir araştırmaya göre, sigara kullananların işletmelere olan maliyetinin, alkol bağımlısı veya aile sorunlarından daha fazla üretkenlik kaybına neden olduğu görülmüştür (Rasmussen, ve diğerleri, 2005; American Cancer Society, 2020; BePositive, 2022).

Özellikle devlet teşviklerinin ve farmakoterapi müdahaleleri içeren sigara bırakma programlarının yaygın olduğu ülkelerde işverenler, verimliliği artırmak için bu tip uygulamalara yatırım yapmaktadırlar. Bu programları uygulamanın bir maliyeti olmasına rağmen, işverenler çalışanların sigarayı bırakması sonucu doğrudan ve dolaylı maliyetlerden daha fazla tasarruf etmektedirler (Jackson II, ve diğerleri, 2007). Fakat tüm bu olumlu bulgulara rağmen, dünya çapında işyerinde sigara bırakma programlarının başarı oranları beklenilenden düşük seyretmekte ve sigara içme oranı pek çok ülkede yükselmeye devam etmektedir (World Health Organization, 2008).

Başarılı sigara bırakma programlarının bütünsel açıdan topluma ve işverenlere olan somut değerini vurgulamak amacıyla sigara içmenin işyeri verimliliği üzerine etkisini araştırmak önemli bir olgudur. Bu sebeple çalışmada, otel çalışanlarının sigara içme alışkanlıklarının incelenmesi, sigara içme alışkanlığının deseninin ortaya çıkarılması ve sigara içme alışkanlığı ile işyeri performansı arasında bağlantılar olup olmadığının ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Sonuç olarak, konaklama işletmelerinde çalışan personelin sigara kullanım alışkanlıklarının incelenmesi, hizmet kalitesi ve verimliliğin artırılması açısından önem taşımaktadır. Ayrıca, gelecekte yapılması planlanan araştırmalara fayda sağlayacaktır.

1. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmada amaç otel çalışanlarının sigara içme alışkanlıklarının incelenmesi, sigara içme alışkanlığının deseninin ortaya çıkarılması ve sigara içme alışkanlığı ile işyeri performansı arasında bir bağlantının olup olmadığının sorgulanmasıdır. Bu bağlamda araştırmada çalışanların sigara içmeye başlama yaşı, sigara için aylık giderleri, günlük sigara tüketimleri, sigara içerken işyerlerinde harcadıkları zaman, mola sıklıkları, işyerlerinde sigara içmek için özel alana sahip olup olmadıkları, sigarayı bırakmayı düşünüp düşünmedikleri, işyerlerinde sigara içmelerinin müşteriler üzerindeki etkileri, sigara içmek için ayırdıkları zamanın öz benliklerinde ve çalışma arkadaşları üzerinde etkileri, işyerlerinin sigara içen çalışanlara yönelik tutumları araştırılmıştır.

Bu araştırma sigara alışkanlığının zararlarını ve verimliliğe olan etkilerini tekrar vurgulayarak işyerlerinde farkındalık oluşturulması, işyerinde önlem programlarının oluşturulması açısından değer taşımaktadır.

1.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtlılığı

Bu araştırma kapsamı Konya’da faaliyet gösteren 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmeleri çalışanlarından oluşmaktadır. Sigara kullanma alışkanlıklarının sorgulandığı anketin sadece konaklama işletmesi çalışanlarına uygulanması araştırmanın kısıtını oluşturmaktadır. Sonuçlar ağırlama endüstrisi kapsamında genellenebilir. Diğer illerde ve diğer hizmet sektörlerinde, sigara kullanımı ve verimlilik ilişkisinin sorgulanması durumunda anket uygulamasının tekrarlanıp sonuçların birlikte yorumlanması gerekmektedir.

1.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın örneklemi Konya’daki 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmeleridir. Büyük ölçekteki bir veriye kolay ve hızlı bir ulaşım için anketin katılımcıları basit örnekleme metodu ile seçilmiştir (Nakip & Yaraş, 2016). Verilerin toplanması yüzyüze anket yöntemi ile yapılmış, toplanan veriler incelenerek 200 geçerli anket elde edilmiştir.

Araştırmada veri toplama amacıyla kullanılan anketin ilk bölümünde çalışanların demografik bilgileri 5 soru ile sorgulanmıştır. Anketin ikinci bölümü ise 1 tanesi evet-hayır, 8 tanesi çoktan seçmeli olmak üzere 9 maddeden oluşmaktadır. Bu bölümde çalışanların sigara içme alışkanlıkları, başlama yaşları, sigara için harcama tutarları, işyerinde sigara içmek için tükettikleri zaman, mola sayısı ve tükettikleri sigara miktarı sorgulanmış, sigarayı bırakmayı düşünüp düşünmedikleri sorgulanmıştır. Anketin üçüncü bölümünde 5-li likert tipi 10 soru sorulmuş, bu sorularda katılımcıların yanıtları “Kesinlikle katılıyorum, Katılıyorum, Kararsızım, Katılmıyorum, Kesinlikle katılmıyorum” şeklinde alınmıştır.

Anket 19.03.2022 ve 31.03.2022 tarihleri arasında yüz yüze anket yöntemiyle Konya'daki 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmelerinin çalışanlarına uygulanmış, yapılan inceleme ve ayıklamalar sonucunda 200 anket formu değerlendirmeye uygun bulunmuştur. Toplanan veriler sınıflandırılarak, ki kare anlamlılık, korelasyon, frekans dağılımı analizleri SPSS 22 programı ile uygulanmıştır. Ortalama, medyan, standart sapma gibi istatistiksel göstergeler de dikkate alınarak sonuçlar yorumlanmış ve tespitler yapılmıştır.

2. ARAŞTIRMA BULGULARI

Çalışmada konaklama işletmelerinde ön büro, mutfak, yiyecek-içecek, kat hizmetleri ve diğer personel ile uygulanan anket çalışmasıyla 200 veri elde edilmiştir. Veriler SPSS 22 paket programıyla analiz edilerek aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

2.1. Betimleyici İstatistikler ve Bulgular

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bilgiler

Grup	Alt grup	Sayı	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	88	44,0
	Erkek	112	56,0
Yaş	18 ve altı	27	13,5
	19-25	87	43,5
	26-34	57	28,5
	35-45	22	11,0
	46 ve üstü	7	3,5
Eğitim	İlköğretim	7	3,5
	Lise	89	44,5
	Lisans	98	49,0
	Master/Doktora	6	3,0
Aylık Gelir	4250TL ve altı	69	34,5
	4251-5750TL	96	48,0
	5751-7250TL	26	13,0
	7251TL ve üstü	9	4,5
Departman	Önbüro	43	21,5
	Mutfak	51	25,5
	Yiyecek&İçecek	44	22,0
	Kat hizmetli	27	13,5
	Diğer	35	17,5
	Toplam	200	100,0

Tablodan görüldüğü üzere çalışanların oluşturduğu bağımsız gruplardaki kişi sayıları analiz sonuçlarının geçerliliği için yeterli sayıdadır. Kadın-erkek dağılımı dengelidir, yaş grupları içinde 19-25 yaşta olan çalışanlar ağırlık oluşturmaktadır. Lise ve lisans mezunlarının çoğunlukta olduğu görülmektedir. Aylık gelire göre alt ve orta grup çalışanlar %80'inden fazlasını oluşturmaktadır. Departmanlara göre dağılımda departmandaki personel sayısı ile doğru orantılı ve dengelidir.

2.2. Yorumlayıcı İstatistikler ve Bulgular

2.2.1.Çalışanların Sigara İçme Alışkanlığı ve Bu Alışkanlığın Deseni

Çalışanların sigara içme alışkanlıklarının araştırılmasına öncelikle sigara içen ve içmeyenlerin belirlenmesi ile başlanmıştır. Veriler incelendiğinde çalışanların %84,5'i (169 çalışan) "Halen içiyorum" diyerek sigara kullanımına devam ettiklerini belirtmiştir. Bu oran oldukça yüksektir. "Hiç içmedim" diyenlerin oranı %2, "Bir kere denedim" diyenler ile "Bıraktım" diyenlerin oranı sırasıyla %5,5 ve %8'dir.

Tablo 1'deki demografik grupların sigara içip içmeme konusunda farklılık gösterip göstermediği araştırılmış, Ki kare anlamlılık testi uygulanarak söz konusu grupların alt grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olup olmadığı tespit edilmiştir.

Cinsiyet, Yaş, Gelir ve Departman gruplarında sigara alışkanlıklarının anlamlı bir farklılık göstermediği bulunmuştur. Fakat, eğitim düzeyine göre oluşturulan alt grupları arasında sigara içme davranışının anlamlı şekilde farklılaştığı belirlenmiştir. İlgili analiz sonuçları Tablo 2 ile verilmiştir.

Tablo 2. Çalışanların Eğitim Düzeyine Göre Sigara İçme Davranışı

Grup	Alt grup	Sigara içme davranışınız nedir?				
		Halen içiyorum	Bıraktım	Birkaç kere denedim	Hiç içmedim	Toplam
Eğitim	İlköğretim	3	4	0	0	7
		42,9%	57,1%	0,0%	0,0%	100,0%
	Lise	72	8	7	2	89
		80,9%	9,0%	7,9%	2,2%	100,0%
	Lisans	90	3	4	1	98
		91,8%	3,1%	4,1%	1,0%	100,0%
	Y.Lisans/ Doktora	4	1	0	1	6
		66,7%	16,7%	0,0%	16,7%	100,0%
Toplam		169	16	11	4	200
		84,5%	8,0%	5,5%	2,0%	100,0%

Eğitim düzeyine göre İlköğretim, Lise, Lisans ve Yüksek Lisans/ Doktora alt grupları arasında sigara içme alışkanlığının birbirinden anlamlı olarak farklılaştığı uygulanan Ki kare anlamlılık analizinde ortaya çıkmıştır ($p=0,000<0,050$). Bu farklılık; Lise ve Lisans mezunu alt gruplarında olan çalışanlarda “Halen İçiyorum” yüzdelerinin diğer alt gruplara göre oldukça yüksek olması, bu alt gruplarda “Bıraktım” diyenlerin oranının da oldukça düşük çıkması tablodaki verilerden belirlenmiştir.

Araştırmada çalışanların demografik gruplara göre sigaraya başlama yaşında anlamlı farklılık olup olmadığı incelenmiş, sadece gelir gruplarında anlamlı bir farklılaşma olduğu tespit edilmiştir. İlgili analiz sonuçları tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3. Çalışanların Sigaraya Başlama Yaş İstatistikleri

Grup	Alt grup	Sigaraya kaç yaşında başladınız?				
		18 yaş altı	19-25 Yaş	26-34 Yaş	35 ve üstü	Toplam
Gelir	4250 TL ve altı	49	17	0	0	66
		74,2%	24,6%	0,0%	0,0%	100,0%
	4251-5750 TL	50	42	3	1	96
		52,1%	43,8%	3,1%	1,0%	100,0%
	5751-7250 TL	12	12	2	0	26
		46,2%	46,2%	7,7%	0,0%	100,0%
	7251 TL ve üstü	2	6	0	0	8
		25,0%	66,7%	0,0%	0,0%	100,0%
Toplam		117	77	5	1	196
		58,5%	38,5%	2,5%	,5%	100,0%

Toplam satırında görüldüğü üzere sigara içen çalışanların %97’si sigara alışkanlıklarını 25 yaşından önce edindiklerini belirtmişlerdir. Uygulanan Ki kare anlamlılık analizinde $p=0,036<0,05$ olarak bulunduğundan gelir grupları arasında sigaraya başlama yaşı anlamlı olarak farklılık göstermektedir. Gelir seviyesi düşük olan alt gruptan yüksek olan alt gruba doğru gidildikçe 18 yaş ve altında sigaraya başlama oranlarının azalması (4250 TL ve altında geliri olan grupta 18 yaş altında sigaraya başlama oranı %74,2 iken 7251 TL ve üstü geliri olan gruptakilerde 18 yaş altında sigaraya başlayanlar %25’e düşmekte) tablodaki verilerden belirlenmiştir. Erkeklerin aylık sigara giderlerinin kadınlardan daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

Çalışanların aylık sigara harcama tutarları ile ilgili yanıtların analizleri aşağıdaki tablodadır.

Tablo 4. Çalışanların Aylık Sigara Tüketim Harcamaları

Grup	Alt grup	Aylık sigara harcamanız TL?					
		300 TL ve altı	301-450 TL	451-600 TL	601 TL ve üzeri	Toplam	
Cinsiyet	Erkek	11	36	49	15	111	
		9,9%	32,4%	44,1%	13,5%	100,0%	
	Kadın	32	31	20	2	85	
		37,6%	36,5%	23,5%	2,4%	100,0%	
Yaş	46yaş ve üzeri	0	0	7	0	7	
		0,0%	0,0%	100,0%	0,0%	100,0%	
	35-45yaş	1	6	10	4	21	
		4,8%	28,6%	47,6%	19,0%	100,0%	
	26-34yaş	6	23	23	5	57	
		10,5%	40,4%	40,4%	8,8%	100,0%	
	19-25yaş	20	34	25	7	86	
		23,3%	39,5%	29,1%	8,1%	100,0%	
	18yaş ve altı	16	4	4	1	25	
		64,0%	16,0%	16,0%	4,0%	100,0%	
	Eğitim	Y.Lisans/ Doktora	0	1	3	1	5
			0,0%	20,0%	60,0%	20,0%	100,0%
Lisans		16	33	37	11	97	
		16,5%	34,0%	38,1%	11,3%	100,0%	
Lise		27	32	23	5	87	
		31,0%	36,8%	26,4%	5,7%	100,0%	
İlköğretim		0	1	6	0	7	
		0,0%	14,3%	85,7%	0,0%	100,0%	
Gelir	4250 TL ve altı	1	2	4	1	8	
		12,5%	25,0%	50,0%	12,5%	100,0%	
	4251-5750 TL	2	8	12	4	26	
		7,7%	30,8%	46,2%	15,4%	100,0%	
	5751-7250 TL	16	33	40	7	96	
		16,7%	34,4%	41,7%	7,3%	100,0%	
	7251TL ve üstü	24	24	13	5	66	
		36,4%	36,4%	19,7%	7,6%	100,0%	
Toplam	43	67	69	17	196		
	21,9%	34,2%	35,2%	8,7%	100,0%		

Çalışanların %70'e yakını sigara tüketimi için aylık 300 ila 601 TL arasında harcama yapmaktalar. Alt gruplar arasında uygulanan Ki kare anlamlılık analizinde;

- Kadın ve erkekler arasında sigaraya harcamaları anlamlı olarak farklılaşmaktadır ($p=0,000 < 0,05$) Bu farklılık; kadınların çoğunluğunun (%37,6) aylık sigara harcamasının 300 TL ve altında olması, buna karşın erkeklerde bu oran %44,1 ile 451-600 TL arasında olması,
- Yaş grupları arasında sigara harcamaları anlamlı olarak farklılaşmaktadır ($p=0,000 < 0,05$). Bu farklılık; yaş grupları yükseldikçe sigara harcamalarının artması,
- Eğitim grupları arasında sigara harcamaları anlamlı olarak farklılaşmaktadır ($p=0,021 < 0,05$). Bu farklılık; eğitim düzeyi ilköğretimden yüksek lisans/doktora seviyesine doğru yükseldikçe sigara harcamaları 450-600 TL olan gruptaki çalışan yüzdelерinin artması,
- Gelir grupları arasında sigara harcamaları anlamlı farklılaşmaktadır ($p=0,022 < 0,050$). Bu farklılık; gelir düzeyi arttıkça sigara harcamaları 450-601 TL olanların toplamının yüzdesinin artması tablodaki verilerden belirlenmiştir.

Çalışanların günlük sigara tüketim miktarları, aralıkları ve süreleri ile ilgili anket sorularına verdikleri yanıtların Ki kare anlamlılık analizi sonucunda yaş, eğitim durumu, aylık gelir ve departmanlarına göre anlamlı

farklılıklar olmadığı tespit edilmiştir. Ancak, kadın ve erkekler arasında yapılan analizde tüketim alışkanlıklarının anlamlı olarak farklılaştığı belirlenmiştir. Analiz verileri tablo 5’te gösterilmektedir.

Tablo 5. Cinsiyete Göre Çalışanların Sigara Kullanma Sıklıkları

Grup	Mesai saatlerinde kaç adet sigara içiyorsunuz?				Mesai saatlerinde ne kadar arayla sigara içiyorsunuz?				Mesai saatlerinde bir sigarayı ortalama ne kadar süreyle içiyorsunuz?				
	0-10 adet	11-20 adet	21-40 adet	41 ve üzeri	Her saat	2-3 saat	Molada	Hiç içmem	0-3 dk	4-7 dk	8-12 dk	13dk ve üzeri	Toplam
Erkek	61	42	7	1	42	48	19	2	36	60	13	2	111
	55%	38%	6%	1%	38%	43%	17%	2%	32%	54%	12%	2%	100,0%
Kadın	65	16	4	0	8	34	42	1	12	45	27	1	85
	76%	19%	5%	0%	9%	40%	49%	1%	14%	53%	32%	1%	100,0%
Toplam	126	58	11	1	50	82	61	3	48	105	40	3	196
	64%	30%	6%	1%	26%	42%	31%	2%	24%	54%	20%	2%	100,0%

Tabloda yer alan anketin üç sorusu için yapılan Ki kare analizinde için p değerleri sırasıyla 0,016; 0,001 ve 0,000 bulunmuştur. Bu değerler 0,050’den küçük olduğundan cinsiyete göre sigara içme miktarlarında, sigara içme sıklıklarında sigara içme sürelerinde kadın ve erkekler arasında anlamlı olarak farklılaştığı belirlenmiştir. Bu farklılığın; erkeklerin mesai saatlerinde kadınlardan daha fazla sayıda ve daha sık aralıklarla sigara içtikleri, fakat bir sigarayı ortalama 8-12 dakikada içen kadın yüzdesinin erkeklerin yaklaşık 3 katı çıkması olduğu tablodaki verilerden belirlenmiştir.

Araştırmada çalışanların günlük mola sıklığı sigara kullanan ya da kullanmayanlara göre farklılık gösterip göstermediği de incelenmiştir. Veriler tablo 6’da gösterilmektedir.

Tablo 6. Çalışanların Sigara İçme Davranışlarına Göre Mola Verme Sıklıkları

Grup	Alt Grup	Günde kaç defa çay/kahve vs. molası veriyorsunuz?				Toplam
		1	2	3	4	
Sigara içme davranışınız nedir?	Hiç içmedim	1	0	2	1	4
		25,0%	0,0%	50,0%	25,0%	100,0%
	Birkaç kere denedim	0	4	7	0	11
		0,0%	36,4%	63,6%	0,0%	100,0%
	Bıraktım	2	4	5	5	16
		12,5%	25,0%	31,3%	31,3%	100,0%
Halen içiyorum	1	62	76	30	169	
	0,6%	36,7%	45,0%	17,8%	100,0%	
Toplam	4	70	90	36	200	
	2,0%	35,0%	45,0%	18,0%	100,0%	

Sigara içen veya içmeyenler arasında mola sıklığının anlamlı farklılaşma gösterip göstermediği uygulanan Ki kare analiziyle araştırılmış, $p=0,001<0,050$ bulunduğundan gruplar arasında anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Bu farklılıkların;

- “Hiç içmedim” diyen grubun %75 inin 3 ve 4 mola vermesi,
- “Birkaç kere denedim” diyen grubun tamamının 2 veya 3 mola vermesi,
- “Bıraktım” diyen grubun %62,6 sının 3 veya 4 mola vermesi,
- “Halen içiyorum” diyen grubun %81,7 sinin 2 veya 3 mola vermesi tablo 6’daki verilerden belirlenmiştir.

Bu bölümde yapılan analizler sonrasında Çalışanların Sigara İçme Alışkanlığı ve Bu Alışkanlığın Deseni için aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

Konaklama işletmelerinde çalışanlar arasında sigara içenlerin oranı oldukça yüksektir (%84,5). Sigara içenlerin %95,9’u lise ve üniversite mezunu çalışanlardır. Sigara içenlerin %97’si sigara alışkanlıklarını 25 yaşından önce edinmiştir. Sigara içen çalışanların %60’a yakını sigaraya 18 yaşından önce başlamıştır. Çalışanların gelir düzeyi ile sigaraya başlama yaşı arasında anlamlı bir ilişki olduğu, gelir arttıkça çalışanlar arasında 18 yaşından önce sigaraya başlama yüzdesinin azaldığı, geliri en üst grupta bu oranın %25’e düştüğü

gözlemlenmiştir. Üstelik 18 yaş öncesinde sigaraya başlayan çalışanlardan %74,2'sinin aylık gelir düzeyi bu araştırmada belirlenen gelir düzeyleri içinde en alt gruptadır. Bu sonuç, düşük gelir grubuna ait çalışanların sigara alışkanlığını daha erken yaşta edindikleri şeklinde yorumlanmıştır.

Sigara içme sıklığı ve sigara harcamaları kadın ve erkekler arasında kadınlar lehine anlamlı olarak daha az olmaktadır. Yaş grupları, eğitim seviye grupları ve gelir grupları içinde mesai içinde günlük tüketilen sigara sayısı anlamlı bir farklılık göstermezken; gelir, eğitim ve yaş yükseldikçe çalışanların sigara harcamalarının arttığı tespit edilmiştir. Bu sonuç, gelir, eğitim ve yaş artışında çalışanların görece daha pahalı sigaralar tüketmesinden kaynaklandığı şeklinde yorumlanmıştır.

Erkeklerin mesai saatlerinde kadınlardan daha fazla sayıda ve daha sık aralıklarla sigara içtikleri tespit edilmiş, fakat bir sigarayı ortalama 8-12 dakikada içen kadın yüzdesinin erkeklerin yaklaşık 3 katı çıkması kadınların sigara içerken sohbet ve dinlenme ortamını tercih ettikleri şeklinde yorumlanmıştır. “Hiç içmedim” diyen grubun %75 inin 3 ve 4 mola vermesi, “Halen içiyorum” diyen grubun %81,7'sinin 2 veya 3 mola vermesi ilginç bir veri olarak elde edilmiş, mola sayısının sigara içenler aleyhine fazla olacağı şeklinde bir önyargılı düşüncenin doğru olmadığı bu araştırma kapsamında ortaya çıkmıştır.

2.2.2. Çalışanların Sigara İçme Alışkanlığının Performansa Etkileri

Otel çalışanlarının sigara içme durumuna göre performans düzeylerine olası etkileri konusundaki algılarının tespiti için düzenlenen anket maddesine verilen yanıtların analizi aşağıdadır.

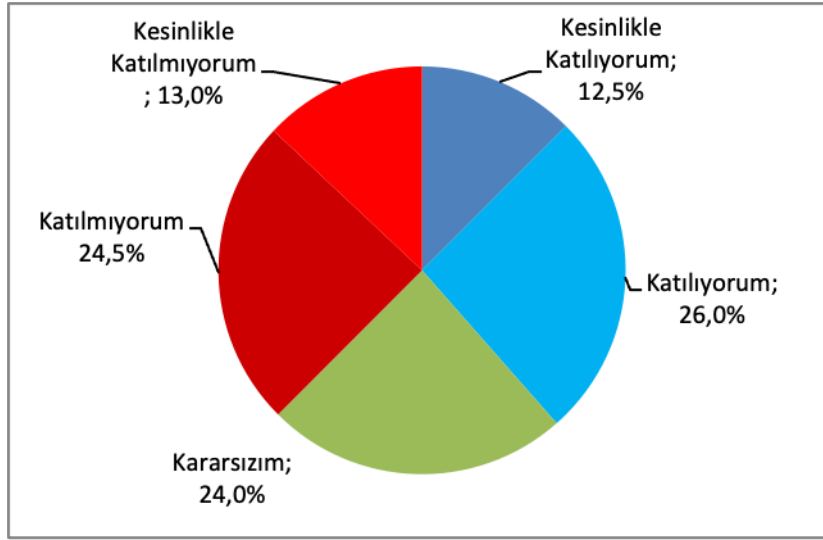
Tablo 7. Çalışanların Sigara-Performans Algısı İle İlgili Maddeye Yanıtlarının Analizi

Grup	Alt Grup	İşyerinde sigara içmediğimde performansım düşüyor.					Toplam
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
Sigara içme davranışınız nedir?	Hiç içmedim	0	0	3	1	0	4
		0,0%	0,0%	75,0%	25,0%	0,0%	100,0%
	Birkaç kere denedim	1	2	1	5	2	11
		9,1%	18,2%	9,1%	45,5%	18,2%	100,0%
	Bıraktım	3	5	2	3	3	16
		18,8%	31,3%	12,5%	18,8%	18,8%	100,0%
Halen içiyorum	60	41	32	24	12	169	
	35,5%	24,3%	18,9%	14,2%	7,1%	100,0%	
Toplam	64	48	38	33	17	200	
	32,0%	24,0%	19,0%	16,5%	8,5%	100,0%	

Çalışanların sigara içme ile performans arasındaki algılarının incelenmesi için yapılan Ki kare analizinde $p=0,021<0,050$ bulunduğundan gruplar arasında bu algıyı destekleyip desteklememe konusunda anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Bu farklılıkların;

- “Hiç içmedim” diyen grubun” işyerinde sigara içmediğimde performansım düşüyor” şeklindeki yargıya %75 oranla kararsız kalması,
- “Birkaç kere denedim” diyen grubun %63 ten fazla bir oranla bu yargıya katılmaması,
- “Bıraktım” diyen grubun %50’den fazla oranla bu iddiayı desteklememesi,
- “Halen içiyorum” diyen grubun %59,8 inin bu fikri desteklemesi, sadece %21,3’ünün bu iddiaya katılmaması tablo 7’deki verilerden belirlenmiştir.

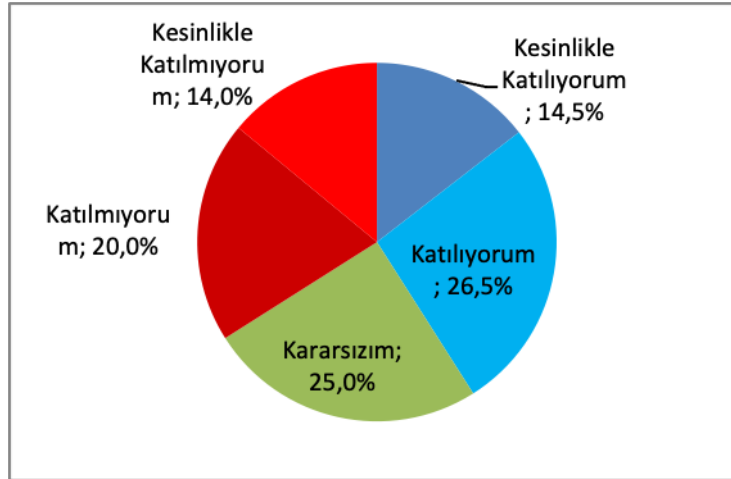
Anketin “Mesai saatlerinde sigara içmeye gittiğimde, sigara içmeyen iş arkadaşlarıma haksızlık yaptığımı düşünüyorum.” sorusuna otel çalışanların verdikleri yanıtların analizinde sigara içme, içmeme, bırakma ya da bir kez içme davranışına göre çalışanların bu yargıya verdikleri yanıtlar arasında anlamlı olarak bir fark bulunmamıştır (Ki kare analizinde $p=0,868>0,050$). Bu nedenle tüm çalışanların bu soruya verdikleri yanıtların yüzdeleri, çalışanların ortak görüşünü yansıtmaktadır. Bu soruda oluşan yanıtlar aşağıdaki grafikte verilmiştir.

Grafik 1 Çalışanlar Sigara Molası- Haksızlık İlişisini Nasıl Algılıyor?

Grafik incelendiğinde;

- Çalışanların %37,5'inin bir haksızlık olduğu algısına katılmadıkları,
- Çalışanların %38,5'inin bir haksızlık olduğu algısına katıldıkları,
- Çalışanların %24'ünün bir haksızlık olduğu algısına kararsız kaldıkları ortaya çıkmıştır.

Anketin “Sigaraya ayırdığım zamanın sigara içmeyenlere fazla mesai/izin olarak verilmesini kabul ederim.” maddesine otel çalışanların verdikleri yanıtlar incelenerek çalışanların bu konudaki düşünceleri ortaya çıkartılmıştır. Yapılan Ki kare analizinde $p=0,557 > 0,050$ bulunduğundan demografik gruplar arasında anlamlı bir görüş farklılığı olmadığı belirlenmiştir. Bu nedenle çalışanların bu soruya verdikleri yanıtların yüzdeleri, çalışanların ortak görüşü olarak alınmış, ve grafik 2’de özetlenmiştir.

Grafik 2. Çalışanların “Sigaraya Ayırdığım Zamanın Sigara İçmeyenlere Fazla Mesai/İzin Olarak Verilmesini Kabul Ederim.” Düşüncesi ile İlgili Yargılar

Grafik incelendiğinde;

- Otel çalışanların %41’inin katıldığı,
- Katılmayanların oranının toplamının %34 olduğu,
- Kararsızların oranının %25 oranına ulaştığı görülmektedir.

Bu bölümde yapılan analizler sonrasında Çalışanların Sigara İçme Alışkanlığının Performansa Etkileri hakkında aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

Ankette çalışanlara “İşyerinde sigara içmediğimde performansımı düşürüyor.” maddesi yöneltilerek sigara içen ve içmeyenlerin kendilerini ve iş arkadaşları hakkında gözlemlerini almak ve değerlendirmek amaç edilmiştir. Bu maddenin analizinde sigara davranışı olarak “Hiç içmedim” diyen grubun “İşyerinde sigara içmediğimde performansımı düşürüyor” yargısına %75 oranla kararsız kalması, %25 oranla katılıyorum

demesi; diğer yandan “Birkaç kere denedim” diyen grubun %63’ten fazla bir oranla bu yargıya karşı çıkması tarafsız gözlemler olarak değerlendirilmiş ve sigara içmeme ile performans düşüklüğü olma arasında bir bağlantı olmadığını gösteren deliller olarak yorumlanmıştır. Diğer yandan, “Halen içiyorum” diyen grubun sadece %59,8’inin bu fikri desteklemesi de “İşyerinde sigara içmediğimde performansımı düşürüyor.” yargısını çalışanların olumlu görmedikleri şeklinde yorumlanmıştır.

Aynı zamanda “Mesai saatlerinde sigara içmeye gittiğimde, sigara içmeyen iş arkadaşlarıma haksızlık yaptığımı düşünüyorum.” maddesine otel çalışanların verdikleri yanıtların sigara içme, içmeme, bırakma ya da bir kez içme davranışına göre anlamlı olarak farklılaşmamış, çalışanların sadece %38,5 inin bu yargıyı onaylamaları da sigara molası verenlerin işyerinde içmeyenlere haksızlık yaptığı, ya da iş saatlerinde bir eksilme olduğunu desteklemediği, dolayısıyla bir performans kaybı gözlenmediği şeklinde yorumlanmıştır.

Bir önceki maddeyle paralel olarak hazırlanan anketin “Sigaraya ayırdığım zamanın sigara içmeyenlere fazla mesai/izin olarak verilmesini kabul ederim.” maddesine otel çalışanların verdikleri yanıtlar incelenerek çalışanların bu konudaki düşünceleri de alınmıştır. Yapılan analizde sigara içme, içmeme, bırakma ya da bir kez içme davranışına göre anlamlı olarak farklılaşmamış, otel çalışanların sadece %41’inin bu fikre katılıyor olması bu maddede öne sürülen fikrin kabul görmediği, bir haksızlık olduğunun benimsenmediği, dolayısıyla sigara içenlerin işyerinde çalışanlar gözünde performans düşüklüğü oluşturmadığı şeklinde yorumlanmıştır.

2.2.3. Konaklama İşletmelerinin Sigara Konusunda Uygulamaları

Ankette otel çalışanlarının %38’i işyerlerinde sigara içmek için özel bir alana sahip olduklarını belirtmiştir. Çalışanların konaklama işletmelerinde kendilerine özel sigara içme alanı isteyip istemedikleri konusundaki yanıtları ankette sorgulanan bir diğer başlık olmuştur. Bu madde incelenirken çalışanlar işletmelerinde sigara içmek için özel alan var olan çalışanlar ve işletmelerinde sigara içmek için özel alan olmayan çalışanlar olarak iki bağımsız gruba ayrılmıştır. İlgili analizler Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 8. Çalışanların Otellerde Sigara İçme Alanı Olması Konusundaki Değerlendirmeleri

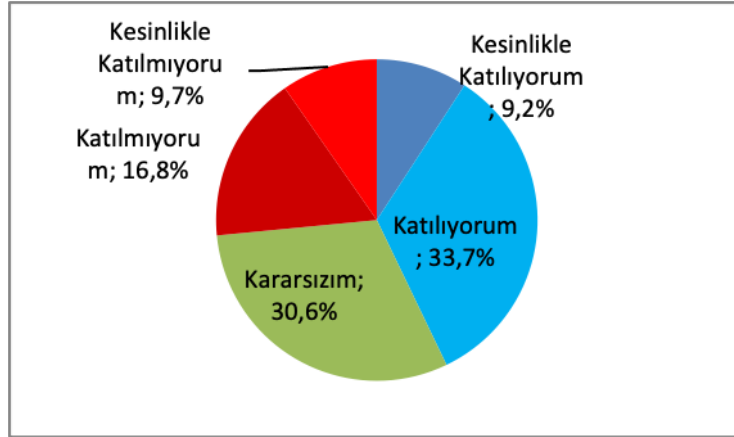
Grup	Alt Grup	Çalıştığım otelde sigara içme alanı mutlaka olmalıdır.					
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
İşletmenizde özel sigara içme alanı var mı?	Hayır	79	34	6	5	0	124
		63,7%	27,4%	4,8%	4,0%	0,0%	100,0%
	Evet	43	19	5	3	6	76
		56,6%	25,0%	6,6%	3,9%	7,9%	100,0%
	Toplam	122	53	11	8	6	200
		61,0%	26,5%	5,5%	4,0%	3,0%	100,0%

Uygulanan Ki kare analizinde $p=0,032<0,050$ bulunduğundan gruplar arasında anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Tablo 8 incelendiğinde;

- İşletmelerinde sigara içmek için özel alan var olan çalışanlar bu öneriye %81,6 ile katıldıkları,
- İşletmelerinde sigara içmek için özel alan olmayan çalışanlar bu öneriye %92,2 ile katıldıkları görülmektedir.

Anketin “Çalıştığım otelde misafirler sigara içmemden rahatsız oluyorlar.” sorusuna otel çalışanların verdikleri yanıtlar incelenerek çalışanların bu konudaki algıları ortaya çıkartılmıştır. Yapılan Ki kare analizinde $p=0,283>0,050$ bulunduğundan gruplar arasında anlamlı bir görüş farklılığı olmadığı belirlenmiştir. Bu nedenle çalışanların bu soruya verdikleri yanıtların yüzdeleri, çalışanların ortak görüşü olarak alınmış, aşağıdaki grafikte özetlenmiştir.

Grafik 3: Çalışanların “Çalıştığım Otelde Misafirler Sigara İçmemden Rahatsız Oluyorlar.” Algısına Verdikleri Yanıtların Dağılımı

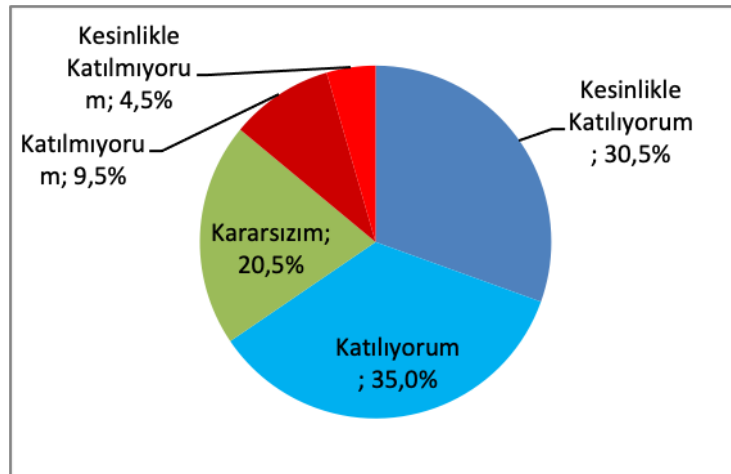


Grafik 3 incelendiğinde;

- Kararsız olanların %30,6 ile oldukça yüksek olduğu,
- Bu algıyı onaylayanların %50 ye ulaşmadığı görülmektedir.

Anketin “İşyeri, çalışanları için sigarayı bıraktırma konusunda teşvik etmesi gerektiğini düşünüyorum.” sorusuna otel çalışanların verdikleri yanıtların Ki kare analizinde $p=0,528>0,050$ bulunduğundan demografik gruplar arasında anlamlı bir görüş farklılığı olmadığı belirlendiğinden çalışanların bu soruya verdikleri yanıtların yüzdeleri, çalışanların ortak görüşü olarak alınmış, aşağıdaki grafikte özetlenmiştir.

Grafik 4. Çalışanların Sigarayı Bıraktırma Konusunda İşyeri Teşviki Fikrini Değerlendirmeleri



Grafik4 incelendiğinde;

Çalışanların “İşyeri, çalışanları için sigarayı bıraktırma konusunda teşvik etmesi gerektiğini düşünüyorum” fikrine ait görüşleri grafikteki verilere göre değerlendirildiğinde;

- Çalışanların %65,5’nin bu fikre katıldıkları,
- Çalışanların sadece %14 ünün bu fikre karşı çıktıkları belirlenmiştir.

Ankette “İşyerinde sigara içme yasağı olsa kabul ederim.” sorusuyla sigara içen veya içmeyenler arasında olası bir sigara yasağına karşı çalışanların tepkisi ölçülmüştür. Veriler aşağıdaki tablo 9’dadır.

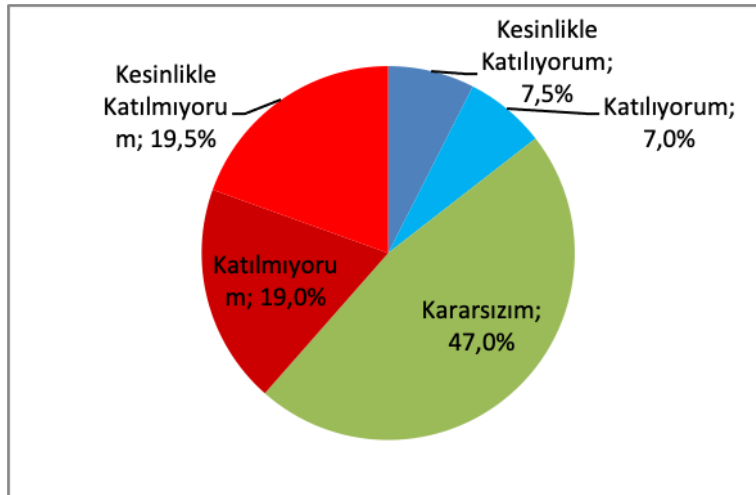
Tablo 9. Çalışanların Konaklama İşletmelerinde Sigara İçme Yasağı Fikri Değerlendirmeleri

Grup	Alt Grup	İşyerinde sigara içme yasağı olsa kabul ederim					Toplam
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
Sigara içme davranışınız nedir?	Hiç içmedim	1	0	2	0	1	4
		25,0%	0,0%	50,0%	0,0%	25,0%	100,0%
	Birkaç kere denedim	3	5	2	0	1	11
		27,3%	45,5%	18,2%	0,0%	9,1%	100,0%
	Bıraktım	6	2	4	3	1	16
		37,5%	12,5%	25,0%	18,8%	6,3%	100,0%
Halen içiyorum	17	31	41	30	50	169	
	10,1%	18,3%	24,3%	17,8%	29,6%	100,0%	
Toplam		27	38	49	33	53	200
		13,5%	19,0%	24,5%	16,5%	26,5%	100,0%

Çalışanların sigara içme davranışına göre sigara yasağına tepkilerinin incelenmesi için yapılan Ki kare analizinde $p=0,022 < 0,050$ bulunduğundan gruplar arasında anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Tablo 9 incelendiğinde;

- “Hiç içmedim” diyen grubun sigara yasaklamasına ağırlıklı olarak kararsız kaldığı,
- “Birkaç kere denedim” diyen grubun çoğunlukla bu yasağı olumlu bulduğu,
- “Bıraktım” diyen grubun %50 oranla yasağı desteklediği,
- “Halen içiyorum” diyen grubun %50 den az bir kısmının yasağı karşı çıktığı görülmektedir.

Ankette yukarıdaki maddeyi farklı bir açıdan değerlendiren ikinci bir madde olarak “Çalıştığım otelde sigara içme yasağı gelseydi işten çıkardım.” maddesi de otel çalışanlarına yöneltilmiş, verdikleri yanıtlar Ki kare analizi ile incelenmiş, $p=0,134 > 0,050$ bulunduğundan gruplar arasında anlamlı bir görüş farklılığı olmadığı belirlenmiştir. Bu nedenle, çalışanların bu soruya verdikleri yanıtların yüzdeleri, çalışanların ortak görüşü olarak alınmış, aşağıdaki grafik 5’te özetlenmiştir.

Grafik 5: Çalışanların “Çalıştığım Otelde Sigara İçme Yasağı Gelseydi İşten Çıkardım.” Yargısını Değerlendirmeleri

Grafik5 incelendiğinde;

- Otel çalışanlarının sadece %14,5’inin bu yargıya katıldığı,
- Katılmayanların oranının toplamının %38,5 olduğu,
- Kararsızların oranının %47 ile en yüksek orana ulaştığı görülmektedir.

Çalışanların konaklama işletmelerinde yöneticilerin sigara içilmemesi konusunda titiz davranıp davranmadığı konusundaki yanıtları ankette sorgulanan bir diğer başlık olmuştur. İlgili analizler Tablo 10'dadır.

Tablo 10. Çalışanların Yöneticilerin Sigara İçilmemesi Konusunda Titiz Davranıp Davranmadıkları Konusundaki Değerlendirmelerinin Analizi

Grup	Alt Grup	Yöneticilerin sigara içilmemesi konusunda titiz davrandığını düşünüyorum.					
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Sigara içme davranışınız nedir?	Hiç içmedim	1	2	1	0	0	4
		25,0%	50,0%	25,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Birkaç kere denedim	5	0	1	3	2	11
		45,5%	0,0%	9,1%	27,3%	18,2%	100,0%
	Bıraktım	4	2	7	2	1	16
		25,0%	12,5%	43,8%	12,5%	6,3%	100,0%
	Halen içiyorum	18	29	39	58	25	169
		10,7%	17,2%	23,1%	34,3%	14,8%	100,0%
Toplam	28	33	48	63	28	200	
	14,0%	16,5%	24,0%	31,5%	14,0%	100,0%	

Uygulanan Ki kare analizinde $p=0,018 < 0,050$ bulunduğundan gruplar arasında anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Tablo 10 incelendiğinde;

- “Hiç içmedim” diyen grubun bu yargıya %75 oranla katıldığı, geri kalanların da kararsız olduğu,
- “Birkaç kere denedim” diyen grupta bu fikre katılmayanlar ile katılanların aynı oranda olduğu,
- “Bıraktım” diyen grupta kararsız oranının %43,8 en yüksek oran olduğu,
- “Halen içiyorum” diyen grubun ilginç bir şekilde bu fikre, yani yöneticilerin sigara içilmemesi konusunda titiz davrandığını fikrine katılanların oranı %27,9 olduğu görülmektedir.

Bu bölümde yapılan analizler sonrasında Konaklama İşletmelerinin Sigara Konusunda Uygulamaları hakkında aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

Analiz sonuçlarına göre çalışanlar arasında konaklama işletmelerinin sigara içmek için çalışanlara özel bir alan oluşturulmasını yüksek oranda istedikleri ortaya çıkmıştır. Bu sonuç konaklama işletmelerinin çalışanlar için sigara içilecek özel bir alan oluşturması gerektiği şeklinde yorumlanmıştır. Diğer yandan misafirlerin çalışanların sigara içmesinden rahatsız olup olmadıkları konusunda çalışanlar arasında çok benimsenmemiş olsa da bir algı var olduğu araştırmada ortaya çıkmıştır. Sigara içmek için özel bir alan oluşturulması durumunda çalışanların sigara içme durumunu müşterilerin gözlemesinin sınırlanacağı düşünüldüğünde özel bir alanın müşteri rahatsızlığı konusunda da bir çözüme yol açacağı yorumlanmıştır.

Anket sonucunda çalışanların %60,5 inin “İşyeri, çalışanları için sigarayı bırakma konusunda teşvik etmesi gerektiğini düşünüyorum” fikrini destekledikleri ve ankete katılan çalışanların %84,5 inin sigara içtikleri göz önüne alınarak çalışanlar arasında sigarayı bırakma düşüncesinin azımsanmayacak kadar fazla olduğu, işyerlerinden bu konuda destek bekledikleri şeklinde yorumlanmıştır.

Çalışanların işyerinde sigara yasağı olması durumunda nasıl bir tepki verecekleri konusunda anket maddelerinin analizine göre sigara içenlerin %28,4 ünün sigara yasağını kabullenebilecekleri, çalışanların sigara yasağı olması durumunda işten ayrılma yargısına katılanların %38,5 gibi yüksek bir oranda olması otel çalışanlarının sigara içme konusunda yasaklamaları kabullenmeyecekleri şeklinde yorumlanmış, bu konuda yasaklama yerine düzenlemeler getirilmesinin daha iyi bir çözüm olabileceği önerilmiştir.

Araştırmada yöneticilerin sigara içilmemesi konusunda titiz davrandıklarını konusunda çalışanların değerlendirmeleri alınmış, verilere göre sigarayı bırakanlarda bu fikre kararsız kalmanın yoğun olduğu, hiç içmeyenlerin bu fikre %75 oranla katıldıkları, sigara içenlerin ise bu fikre sadece 3'te 1'den az oranla katıldıkları görülmüş, bu veriler araştırma yapılan konaklama işletmelerinde sigara konusunda kurumsallaşmış kurallar olmadığı şeklinde yorumlanmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırmada elde edilen sonuçlar bütünsel olarak yorumlandığında anket uygulanan konaklama işletmelerinde çalışanların büyük bir bölümünün sigara kullandıkları, sigara içme durumunun lise ve üniversite mezunlarında çok yüksek olduğu, eğitim, gelir ve yaş yüksekliğinin çalışanların sigara harcamalarında artışa sebep olduğu bulunmuştur. İşyerlerinde harcanabilir gelirin faydalı bir şekilde kullanılmasında bir kayıp olarak kabul edilebilecek sigara harcamalarının büyüklüğüne dikkat çekecek bilinçlendirme programlarının uygulanması hem bireysel hem de toplumsal manada kazanç sağlayacak bir çalışma olacaktır.

Kadınların erkeklere oranla daha az sigara içtikleri ortaya çıkmış, ancak, kadınların sigara içmek için kullandıkları zamanın daha fazla olması sigara içme konusunu bir sosyalleşme olarak düşündükleri şeklinde yorumlanmıştır. İşyeri çapında yürütülecek sosyal sorumluluk projelerinde, gönüllü olan kadın çalışanlara sorumluluk verilmesi, mola zamanlarında kısa toplantılarla desteklenmesi; kadınların sosyalleşme ihtiyacını olumlu bir şekilde dönüştürecek uygun bir çözüm olarak görülmektedir.

Çalışanların mola sıklıklarının erkeklerde fazla, mola sürelerinin kadınlarda fazla olduğu ortaya çıkmış, çalışanların çoğunluğunun işletmelerinde sigara içmek için özel bir alan olmadığı, bu durumun konaklama işletmelerinin sigara konusunda kurumsal bir bütünlük gösterememesinden kaynaklandığı şeklinde yorumlanmıştır. Çalışanlar için sigara içme alanı oluşturulması durumunda mola süresi, mola sayısı ve sigara içme sıklığı konularında bir düzenleme olabileceği, özel alan olması durumunda müşterilerin rahatsız olması gibi durumların da azalacağı düşünülmektedir.

Sigara içme ile performans arasında yapılan incelemelerde sigara içenlerin içmedikleri zaman performans düşüklüğü yaşadıklarına dair bir kanıt elde edilememiştir. Diğer yandan araştırmada sigara içmeyen grubun da sigara içenlerde iş kaybı ya da performans düşüklüğü gözlemlendiğine dair bir yargının olmadığı görülmüştür. Dolayısıyla bu çalışmada otel çalışanlarının sigara içmesi durumunda performansta bir değişim olacağı konusunda iddia edilen görüşlerin doğru olmadığı sonucuna varılmıştır. Konaklama işletmelerinde sigara yasağının uygulanmasının çalışanlar tarafından yeterince desteklenmeyeceği, çalışanların bir bölümünün böyle bir kararda iş değiştirebileceği araştırmada bulunan diğer bir sonuç olmuştur.

Sonuçlar, Konya'daki 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmeleri çalışanlarının sigara alışkanlığının iş verimliliği üzerindeki etkisine ilişkin yeni bilgiler sağlamaktadır. Ancak, araştırmanın sınırlamalarının dikkate alınması da önemlidir. Öncelikle uygulama ağırlama endüstrisine örnek teşkil etmektedir. Bu durum diğer sektörlerde yapılacak sigara ve verimlilik araştırmaları için bir kısıtlılık teşkil etmektedir.

Katılımcılar tarafından bildirilen sigara içme durumu, süresi gibi cevaplar bağımsız olarak doğrulanmamıştır. Gelecekteki araştırmalarda bu veriler işveren tarafından bildirilen verilerle karşılaştırılarak doğrulanmalıdır. Yapılan araştırmada çalışanların performans düşüklüğü yaşadıklarına dair bir bulguya rastlanmaması daha derinlemesine araştırma yapılmasının gerekliliğini vurgulamaktadır.

Ayrıca, gelecek araştırmalarda sigarayı bırakma eğilimleri ve bir işyeri sigara bıraktırma programına nasıl tepki gösterecekleri ölçülebilir. Farmakoterapi sigara bıraktırma programları sağlıklı bir işgücü oluşturmayı hedefleyen uygulamalardır. İşyerlerine olan maliyetleri, sigara kaynaklı doğrudan ve dolaylı maliyetlerle karşılaştırıldığında oldukça düşük kalmaktadır (Bunn, ve diğerleri, 2006). İşyerlerinde sigara bırakma programları ve tedavi yöntemleri ile ilgili bilgiler özellikle sigara molalarının verildiği alanlarda ve personel giyinme odalarında dikkat çekici bir şekilde posterler ve broşürlerle tanıtılmalıdır. Sigara kullanımı, dünya çapında etkili bir sağlık sorunu ve büyük bir ekonomik külfet oluşturmaktadır. Toplumsal sorumluluk taşıyan her işyeri tarafından gerekli önlemlerin alınması hastalık riskini azaltacak, üretkenliği ve dolayısıyla verimliliği arttıracaktır.

KAYNAKÇA

- American Cancer Society (2020, Ekim 10). How to Quit Using Tobacco. American Cancer Society: <https://www.cancer.org/content/dam/CRC/PDF/Public/9545.00>. Erişim Tarihi: 03.03.2022
- BBC (2019, Kasım 13). Türkiye, Sigara Nedeniyle Ölüm Oranında Dünya İkincisi! Medikal Akademi: <https://www.medikalakademi.com.tr/grafiklerle-tuerkiyede-sigara-tuetuen-nedeniyle-oluem-oraninda-duenya-ikincisiyiz/> Erişim Tarihi: 03.03.2022
- BePositive (2022). Çalışma Hayatında Sigara Kullanımı ve İş yeri Verimliliği. Be Positive Abrahamson Metodu: <https://www.bepositive.com.tr/calisma-hayatinda-sigara-kullanimi-ve-is-yeri-verimliliği/> Erişim Tarihi: 03.03.2022
- Bunn, W., Stave, G., Downs, K. E., Alvir, J. M., & Dirani, R. (2006). Effect of Smoking Status on Productivity Loss. *JOEM*, 48(10), 1099-1108.
- Burke, R. (2007). Organizational Level Interventions to Reduce Occupational Stressors. *Work and Stres*, 7(1), 77-87.
- Burr, H., Formazin, M., & Pohrt, A. (2016). Methodological and Conceptual Issues Regarding Occupational Psychosocial Coronary Heart Disease Epidemiology. *Scand J Work Environ Health*, 42(3), 251-255.
- DHA (2021, Şubat 10). Corona Virüsünden 4 Kat Daha Ölümcül. *Sözcü Haberler-Sağlık*: <https://www.sozcu.com.tr/2021/saglik/corona-virusunden-4-kat-daha-olumcul-6252651/#:~:text=%E2%80%99CHER%2015%20DAK%C4%B0KADA%20S%C4%B0GARA%20%C4%B0%C3%87EN%20%20K%C4%B0%C5%9E%C4%B0DEN%201%C4%B0%20%C3%96L%C3%9CYOR%E2%80%9D&text=Bizim%20%C3%BClkemiz%20i%C>. Erişim Tarihi: 03.03.2022
- Gamperiene, M., Nygård, J. F., Sandanger, I., Wærsted, M., & Bruusgaard, D. (2006). The Impact of Psychosocial and Organizational Working Conditions on the Mental Health of Female Cleaning Personnel in Norway. *Journal of Occupational Medicine and Toxicology*, 1(24), 1-10.
- Head, J., Stansfeld, S. A., & Siegrist, J. (2004). The Psychosocial Work Environment and Alcohol Dependence: A Prospective Study. *Occupational Environmental Medicine*, 61(3), 219-224.
- Jackson II, K. C., Nahoopii, R., Said, Q., Dirani, R., & Brixner, D. (2007). An Employer-Based Cost-Benefit Analysis of a Novel Pharmacotherapy Agent for Smoking Cessation. *Journal of Occupational and Environmental Medicine*, 49(4), 453-460.
- Jahn, I., Becker, U., Jöckel, K., & Pohlabeln, H. (1995). Occupational Life Course and Lung Cancer Risk in Men. Findings From a Socio-Epidemiological Analysis of Job-Changing Histories in a Case-Control Study. *Soc Sci Med.*, 40(7), 961-975.
- Köylüoğlu, S., Gümrah, A., & İnan, Ü. S. E. (2020). Analysis of the Effect of Expectation Theory on Consumer Behavior with the Mental Accounting Dimension. *Journal of Euromarketing*, 29(1-2), 56-71.
- Kassel, J. D., Stroud, L. R., & Paronis, C. A. (2003). Smoking, Stress, and Negative Affect: Correlation, Causation, and Context Across Stages of Smoking. *Psychological Bulletin*, 129(2), 270-304.
- Krakowiak, E., Sygit, K., Sygit, M., Cipora, E., & Krakowiak, J. (2020). Exposure to Environmental Tobacco Smoke (ETS) among Employees of Hospitality Venues in the Light of Changes in Anti-Tobacco Legislation in Poland. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 17(10), 3691.
- Morikawa, Y., Nakamura, K., Sakurai, M., Nagasawa, S.-Y., Ishizaki, M., Nakashima, M., & Nakagawa, H. (2014). The Effect of Age on the Relationships Between Work-Related Factors and Heavy Drinking. *Journal of Occupational Health*, 56(2), 141-149.
- Nakip, M., & Yaraş, E. (2016). *SPSS Uygulamalı Pazarlama Araştırmalarına Giriş*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ortega, A., Brenner, S.-O., & Leather, P. (2007). Occupational Stress, Coping and Personality in the Police: An SEM Study. *Int. Journal of Police Science & Management*, 9(1), 36-50.
- Rasmussen, S. R., Prescott, E., Sørensen, T. I., & Sogaard, J. (2005). The Total Lifetime Health Cost Savings of Smoking Cessation to Society. *European Journal of Public Health*, 15(6), 601-606.
- Siegrist, J., & Rödel, A. (2006). Work Stress and Health Risk Behavior. *Scandinavian Journal of Work Environment Health*, 32(6), 473-481.
- Sushanthi, S., Doraikannan, S., & Indiran, M. A. (2022). Assessment of Anxiety, Depression and Nicotine Dependence Among Construction Workers in Chennai - a Cross Sectional Study. *Journal of Oral Biology and Craniofacial Research*, 12(2), 263-267.
- Trudel, X., Milot, A., Gilbert-Ouimet, M., Duchaine, C., Guénette, L., Dalens, V., & Brisson, C. (2017). Effort-Reward Imbalance at Work and the Prevalence of Unsuccessfully Treated Hypertension Among White-Collar Workers. *American Journal of Epidemiology*, 186(4), 456-462.
- Walters, G., & Raybould, M. (2007). Burnout and Perceived Organisational Support Among Front-Line Hospitality Employees. *Journal of Hospitality and Tourism Management*, 14(2), 144-156.
- WHO. (2022, Mayıs 24). Tobacco. World Health Organization: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/tobacco#:~:text=Tobacco%20kills%20more%20than%208,%2D%20and%20middle%2Dincome%20countries>. Erişim Tarihi: 03.03.2022
- World Health Organization. (2008). *WHO Report on the Global Tobacco Epidemic, 2008: The MPOWER Package*. Geneva, Switzerland: WHO Press.

Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımına (TYSY) Akademisyenlerin Bakışı¹

Academic's Perspective To The Flipped Class Approach (Fca) In Accounting Education

Ganite KURT *
Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT **
Tuba DERYA BASKAN ***

ÖZ

Bu araştırmanın amacı, Türkiye’de Muhasebe-Finansman anabilim dalında görev yapan öğretim elemanlarının muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açılarının ve bu bakış açılarının bazı değişkenlere göre farklılaşıp farklılaşmadığının tespit edilmesidir. Araştırma sonucunda katılımcıların muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının avantajlarına, TYSY uygulamalarının etkililiğinin eğitici, öğrenci ve eğitim kurumu bağlamında engelleyicilerine ilişkin ifadelerle yüksek düzeyde katılım sağladıkları görülmüştür. Araştırma hipotezlerinin test edilmesi sonucunda da, ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin görüşlerin üniversite türüne, cinsiyete, medeni duruma, eğitim durumuna, uygulanabilir olduğunu düşünme durumuna, iş tecrübe süresine ve muhasebe derslerinin ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı ile verilmek istenmesi durumuna göre anlamlı farklılık yaratmadığı, ancak bu yaklaşımın derslerde kullanılma durumuna göre, unvana göre ve yaşa göre ise bazı açılardan farklılaştığı tespit edilmiştir.

ANAHTAR KELİMELELER

Muhasebe eğitimi, Ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı, Teknolojik gelişmeler

ABSTRACT

The purpose of this study is to know Accounting and Finance faculty member’s perspective of the implementation the flipped classroom approach (FCA) in accounting education and how this perspective works according to variables. Based on our observation, we found that there are two kind of group participants. Firstly, group participants which have high perspective of FCA advantages in accounting education. And the second group is group participants which have opinion that FCA has barrier in education, student, and education institution context. According to hypotheses examination, FCA did not make any significant difference deals with university type, gender, marital status, education, the applicability of thinking. However, FCA is found difference regarding courses, tittle, and age.

KEYWORDS

Accounting education, Flipped classroom approach, Technological developments.

	Makale Geliş Tarihi / Submission Date 22.06.2022	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance 11.07.2022
Atıf	Kurt, G., Çil Koçyiğit, S. ve Derya Baskan, T. (2022). Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımına (TYSY) Akademisyenlerin Bakışı. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 350-368.	

¹ Bu çalışma 18-22 Mayıs 2022 tarihlerinde 40. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu’nda sunulan bildirinin, yeniden düzenlenerek genişletilmiş halidir.

* Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, Finans ve Bankacılık Bölümü, ganite.kurt@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6438-2501

** Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, seyhan.cil@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1012-3605

*** Doç. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, tdbaskan@gmail.com, ORCID: 0000-0001-8809-7043

GİRİŞ

Dünya da sanayi devriminden sonra bilim ve teknolojiye hızlı ilerlemeler meydana gelmiş, zamanla insan gücü ve tarıma dayanan ekonomik dinamikler yerini yeni teknolojik araçlara ve ortamlara bırakmıştır. Küreselleşme ile birlikte teknolojiye yaşanan hızlı gelişmeler birçok sektörde etkisini hızlıca göstermiş, özellikle pandemi sırasında eğitim sektöründe de değişimi zorunlu kılmıştır. Teknolojik gelişmeler eğitime yansyarak, etkileri hızlı bir şekilde artmış ve toplumlar üzerinde de önemli değişimlere neden olmuştur.

Eğitim sürecine baktığımızda geçmişten günümüze birçok önemli değişimler olmuştur. Bu değişimler teknolojik gelişmeler ile devamlı artarak devam etmiştir. Teknolojik gelişmeler toplumdaki öğrenme modellerini değiştirmiş, geleneksel sınıf yaklaşımında öğrenme metotları yetersiz kalmaya başlamıştır. Kişilerin değişen ihtiyaçları ve gelişmekte olan teknoloji gibi dış faktörler geleneksel sınıf yaklaşımı yerine, farklı öğrenme metotlarına bırakmıştır. Öğrenme sürecinde öğrenen kişilerin sürece aktif olarak dahil olmasının eğitim ile beklenen çıktılarda daha olumlu sonuçlar elde edileceği düşünülmektedir. Çünkü öğrenme sürecinde eğitimcilerin daha aktif olduğu durumlarda öğrencilerin kısıtlandığı ve sınıfa ayak uydurmak adına etkin olarak sisteme katılmadığı yargısı bulunmaktadır (Şakar ve Sağır, 2017).

Eğitim hayatındaki bu sıkıntılar ile geleneksel eğitim yöntemlerinin yeterli olamadığı, bu eğitim sürecinin teknolojik gelişmeler ile desteklenmesinin zorunluluk haline geldiği yadsınamaz bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır. Z kuşağı olarak adlandırılan ve teknolojik gelişmeleri yakından takip edebilen bu yeni kuşağın geleneksel eğitimde öğrenme süreçlerinde zorlandıkları ve eğitimden farklı beklentilerde olduğu gözlemlenmektedir. Bu konuda teknolojik gelişmeler ile internetin yaygınlaşması, akıllı telefonlar, bilgisayarlar gibi gelişen teknolojik unsurlar önem arz etmektedir (Serçemeli, 2016).

Çağımızda eğitim sürecine yüklenen sorumluluk ile beraber genç neslin de teknolojik gelişmeleri yakından takip etmesi neticesinde eğitim sürecinde yerini alan yöntemlerden biri de “Ters Yüz Edilmiş Sınıf” yaklaşımıdır. Bu araştırmanın amacı, eğitim sistemindeki öğrenme yöntemlerinden olan “Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımı (TYSY)”nın Türkiye’de Muhasebe-Finansman anabilim dalında görev yapan öğretim elemanlarının muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açılarının ortaya konulmasıdır. Bu amaçla bu çalışmada Türkiye’de Muhasebe-Finansman anabilim dalında görevli öğretim elemanlarının; ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının “muhasebe eğitiminde uygulanabilirliğine”, “uygulama avantajlarına” ve “ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı” uygulamalarının etkililiğini engelleyebilecek sınırlılıklara” ilişkin görüşleri ortaya konulmuştur.

1. TERS YÜZ EDİLMİŞ SINIF YAKLAŞIMI (TYSY)

Gelişmiş ülkelerde teknolojinin hızlı gelişmesiyle, eğitim sisteminde yeni arayışlara girilmiş, eğitimin daha kaliteli olması için farklı öğrenme yöntemleri tercih edilmiştir (Hao ve Xuqin, 2015: 1303). İlk olarak bilgisayar destekli eğitim yaklaşımı ile öğrenim süreçleri desteklenmiş, sonrasında internet tabanlı eğitim kullanılarak, e-öğrenme, mobil öğrenme gibi metotlar tercih edilmiştir. Günümüzde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı (TYSY) ile devam etmiştir (Ünsal, 2018).

Geleneksel eğitim öncelikle dersin eğitmen tarafından sınıfta anlatılmasına ve öğrencinin konuyu ilk kez sınıf içerisinde dinlemesine ve öğrenmesine dayanmaktadır. Geleneksel eğitimde öğrenilenlerin pekiştirilmesi ders sonrasında öğrenciye verilen ödevlerle sağlanmaya çalışılır. Ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımında ise geleneksel eğitimin aksine, öncelikle ders sınıfta anlatılmaz. Sınıfta anlatılacak olan dersin konusu, dersten önceki bir zamanda elektronik ortamda öğrenciye aktarılır ve öğrencinin ders saatinden önce konuyu öğrenmesi beklenir. Ders saatlerinde ise öğrencinin ders öncesinde elektronik ortamda öğrenilenlerin pekiştirilmesi sağlanır.

Ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı, öğretmenin öğrenciye kılavuzluk ettiği, sınıf veya okulun sınırlarını ortadan kaldırmakta, sınıf dışındaki etkinlikler sınıf içine, sınıfta yapılması gereken faaliyetler sınıf dışına taşınarak öğretimin bireyselliği sağlamaktadır (Akgün ve Atıcı, 2017). Günümüzde Batı ülkelerinde popüler bir yöntem olan ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı Amerikalı Salman Khan tarafından ilk defa ortaya atılmıştır. Bu sistemle bilginin yapısını değiştirerek, geleneksel öğretmen- öğrenci ilişkisini değiştirip ders saatlerinde yapılacakları yeniden düzenlemiştir. TYS yaklaşımı ile geleneksel sınıf yaklaşımı arasındaki en büyük fark, eğitim ve öğrenimin birbirinden ayrılmasıdır. Geleneksel öğrenme yaklaşımı öğretmenin sınıfta önce bilgiyi vermesi, sonrasında öğrencilerin öğrenmesidir. Ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı ise tam tersidir. Öğrenciler materyallerdeki bilgileri dersten önce öğrenir ve ardından sınıfta pekiştirilir. Yani öğretim modu hazırlık ve sınıf ortamı olarak iki bölümden oluşur. TYS’deki bu öğrenim sürecinin sıralamasının normal öğrenim sürecinden farklı oluşu eğitimin etkisini de artırmaktadır. (Hao ve Xuqin, 2015).

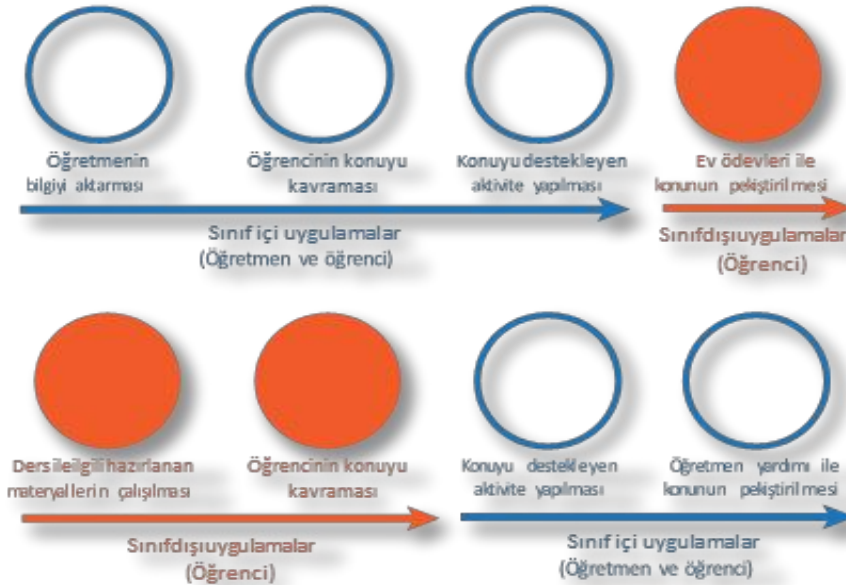
TYS yaklaşımı her öğrencinin öğrenme stiline farklı olduğu, öğrencilere konferans gibi aktarılan derslerin bazı öğrencilerde etkili olabileceği, bazı öğrencilerin öğrenme sürecinde zorlandıkları görüşleri üzerine

geliştirilmiştir. Bu sebeple tercih edilen bu yöntem ile öğrencilerin kendi bilgi ağlarını oluşturmalarına izin veren ve internet üzerinden materyallerin edinilerek dersten önce konu ile ilgili belli bir bilgiye erişilmesi hedeflenmektedir (Sakar ve Sağır, 2017: 1905).

Bu bilgiler doğrultusunda TYS yaklaşımı ile geleneksel eğitim sürecinden farklı bir eğitim sistemine geçilmesinin, hedeflenen öğrenim çıktılarına ulaşılmasının etkinlikleri kapsayan öğrenme sürecinin aşamalarını da değiştirmiştir. Bu sistemde ilk aşama öğrencinin çevrim içi olarak paylaşılan içeriğinin izlenme süreci sonrasında ise sınıf ortamında öğrenci ve öğretmenlerle aktif öğrenme etkinliklerine katılma süreci yer almaktadır (Yiğitoğlu ve Erişen, 2021).

Aşağıdaki şekilde Ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının geleneksel sınıf yaklaşımından farkı gösterilmiştir.

Şekil 1: Geleneksel Eğitim Yaklaşımı İle Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Karşılaştırılması



Aktaran: Yiğitoğlu ve Erişen, 2021, (Zownorega, 2013)

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere, TYSY de teknolojik fırsatlar ile dersin teorik anlatımı sınıf dışında ev ödevi olarak verilmekte olup, sınıf içinde ise öğretmenlerle beraber öğrencilerin konuyu pekiştirmesine odaklanılmaktadır. Bu yöntemde, öğrenciler dersleri ders saatinden önceki bir zamanda sınıf dışında kendi öğrenme hızlarına uygun bir şekilde öğrenip, sınıf ortamına geçildiğinde ise öğrendiklerini pekiştirmek amacıyla öğretmenin desteğiyle anlaşılmayan hususlar, uygulama ve örnekler üzerinde durulur (Karaca ve Ocak, 2017). Ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımında öğretmen, bir öğreticiden ziyade yönlendirici durumundadır (Serçemeli, 2016).

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Batı ülkelerinde popüler bir öğretim modeli olan TYS Amerikalı Salman Khan tarafından ilk defa ortaya atıldıktan sonra bu yöntem hem ulusal hem uluslararası literatürde tartışılmaya başlanmış olup, literatürde “model” kavramı yanında, “yaklaşım”, “sistem” gibi farklı ifadeler ile yerini almıştır. Bu yaklaşım ile ilgili yapılan bazı çalışmalar şu şekildedir.

TYS modelini genel hatları ile açıklamakta olan Sams ve Bergmann (2013) modelin bütün eğitim hayatı boyunca uygulanabilirliği üzerinde durmuş, uygulamada öğrencilerin bu modeli nasıl kullandığını saptamaya çalışarak, modelin eğitim sürecinde fayda sağlayacağı tespit edilmiştir. Yine gelişen teknolojiye dolayı eğitim sisteminin de buna kayıtsız kalamayacağını belirten Francl (2014), TYS modelinin de bu kapsamda etkili olacağını, öğrenciler üzerinde bu tarz yeni eğitim sistemlerinin etkileşimi daha fazla artıracakını belirtmiştir. Diğer taraftan Du & Taylor (2013), çalışmasında TYSY modelini Yönetim Muhasebesi dersi için Western Sydney Üniversitesi’nde uygulamıştır. Modelin uygulandığı öğrencilerden gelen geri bildirimlere bakıldığında öğrencilere çok iş yükü düşmesinden ve fazla zaman almasından dolayı bir süre sonra bu eğitim sistemini beğenmedikleri tespit edilmiştir.

Yapılan çalışmalardan biriside Butt (2014) tarafından yapılarak Avustralya’da Aktüerya bölümündeki öğrenciler üzerinde uygulanmıştır. TYS modelinin bu öğrenciler üzerinde uygulanması ile ders başarılarının arttığı ve öğrencileri olumlu motive eden bir model olduğu tespit edilmiştir.

Diğer taraftan O'Flaherty ve Phillips (2015) tarafından, bulgulara göre tek bir model olmadığı, TYSY modelinin eğitimcilerin uygulama yapmalarını sağlama potansiyeline sahip olduğu, başarılı uygulama için etkin ve sonuçlarının kısa sürede cevap verdiği, eleştirel düşünmeyi kolaylaştıran ve öğrenci gelişiminde katkılar sağlayan ve geleceğin mezunlarını daha etkin iş hayatına hazırlayan bir öğrenme biçimi olduğu belirtilmiştir. Hao ve Xuqin (2015) ters yüz edilmiş sınıf uygulamasının avantaj ve dezavantajlarını analiz etmek amacı ile meslek yüksekokullarında uygulama yapmıştır. Yapılan araştırma sonuçlarına göre, öğretim modelinin sürekli geliştirilerek sunulmasının, zamana ayak uydurmak amacı ile mevcut şekillerde yeniliklerin yapılmasının gerekli olduğu, öğretmenlerin mesleki ahlak ve eğitime sahip olmaları gerektiği ve öğrencilere yapılacak donanım ve malzeme destekleri ile yöntemin etkili olacağı belirtilmiştir.

TYS modelinin akademik başarısına ve görüşlerine etkisini ortaya koymak amacı ile kontrol gruplu deneme modeli kullanan Akgün (2015) de birtakım bulgular elde etmiştir. Araştırmanın sınırı 67 ortaokul beşinci sınıf öğrencisiyle ve Bilişim Teknolojileri ve Yazılım dersi şeklinde belirleyen Akgün elde edilen sonuçlara göre, öğrencilerin başarılarının arttığı, derse aktif katılımın olduğu, anlamadıkları konuları daha iyi tespit ettikleri, öğrendikleri konuları unutmadıkları ve derse katılımın arttığı şeklinde bulgular elde etmiştir.

Sakar ve Şağır (2017), TYS uygulamasını açıklayarak, doküman analizi yöntemi kullanmıştır. Yazarlar çalışmaları için bir takım veri tabanlarından yararlanarak 50 makale, 8 yüksek lisans tezi, 2 kitap ve 1 doktora tezi incelemiştir. Fen bilimleri dersinde yapılan bu inceleme ile fen bilimi eğitimine katkıları tespit edilmiştir. Bir diğer çalışmayı Topal ve Akhisar (2017) "Mikroişlemciler/Mikrodenetleyiciler II" dersinde TYS modelini uygulamış, elde ettikleri bulgulara göre etkin ve kalıcı öğrenme sürecinin gerçekleşeceği sonucuna varmışlardır.

Yine Ünsal (2018) yaptığı çalışmada TYS'nin tanımı, temel unsurları, içeriklerine değinmiş kategorileri bazı uygulama modelleri ile ilişkilendirerek açıklamıştır. Yazar çalışmasında TYS modelinin çeşitli alanlarda uygulanabileceğini, araştırma yapıp, öğrenme sürecindeki problem çözmeyi artırdığını, öğrenci ve öğretmen görüşlerinin olumlu olduğunu tespit etmiştir. Bir başka çalışmayı Yiğitoğlu ve Erişen (2021) yaptığı farklı derslerde TYS uygulama çalışmasında, öğrencilerin zamanı etkin kullandığı, algılarına, tutumlarına, performanslarına, motivasyonlarına katkı sağladığı, arkadaş ilişkilerinden daha çok keyif aldıkları olumlu etkileri olarak tespit edilirken, öğrencilerin zamanlarının çok harcanması, etkin bir planlama yapmamaları durumunda başarılı olmayacakları da olumsuz sonuçları olarak tespit edilmiştir.

Literatür çalışmalarında muhasebe alanında yapılan TYS uygulama çalışmalarına bakıldığında çok farklı sonuçların elde edilmediği tespit edilmiştir. Bu çalışmalardan bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

TYS modelini Finansal Muhasebe dersi için uygulayan Lubbe (2016) tarafından, öğrencilerin muhasebe dersini nasıl anladıklarını, zamanı nasıl yönettikleri değerlendirilmiş ve TYS sisteminde öğrencilerin dersi daha iyi yönettikleri tespit edilmiştir. Bülent Ecevit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde muhasebe dersi almakta olan lisans öğrencilerinin TYS modeline ilişkin yaklaşımlarını anket yöntemi ile tespit eden çalışmayı Köse ve Acar (2017) yapmıştır. Elde edilen bulgulara göre, öğrencilerin TYS modeli için gerekli olan hazırlıkları yapmaları, ders işleyiş süreci için gerekli olan materyallere sahip olmaları gerektiği ortaya çıkmış olup, öğrencilerin işlenecek konu hakkında bilgilerinin artmasının derse olan ilgiyi artırdığı görülmüştür. Diğer taraftan TYS modelinde yapılmış olan çalışmalarda genellikle sınıf dışı ders videolarının olabildiğince kısa süreli olması gerektiği yönünde bulgular tespit edilirken, Köse ve Acar (2017)'nin çalışmalarında bulmuş oldukları "öğrencilerin video sürelerinin 20 dakikadan fazla olabileceği" şeklindeki ifadeleri literatüre katkı sağlayan bir diğer sonuçtur. Diğer taraftan yine bulunan sonuçlardan birinin de sınıf içi teori çalışmaları ile uygulama çalışmalarına fazla yer kalmadığı, teorik kısmın sınıf dışında sürmesinin dersin anlaşılmasında daha yararlı olacağı şeklinde olduğu görülmüştür. Neto ve Gomes (2017), öğrenci performansını ve algılarını araştırmayı amaçlayarak, TYSY eğitiminde öğrenci performansında aynı müfredat içeriğine sahip, iki muhasebe lisans dersi ile toplam 78 adet öğrenci olmak üzere dört sınıfta uygulamıştır. Öğrencilere anket çalışması yapılmış ve ulaşılan sonuca göre TYSY kullanımının öğrenciler açısından uygun bir yöntem olduğu tespitine varılmıştır.

Bir diğer çalışma Kurnaz ve Ağgül (2018) tarafından Bayburt Üniversitesi ve Kafkas Üniversitesi İşletme ve İktisat Bölümü lisans öğrencilerine yapılmıştır. Çalışma da ters yüz edilmiş sınıf modelinin muhasebe eğitiminde kullanılıp kullanılmayacağına ilişkin, öğrencilerin bakış açıları belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırma ile öğrencilerin bu modelin uygulanmasına ilişkin bakış açılarının oldukça olumlu olduğu ve öğrencilerin bu modelin uygulanmasının derslerindeki başarılarını genel olarak artıracaklarını düşündükleri sonucuna varılmıştır.

Ağırman (2018), TYS modelini kuramsal bir çerçevede anlatmış, finans, muhasebe, ekonomi ve benzeri alanlarda anlatımını yaparak finans alanında uygulama da kullanılabilirliği üzerine bir çerçeve çizmiştir.

Temelli ve Karcioğlu (2018) tarafından yapılan çalışmada İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi lisans düzeyinde muhasebe eğitimi alan oğrencilerin TYS Modeline tutumlarının ve bu tutumlarında etkili olan faktörlerin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Araştırmada, Ağrı İbrahim een Üniversitesi İİBF’de Kamu Yönetimi, İktisat ve İşletme bölümlerinde okuyan ve çeşitli muhasebe dersleri alan oğrencilerde anket yapılarak birtakım sonuçlara ulaşılmıştır. Araştırma sonucunda muhasebe eğitimi alan İİBF oğrencilerinin ters yüz sınıf modeline yönelik tutum ölçeğinin güvenilir ve geçerli bir ölçek olduğu belirlenmiştir. Ayrıca araştırma sonuçlarına göre; kapsam dahilindeki oğrencilerin görüşlerinin oldukça olumlu olduğu sonucuna varılmıştır. Yine Niekerk ve Delpont (2021) tarafından yapılan çalışmada, TYS yaklaşımının muhasebe dersleri konusunda başarısı ölçölmüş, oğrencilerin katılımının olduğu ve akademik olarak başarılarının arttığı bir yöntem olarak tespit edilmiştir.

Muhasebe eğitiminde yapılmış bir diğer alışma Turan ve Özdemir (2021) tarafından yapılmıştır. Söz konusu bu çalışmada T. C. Millî Eğitim Bakanlığı’na bağlı bir lisede muhasebe eğitimi gören oğrencilerin geleneksel öğretim yöntemine alternatif ters yüz edilmiş sınıf yönetimi ile öğrenim görmeleri halinde derse devam, aktif katılım, derse ilişkin tutum ve akademik başarılarının nasıl bir performans değişikliği sergileyecekleri araştırılmıştır. Nitel bir çalışma olan bu araştırma ile; katılımcıların büyük çoğunluğunun TYSY ile geerleştirilen muhasebe derslerinde daha istekli oldukları, derslerden keyif aldıkları ve akademik başarılarının arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmanın ilerleyen kısımlarında ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı (TYSY) incelenerek, Türkiye’de Muhasebe-Finansman anabilim dalında görev yapan ve muhasebe dersine veren öğretim elemanlarının muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açılarının ortaya konulması amacı ile anket çalışması yapılmıştır.

3. ARAşTIRMA METODOLOJİSİ

3.1. Araştırmanın Modeli

Türkiye’de Muhasebe-Finansman anabilim dalında görev yapan ve muhasebe dersi veren öğretim elemanlarının muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açılarının ortaya konulmasının amaçlandığı bu çalışmada tarama modeli kullanılmıştır.

3.2. Araştırmanın Amacı ve Hipotezleri

Bu araştırmanın amacı, muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin muhasebe dersi veren öğretim elemanlarının bakış açılarının ortaya konularak, bu bakış açılarının bazı değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesidir. Çalışmada bu kapsamda, TYSY’nın muhasebe eğitiminde uygulanabilirliğine, muhasebe eğitiminde uygulama avantajlarına ve bu yaklaşımın uygulamalarının etkililiğini engelleyebilecek sınırlılıklara ilişkin Muhasebe-Finansman anabilim dalında görev yapan ve muhasebe dersi veren öğretim elemanlarının bakış açıları ortaya konulmuştur.

Çalışmanın amacına ulaşabilmesi için aşağdaki hipotezler geliştirilmiştir:

H₁: Öğretim elemanlarının ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açıları görev yaptıkları üniversite türüne göre farklılaşmaktadır.

H₂: Öğretim elemanlarının ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açıları unvana göre farklılaşmaktadır.

H₃: Öğretim elemanlarının ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açıları cinsiyete göre farklılaşmaktadır.

H₄: Öğretim elemanlarının ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açıları medeni duruma göre farklılaşmaktadır.

H₅: Öğretim elemanlarının ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açıları eğitim durumuna göre farklılaşmaktadır.

H₆: Öğretim elemanlarının ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açıları yaşa göre farklılaşmaktadır.

H₇: Öğretim elemanlarının ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açıları iş tecrübesine göre farklılaşmaktadır.

H₈: Öğretim elemanlarının ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açıları bu yaklaşımın muhasebe derslerinde kullanılma durumuna göre farklılaşmaktadır.

H₉: Öğretim elemanlarının ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açıları bu yaklaşımın muhasebe derslerinde uygulanabilir olduğunu düşünme durumuna göre farklılaşmaktadır.

H₁₀: Öğretim elemanlarının ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açıları muhasebe derslerinin bu yaklaşım ile verilmek istenmesi durumuna göre farklılaşmaktadır.

3.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırma Türkiye’de Muhasebe-Finansman anabilim dalında görevli olan ve muhasebe dersi veren öğretim elemanlarını kapsamaktadır. Araştırmanın yapıldığı Mart 2022 tarihinde araştırma kapsamında 1.363 kişi bulunmaktadır.

Örneklemenin evreni temsil ettiğinin göstergesi olarak aşağıdaki formül kullanılmıştır (Yamane, 2001).

$$n = \frac{Nz^2 pq}{Nd^2 + z^2 pq}$$

Bu formül ele alınarak, %95 güvenilirlik ve 0,50 olayın görülme sıklığı ile gerekli örneklem sayısının 300 olması yeterlidir. Çalışmaya 302 kişi dahil edilmiştir.

3.4. Veri Toplama Yöntemi

Çalışmada kullanılan anket soruları Kurnaz ve Ağgöl (2018)’ün, Temelli ve Karcıoğlu’nun (2021) ve Akbulut (2019) tarafından yapılan çalışmadan alınarak oluşturulmuştur. Bu anlamda ilgili yazarlardan gerekli izinler alınmış olup, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Etik Komisyonu’ndan 23.03.2022 tarih ve E-11054618-302.08.01-86993 sayılı etik kurul izni mevcuttur.

3.5. Veri Değerlendirme Yöntemi

Bu araştırmaya katılan öğretim elemanlarının kişisel özelliklerinin ortaya konulmasında frekans analizine yer verilmiştir.

Ölçek ifadelerinin ortalama ve standart sapma değerlerinin ortaya konulmasında tanımlayıcı istatistikler kullanılmıştır. Elde edilen ortalama değerlerin yorumlanmasında aşağıdaki sınıflamalar baz alınmıştır (Kaplanoglu, 2014):

1,00-1,80	Çok düşük
1,81-2,60	Düşük
2,61-3,40	Orta
3,41-4,20	Yüksek
4,21-5,00	Çok yüksek

Araştırmada anket içerisinde yer alan ifadelerin güvenilirliklerinin ortaya konulmasında Cronbach’s Alpha katsayısına yer verilmiştir (Tablo1). Kalaycı (2005: 405)’e göre alpha katsayılarının 0.80 ile 1 arasında olmasından dolayı “yüksek derecede güvenilir” olduğu kanaatine varılmıştır.

Verilerin normal dağılıma uygunluğuna Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk değerlerine (anlamlılık değerleri 0,05 baz alınarak) bakılmıştır. Elde edilen değerler 0,05’ten küçük olduğu görüldüğünden (Tablo 2) verilerin normal dağılım göstermediği saptanmış olup, parametrik olmayan testler (ikili değişkenlere göre yapılan karşılaştırmada Mann-Whitney U testi, ikiden fazla değişkenlere göre yapılan karşılaştırmada ise Kruskal-Wallis H testi) ile değerlendirmeler yapılmıştır.

Tablo 1. Ölçeklere Ait Normallik Testi ve Güvenilirlik Düzeyi

	Cronbach’s Alpha		Normallik Testi	
	α	Madde Sayısı	Kolmogorov-Smirnov	Shapiro-Wilk
Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Avantajları	0,973	21	,00	,00
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleyicileri	0,806	9	,00	,00
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleyicileri	0,815	7	,00	,00
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleyicileri	0,874	5	,00	,00

4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmanın bulguları kısmında öğretim elemanlarının demografik bilgilerine ilişkin bulgulara, anket formu içerisinde yer alan ölçeklere ait tanımlayıcı bulgulara ve araştırmanın amacı doğrultusunda oluşturulmuş olunan hipotezlerin test sonuçlarına yer verilmiştir.

4.1. Katılımcıları Tanımlayıcı Nitelikte Bulgular

Araştırmada ilk olarak katılımcıları tanımlayıcı nitelikte bulgulara aşağıdaki Tablo 2 de yer verilmiştir.

Tablo 2. Katılımcıları Tanımlayıcı Nitelikte Bulgular

Üniversite türü		
	N	%
Devlet Üniversitesi	269	89,1
Vakıf Üniversitesi	33	10,9
Toplam	302	100,0
Unvan		
	N	%
Arş. Gör. Dr	14	4,6
Doç. Dr.	88	29,1
Dr. Öğr. Üyesi	72	23,8
Öğr. Gör.	31	10,3
Öğr. Gör. Dr.	18	6,0
Prof. Dr.	79	26,2
Toplam	302	100,0
Cinsiyet		
	N	%
Erkek	182	60,3
Kadın	120	39,7
Toplam	302	100,0
Medeni durum		
	N	%
Bekar	55	18,2
Evli	247	81,8
Toplam	302	100,0
Eğitim durumu		
	N	%
Doktora	282	93,4
Yüksek lisans	20	6,6
Toplam	302	100,0
Yaş		
	N	%
20-30 yaş	2	,7
31-40 yaş	111	36,8
41-50 yaş	107	35,4
51-60 yaş	76	25,2
61-70 yaş	5	1,7
71 yaş ve üzeri	1	,3
Toplam	302	100,0
İş tecrübesi		
	N	%
0-5 yıl	13	4,3
6-10 yıl	36	11,9
11-15 yıl	82	27,2
16-20 yıl	49	16,2
21-25 yıl	53	17,5
26-30 yıl	39	12,9
31 yıl ve üzeri	30	9,9
Toplam	302	100,0

Tablo 2'ye bakıldığında, araştırmaya katılanların %89,1'inin devlet üniversitesinde, %10,9'u vakıf üniversitesinde görev yapmakta ve büyük çoğunluğunun Doç. Dr. ve Prof. Dr. düzeyinde olduğu görülmektedir. Bunun yanında, öğretim elemanlarının %60,3'ünün erkek, %39,7'sinin kadın olduğu ve %81,8'inin evli, %18,2'sinin ise bekar olduğu tespit edilmiştir. Öğretim elemanlarının büyük çoğunluğunun doktora mezunu olduğu ve yaşlarının 31-40 ila 41-50 aralığında olduğu görülmüştür. Öğretim elemanlarının

iş tecrübesinin %27,2'sinde 11-15 yıl, %16,2'sinde 16-20 yıl ve %17,5'inde ise 21-25 yıl aralığında olduğu tespit edilmiştir.

4.2. TYSY'nın Muhasebe Eğitiminde Kullanılma Durumuna ve Uygulanabilirliğine İlişkin Bulgular

Tablo 3'te TYSY'nın muhasebe eğitiminde kullanılma durumuna ve uygulanabilirliğine ilişkin bulgular sunulmuştur.

Tablo 3. TYSY'nın Muhasebe Eğitiminde Kullanılma Durumuna ve Uygulanabilirliğine İlişkin Bulgular

Ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı ile ilgili ilk izleniminiz nedir?		
	N	%
İlgi çekici	248	82,1
Eğlenceli	26	8,6
Gereksiz	12	4,0
Sıkıcı	3	1,0
Gerekli	1	,3
Çoğunlukla ilgi çekmiyor.	1	,3
Kültürümüze aykırı	1	,3
Makul	1	,3
Olması gereken	1	,3
Öğrenci Sayısı Önemli	1	,3
Öğretici	1	,3
Riskli, Disiplin gerektiren	1	,3
Uygulanması zor	1	,3
Verimli	1	,3
Yararlı fakat öğrenciyi sürekli gergin bir modda tutuyor	1	,3
100 kişilik sınıflarda uygulanması zor	1	,3
Diğer	1	,3
Toplam	302	100,0
Derslerinizde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımını kullanıyor musunuz?		
	N	%
Evet	89	29,5
Hayır	213	70,5
Toplam	302	100,0
Muhasebe derslerinizi ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı ile vermek ister misiniz?		
	N	%
Evet	214	70,9
Hayır	23	7,6
Kararsızım	65	21,5
Toplam	302	100,0
Muhasebe derslerinizi ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı ile vermek isterseniz hangi eğitim seviyesinde vermek istersiniz? (birden fazla seçenek işaretlenebilir)		
	N	%
Doktora	3	1,0
Lisans	29	9,6
Lisans, Yüksek lisans	16	5,3
Lisans, Yüksek lisans, Doktora	50	16,6
Önlisans	9	3,0
Önlisans, Lisans	12	4,0
Önlisans, Lisans, Yüksek lisans	5	1,7
Önlisans, Lisans, Yüksek lisans, Doktora	19	6,3
Yüksek lisans	10	3,3
Yüksek lisans, Doktora	61	20,2
Toplam	302	100,0

Muhasebe derslerinde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının uygulanabilir olduğunu düşünüyor musunuz?		
	N	%
Evet	256	84,8
Hayır	46	15,2
Toplam	302	100,0
Muhasebe derslerinde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının uygulanabilir olduğunu düşünüyorsanız hangi eğitim seviyesinde uygulanabilir olduğunu düşünüyorsunuz? (Birden fazla seçenek işaretlenebilir)		
	N	%
Doktora	3	1,0
Lisans	32	10,6
Lisans, Yüksek lisans	18	6,0
Lisans, Yüksek lisans, Doktora	55	18,2
Önlisans	6	2,0
Önlisans, Lisans	13	4,3
Önlisans, Lisans, Yüksek lisans	8	2,6
Önlisans, Lisans, Yüksek lisans, Doktora	28	9,3
Yüksek lisans	14	4,6
Yüksek lisans, Doktora	79	26,2
Toplam	302	100,0

Tablo 3'e bakıldığında öğretim elemanlarının büyük çoğunluğunun ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımını ilgi çekici bulduğu (%82,1'i), %29,5'inin bu yaklaşımı kullandığı, %70,9'unun bu yaklaşımı derslerinde kullanmak istediği ortaya çıkmıştır. Derslerinde bu yaklaşımı kullanmak isteyenlerin %20,2'si ise yüksek lisans ve doktora düzeyinde, %16,6'sı lisans, yüksek lisans, doktora düzeyinde vermek istediğini belirtmiştir. %84,8'lik kısmın bu yaklaşımın muhasebe derslerinde uygulanabilir olduğunu düşünmekte olduğu görülmüştür. Muhasebe derslerinde bu yaklaşımın uygulanabilir olduğunu düşünenlerin %26,2'si bu yaklaşımın yüksek lisans ve doktora düzeyinde uygulanabilir olduğunu, %18,2'si lisans, yüksek lisans ve doktora düzeyinde uygulanabilir olduğunu, %10,6'sı sadece lisans düzeyinde uygulanabilir olduğunu, %2'si ise sadece önlisans düzeyinde uygulanabilir olduğunu ifade etmiştir.

4.3. Ölçek İfadelerine Yönelik Betimsel İstatistikler

Araştırmada anket formu içerisinde yer alan ölçek ifadelerinin tanımlayıcı istatistikleri aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

Tablo 3. Ölçeklere Ait Betimsel İstatistikler

	Tanımlayıcı İstatistikler	
	Ort.	SS
Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Avantajları	4,07	0,726
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleycileri	3,72	0,646
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleycileri	3,99	0,700
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleycileri	4,17	0,770

Tablo 3'e bakıldığında, muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının avantajlarına, bu yaklaşımın uygulamalarının etkililiğinin eğitici, kurum ve öğrenci açısından engelleyicilerine ilişkin ifadelerle yüksek düzeyde katılım sağladıkları görülmüştür. Engelleyciler bağlamında eğitim kurumu açısından engelleyicilere katılımın daha yüksek olduğu dikkati çekmektedir.

4.3.1. Muhasebe Eğitiminde TYSY'nın Avantajlarını Ortaya Koyan İfadelerin Betimsel İstatistikleri

Tablo 4'te muhasebe eğitiminde TYSY'nın avantajlarını ortaya koyan ifadelerinin betimsel istatistikleri verilmiştir.

Tablo 4. Muhasebe Eğitiminde TYSY'nın Avantajlarını Ortaya Koyan İfadelerinin Betimsel İstatistikleri

İfadeler	Ort.	SS
1) TYSY kullanımı öğrencilerin ders motivasyonunu artırabilir.	3,90	,949
2) TYSY kullanımı öğrencilerin derse aktif katılımını artırabilir.	4,06	,942
3) TYSY kullanımı öğrencilerin dersteki başarısını artırabilir.	4,03	,889
4) TYSY kullanımı öğrencinin eğitici ile iletişimini kolaylaştırabilir.	4,12	,883
5) TYSY'de video, animasyon, e-kitap teknolojisi vb araçlarla derslerin tekrar tekrar izlenme imkanının olması, öğrencinin dersi öğrenmesine faydalı olabilir.	4,34	,807
6) TYSY kullanımı muhasebe dersini geleneksel yöntemlerden daha anlaşılır kılabilir.	3,88	1,002
7) TYSY kullanımı öğrencinin dersi takip etmesini geleneksel yöntemlerden daha kolaylaştırabilir.	4,00	,942
8) TYSY kullanımı ile daha fazla uygulama yapılabilir.	4,22	,843
9) TYSY kullanımı öğrencide kalıcı öğrenme sağlayabilir.	4,04	,894
10) TYSY kullanımı öğrencinin dersi öğrenmesini kolaylaştırabilir.	4,03	,881
11) TYSY öğrencilerin zamanlarını daha verimli kullanmalarını sağlayabilir.	3,99	,885
12) TYSY kullanımı öğrencinin derse olan ilgisini artırabilir.	3,96	,919
13) TYSY ile öğrenci anlamadığı konuları daha iyi tespit edebilir.	4,04	,892
14) TYSY öğrencinin konuları daha detaylı öğrenmesini sağlayabilir.	3,99	,904
15) TYSY ile öğrenci kendini hazır hissettiğinde dersi dinleyeceği için öğrencinin dersten kopması engellenmiş olur.	3,93	,959
16) TYSY ile öğrencinin derse hazırlıklı gelmesi sağlanmış olur.	4,15	,933
17) TYSY öğrencilerin zamandan ve mekandan bağımsız bireysel hızlarına uygun öğrenme imkanı sunar.	4,15	,818
18) TYSY Z ve alfa kuşağı öğrencilerinin aşına olduğu güncel teknolojiler vasıtasıyla, öğrenmeyi teşvik ederek eğlenceli öğrenmeyi sağlar.	4,16	,897
19) TYSY sınıf içinde problem çözme, yaratıcı etkinlikler gibi üst düzey bilişsel çalışmalara imkan tanır.	4,14	,834
20) TYSY öğrencinin derse aktif katılımını artırır.	4,00	,954
21) TYSY öz yönetimli öğrenme becerisi yüksek olan öğrencilerin konularda daha hızlı ilerlemelerine fırsat tanır.	4,27	,828

Katılımcıların muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının avantajlarını ortaya koyan ifadelere **genel olarak yüksek düzeyde** (4,07) katıldıkları görülmüştür. Bu ifadelerle ilişkin en yüksek ortalamaların; çok yüksek katılım oranı ile “TYSY’de video, animasyon, e-kitap teknolojisi vb araçlarla derslerin tekrar tekrar izlenme imkanının olması, öğrencinin dersi öğrenmesine faydalı olabilir” (çok yüksek düzeyde bir katılım ile- 4,34) ifadesine, “TYSY öz yönetimli öğrenme becerisi yüksek olan öğrencilerin konularda daha hızlı ilerlemelerine fırsat tanır” (çok yüksek düzeyde bir katılım ile- 4,27) ifadesine ve “TYSY kullanımı ile daha fazla uygulama yapılabilir” (çok yüksek düzeyde bir katılım ile- 4,22) ifadesine ait olduğu görülmüştür. Ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının avantajlarını ortaya koyan ifadelerden en düşük düzeyli ortalamaların ise yüksek düzeyde bir katılım ile sırasıyla; “TYSY kullanımı muhasebe dersini geleneksel yöntemlerden daha anlaşılır kılabilir” (yüksek düzeyde bir katılım ile- 3,88) ifadesine, “TYSY kullanımı öğrencilerin ders motivasyonunu artırabilir” (yüksek düzeyde bir katılım ile- 3,90) ifadesine ve “TYSY ile öğrenci kendini hazır hissettiğinde dersi dinleyeceği için öğrencinin dersten kopması engellenmiş olur” (yüksek düzeyde bir katılım ile- 3,93) ifadesine ait olduğu görülmüştür.

4.3.2. Muhasebe Eğitiminde TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleyicilerine Yönelik Elde Edilen Betimsel İstatistikler

Tablo 5’te TYSY uygulamalarının etkililiğinin eğitici bağlamında engelleyicilerine yönelik elde edilen betimsel istatistiklere yer verilmiştir.

Tablo 5. TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleyicilerine Yönelik Elde Edilen Betimsel İstatistikler

İfadeler	Ort.	SS
1) Eğitcinin TYSY’ni uygulamak için yeterli kuramsal ve uygulamalı bilgiye sahip olmaması, bu yaklaşımın etkililiğini engeller.	4,03	,983
2) Eğitcinin teknolojik alan bilgisine sahip olmaması, TYSY’nin etkililiğini engeller.	4,13	,924

3) Eğiticiye fazladan iş yükü getirmesi, TYSY'nin etkililiğini engeller.	3,19	1,124
4) Eğiticilerin birbirleri ile iş birliği yapmaması, TYSY'nin etkililiğini engeller.	3,45	1,055
5) Ders müfredatını yetiştirme kaygısından dolayı klasik yöntem ile ders anlatımın tercih edilmek istenmesi, TYSY'nin etkililiğini engeller.	3,57	1,118
6) Eğiticiye öğretim materyali kullanımı konusunda yeterli esnekliğin sağlanmaması, TYSY'nin etkililiğini engeller.	3,78	1,004
7) Eğiticilerin yeniliğe açık olmaması, TYSY'nin etkililiğini engeller.	4,26	,856
8) Öğretmenlik mesleğinin önemini yitireceği kaygısı, TYSY'nin etkililiğini engeller.	2,94	1,243
9) Sınıf içi ve sınıf dışındaki öğrenme sürecinin iyi planlanmaması, TYSY'nin etkililiğini engeller.	4,10	,930

Katılımcıların muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı uygulamalarının etkililiğinin eğitici bağlamında engelleyicilerine ilişkin ifadelerle **genel olarak yüksek düzeyde** (3,72) katıldıkları görülmüştür. Katılım oranlarına bakıldığında eğitici bağlamında en çok dile getirilen engelin “eğiticilerin yeniliğe açık olmaması” (çok yüksek düzeyde bir katılım ile 4,26) ve “eğitcinin teknolojik alan bilgisine sahip olmaması (yüksek düzeyde bir katılım ile- 4,13) şeklinde olduğu görülmektedir. Eğitici bağlamında en az dile getirilen engelin ise “öğretmenlik mesleğinin önemini yitireceği korkusu (orta düzeyde bir katılım ile- 2,94) ve “eğiticiye fazladan iş yükü getirmesi” (orta düzeyde bir katılım ile -3,19) şeklinde olduğu görülmüştür.

4.3.3. Muhasebe Eğitiminde TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleyicilerine Yönelik Elde Edilen Betimsel İstatistikler

Tablo 6’da TYSY uygulamalarının etkililiğinin öğrenci bağlamında engelleyicilerine yönelik elde edilen betimsel istatistiklere yer verilmiştir.

Tablo 6. TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleyicilerine Yönelik Elde Edilen Betimsel İstatistikler

İfadeler	Ort.	SS
1) Öğrencilerin ders öncesi materyallere çalışmadan derse gelmesi, TYSY'nin etkililiğini engeller.	4,40	,824
2) Öğrencilerin teknolojik imkanlara (internet, bilgisayar, tablet vs.) sahip olma gerekliliği, TYSY'nin etkililiğini engeller.	4,15	1,036
3) Öğrencilerin teknoloji okuryazarlığı becerilerinin yeterli olmaması, TYSY'nin etkililiğini engeller	4,08	1,041
4) Öğrencilerin kendi öğrenmeleri için sorumluluk almak istememeleri, TYSY'nin etkililiğini engeller.	4,32	,889
5) Ders öncesi çalışmalarda anında dönüt alınamamasından dolayı yanlış öğrenme olması, TYSY'nin etkililiğini engeller.	3,66	1,109
6) Öğrenciler tarafından, sınıf içi ve sınıf dışı bileşenlerinde yapılan etkinlikler arasında bağlantının kurulamaması, TYSY'nin etkililiğini engeller.	3,90	,942
7) Öğrencilerde teknolojinin getirdiği yeniliklere alışma süreçlerinin zor olması, TYSY'nin etkililiğini engeller	3,41	1,219

Katılımcıların muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı uygulamalarının etkililiğinin öğrenci bağlamında engelleyicilerine ilişkin ifadelerle **genel olarak yüksek düzeyde** (3,99) katıldıkları görülmüştür. Katılım oranlarına bakıldığında öğrenci bağlamında en çok dile getirilen engelin “öğrencilerin ders öncesi materyallere çalışmadan derse gelmesi” (çok yüksek katılım oranı ile -4,40) ve “öğrencilerin kendi öğrenmeleri için sorumluluk almak istememeleri (çok yüksek katılım oranı ile- 4,32) şeklinde olduğu görülmektedir. Öğrenci bağlamında en az dile getirilen engelin ise “öğrencilerde teknolojinin getirdiği yeniliklere alışma süreçlerinin zor olması (yüksek düzeyde bir katılım ile- 3,41) şeklinde olduğu görülmüştür.

4.3.4. Muhasebe Eğitiminde TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleyicilerine Yönelik Elde Edilen Betimsel İstatistikler

Tablo 7’de TYSY uygulamalarının etkililiğinin eğitim kurumu bağlamında engelleyicilerine yönelik elde edilen betimsel istatistiklere yer verilmiştir.

Tablo 7. TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleyicilerine Yönelik Elde Edilen Betimsel İstatistikler

İfadeler	Ort.	SS
1) Sınıfın fiziksel şartlarının yetersizliği, teknolojik araç eksikliği TYSY'nin etkililiğini engeller.	4,23	,904
2) Okul internet erişiminin süreklilik göstermemesi, TYSY'nin etkililiğini engeller.	4,17	,982
3) TYSY'nin uygulanmasının önünü açacak gerekli düzenlemelerin kurum tarafından yapılmamış olması, bu yaklaşımın etkililiğini engeller.	4,23	,904
4) TYSY'ye uygun ölçme ve değerlendirme sisteminin olmaması, bu yaklaşımın etkililiğini engeller.	4,00	1,023
5) Okul yönetiminin TYSY'nı kullanmak isteyen eğitimcilere yeterli desteği (tasarım, teknik ekip vb.) sağlamaması, bu yaklaşımın etkililiğini engeller.	4,22	,902

Katılımcıların muhasebe eğitiminde TYSY uygulamalarının etkililiğinin eğitim kurumu bağlamında engelleyicilerine ilişkin ifadeler **genel olarak yüksek düzeyde** (4,17) katıldıkları görülmüştür. Katılım oranlarına bakıldığında eğitim kurumu bağlamında en çok dile getirilen engelin “sınıfın fiziksel şartlarının yetersizliği, teknolojik araç eksikliği” (çok yüksek katılım oranı ile -4,23), “TYSY'nin uygulanmasının önünü açacak gerekli düzenlemelerin kurum tarafından yapılmamış olması” (çok yüksek katılım oranı ile- 4,23) ve “okul yönetiminin TYSY'nı kullanmak isteyen eğitimcilere yeterli desteği (tasarım, teknik ekip vb.) sağlamaması (çok yüksek katılım oranı ile- 4,22) şeklinde olduğu görülmektedir. Eğitim kurumu bağlamında en az dile getirilen engelin ise “TYSY'ye uygun ölçme ve değerlendirme sisteminin olmaması (yüksek düzeyde bir katılım ile- 4,00) şeklinde olduğu görülmüştür.

4.4. Araştırma Kapsamındaki Hipotezlerin Sınanması

Çalışmada, belirlenen amaç doğrultusunda oluşturulan hipotezlerin test sonuçları aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Tablo 8. Üniversite Türüne Göre Yapılan Karşılaştırma Sonuçları

	Üniversite Türü		Sıralı Ortalama	Sıralar Toplamı	Mann-Whitney U	p
	Devlet	2				
Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Avantajları	Devlet	2	151,86	40851,00	4341,000	,84
	Vakıf	3	148,55	4902,00		
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleyicileri	Devlet	2	152,55	41036,50	4155,500	,55
	Vakıf	3	142,92	4716,50		
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleyicileri	Devlet	2	149,86	40312,50	3997,500	,35
	Vakıf	3	164,86	5440,50		
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleyicileri	Devlet	2	149,99	40,348,50	4033,500	,39
	Vakıf	3	163,77	5404,50		

Yukarıdaki tabloda, üniversite türüne göre yapılan karşılaştırma sonuçları yer almaktadır. Anlamlılık düzeyinin 0,05'ten büyük olmasından ötürü anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 9. Unvana Göre Yapılan Karşılaştırma Sonuçları

	Unvan		Sıralı Ortalama	Kruskal-Wallis H	p
	Arş. Gör. Dr.	14			
Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Avantajları	Arş. Gör. Dr.	14	101,64	7,082	,22
	Doç. Dr.	88	145,18		
	Dr.Öğr. Üyesi	72	165,09		

	Öğr. Gör.	31	159,66		
	Öğr. Gör. Dr.	18	154,94		
	Prof. Dr.	79	151,00		
	Toplam	302			
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleyicileri	Arş.Gör. Dr.	14	143,07	12,980	,02
	Doç. Dr.	88	144,16		
	Dr.Öğr. Üye	72	173,83		
	Öğr. Gör.	31	175,97		
	Öğr.Gör. Dr.	18	158,22		
	Prof. Dr.	79	129,68		
	Toplam	302			
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleyicileri	Arş. Gör. Dr.	14	163,29	8,452	,13
	Doç. Dr.	88	149,88		
	Dr.Öğr. Üye	72	163,41		
	Öğr. Gör.	31	149,92		
	Öğr.Gör. Dr.	18	187,78		
	Prof. Dr.	79	132,72		
	Toplam	302			
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleyicileri	Arş. Gör. Dr.	14	165,96	2,540	,77
	Doç. Dr.	88	150,02		
	Dr. Öğr. Üye	72	152,49		
	Öğr. Gör.	31	164,89		
	Öğr.Gör. Dr.	18	163,58		
	Prof. Dr.	79	141,68		
	Toplam	302	143,07		

Unvana göre yapılan karşılaştırma sonuçlarına bakıldığında sadece TYSY uygulamalarının etkililiğinin eğitici bağlamında engelleyicilerine yönelik görüşlerde anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bu kısımda, ortaya çıkan farklılığın hangi gruplar arasında olduğunun tespiti amacıyla başvurulan çoklu karşılaştırma test yöntemlerinden Tukey testi sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 10. Eğitici Bağlamında Engelleyicilere Yönelik Unvana Göre Yapılan Çoklu Karşılaştırma Test Sonuçları

Unvan	Alt Gruplar	Ort. Farkı	p
Dr. Öğr. Üyesi	Arş. Gör. Dr	,175	,936
	Doç. Dr.	,195	,388
	Öğr. Gör.	-,015	1,000
	Öğr. Gör. Dr.	,133	,969
	Prof. Dr.	,326*	,023

* Ortalamalar Farkı 0,05 düzeyinde anlamlıdır.

Unvana göre yapılan çoklu karşılaştırma sonucunda, TYSY uygulamalarının etkililiğinin eğitici bağlamında engelleyicileri bağlamında Dr. Öğr. Üyesi ile Prof. Dr. unvanına sahip olanlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Ünvanı Dr. Öğretim üyesi olan öğretim elemanların Prof. Dr. ünvanına sahip olan öğretim elemanlarına göre eğitici bağlamındaki engelleyicileri içeren ifadelere daha yüksek oranda katıldıkları görülmüştür.

Tablo 11. Cinsiyete Göre Yapılan Karşılaştırma Sonuçları

	Cinsiyet		Sıralı Ortalama	Sıralar Toplamı	Mann-Whitney U
	Erkek	Kadın			
Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Avantajları	Erkek	182	143,98	26204,00	9551,000
	Kadın	120	162,91	19549,00	
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleyicileri	Erkek	182	145,88	26550,50	9897,500
	Kadın	20	160,02	19202,50	
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleyicileri	Erkek	182	147,39	26825,50	10172,500
	Kadın	120	157,73	18927,50	

TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleycileri	Erkek	82	142,38	25913,00	9260,000
	Kadın	20	165,33	19840,00	

Yukarıdaki tabloda, cinsiyete göre yapılan karşılaştırma sonuçları yer almaktadır. Anlamlılık düzeyinin 0,05'ten büyük olmasından ötürü anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 12. Medeni Duruma Göre Yapılan Karşılaştırma Sonuçları

	Medeni Durum		Sıralı Ortalama	Sıralar Toplamı	Mann-Whitney U
	Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Avantajları	Bekar	55	158,25	8703,50
Evli		247	150,00	37049,50	
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleycileri	Bekar	55	156,77	8622,50	6502,500
	Evli	247	150,33	37130,50	
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleycileri	Bekar	55	143,80	7909,00	6369,000
	Evli	247	153,21	37844,00	
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleycileri	Bekar	55	151,63	8339,50	9785,500
	Evli	47	151,47	37413,50	

Yukarıdaki tabloda, medeni duruma göre yapılan karşılaştırma sonuçları yer almaktadır. Anlamlılık düzeyinin 0,05'ten büyük olmasından ötürü anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 13. Eğitim Düzeyine Göre Yapılan Karşılaştırma Sonuçları

	Eğitim Düzeyi		Sıralı Ortalama	Sıralar Toplamı	Mann-Whitney U	p
	Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Avantajları	Doktora	282	150,34	42396,00	2493,000
Yüksek Lisans		20	167,85	3357,00		
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleycileri	Doktora	282	149,63	42195,00	2292,000	,16
	Yüksek Lisans	20	177,90	3558,00		
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleycileri	Doktora	282	150,97	42574,50	2671,500	,69
	Yüksek Lisans	20	158,93	3178,50		
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleycileri	Doktora	282	150,19	42354,50	2451,500	,32
	Yüksek Lisans	20	169,93	3398,50		

Yukarıdaki tabloda, eğitim düzeyine göre yapılan karşılaştırma sonuçları yer almaktadır. Anlamlılık düzeyinin 0,05'ten büyük olmasından ötürü anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 14. Yaşa Göre Yapılan Karşılaştırma Sonuçları

	Yaş		Sıralı Ortalama	Kruskal-Wallis H	p
	Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Avantajları	40 yaş ve altı	113	148,62	0,734
41-50 yaş		107	157,29		
51 yaş ve üzeri		82	147,90		
Toplam		302			
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleycileri	40 yaş ve altı	113	164,83	14,194	,00
	41-50 yaş	107	161,06		
	51 yaş ve üzeri	82	120,66		
	Toplam	302			
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci	40 yaş ve altı	113	164,93	6,375	,04
	41-50 yaş	107	151,46		

Bağlamında Engelleycileri	51 yaş ve üzeri	82	133,05		
	Toplam	302			
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleycileri	40 yaş ve altı	113	165,00	8,450	,02
	41-50 yaş	107	154,50		
Engelleycileri	51 yaş ve üzeri	82	128,97		
	Toplam	302	148,62		

Yukarıdaki tabloda, yaşa göre yapılan karşılaştırma sonuçları yer almaktadır. Buna göre, muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının avantajları ile ilgili görüşlerin 0,05 anlamlılık düzeyinde yaşa göre farklılaşmadığı tespit edilirken, bu yaklaşımın uygulamalarının etkililiğinin eğitici bağlamında, öğrenci bağlamında ve eğitim kurumu bağlamında engelleycilerine yönelik görüşlerin ise farklılaştığı görülmüştür.

Bu kısımda, ortaya çıkan farklılığın hangi gruplar arasında olduğunun tespiti amacıyla başvuru çoklu karşılaştırma test yöntemlerinden Tukey testi sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 15. Yaşa Göre Yapılan Çoklu Karşılaştırma Test Sonuçları

Bağımlı Değişken	Yaş	Alt Gruplar	Ort. Farkı	p
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleycileri	51 yaş ve üzeri	31-40 yaş	-,330*	,000
		41-50 yaş	-,332*	,000
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleycileri	51 yaş ve üzeri	31-40 yaş	-,215*	,034
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleycileri	51 yaş ve üzeri	31-40 yaş	-,326*	,003
		41-50 yaş	-,243*	,031

* Ortalamalar Farkı 0,05 düzeyinde anlamlıdır.

Yaşa göre yapılan çoklu karşılaştırma sonucunda, TYSY uygulamalarının etkililiğinin eğitici bağlamında engelleycileri bağlamında 51 yaş ve üzeri olanlarla 31-40 ve 41-50 yaşında olanlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. 51 yaş ve üzeri olan öğretim elemanlarının 31-40 ve 41-50 yaşında olan öğretim elemanlarına göre eğitici bağlamındaki engelleycileri içeren ifadeler daha düşük oranda katıldıkları görülmüştür.

TYSY uygulamalarının etkililiğinin öğrenci bağlamında engelleycileri bağlamında 51 yaş ve üzeri olanlarla 31-40 yaşında olanlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. 51 yaş ve üzeri olan öğretim elemanlarının 31-40 yaşında olan öğretim elemanlarına göre öğrenci bağlamındaki engelleycileri içeren ifadeler daha düşük oranda katıldıkları görülmüştür.

TYSY uygulamalarının etkililiğinin eğitim kurumu bağlamında engelleycileri bağlamında 51 yaş ve üzeri olanlarla 31-40 ve 41-50 yaşında olanlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. 51 yaş ve üzeri olan öğretim elemanlarının 31-40 ve 41-50 yaşında olan öğretim elemanlarına göre eğitim kurumu bağlamındaki engelleycileri içeren ifadeler daha düşük oranda katıldıkları görülmüştür.

Tablo 16. İş Tecrübe Süresine Göre Yapılan Karşılaştırma Sonuçları

	İş Tecrübe Süresi		Sıralı Ortalama	Kruskal-Wallis H	p
Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Avantajları	0-5 yıl	13	153,12	7,947	,24
	6-10 yıl	36	141,08		
	11-15 yıl	82	161,46		
	16-20 yıl	49	159,33		
	21-25 yıl	53	133,50		
	26-30 yıl	39	170,76		
	31 yıl ve üzeri	30	130,07		
	Toplam	302			
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleycileri	0-5 yıl	13	135,35	1,328	,97
	6-10 yıl	36	159,57		
	11-15 yıl	82	149,52		
	16-20 yıl	49	159,34		
	21-25 yıl	53	150,48		
	26-30 yıl	39	147,00		
	31 yıl ve üzeri	30	149,07		
	Toplam	302			

TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleyicileri	0-5 yıl	13	159,19	1,760	,94
	6-10 yıl	36	140,03		
	11-15 yıl	82	147,61		
	16-20 yıl	49	150,65		
	21-25 yıl	53	157,01		
	26-30 yıl	39	151,41		
	31 yıl ve üzeri	30	164,33		
	Toplam	302			
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleyicileri	0-5 yıl	13	160,35	1,100	,98
	6-10 yıl	36	153,06		
	11-15 yıl	82	148,84		
	16-20 yıl	49	154,54		
	21-25 yıl	53	144,24		
	26-30 yıl	39	160,47		
	31 yıl ve üzeri	30	149,28		
	Toplam	302			

Yukarıdaki tabloda, iş tecrübe süresine göre yapılan karşılaştırma sonuçları yer almaktadır. Anlamlılık düzeyinin 0,05'ten büyük olmasından ötürü anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 17. Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Derslerde Kullanılma Durumuna Göre Yapılan Karşılaştırma Sonuçları

	TYSY'nin Derslerde Kullanılma Durumu		Sıralı Ortalama	Sıralar Toplamı	Mann-Whitney U	
Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Avantajları	Kullanıyorum	89	74,54	534,50	7427,500	00
	Kullanmıyorum	213	141,87	30218,50		
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleyicileri	Kullanıyorum	89	141,43	12587,50	8582,500	19
	Kullanmıyorum	213	155,71	33165,50		
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleyicileri	Kullanıyorum	89	144,72	12880,00	8875,000	38
	Kullanmıyorum	213	154,33	32873,00		
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleyicileri	Kullanıyorum	89	143,83	12801,00	8796,000	32
	Kullanmıyorum	213	154,70	32952,00		

Yukarıdaki tabloda, ters yüz edilmiş sınıf içi yaklaşımının derslerde kullanılma durumuna göre yapılan karşılaştırma sonuçları yer almaktadır. Buna göre muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının avantajları açısından 0,05 düzeyinde anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Söz konusu yaklaşımı kullanan öğretim elemanlarının ters yüz edilmiş sınıf içi yaklaşımın avantajlarına ilişkin ifadelerle daha yüksek oranda katıldıkları tespit edilmiştir.

Tablo 18. Muhasebe Derslerinde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Uygulanabilir Olduğunu Düşünme Durumuna Göre Yapılan Karşılaştırma Sonuçları

	TYSY'nin Uygulanabilir Olduğunu Düşünme Durumu		Sıralı Ort.	Sıralar Toplamı	Mann-Whitney U	
Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Avantajları	Uygulanabilir olduğunu düşünüyorum	256	152,63	39073,00	5599,000	,60
	Uygulanabilir olduğunu düşünmüyorum	46	145,22	6680,00		
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleyicileri	Uygulanabilir olduğunu düşünüyorum	256	151,52	38789,50	5882,500	,99
	Uygulanabilir olduğunu düşünmüyorum	46	151,38	6963,50		

TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleyicileri	Uygulanabilir olduğunu düşünüyorum	256	151,77	38852,50	5819,500	,90
	Uygulanabilir olduğunu düşünmüyorum	46	150,01	6900,50		
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleyicileri	Uygulanabilir olduğunu düşünüyorum	256	150,78	38598,50	5702,500	,73
	Uygulanabilir olduğunu düşünmüyorum	46	155,53	7154,50		

Yukarıdaki tabloda, muhasebe derslerinde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının uygulanabilir olduğunu düşünme durumuna göre yapılan karşılaştırma sonuçları yer almaktadır. Anlamlılık düzeyinin 0,05'ten büyük olmasından ötürü anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 19. Muhasebe Dersinin Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımına Göre Verilmek İstenmesi Durumuna Göre Yapılan Karşılaştırma Sonuçları

	Muhasebe Derslerinin Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımı İle Verilmek İstenmesi Durumu	Sıralı Ort.	Kruskal-Wallis H	p	
Muhasebe Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yaklaşımının Avantajları	Evet	214	153,00	,426	,81
	Hayır	23	154,93		
	Kararsızım	65	145,34		
	Toplam	302			
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitici Bağlamında Engelleyicileri	Evet	214	148,89	1,091	,58
	Hayır	23	168,13		
	Kararsızım	65	154,19		
	Toplam	302			
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Öğrenci Bağlamında Engelleyicileri	Evet	214	153,04	,450	,80
	Hayır	23	155,09		
	Kararsızım	65	145,17		
	Toplam	302			
TYSY Uygulamalarının Etkililiğinin Eğitim Kurumu Bağlamında Engelleyicileri	Evet	214	151,68	,888	,64
	Hayır	23	136,48		
	Kararsızım	65	156,22		
	Toplam	302			

Yukarıdaki tabloda, muhasebe derslerinin ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı ile verilmek istenmesi durumuna göre yapılan karşılaştırma sonuçları yer almaktadır. Anlamlılık düzeyinin 0,05'ten büyük olmasından ötürü anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye'de Muhasebe-Finansman anabilim dalında görev yapan ve muhasebe dersi veren öğretim elemanlarının muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımına ilişkin bakış açılarının ortaya konulması amacıyla yapılan bu çalışmada; öğretim elemanlarının %29,5'inin bu yaklaşımı kullandığı tespit edilmiştir. Katılımcıların %70,9'unun da bu yaklaşımı derslerinde kullanmak istediği, derslerinde bu yaklaşımı kullanmak isteyenlerin de daha çok yüksek lisans ve doktora düzeyinde kullanmak istedikleri görülmüştür. Katılımcıların büyük bir çoğunluğunun (%84,8) bu yaklaşımın muhasebe derslerinde uygulanabilir olduğunu düşünmekte oldukları, bu yaklaşımın uygulanabilir olduğunu düşünenlerin çoğunluğunun bu yaklaşımın daha çok yüksek lisans ve doktora düzeyinde uygulanabilir olduğunu düşündükleri sonucuna varılmıştır.

Katılımcıların muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının avantajlarına ilişkin ifadeler ve TYSY uygulamalarının etkililiğinin eğitici bağlamında, öğrenci bağlamında ve eğitim kurumu bağlamında engelleyicilerine ilişkin ifadeler yüksek düzeyde katıldıkları görülmüştür. Engelleyiciler bağlamında eğitim kurumu açısından engelleyicilere katılımın daha yüksek olduğu dikkati çekmektedir.

Bu çalışma ile katılımcıların bu yaklaşımın ölçek ifadesinde sunulan her bir avantaja katıldıkları görülmekle beraber en yüksek katılımın; "bu yaklaşımda video, animasyon, e-kitap teknolojisi vb araçlarla derslerin tekrar tekrar izlenme imkanının olmasının öğrencinin dersi öğrenmesine faydalı olabileceği" ifadesine ait olduğu görülmüştür. Bu sonuç Temelli ve Karcıoğlu (2021)'in çalışmasında ulaşılmış olduğu sonuç ile uyusmaktadır. Bu çalışmada ayrıca öğretim elemanlarının TYSY kullanımı ile daha fazla uygulama

yapılabileceği, TYSY öz yönetimli öğrenme becerisi yüksek olan öğrencilerin konularda daha hızlı ilerlemelerine fırsat tanıyacağı gibi avantajlara daha fazla oranda katıldıkları tespit edilmiştir.

TYSY'nın engelleyicilerine ilişkin ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Eğitici açısından en çok dile getirilen engellerin; “eğiticilerin yeniliğe açık olmaması”, “eğiticinin teknolojik alan bilgisine sahip olmaması”, en az dile getirilen engelin ise; “öğretmenlik mesleğinin önemini yitireceği korkusu” ve “eğiticiye fazladan iş yükü getirmesi olduğu görülmüştür.

Öğrenci açısından en çok dile getirilen engellerin; “öğrencilerin ders öncesi materyallere çalışmadan derse gelmesi” olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç Akbulut (2019)'un çalışmasında ulaştığı sonuç ile uyusmaktadır. Bu çalışmada ayrıca öğrenci açısından en çok dile getirilen engelin diğeri de “öğrencilerin kendi öğrenmeleri için sorumluluk almak istememeleri”, en az dile getirilen engelin ise; “öğrencilerde teknolojinin getirdiği yeniliklere alışma süreçlerinin zor olduğu” hususu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Eğitim kurumu bağlamında en çok ifade edilen engellerin; “sınıfın fiziksel şartlarının ve teknolojik araç yetersizliği”, “yaklaşımın önünü açacak gerekli düzenlemelerin kurum tarafından yapılmamış olması” ve “okul yönetiminin TYSY'ni kullanmak isteyen eğiticilere yeterli desteği (tasarım, teknik ekip vb.) sağlamaması” olduğu, en az dile getirilen engelin ise; “bu yaklaşıma uygun ölçme ve değerlendirme sisteminin olmaması” olduğu görülmüştür. Eğitim kurumu bağlamında bulunan bu sonuçlar Akbulut (2019)'un çalışmasında ulaştığı sonuçlar ile uyusmaktadır.

Araştırma hipotezlerinin test edilmesi sonucunda da üniversite türü, cinsiyet, medeni durum, eğitim durumu, iş tecrübe süresine göre, uygulanabilir olduğunu düşünme durumuna göre, muhasebe derslerinin ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımı ile verilmek istenmesi durumuna göre anlamlı farklılık olmadığı görülmüştür.

Unvana göre yapılan karşılaştırma sonuçlarına bakıldığında; TYSY uygulamalarının etkililiğinin eğitici bağlamında engelleyicilerine yönelik görüşlerde anlamlı farklılık olduğu, ünvanı Dr. Öğretim üyesi olan öğretim elemanların Prof. Dr. ünvanına sahip olan öğretim elemanlarına göre bu bağlamda daha çok engel düşündükleri söylenebilir.

Yaşa göre yapılan karşılaştırma sonuçlarına göre; muhasebe eğitiminde ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının avantajları ile ilgili görüşlerin yaşa göre farklılaşmadığı, buna karşın, TYSY uygulamalarının etkililiğinin eğitici bağlamında, öğrenci bağlamında ve eğitim kurumu bağlamında engelleyicilerine yönelik görüşlerin yaşa göre farklılaştığı tespit edilmiştir. Yaşı küçük olan öğretim elemanlarının yaşı büyük olan öğretim elemanlarına göre; bu bağlamda daha fazla engel düşündükleri söylenebilir.

Ters yüz edilmiş sınıf yaklaşımının derslerde kullanılma durumuna göre yapılan karşılaştırma sonucunda; bu yaklaşımın avantajları açısından anlamlı bir farklılık olduğu, söz konusu yaklaşımı kullanan öğretim elemanlarının ters yüz edilmiş sınıf içi yaklaşımı daha avantajlı gördükleri tespit edilmiştir

Artık günümüz dijitalleşme çağı ile birlikte bu yaklaşımın kullanılması daha kolay olmakla beraber, bu yaklaşım öğrencinin sorumluluğunu ve iş yükünü artıracaktır. Öğrencilerin ders öncesi materyallere çalışmadan derse gelmesi ve öğrencilerin kendi öğrenmeleri için sorumluluk almak istememeleri yaklaşımın etkinliğini engelleyecektir. Bu açıdan öncelikle öğrencide bu bilincin oluşturulması gerekmektedir. Ayrıca bu yaklaşımın etkililiğinin sağlanabilmesi eğiticilerin yeniliğe açık olması ve eğiticinin teknolojik alan bilgisine sahip olması ile mümkün olabilmektedir. Bunların yanında eğitim kurumunun hem öğrenciye hem de bu yaklaşımı kullanmak isteyen eğiticilere gereken desteği sağlaması, sınıfların fiziksel şartlarının iyileştirilerek, teknolojik araç yetersizliğinin giderilmesi, yaklaşımın önünü açacak gerekli düzenlemelerin kurum tarafından yapılması önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağırman, Ensar, (2018) “Finans Eğitiminde Ters Yüz Edilmiş Sınıflar Modeli”, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6 (75), s. 186-197.
- Akbulut, Fatih, (2019) “Ters Yüz Öğrenme Modeline Yönelik Akademisyen Görüşleri”, Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Akgün, Muhterem ve Bünyamin Atıcı, (2017) “Ters-Düz Sınıfların Öğrencilerin Akademik Başarısı ve Görüşlerine Etkisi”, Kastamonu Eğitim Dergisi, 25 (1), s. 329-344.
- Butt, Adam, (2014) “Student Views on the Use of A Flipped Classroom Approach: Evidence From Australia”, Business Education & Accreditation, 6 (1), s. 33-44.
- Du, Xinni and Sharon Taylor, (2013) “Flipped Classroom in First Year Management Accounting Unit – A Aase Study”, 30th ascilite Conference 2013 Proceedings, s. 252-256.
- Francel, J.Thomas, (2014) “Is Flipped Learning Appropriate?.” Publication of National University, s. 119-128.
- Guo Hao and Meng Xuqin, (2015) “Accounting Foundation Course Flipped Classroom Application in Higher Vocational Colleges Teaching”, International Conference on Education. Management and Computing Technology (ICEMCT), s. 1303-1306.
- Kalaycı, Şeref, (2005) SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Kaplanoglu, Emre, (2014) “Mesleki Stresin Temel Nedenleri ve Muhtemel Sonuçları: Manisa İlindeki SMMM’ler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, s. 131-150.
- Karaca, Celal ve Ocağ, Mehmet Akif, (2017) “Effects of Flipped Learning on University Students’ Academic Achievement in Algorithms and Programming Education”, International Online Journal of Educational Sciences, 9 (2), s.527-543.
- Khan, Salman. (2011) “Let’s Use Video To Reinvent Education”, Speech presented at TED, 2011. https://www.ted.com/talks/salman_khan_let_s_use_video_to_reinvent_education
- Köse, Yasemin ve Elif Acar,(2019) “Muhasebe Eğitiminde Modern Yaklaşımlar: Ters Yüz Edilmiş Sınıflar Ve Öğrencilerin Yaklaşımı”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICMEB 17 Özel Sayısı, s. 1049-1065.
- Kurnaz, Ersin ve Seda Ağgöl, (2018) “Ters Yüz Edilmiş Sınıf Modeline Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Bakış Açıkları: Bayburt Üniversitesi ve Kafkas Üniversitesi Örneği”, Business & Management Studies: An International Journal (BMIJ), 6 (2), s.332-344.
- Lubbe, Estelle, (2016) “Innovative Teaching in Accounting Subjects: Analysis of The Flipped Classroom”, International Journal of Social Sciences and Humanity Studies, 8 (2), s.63-74.
- Neto, Jose Dutra de Oliveria ed., (2017) “Using Technology Driven Flipped Class To Promote Active Learning In Accounting”, Revista Universo Contábil, 13 (1), s.49-64.
- Niekerk, Marne Van and Marthinus Delpont, (2022) “Evolving Flipped Classroom Design İn A Cost/ Management Accounting Module İn A Rural South African Context”, Accounting Education, s.1-30, <https://www.tandfonline.com/loi/raed20>.
- Sams, Aaron and Jon Bergmann, (2013) “Flip Your Students' Learning.” Educational Leadership, 70 (6), s.16-20.
- Serçemeli, Murat (2016) “Muhasebe Eğitiminde Yeni Bir Yaklaşım Önerisi: Ters Yüz Edilmiş Sınıflar”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 69, s. 115-126.
- Şakar, Dilek ve Şafak Uluçınar Sağır, (2017) “Eğitimde Ters – Yüz Çevrilmiş Sınıf Uygulamaları”, International Journal of Social Sciences and Education Research, 3 (5), s.1904- 1916.
- Temelli, Fatma ve Reşat Karcioğlu, (2021) “Muhasebe Eğitimi Alan İİBF Öğrencilerinin Ters Yüz Sınıf Modeli’ne Yönelik Tutumları: Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Örneği” 39. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiriler Kitabı, 15-19 Eylül, s. 90-110.
- Topal, Deveci Arzu ve Ümmihan Akhisar,(2018) “Ters Yüz Öğrenme Yaklaşımının Öğrencilerin Akademik Başarılarına Etkisi: Mikroişlemci /Mikrodenetleyiciler II Dersinin Uygulaması”, Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi, 1 (2), s. 135-148.
- Turan, Eda ve Fevzi Serkan Özdemir, (2021) “Z Kuşağına Muhasebe Öğretiminde Geleneksel Öğretim Yöntemine Alternatif: Ters Yüz Edilmiş Sınıf Yönetimi”, Davranışsal Muhasebe, (Ed. Özdemir, F. S. ve Kızıldağ, D.), Siyasal Kitabevi, s. 321-356.
- Ünsal, Haluk, (2018) “Ters Yüz Öğrenme ve Bazı Uygulama Modelleri”, Gazi Eğitim Bilimleri Dergisi, 4 (2), s. 39-50.
- Yamane, Toro, (2001) Temel Örnekleme Yöntemleri (Çev: Alptekin Esin, M. Akif Bakır, Celal Aydın, Esen Gürbüzsel). Literatür Yayınları, İstanbul.
- Yığıtoğlu, Orhan ve Yavuz Erişen,(2021) “Ters Yüz Öğrenme Yaklaşımı. Öğretimde Yaklaşımlar ve Eğitime Yansımaları”, Pegem Akademi, (Ed. Saracaloğlu, A.S., Akkoyunlu, B. ve Gökdağ, İ.), s. 434-493.

Geleceğin Muhasebecilerinin Teknoloji Kabullerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma ¹

A Research on Determining the Technology Acceptance of Future Accountants

Ahmet KAYA *
Nurettin KOCA **
Zeynep HATUNOĞLU ***

ÖZ

Bilgi teknolojisindeki gelişmeler diğer tüm alanlarda olduğu gibi muhasebe ve denetim alanında da; yazılım muhasebesi, bulut muhasebesi, robotik süreç otomasyonu ve yapay zekâ kullanımını artırmaktadır. Bu gelişmelerin bir sonucu olarak işverenlerin yakın gelecekte yeni işe alımlarda bu teknolojileri kullanabilen bireyleri tercih etmeleri beklenmektedir. Gelecekte muhasebe mesleğini yapacak olanların bu teknolojileri kullanmaya istekli ve yatkın olmaları önem arz etmektedir. Bu bağlamdan çalışma, geleceğin muhasebecileri olan üniversite öğrencilerinin muhasebe alanında yapay zekâ kullanımına yönelik eğilimlerini teknoloji hazırlık ve teknoloji kabul modeli aracılığıyla tespit etmeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla Akdeniz Üniversitesi'nde ön lisans düzeyinde eğitim alan muhasebe bölümü öğrencilerine anket uygulanmıştır. Çalışma sonunda öğrencilerin teknoloji hazırlığını benimseme düzeylerinin, algıladıkları faydayı ve algıladıkları kullanım kolaylığı üzerinde doğrudan bir etkisinin olduğu, aynı zamanda algıladıkları kullanım kolaylığı ve tutumlarının, yapay zekâ teknolojilerini benimseme düzeylerini doğrudan etkilediği tespit edilmiştir. Ayrıca kadın ve erkeklerin yapay zekâ teknolojilerini benimseme düzeylerinin birbirine oldukça yakın olduğu ve cinsiyet değişkeni açısından bir farklılık olmadığı da anlaşılmıştır.

ANAHTAR KELİMELER

Teknoloji Kabul Modeli, Teknolojiye Hazır Olma, Yapay Zeka

ABSTRACT

As a result of developments in information technology, software accounting, cloud accounting, robotic process automation, and artificial intelligence are increasing in the field of accounting and auditing, as in all other fields. As a result of these developments, employers are expected to prefer individuals who can soon use these technologies in new recruitment. Therefore, those who will do the accounting profession in the future must be willing and prone to use these technologies. In this context, the study aims to determine the tendencies of university students, who are future accountants, towards using artificial intelligence in the accounting field through the technology preparation and technology acceptance model. For this purpose, a questionnaire was applied to the students of the accounting department that received an associate degree education at Akdeniz University. At the end of the study, it was determined that the students' adoption level of technology readiness directly affected their perceived usefulness and perceived ease of use. At the same time, their perceived ease of use and attitudes directly affected their level of adoption of artificial intelligence technologies. Furthermore, the level of adoption of artificial intelligence technologies by women and men is very close to each other, and there is no difference in gender variables.

KEYWORDS

Technology Acceptance Model (TAM), Technology Readiness, Artificial Intelligence

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
06.07.2022	01.08.2022
Atf	Kaya, A., Koca, N. ve Hatunoğlu, Z. (2022). Geleceğin Muhasebecilerinin Teknoloji Kabullerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 369-381.

¹ Bu çalışma, 40. Muhasebe Eğitim Sempozyumunda Özet Bildiri olarak sunulan çalışmanın genişletilmiş halidir.

* Dr. Öğr. Üyesi, Akdeniz Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Finans ve Bankacılık Bölümü, kayaahmet1987@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-0822-4549

** Dr. Öğr. Üyesi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Afşin Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, kocanurettin417@gmail.com, ORCID: 0000-0002-3309-9428

*** Prof. Dr., Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Gümrük İşletme Bölümü, zhatunoglu@tarsus.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9103-2766

GİRİŞ

Bilgi teknolojisindeki gelişmeler diğer alanlarda olduğu gibi muhasebe alanında da önemli bir etkiye sahiptir. İşletmelerin mali verileri, onların performanslarının ve etkinliklerinin kapsamını yansıtan en önemli göstergelerdir (Hashem ve Alqatamin, 2021: 65). Yoğun rekabet ortamında işletmeleri rakiplerinden farklılaştıracak unsurlardan birisi maliyet avantajıdır. Maliyet avantajının elde edilmesi, üretim süreçlerinde makineleşmeyi ve dijitalleşmeyi de beraberinde getirmektedir (Gacar, 2019: 389). Günümüzde, teknolojik araçlar ve yazılımlar, işletme performansını ve rekabet gücünü en üst düzeye çıkarabilecek en önemli unsurlardan biri olarak kabul edilmektedir (Hashem ve Alqatamin, 2021: 65).

Endüstri 4.0 birçok teknolojik yeniliği ve değişimi beraberinde getirmiştir. Bunlar arasında en fazla dikkat çeken gelişme yapay zeka olmuştur (Yardımcıoğlu ve Şıtak, 2020: 342). Devrim niteliğindeki teknolojilerdeki gelişim, süreçlerde temel değişiklikler getirmekte ve tüm endüstrilerin yeniden düzenlenmesini gerektirmektedir (Issa vd., 2016: 1). Son yıllarda teknolojiye gelişmelerle birlikte muhasebe alanında yazılım muhasebesi, bulut muhasebesi, işbirlikçi muhasebe, robotik süreç otomasyonu ve yapay zeka gibi birçok yenilik ileri sürülmüştür (Sharma vd., 2021: 78). Yapay zekanın kullanımı, muhasebe ve denetim alanında yaşanan önemli bir gelişmedir (Damerji ve Salimi, 2021: 107). Yapay zeka, muhasebecilerin mevcut araçları mümkün olan en iyi şekilde kullanmalarına yardımcı olmakta, verileri değerlendirme ve algılamaya yanı sıra zaman ve enerji tasarrufu sağlamaktadır (Saleh vd., 2021: 2). Analitik gözden geçirme prosedürleri, önemlilik değerlendirmeleri, süreklilik kararları ve risk değerlendirmesi gibi muhasebe ve denetim görevleri karmaşık ve önemlidir. Bu görevleri tam ve doğru bir şekilde yerine getirmemenin sonuçları oldukça maliyetli olabilmektedir (Sharma vd., 2021: 78). 2015 yılında gerçekleştirilen “Deep Shift: Technology Tipping Points and Societal Impact” araştırmasına katılan 816 şirket yöneticisinin %75’i, 2025 yılında kurumsal denetimlerin %30’unun yapay zeka tarafından gerçekleştirileceğini ifade etmiştir (Damerji ve Salimi, 2021: 107). Ayrıca, Sage tarafından yapılan anketin sonuçları, muhasebecilerin neredeyse %58’inin, yapay zekanın gelecekte işletmelerinin verimliliğini artıracığı görüşüne kesinlikle katıldıklarını ortaya koymaktadır (Saleh vd., 2021: 2).

Muhasebe uygulamalarında yapay zeka kullanımının artmasıyla, yakın gelecekte işletmeler yeni işe alımlarda bu teknolojiyi kullanabilen bireyleri tercih edeceklerdir. Muhasebe uygulamalarında yapay zeka kullanımı yaygınlaştıkça, öğrenciler muhasebe ve denetim alanlarında kariyer başarıları için gerekli olan teknolojik beceriler konusunda eksik kalabilirler. Bu noktada, üniversitelerin, öğrencileri yapay zekayı benimsemeleri ve ilerde iş hayatında kullanmaları için gerekli bilgilerle donatmaları beklenmektedir (Damerji ve Salimi, 2021: 107-108). 1990’lı yıllarda Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) ilk ortaya çıktığında işletmeler tarafından maliyetlerini azaltmak ve verimliliklerini artırmak amacıyla bütünleşik bir yönetim sistemi olarak kullanılmaya başlanmıştır. Ancak işletmeler her zaman bilgi teknolojilerinden bekledikleri yararları sağlayamayabilirler. Yapılan bir çalışmada kurumsal kaynak planlaması (ERP) uygulamalarında işletmelerin başarısızlık oranlarının %40-%60 arasında değiştiği ifade edilmektedir (Chou ve Chang, 2008:149). Kurumsal Kaynak Planlaması uygulamalarındaki başarısızlığın nedenleri arasında yöneticilere ve kullanıcılara eksik eğitim verilmesi, yönetici ve kullanıcıların değişimi kabullenmemesi ve direnç göstermesi yer almaktadır (Callejas ve Terzi, 2012:10-12). Bu noktadan hareketle bu çalışmanın amacı Akdeniz Üniversitesi muhasebe bölümünde eğitim gören öğrencilerin teknoloji kullanımına olan isteklilikleri, teknoloji kabulleri ve yapay zeka uygulamalarına ilişkin görüşlerinin ortaya koymaktır. Çalışmada öncelikle kavramsal çerçeve hakkında bilgi verilecek, ardından çalışmanın modeli ve kullanılan yöntem anlatılacak ve son olarak anket sonuçları analiz edilecek ve yorumlanacaktır.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu bölümünde araştırmada kullanılan teknoloji hazırlığı, teknoloji kabul modeli, tutum ve muhasebede yapay zekanın benimsenmesi değişkenlerine ait kavramsal çerçeve kısa olarak verilmiştir.

1.1 Teknoloji Hazırlığı

Teknolojiye hazırlık (TR), insanların evde ya da iş yerinde amaçlarına ulaşmak için yeni teknolojileri benimseme ve kullanma eğilimi olarak tanımlanmaktadır. Bir bireyin belirli bir teknoloji hakkındaki algısı, bu yeni teknolojiyi benimsemeye hazır olup olmadığını etkileyen zihindeki olumlu ve olumsuz görüşlerden etkilenir. Olumlu görüşler yeni teknolojinin benimsenmesine pozitif bir etki yaparken, olumsuz düşünceler yeni teknolojinin kullanım eğilimini olumsuz etkileyecektir. Bireylerin teknolojiyi benimseme eğilimleri bu kişilerin teknolojiye iyimser, yenilikçi, rahatsız ve güvensiz yaklaşımlarının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. İyimser ve yenilikçi yaklaşım yeni teknolojilerin kabullerine olumlu etki yaparken, rahatsız ve güvensiz yaklaşımlar teknolojiyi kullanma eğilimlerini olumsuz etki yapacaktır. Bu düşünceler ile

Parasuraman (2000) tarafından geliştirilen teknolojiye hazır olma indeksi 4 farklı boyutta sınıflandırılmıştır. Bunlar; iyimserlik, yenilikçilik, rahatsızlık ve güvensizlik boyutlarıdır. İyimserlik ve yenilikçilik boyutları yeni teknolojilerin benimsenmesine olumlu etkileri olan, rahatsızlık ve güvensizlik boyutları ise yeni teknolojileri kullanma eğilimini olumsuz etkileyen boyutlar olarak değerlendirilmektedirler. Teknoloji Hazırlık Endeksi, insanların teknoloji hakkındaki genel inançlarını ölçmek için geliştirilmiştir. (Lin vd., 2007: 643).

1.2. Teknoloji Kabul Modeli

Kullanıcıların yeni teknolojiyi benimsemesini açıklamak ve tahmin etmek hem akademide hem de uygulamada uzun yıllar ilgi gören konulardan biri olmuştur. Pek çok model arasında teknoloji kabul modeli, en çok alıntı yapılan ve ampirik olarak çoğaltılan model olarak kabul görmektedir. Teknoloji kabul modeli, insanların çalışma ortamlarında teknolojiyi benimseme davranışını tahmin etmek için geliştirilmiştir (Lin vd., 2007: 642). Fred Davis tarafından çeyrek asırdan fazla bir süre önce tanıtılan teknoloji kabul modeli, kullanıcıların teknolojiyi kabulünü etkileyen faktörlerin araştırılmasında kullanılan yaygın bir model haline gelmiştir. Psikoloji temelli rasyonel eylem teorisinden ve planlı davranış teorisinden türetilen Teknoloji kabul modeli, kullanıcıların teknolojiye yönelik davranışlarını açıklamada öncü bir rol üstlenmiştir (Marangunic' ve Granic, 2015: 81).

Teknoloji kabul modeline göre insanların bilgi teknolojilerini kabul etmelerini ya da reddetmelerini etkileyen değişkenlerden ikisi: algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan faydadır. Bu modele göre kullanıcılar yeni bir teknolojiyi ya da uygulamayı işlerini daha iyi yapmalarına yardımcı olacağına inandıkları oranda kullanma ya da kullanmama eğilimi göstermektedirler. Bu davranış “algılanan fayda” olarak ifade edilmektedir. Diğer yandan potansiyel kullanıcılar yeni teknoloji ya da uygulamanın yararlı olduğuna inansalar dahi kullanımının çok zor olduğunu düşünebilirler. Ancak sağladıkları fayda bu uygulamayı kullanırken harcadıkları çabadan daha önemli görülebilir. Bu da “algılanan kullanım kolaylığı” olarak ifade edilmektedir (Davis, 1989:320). Bu model, bir uygulama ya da yeni teknolojiler hakkında daha önceden bilgisi olmayan kullanıcıların bu yeni teknolojiye ilişkin davranışlarının tahmin edilmesinde kullanılmaktadır (Özer vd., 2010:3280).

1.3. Tutum

Fishbein ve Ajzen (1975) tutumun doğasını: “öğrenilen, önceden hazırlığı yapılan ve bir objeye doğru olumlu veya olumsuz yönde sürekli olan bir eylem” olarak tanımlamıştır. Bu nedenle tutum “bir kişinin bir objeye karşı olumlu veya olumsuz olan değerlendirmesidir” (Fishbein ve Ajzen, 1975). Diğer bir açıdan tutum “bir kişinin bir nesne ya da hedefle ilgili olarak belirli davranışları gerçekleştirmeye yönelik değerlendirmesidir” (Ajzen vd, 2018:7). Teknoloji kabul modelinde belirtildiği gibi tutumun bir bilgi sistemi kullanımında davranışsal niyeti etkileyeceği beklenir (Yılmaz ve Tümtürk; 2015: 365). Çalışmada öğrencilerin yapay zeka teknolojilerinin muhasebe/denetim alanında kullanmalarına ilişkin tutumlarının incelenmesi “Bir davranışa yönelik tutum” kapsamında ele alınmıştır.

1.4 Muhasebede Yapay Zekanın Benimsenmesi

Bilgi teknolojilerinin muhasebe alanında ilk önemli kullanımı olarak ifade edebileceğimiz kurumsal kaynak planlaması sisteminin uygulanmasından bu yana ihtiyaç duyulan veri ve bilgi hacmindeki artış, iş zekası ve bilgi teknolojilerindeki son gelişmeler, insanların ve şirketlerin odağını bu kez de yapay zekaya yönlendirmiştir (Saleh vd., 2021: 2).

İşletmelerin muhasebe ve denetim fonksiyonları bilgi teknolojilerindeki gelişmeler (özellikle yapay zekanın teknolojisinin ortaya çıkması ve iş süreçlerinde uygulanması) ile köklü değişimlere uğramaktadır. Yapay zeka teknolojileri işletmelere insanların çözmekte zorlanacakları ya da çözemedikleri problemleri çözüme konusunda yardımcı olacak ve ayrıca temel muhasebe uygulamaları olan sipariş verme, faturalandırma, maliyet raporlarının hazırlanması, alacak ve borçların takibi gibi işlemleri de geliştirecektir. Özellikle finansal kurumların operasyonel verimlilik ve maliyet tasarrufu sağlamak için yapay zeka yardımıyla gerçekleştirdikleri işlemlerin sayısını artırdıkları gözlenmektedir (Sharma vd., 2021: 79). Yapay zekanın muhasebe ve denetimdeki rolünün hızla arttığına dair çok sayıda örnek bulunmaktadır. Dört büyükler olarak da adlandırılan denetim firmaları (KPMG, PwC, Deloitte ve EY) teknolojik yeniliklere önemli yatırımlarda bulunmaktadırlar. KPMG, yapay zekalı denetim araçlarını geliştirmek amacıyla IBM'in Watson Yapay zekası (Watson AI) ile ortak olmuştur. Aynı zamanda KPMG'nin 'akıllı etkileşimler' adını verdiği sistem Google Cloud'ın yapay zekası ile birleşmiştir. Böylece sanal iletişim temsilcileri ile hızlı hizmet sunma, sorun çözebilen akıllı otomatik önerilerde bulunma, eğilimleri eşzamanlı takip edebilme gibi hizmetler sunabilmektedir. PwC bir analitik platform olan Halo'yu geliştirmiştir. Deloitte yapay zeka için Argus'u, veri

analitiği için Optix'i ve küçük işletmelerin akıllı (smart) denetimleri için de Auvenir'i geliştirmiştir (Damerji ve Salimi, 2021: 110: www.home.kpmg).

KPMG'nin 2021 yılında yedi küresel çapta sağlık, ilaç, endüstriyel üretim, finansal hizmetler, teknoloji, perakende ve kamu sektöründe yapay zeka uygulamalarının tespiti amacıyla alanında lider konumdaki işletmelerin yöneticileri ile yapmış olduğu araştırmada, yapay zekanın şirketlerin %79'unda kısmen, %43'ünde ise tamamen uygulandığı, ankete katılan yöneticilerin %85'inin işletmelerde yapay zeka uygulamaları çalışmalarının artırılması yönünde görüş bildirdiklerini ortaya konmuştur. Araştırmada yapay zeka uygulamalarında yaşanacak olan zorluklardan birinin yöneticiler ve /veya çalışanların yapay zeka uygulamaları ile ilgili yeni beceriler kazanma konusunda yaşayacakları zorluklar olduğu ifade edilmektedir (KPMG:2021).

İnsanoğlu tarih boyunca teknolojik gelişmeleri kolay benimsememiş ve teknolojinin kendi yerini almasından korkmuştur. Endişelerin aksine yapay zeka hiçbir zaman tam olarak muhasebecinin yerini almayacaktır, yalnızca muhasebecinin yaptığı bazı işlemleri otomatikleştirecek ve süreçlerin sürekli denetimine olanak sağlayacaktır. Bunun için muhasebecinin teknik konulardaki yetkinliğini artırmak amacıyla sürekli çalışması, pratik yapması gerekmektedir. Yapay zeka teknolojisinin finansal bilgilerin miktarının ve kalitesinin geliştirilmesi için kullanılması, işletmelerin daha iyi yönetilmesine ve daha doğru kararlar alınmasına katkı sağlayacaktır (Sharma vd., 2021: 79). Geleceğin muhasebecisi olacak olan muhasebe bölümü öğrencileri gelecekte muhasebe/denetim işlerinde daha başarılı ve aranan özelliklere sahip personel olmak için bugünden yapay zeka teknolojilerini benimsemeleri yönünde motive edilmelidirler.

2. LİTERATÜR

Teknoloji hazırlığı, teknoloji kabul modeli, tutum ve yapay zeka konularına yönelik yapılan ulusal ve uluslararası alanda birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. Ancak, muhasebe bölümü öğrencilerine yönelik bahsedilen konularda bütünlük olarak ele alınarak yapılan çalışmalara rastlanılmamıştır. Teknoloji hazırlığı, teknoloji kabul modeli ve yapay zeka ile ilgili yapılmış olan bazı çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 1. Konuyla İlgili Literatür İncelemesi

<i>Yazarlar/ Çalışma Yılı</i>	<i>Çalışma Sonuçları</i>
<i>Özer vd. (2010)</i>	Bu çalışmada, muhasebecilerin bilgi teknolojisini kullanma eğiliminin nedenlerini Teknoloji Kabul Modeli kullanılarak tespit etmek amaçlanmıştır. Çalışmada; Algılanan fayda ve algılanan kullanım kolaylığı değişkenlerinin bilgi teknolojisi kullanımına yönelik tutum üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye, algılanan fayda ve kullanma yönelik tutumun davranışa yönelik niyet üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye, davranışa yönelik niyet değişkeninin gerçekleşen davranış değişkeni üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.
<i>Bağlıbel (2011)</i>	İlkokul öğretmenlerinin teknolojiye hazır olma eğilimlerini bazı değişkenler açısından değerlendirilmek istenen bu çalışmada, ilkökul öğretmenlerinin yeni teknolojileri yüksek düzeyde iyimser, orta düzeyde yenilikçi olmalarının yanında yüksek düzeyde rahatsızlık ve güvensizlik taşıdıkları görülmüştür. Ayrıca çalışmada, erkek öğretmenlerin kadın öğretmenlere göre teknoloji kullanımında daha iyimser ve yenilikçi oldukları tespit edilmiştir.
<i>Turan ve Haşit (2014)</i>	Sınıf öğretmenlerinin bilgi ve iletişim teknolojisi araçları kullanımlarını teknoloji kabul modeliyle açıklanmaya çalışılan bu araştırmada, bilgi ve iletişim teknolojisi kullanım davranışını açıklamada teknoloji kabul modelinin yeterli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
<i>Aras vd. (2015)</i>	İnsan kaynakları bilgi sistemlerini kullanan bireylerin sisteme yönelik algılarının teknoloji kabul modeli ile incelenen bu çalışmada, İnsan kaynakları bilgi sistemi eğitimi, kurum içi İKBS eğitimi, yazılım bilgisi, donanım bilgisi değişkenlerinin algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan fayda üzerinde pozitif yönlü bir etkiye sahip olduğu, algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan

	<p>faıdanın niyet üzerinde, niyetin ise insan kaynakları bilgi sistemi üzerinde pozitif yönlü bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmanın bir diğer sonucu ise, tutumun niyet üzerinde etkisinin olmadığıdır.</p>
<i>Serçemeli ve Kurnaz (2016)</i>	<p>Denetimde bilgi teknoloji ürünlerinin kullanımına yönelik eğilimlerin, teknoloji kabul modeli aracılığıyla tespit etmeyi amaçlayan bu çalışma vergi müfettişlerine uygulanmıştır. Çalışmada, vergi müfettiş ve yardımcılarının bilgi teknolojileri ürünlerini kullanımına yönelik algılanan fayda ve niyet eğilimlerinin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmanın bir diğer sonucu ise, denetim sürecinde algılanan kullanım kolaylığının, bilgi teknolojilerine yönelik tutumu ve algılanan faydanın da kullanıma yönelik niyeti pozitif olarak etkilediği, tutumun davranışa yönelik niyeti, algılanan faydanın davranışa yönelik tutumu ve niyetin de davranışın oluşmasını etkilediğidir.</p>
<i>Serçemeli (2018)</i>	<p>Dijital dönüşüm sürecinde etkilenen muhasebe ve denetim mesleğinin geleceğinde yapay zekanın yeri ve önemini ortaya koymak amacıyla yapılan bu çalışmada, muhasebe ve denetim mesleğini yürüten meslek mensuplarının yapay zeka teknolojilerinden etkilenerek bir dönüşüm sürecine girmelerinin kaçınılmaz olduğu ifade edilmiştir.</p>
<i>Gacar (2019)</i>	<p>Gacar çalışmasında, günümüz teknolojileri arasında hızla yer alan yapay zekanın muhasebe mesleğine olan etkilerini, Türkiye'ye özgü getireceği fırsatlar ve oluşturacağı tehditleri değerlendirmiş ve önerilerde bulunmuştur.</p>
<i>Özer vd. (2019)</i>	<p>Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin uzaktan eğitim uygulamalarını kabullerini etkileyen faktörlerin teknoloji kabul modeli çerçevesinde değerlendirmek için yapılan bu çalışmada, algılanan kullanışlılık akademisyenlerin uzaktan eğitim uygulamalarını kullanıma yönelik tutum ve davranışsal niyetleri üzerinde pozitif yönlü anlamlı, algılanan kullanım kolaylığının uzaktan eğitim uygulamalarını kullanıma yönelik akademisyenlerin tutumları üzerinde pozitif yönlü anlamlı bir etkisinin olduğunu bu sonucunda, kullanıma yönelik tutumlarının ise niyet üzerinde pozitif yönlü anlamlı bir etkisinin olduğunu tespit etmiştir.</p>
<i>Bozkurt ve Çakmak (2020)</i>	<p>Bağımsız denetçilerin kullandıkları bilgisayar destekli denetim programlarını kullanma eğilimlerini ve bilgisayar destekli denetim programlarının beklenen faydayı gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin ortaya konulması amacıyla yapılan bu çalışmada, denetçilerin performans beklentisinin, elde edeceği potansiyel faydası üzerinde anlamlı pozitif etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın diğer bir sonucu ise, teknoloji kabul modeli kapsamında, program kullanımında algılanan fayda ile kullanıma yönelik niyet ve davranış üzerinde olumlu bir ilişkinin olduğudur.</p>
<i>Uçoğlu (2020)</i>	<p>Yapay zeka teknolojisinin muhasebe mesleğine ve eğitimine etkilerinin belirlenmesi amacıyla yapılan bu çalışmada, muhasebe eğitiminde iş/veri analitiği, yönetim/bilgi sistemleri, büyük veri, veri madenciliği gibi derslerin olduğunu tespit edilmiş ve yapay zeka gibi yeni teknolojiler ile ilgili olarak muhasebe profesyonellerinin ihtiyaçlarını karşılayarak muhasebe eğitiminin kalitesinin daha da arttırılabileceği ifade edilmiştir.</p>
<i>Saygılı vd. (2022)</i>	<p>Araştırma, mali müşavirlerin kullandıkları muhasebe paket programlarını değiştirme niyetleri teknoloji kabul modeli temelinde incelemek amacıyla yapılmıştır. Yapılan analizler sonucunda, teknoloji kabul modelinin muhasebe programlarını değiştirme niyetini açıklamada önemli bir model olduğu tespit edilmiştir.</p>

3. YÖNTEM VE UYGULAMA

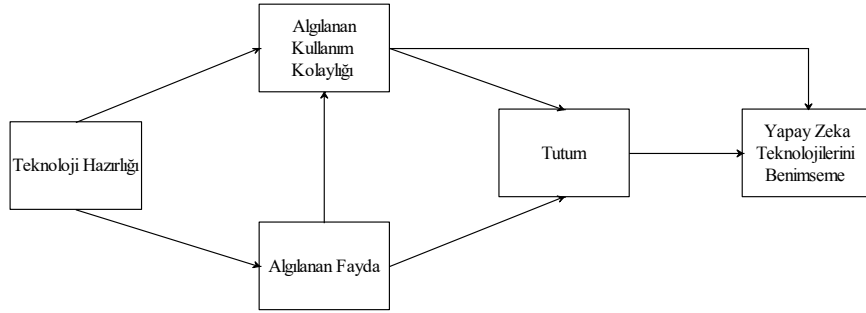
3.1. Araştırmanın Amacı ve Hipotezleri

Bu çalışmada, muhasebe öğrencilerinin muhasebe alanında yapay zekâ kullanımına yönelik eğilimlerinin, teknoloji hazırlık ve Teknoloji Kabul Modeli aracılığıyla ortaya konması amaçlanmaktadır. Araştırmanın hedef kitlesini, Akdeniz Üniversitesinde Korkuteli, Elmalı, Manavgat ve Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokullarında eğitim alan muhasebe bölümü öğrencileri oluşturmaktadır.

Araştırmada nicel araştırma deseni benimsenmiş olup hedef kitleye anket uygulanmıştır. Katılımcıların önceden hazırlanmış anket formuna yönelik katılım dereceleri 5'li ve 7'li likert ölçeği ile elde edilmiştir. Bu kapsamda, Parasuraman & Colby (2015) tarafından geliştirilen teknolojiye hazır olma indeksi, Davis (1989) tarafından geliştirilen teknoloji kabul modeli ölçeği ve Damerji & Salimi (2021) tarafından hazırlanan yapay zeka teknoloji benimsenme ölçeği, Aizen & Fishbein (1980) tarafından geliştirilen tutum ölçeği muhasebe öğrencilerine uygulanmıştır.

Araştırmanın amacı doğrultusunda oluşturulan model ve kurulan hipotezler aşağıda yer almaktadır.

Şekil 1: Araştırma modeli



Araştırmanın dayandığı hipotezler;

H₁: Öğrencilerin teknolojiye hazır olma eğilimi algılanan kullanım kolaylığını etkiler.

H₂: Öğrencilerin teknolojiye hazır olma eğilimi algılanan faydayı etkiler.

H₃: Algılanan kullanım kolaylığı tutumu etkiler.

H₄: Algılanan fayda tutumu etkiler.

H₅: Algılanan fayda algılanan kullanım kolaylığını etkiler.

H₆: Öğrencilerin kullanım kolaylığı algısı yapay zeka teknolojilerini benimse niyetini etkiler.

H₇: Tutum yapay zeka teknolojilerini benimse niyetini etkiler.

H₈: Öğrencilerin teknolojiyi benimseme eğilimleri cinsiyete göre farklılık gösterir.

H₉: Öğrencilerin yapay zeka teknolojilerini kullanım niyeti cinsiyete göre farklılık gösterir şeklindedir.

3.2. Ana Kütle ve Örneklem

Araştırmanın ana kütesini Akdeniz üniversitesinde Korkuteli, Elmalı, Manavgat, Kumluca ve Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokullarında Muhasebe ve Vergi uygulamaları programında okuyan toplam 1000 öğrenci oluşturmaktadır. Örneklem büyüklüğü hesaplama programları kullanılarak %95 güven düzeyi %5 hata payı ile örnek büyüklüğü 278 olarak hesaplanmıştır. Çalışmada 280 anket uygulanmış olup, 29 anket değerlendiremeye anılmamıştır. Elde edilen verilerin analizi 251 anket üzerinde yapılmıştır.

3.3. Verilerin Analizi

Araştırmada elde edilen veriler SPSS 21 ve AMOS 24 istatistiksel analiz programları aracılığıyla analiz edilmiştir. Verilerin analizi ile katılımcıların teknolojiyi benimseme eğilimleri, yapay zeka teknolojisinin faydası, kullanım kolaylığı ve benimsenmesine ilişkin algılarını tespit etmek amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda, öncelikle tanımlayıcı istatistikler verilmiş olup daha sonra doğrulayıcı faktör analizi, güvenilirlik analizi, korelasyon analizi, normallik testi, T test ve yol analizi yapılmıştır.

3.4. Bulgular ve Değerlendirme

Öncelikle katılımcılara ilişkin tanımlayıcı istatistiklere ilişkin bilgiler derlenmiştir. Tablo 2, katılımcıların demografik bilgilerini göstermektedir. Katılımcıların %61'i erkektir. 20-21 yaş aralığındaki katılımcılar toplam katılımcı sayısının yaklaşık olarak %58'ine denk gelmektedir. Öğrencilerin %54,2'si ikinci sınıfta,

%41,8'i ise birinci sınıfta eğitimlerine devam etmektedirler. Öğrencilerin %62,2'sinin geliri 1000-1500 TL arasında iken %14,7'sinin geliri 3001 TL ve üzerindedir.

Tablo 2. Demografik Bilgiler

Cinsiyet	Frekans	%
Kadın	153	61,0
Erkek	98	39,0
Yaş	Frekans	%
18-19	50	19,9
20-21	144	57,4
22-23	46	18,3
24-26	8	3,2
27 ve üstü	3	1,2
Sınıf	Frekans	%
1. Sınıf	105	41,8
2. Sınıf	136	54,2
Uzatmalı	10	4,0
Gelir durumu	Frekans	%
1000-1500	156	62,2
1501-2000	14	5,6
2001-2500	25	10,0
2501-3000	19	7,6
3001 +	37	14,7

Tablo 3'te doğrulayıcı faktör analizi sonuçları yer almaktadır. Buradaki temel amaç, aynı boyutta yer alan ifadelerin katılımcılar tarafından nasıl değerlendirildiğini belirlemektir. Ayrıca, aynı boyutta yer alan ifadelerin ana boyut altında toplanmasına ilişkin bir geçerlilik sağlamaktır. Her bir ifadeye ait faktör yüklerinin 0,50 ve üzerinde olması gerekmektedir (Hair vd., 2014: 116). Doğrulayıcı faktör analizi sürecinde varimax rotasyonu tercih edilmiştir. Tüm ifadelerle ilişkin faktör yüklerinin 0,50'nin üzerinde olduğu görülmektedir. Analiz sonucunda, Rahatsızlık boyutuna ilişkin 1. ifade, Güvensizlik boyutuna ilişkin 4. ifade, Algılanan Fayda boyutuna ilişkin 6. ifade ve son olarak Algılanan Kullanım Kolaylığı boyutuna ilişkin 2. ifade çıkarılmıştır. Sonraki analizlerde bu ifadeler dikkate alınmamıştır.

Tablo 3. Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Boyutlar	Faktör Yükleri							
	1	2	3	4	5	6	7	8
İyimserlik 1	0,793							
İyimserlik 2	0,692							
İyimserlik 3	0,752							
İyimserlik 4	0,791							
Yenilikçilik 1		0,763						
Yenilikçilik 2		0,571						
Yenilikçilik 3		0,686						
Yenilikçilik 4		0,657						
Rahatsızlık 2			0,748					
Rahatsızlık 3			0,671					
Rahatsızlık 4			0,828					
Güvensizlik 1				0,754				
Güvensizlik 2				0,833				
Güvensizlik 3				0,845				
Algılanan Fayda 1					0,796			
Algılanan Fayda 2					0,862			
Algılanan Fayda 3					0,815			
Algılanan Fayda 4					0,795			
Algılanan Fayda 5					0,706			
Alg. Kullanım Kol. 1						0,664		
Alg. Kullanım Kol. 3						0,759		
Alg. Kullanım Kol. 4						0,645		

Alg. Kullanım Kol. 5	0,790	
Alg. Kullanım Kol. 6	0,699	
Tutum 1		0,674
Tutum 2		0,760
Tutum 3		0,773
Tutum 4		0,760
Yap. Zeka Tek. Kab. 1		0,768
Yap. Zeka Tek. Kab. 2		0,727

Tablo 4, güvenilirlik analizi sonuçlarını göstermektedir. Her bir boyuta ait Cronbach's Alpha değerinin 0,70 ve üzerinde olması gerekmektedir (Gürler ve Ertugut, 2018: 237). Doğrulayıcı faktör analizi sonrasında çıkarılan ifadelerden sonra ana boyutlar altında yer alan ifadelerin kalan Cronbach's Alpha değerlerinin 0,70'nin üzerinde olduğu görülmektedir. Bu ifadeler ile ileri analizlerin yapılmasında bir sorun olmadığı anlaşılmıştır.

Tablo 4. Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Boyut	Değişken Sayısı	Cronbach's Alpha Değeri
İyimserlik	4	0,814
Yenilikçilik	4	0,724
Rahatsızlık	3	0,705
Güvensizlik	3	0,770
Algılanan Fayda	5	0,933
Algılana Kullanım Kolaylığı	5	0,913
Tutum	4	0,908
Yapay Zeka Teknoloji Kabulü	2	0,906

Tablo 5, beş ana boyut itibarıyla boyutlar arasındaki korelasyonları göstermektedir. Bütün boyutlar arasında pozitif yönlü korelasyonların olduğu görülmektedir. Ayrıca, boyutlar arasındaki korelasyonun fazla yüksek olmaması (0,90 ve üzeri) da oldukça önemlidir.

Tablo 5. Korelasyon Analizi Sonuçları

Boyut	1	2	3	4	5
1- Teknoloji Hazırlığı	-				
2- Algılanan Fayda	,392**	-			
3- Algılana Kullanım Kolaylığı	,458**	,676**	-		
4- Tutum	,391**	,651**	,775**	-	
5- Yapay Zeka Teknoloji Kabulü	,399**	,677**	,738**	,713**	-

Tablo 6, gruplar arası farklılıklara ilişkin analizleri yapmadan önce verilerin normal dağılıp dağılmadığını belirlemek için yapılan normallik testinin sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 6. Normallik Testi Sonuçları

	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	İstatistik	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
İyimserlik	,106	251	,000	,948	251	,000
Yenilikçilik	,124	251	,000	,967	251	,000
Rahatsızlık	,133	251	,000	,955	251	,000
Güvensizlik	,138	251	,000	,921	251	,000
Teknoloji Hazırlığı	,066	251	,009	,948	251	,000
Yap. Zeka Tekn. Kabulü	,162	251	,000	,904	251	,000

Sonuçlar hem Kolmogorov-Smirnov ($p < 0,05$) hem de Shapiro-Wilk ($p < 0,05$) yöntemine göre verilerin normal dağılmadığını göstermektedir (Yücenur vd., 2011: 162). Ancak, verilere ilişkin çarpıklık ve basıklık değerleri (-1,96 ile +1,96 arasında) incelendiğinde (Tablo 7) verilerin normal dağıldığı kabul edilmiş (Yücenur vd., 2011: 162) ve uygun parametrik analizler yapılmıştır.

Tablo 7. Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

	İyimserlik	Yenilikçilik	Rahatsızlık	Güvensizlik	Teknoloji Hazırlığı	Yapay Zeka Tekn. Kabulü
Çarpıklık	-,574	-,162	,038	-,801	-,337	-,690
Basıklık	,381	,565	,235	,659	1,252	,533

Teknoloji hazırlığı boyutu ve alt boyutları açısından kadın ve erkek katılımcılar arasında farklılık olup olmadığını belirlemek için T test analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda (Tablo 8), iyimserlik, yenilikçilik alt boyutlarına ve teknoloji hazırlığı boyutuna ilişkin olarak kadın ve erkek katılımcılar arasında farklılıklar olduğu ($p < 0,05$) belirlenmiştir. Farklılığın tespit edildiği üç boyutta da erkek katılımcıların aritmetik ortalamalarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Erkek katılımcıların teknoloji hazırlık düzeylerinin nispeten daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Rahatsızlık ve güvensizlik alt boyutlarına ilişkin olarak cinsiyete göre bir farklılığın olmadığı ($p > 0,05$) belirlenmiştir. Dolayısıyla H_8 hipotezi kısmen kabul edilmiştir.

Tablo 8. Erkek ve Kadın Katılımcıların Teknoloji Hazırlık Düzeyleri

Teknoloji Hazırlığı	Kadın (153)		Erkek (98)		t	p
	A.O.	S.S.	A.O.	S.S.		
İyimserlik	3,76	0,81	4,05	0,77	-2,81	0,005
Yenilikçilik	3,23	0,76	3,58	0,74	-3,53	0,000
Rahatsızlık	3,29	0,81	3,48	0,87	-1,83	0,067
Güvensizlik	3,97	0,89	3,88	0,79	0,83	0,405
Teknoloji Hazırlığı	3,56	0,54	3,75	0,56	-2,60	0,010

Yapay zeka teknolojilerini benimseme açısından kadın ve erkek katılımcılar arasında farklılık olup olmadığını belirlemek için T test analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda (Tablo 9), kadın ve erkeklerin yapay zeka teknolojilerini benimseme düzeylerinin birbirine oldukça yakın olduğu ve cinsiyet değişkeni açısından bir farklılık olmadığı anlaşılmıştır. Dolayısıyla H_9 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 9. Erkek ve Kadın Katılımcıların Yapay Zeka Teknolojilerini Benimseme Düzeyleri

Yapay Zeka Tekn. Kabulü	Kadın (153)		Erkek (98)		t	Sig.
	A.O.	S.S.	A.O.	S.S.		
Yapay Zeka Tekn. Kabulü	5,41	1,26	5,21	1,36	1,17	0,241

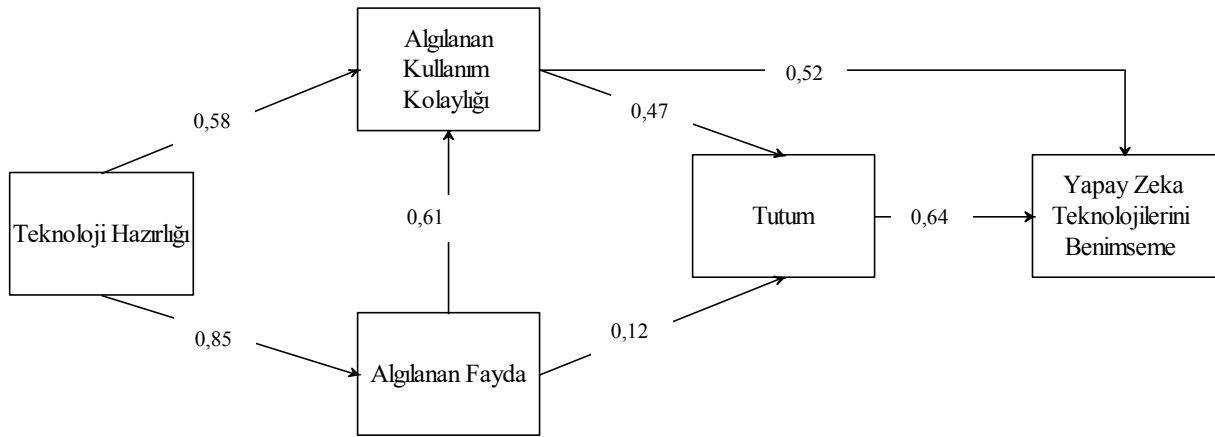
Tablo 10, yol analizinde referans alınacak uyum indekslerini ve mevcut araştırmada yol analizi sonucunda ilgili uyum indekslerine ilişkin elde edilen sonuçları göstermektedir. İndeksler bakımından asgari şartların (en azından kabul edilebilir uyum) sağlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu sonuçlar, kurgulanan araştırma modelinin uyum değerlerinin iyi olduğunu ortaya koymakta ve ileri düzey analizler ile hipotezlere ilişkin çıkarımlarda bulunabilmeyi mümkün kılmaktadır.

Tablo 10. Model Uyum İstatistikleri

Uyum İndeksi	Model Sonucu	Açıklama	Referans
CMIN	403,540	-	Hu ve Bentler (1999)
DF	162,000	-	
CMIN/DF	2,491	İyi uyum	
CFI	0,939	Kabul edilebilir uyum	
SRMR	0,060	İyi uyum	
RMSEA	0,077	Kabul edilebilir uyum	
p	0,000	-	

Şekil 2, yol analizi sonuçlarını, boyutlar arasındaki doğrudan ve dolaylı etkileri göstermektedir. Algılanan faydanın, tutum üzerindeki toplam etkisi: $0,12 + (0,61 * 0,47) = 0,41$ 'dir. Algılanan kullanım kolaylığının, yapay zekâ teknolojileri benimseme üzerindeki toplam etkisi: $0,52 + (0,47 * 0,64) = 0,82$ 'dir.

Şekil 2. Yol Analizi Sonuçları



Tablo 11, yol analizi sonucunda bağımlı değişkenlerin, bağımsız değişkenler üzerindeki etkisinin anlamlı olup olmadığını ve kurgulanan araştırma hipotezlerinin sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 11. Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez	Yol	Standart Sapma	p	Sonuç
H ₁	TH → AF	,128	,000	Kabul
H ₂	TH → AKK	,126	,000	Kabul
H ₃	AF → AKK	,073	,000	Kabul
H ₄	AKK → TT	,049	,000	Kabul
H ₅	AF → TT	,046	,009	Kabul
H ₆	TT → YZ	,155	,000	Kabul
H ₇	AKK → YZ	,101	,000	Kabul

Sonuçlar, kurgulanan H₁-H₇ arası tüm hipotezlerin kabul edildiğini göstermektedir. Öğrencilerin, teknoloji hazırlığını benimseme düzeyleri onların algıladıkları faydayı ve algıladıkları kullanım kolaylığını doğrudan etkilemektedir. Algıladıkları fayda ve kullanım kolaylığı ise tutumlarını doğrudan etkilemektedir. Ayrıca, algıladıkları kullanım kolaylığı ve tutumları, yapay zeka teknolojilerini benimseme düzeylerini de doğrudan etkilemektedir. Bununla birlikte, dolaylı etkilerden söz etmek de mümkündür. Algılanan faydanın, tutum üzerinde ve algılanan kullanım kolaylığının, yapay zekâ teknolojilerini benimseme üzerinde dolaylı etkileri söz konusudur.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde teknoloji kullanımı günlük yaşantımızda önemli bir yere sahiptir. Hem özel hem de iş hayatımızda gerçekleştirdiğimiz iş ve işlemlerin büyük bir çoğunluğunu bilgi teknolojisi araçlarını kullanarak yerine getirmekteyiz. Son yıllarda bilgi teknolojisindeki gelişmeler sonucunda artan yapay zeka teknolojisi kullanımı işletmelerin iş yapma şekillerinde ve hatta bunun bir sonucu olarak istihdam edecekleri elemanlarda aranan niteliklerde değişime neden olmuştur. Bu çalışmada, gelecekte muhasebe mesleğini icra edecek olan muhasebe bölümü öğrencilerimizin teknoloji kabulleri ve yapay zekaya ilişkin yaklaşımlarının tespiti amaçlanmaktadır. Çalışmada, teknoloji kabul modeli değişkeni ve yapay zeka teknolojilerini benimseme değişkeni ile birlikte teknoloji hazırlık değişkeninin bütünleşik olarak incelenmesi çalışmanın farklılığını ortaya koymaktadır. Elde edilen verilerin analizleri sonucunda, geleceğin muhasebecilerinin yeni teknolojileri benimseme ve kullanma eğilimlerinin yüksek olduğu, bu teknolojileri kullanım açısından kolay ve faydalı buldukları tespit edilmiştir. Teknoloji kullanım hazırlığı yüksek olan bireylerin yapay zeka kullanımını daha kolay benimseyecekleri söylenebilir. Algılanan fayda ve algılanan kullanım kolaylığı yapay zekayı benimsemeye ilişkin tutumu pozitif olarak etkilemektedir. Ayrıca, öğrencilerin algıladıkları kullanım kolaylığı ve tutumları, yapay zeka teknolojilerini benimseme düzeylerini de doğrudan etkilemektedir. Muhasebe programı öğrencilerinin genel olarak yapay zeka uygulamalarına yönelik olumlu bir davranış sergiledikleri söylenebilir. Ayrıca çalışmada, teknoloji hazırlığının cinsiyete göre değiştiği, erkeklerin teknoloji hazırlığının kadınlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. İyimserlik, yenilikçilik alt boyutlarına ve teknoloji hazırlığı boyutuna ilişkin olarak kadın ve erkek katılımcılar arasında farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Bununla

birlikte, yapay zeka teknolojilerini benimseme niyeti yönünden kadınlar ve erkekler arasında herhangi farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Araştırma verileri, sadece Akdeniz Üniversitesi ön lisans muhasebe bölümü öğrencilerine uygulanan anket aracılığıyla elde edilmiştir. Sonraki araştırmalarda, birden fazla üniversitenin ön lisans/lisans programlarında eğitim alan muhasebe öğrencilerine anket uygulaması yapılabilir. Örneklemin genişletilmesi elde edilen sonuçların genellenebilmesini ve geçerliliğini de etkileyecektir. Bununla birlikte, öğrencilerin kullanıma hazır olduğu/olacağı teknolojiyi öğretecek olan öğretim üyelerinin de teknoloji kabul düzeyleri araştırılabilir. Veriler, öğrencilerin belirli bir tarihteki bilgi ve görüşlerini içermektedir. Dolayısıyla ilerleyen zamanlarda aynı öğrencilerin araştırma konusuna ilişkin olarak farklı görüş bildirmeleri mümkündür.

KAYNAKÇA

- Ajzen, I., & Fishbein, M. (1980). *Understanding attitudes and predicting social behaviour*. Englewood cliffs, NJ: Prentice-Hal.
- Aras, M., Özdemir, Y., & Bayraktaroglu, S. (2015). İnsan Kaynakları Bilgi Sistemlerine Yönelik Algıların Teknoloji Kabul Modeli ile İncelenmesi/The Investigation of Perceptions for Human Resource Information Systems via Technology Acceptance Model. *Ege Akademik Bakış*, 15(3), 343.
- Bağlıbel, M. (2011). İlköğretim Öğretmenlerinin Teknolojiye Hazır Olma Düzeylerinin İncelenmesi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Bilimleri Ana Bilim Dalı, Gaziantep.
- Bozkurt, O., & Çakmak, N. B. (2020). Teknoloji Kabul Modeli Perspektifinden Bağımsız Denetçilerin Bilgisayar Destekli Denetim Programlarını Kullanıma İlişkin Tutum ve Davranışlarının Potansiyel Fayda Beklentisi Üzerine Etkisi. *Business & Management Studies: An International Journal*, 8(4), 607-646.
- Chou, S.W. & Chang, Y.C. (2008). The Implementation Factors that Influence the ERP Benefits. *Decision Support Systems*, 46(1), 149- 157.
- Callejas, J. F. & Terzi, S. (2012). Review of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems In United Nations Organizations. Joint Inspection Unit, United Nations, Geneva , JIU/REP/2012/8
- Damerji, H., & Salimi, A. (2021). Mediating effect of use perceptions on technology readiness and adoption of artificial intelligence in accounting. *Accounting Education*, 30(2), 107-130.
- Davis, F. D. (1989). Perceived usefulness, perceived ease of use, and user acceptance. *MIS Quarterly*, 13(3), 319–340.
- Gacar, A. (2019). Yapay zekâ ve yapay zekânın muhasebe mesleğine olan etkileri: Türkiye'ye yönelik fırsat ve tehditler. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 8, 389-394.
- Gürler, H. E., & Ertugut, R. (2018). Hizmet Kalitesinin Müşteri Tatmini ve Ağızdan Ağıza İletişim Üzerindeki Etkisi: Havayolu Endüstrisinde Cinsiyet Temelli Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(1), 229-253.
- Hair Jr, J. F., Black W.C., Babin B.J., & Anderson R. E. (2014). *Multivariate data analysis*, 7. Edition, Pearson New International Edition.
- Hashem, F., & Alqatamin, R. (2021). Role of Artificial Intelligence in Enhancing Efficiency of Accounting Information System and Non-Financial Performance of the Manufacturing Companies. *International Business Research*, 14(12), 1-65.
- Hayes, A. F. (2018). *Introduction to mediation, moderation, and conditional process analysis: A regression-based approach*. Guilford Press.
- Hu, L. T., & Bentler, P. M. (1999). Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives. *Structural equation modeling: a multidisciplinary journal*, 6(1), 1-55.
- Issa, H., Sun, T., & Vasarhelyi, M. A. (2016). Research ideas for artificial intelligence in auditing: The formalization of audit and workforce supplementation. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 13(2), 1-20.
- KPMG (2021). *Thriving in an AI World*, April, www.kpmg.com
- Lin, C. H., Shih, H. Y., & Sher, P. J. (2007). Integrating technology readiness into technology acceptance: The TRAM model. *Psychology & Marketing*, 24(7), 641-657.
- Marangunić, N., & Granić, A. (2015). Technology acceptance model: a literature review from 1986 to 2013. *Universal access in the information society*, 14(1), 81-95.
- Özer, G., Özcan, M., & Aktaş, S. (2010). Muhasebecilerin bilgi teknolojisi kullanımının teknoloji kabul modeli (TKM) ile incelenmesi. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 5(19), 3278-3293.
- Özer, G., Günlük, M., & Özcan, M. (2019). Muhasebe akademisyenlerinin Muhasebe Eğitiminde Uzaktan Eğitim Uygulamaları Kullanımına Yönelik Algılarının Teknoloji Kabul Modeli Çerçevesinde İncelenmesi. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 12(1), 65-90.
- Parasuraman, A. (2000). Technology Readiness Index (TRI) a multiple-item scale to measure readiness to embrace new technologies. *Journal of service research*, 2(4), 307-320.
- Parasuraman, A., & Colby, C. (2015). An updated and streamlined technology readiness index: TRI 2.0. *Journal of Service Research*, 18(1), 59–74.
- Saleh, M. M. A., Jawabreh, O. A., Al Om, R., & Shniekat, N. (2021). Artificial Intelligence (AI) and The Impact of Enhancing The Consistency And Interpretation of Financial Statement In The Classified Hotels In Aqaba, Jordan. *Academy of Strategic Management Journal*, 20, 1-18.
- Saygılı, M., Yalçıntekin, T., & Çakırsoy, E. (2022). Muhasebe Programlarına Yönelik Değişirme Niyetinin Teknoloji Kabul Modeli (TKM) Çerçevesinde İncelenmesi: Sakarya İli Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22(66), 129-146.
- Serçemeli, M., & Kurnaz, E. (2016). Denetimde bilgi teknoloji ürünleri kullanımının teknoloji kabul modeli (TKM) ile araştırılması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 45(1), 43-52.
- Serçemeli, M. (2018). Muhasebe ve Denetim Mesleklerinin Dijital Dönüşümünde Yapay Zekâ. *Electronic Turkish Studies*, 13(30).
- Sharma, M. P., Suthar, M. D., & Maheria, M. S. (2021). Artificial Intelligence Accounting Technology–Perception and Acceptance. *Impact of Smart Technologies and Artificial Intelligence (AI) Paving Path Towards Interdisciplinary Research in the Fields of Engineering, Arts, Humanities, Commerce, Economics, Social Sciences, Law and Management-Challenges and Opportunities*, 77-92.

- Turan, B., & Haşit, G. (2014). Teknoloji kabul modeli ve sınıf öğretmenleri üzerinde bir uygulama. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 6(1), 109-119.
- Ucoglu, D. (2020). Yapay Zekâ Teknolojisinin Muhasebe Mesleğine ve Eğitimine Etkileri. *PressAcademia Procedia*, 11(1), 16-21.
- Yardımcıoğlu, M., & Şitak, B. (2020). Yapay Zekâ Teknolojisinin Muhasebe Alanına Yansımaları: Literatür İncelemesi. *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 342-353.
- Yılmaz, C., & Tümtürk, A. (2015). İnternet Üzerinden Alisveris Niyetini Etkileyen Faktörlerin Genisletilmiş Teknoloji Kabul Modeli Kullanarak İncelenmesi ve Bir Model Önerisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 22(2), 355-384.
- Yücenur, G. N., Demirel, N. Ç., Ceylan, C., & Demirel, T. (2011). "Hizmet değerinin müşterilerin davranışsal niyetleri üzerindeki etkisinin yapısal eşitlik modeli ile ölçülmesi", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 12(1), 156-168.

Muhasebe Eğitiminde Vak'a Kullanımı Geliştirme ve Uygulama Sorunları

Case Method in Accounting Education Case Development and Implementation Problems

Göksel YÜCEL *
Batuhan GÜVEMLİ **
Burcu ADİLOĞLU ***

ÖZ

Dünyada yüz yıllık geçmişi olan ve çok çeşitli ülkelerde kabul gören işletmecilikte vak'alara dayalı eğitim modeli ülkemizde ise yaklaşık altmış yıl önce ilk olarak kullanılmaya başlanmıştır. İngilizce "case" kelimesinin karşılığı olan "vak'a", karşılaşılmış gerçek bir durumu anlatır. İşletmecilik alanındaki vak'alar da mutlaka gerçek hayattan alınmış olmalı, katılımcılara bir karar alma sorusu yöneltilmelidir. Vak'ada doğru veya yanlış değil, en iyi karara ulaşmak esastır. Böylelikle katılımcıların ilgili işletmecilik konularını çok geniş perspektiften bakmaları sağlanmaktadır. Bu çalışmada, eğitimde kullanılacak iyi bir vak'anın temel özelliklerini açıklamak ve vak'a geliştirme ve uygulama sorunlarını ele almak hedeflenmiştir. Tüm bunlara ek olarak, bu çalışmanın bir diğer amacı da üniversitelerden bağımsız olarak kurulacak bir "vak'a geliştirme merkezi" ihtiyacına dikkat çekmektir.

ANAHTAR KELİMELELER

Vak'a Metodu, İşletmecilik Eğitimi, Vak'a Geliştirme

ABSTRACT

The case-based education model in business, which has a history of one hundred years in the world and is accepted in many countries, was first used in our country about sixty years ago. The word "case" describes a real situation that has been encountered. Cases in the field of business must also be taken from real life and should pose a decision-making question to the participants. It is essential to reach the best decision, not the right or wrong decision in the case. In this way, the participants are provided to look at the relevant business issues from a very broad perspective. In this study, it is aimed to explain the basic features of a good case to be used in education and to deal with case development and implementation problems. In addition to all these, another aim of this study is to draw attention to the need for a "case development center" to be established independently from universities.

KEYWORDS

M Case Method, Business Education, Case Development

	Makale Geliş Tarihi / Submission Date 14.06.2022	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance 10.08.2022
Atıf	Yücel, G., Güvemli, B. ve Adiloğlu, B. (2022). Muhasebe Eğitiminde Vak'a Kullanımı Geliştirme ve Uygulama Sorunları. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 382-389.	

* Prof.Dr., Türk Alman Üniversitesi, gokselyucel@istanbul.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1940-8789

** Prof.Dr. İstanbul Üniversitesi Cerrahpaşa, bguvemli@yahoo.com, ORCID: 0000-0002-2985-5198

*** Prof.Dr., İstanbul Üniversitesi, adiloglu@istanbul.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9680-1408

1. ÇALIŞMANIN AMACI

Türkiye’de muhasebe eğitimi nasıl yapılmalıdır? Bu soru, 1979 yılında düzenlenen ilk Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu’nda Prof. Dr. Mustafa Aydın Aysan tarafından bir bildiri ile yanıtlanmaya çalışılmıştır. Günümüzde de aynı soru geçerliliğini korumaktadır. Türkiye’de muhasebe eğitiminin etkinleştirilmesi, daha ileriye götürülmesi ve ülke ekonomisine ve toplumsal yaşama katkısının artırılması için bundan kırk yıl önce başlatılan sempozyumlar serüveninde, eğitim metotlarının tartışılması öncelik taşımaktadır.

Dünyada yüzyıllık bir geçmişi olan “vak’a metodu”nun Türkiye’de muhasebe eğitiminde verimli biçimde kullanılabilmesi için bu alandaki bilinirlik, vak’a geliştirme sorunları ve uygulama güçlükleri konusunu incelemek, metodu yaygınlaştırmak için önerilerde bulunmak, bu çalışmanın temel amacıdır.

2. VAK’A METODU HAKKINDA

Vak’a metodu, ilk olarak 1880’li yıllarda Christopher Langdell tarafından, Harvard Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nde hukuk dalında uygulanmış, sonradan tıp ve sosyal bilimler eğitiminde kullanım alanı bulmuştur. (Aktuğlu vd, 1979: 292). 1921 yılında Harvard Business School (HBS) tarafından başlatılan işletmecilikte vak’alara dayalı eğitim bu okulun başarısına büyük katkıda bulunmuş, ilerleyen yıllarda Dünya’da geniş kabul görmüş, ülkemizde ise 1954 yılında HBS akademik desteği ile kurulan İşletme İktisadi Enstitüsü’nde eğitim yöntemi olarak kullanılmaya başlamıştır. (Harvard Business School, 2021; Yalçınkaya vd, 2020: 9)

Vak’a (case) esas olarak gerçek hayattan alınma, karar almaya yönelik işletmecilik durumlarıdır. Dolayısıyla işletmeciliğin değişik alanlarında (pazarlama, üretim, insan kaynakları, finansman ve muhasebe gibi) eğitim amaçlı olarak kullanılabilir. (Harvard Business School, 2021; Yalçınkaya vd, 2020: 9)

Yöntemin büyük başarısına rağmen ülkemizde çok çeşitli nedenlerle vak’a kullanımı azalmış, ancak son yıllarda değişik kurumların bu konuyu yeniden gündeme getirdiği gözlenir olmuştur. Bununla birlikte bu iyi niyetli çalışmaların bir bölümünde konuya hakimiyetin tam olmadığı ve bunun da vak’a yönteminin özüne zarar verdiği gözlemlenmektedir. Bu eksikliğin vak’a kelimesinin yazılmasından, telaffuzuna kadar yansıdığı görmek mümkündür.

Vak’a İngilizce “case” kelimesinin Türkçe karşılığıdır. Zaman zaman “örnek olay” biçiminde isimlendirildiği görülmektedir. Oysa ki, “olay” hadise kelimesinin karşılığıdır. Vak’a ve hadise arasındaki temel fark ise kapsadığı süreye ilişkindir. Vak’a bir süreci, hadise ise kısa bir anı tanımlar. Keza kelime “vak” ve “a” şeklinde iki heceden oluşur. Bunu ayırt etmek için de kesme işareti kullanılır. Geçmişteki sözlükler bu konuya önem verirken¹, Türk Dil Kurumu kesme işaretinin bu biçimde kullanılmasını sonlandırmış, bunun sonucunda da 2020’den bu yana yaşadığımız pandemi ortamının haberlerinde “vak’a” kelimesini doğru telaffuz edemeyen örnekler gözlemlenmeye başlanmıştır.

Türkiye’de vak’a metodu ile eğitim, ilki 1956 yılında düzenlenen “İşletme İdaresi Programı” ile başlamış, işletmelerin yöneticilerine yönelik bu on haftalık programdan sonra, 1957-58 yılından itibaren lisans mezunlarına yönelik bir lisansüstü program olarak düzenlenen yine İşletme İktisadi Enstitüsü bünyesindeki “İşletmecilik İhtisas Programı”nda otuz yıl kadar çok etkin biçimde devam etmiştir. (Aysan vd., 2021: 3-24)

Vak’a sadece bir eğitim malzemesi değil, aynı zamanda bir ampirik (deneysel) araştırma stratejisidir (Yücel, 1990: 67). İşletmecilikte bilimsel araştırmalar değişik biçimlerde sınıflandırılabilir. Kanı, ampirik, arşiv ve analitik araştırma biçiminde yapılacak bir sınıflamada vak’a çalışmaları saha ve laboratuvar çalışmalarının yanında üçüncü bir deneysel alanı oluşturur (Buckley vd., 1980: 47).

Vak’a çalışması yapılırken, önceden belirlenmiş bir tasarım veya kontrol sistemi yoktur. Çalışmanın önceden planlanması söz konusu olmadığı gibi, araştırmacının olayların gidişini etkilemesi de söz konusu değildir. İyi bir vak’a çalışmasında araştırmacı çok ayrıntılı bilgi toplmalıdır. Bu bilgilerin çoğunluğu “ileride gerekebilir” varsayımıyla toplanır. Vak’a çalışması sırasında bilgi toplama safhası sona erip, araştırmanın ilerideki aşamalarına geçildiğinde bazı bilgilerin toplanmamış olduğu görülebilir. Bu nedenle vak’a çalışması sırasında araştırmacı çok sayıda nicel ve nitel bilgiyi toplamayı hedef alır.

Vak’a ile eğitim, bu bilimsel çalışma ürünün sınıf içinde kullanılmasıdır. Tüm gereklerine uygun biçimde yürütülen vak’a metodu ile eğitim almış kişilerin bu yöntemden çok iyi biçimde yararlandıklarına yönelik sayısız gözlem vardır. (Örnek olarak bakınız: Ek1)

3. BİR VAK’ANIN TEMEL ÖZELLİKLERİ

İşletmecilik vak’aları değişik biçimde sınıflanabilir. Aşağıda örnek olarak sunulan grupta vak’alar sınıf içi tartışmalardaki kullanımı esas alınarak tanımlanmıştır. (Sarıkamış, 1973: 8)

¹) Örnek olarak Kamus-i Türkî, s.1497, Lehçe-i Osmani, s.1441, Yeni Türkçe Lugat, s.774 ve benzerleri

Hız verici vak'alar:

Bu tür vak'alarda öğrencilerin ilgisini çekecek bir problem veya buna bağlı yan problemler vardır. Ancak bunların çözümü için yeterli gerçekler vak'aya koyulmaz. Öğrenciler mevcut bilgileri kullanarak veya kendi bilgi ve tecrübelerinden yararlanarak çözüme ulaşmaya çalışırlar. Bu tip bir vak'a öğrencinin kendi sezgi ve düşüncelerini kullanmasına ve daha çok varsayımlar yapmasına imkan verir. Bir işletme probleminin çözümü için yeterli gerçeklerin toplanmadığı veya öğrenci tecrübelerinin çözüme katılması istendiği durumlarda hız verici vak'alar iyi bir eğitim aracı olabilir.

Yönetim usullerini tasvir eden (betimleyen) vak'alar

Bu tür vak'alarda öğrenciye uygulamada kullanılan bir yöntem ve teknikler öğretilmesi amaçlanır. Bu tür vak'alarda da çözüm bekleyen problemler bulunabilir. Ancak vak'anın ağırlık merkezini yöntem ve tekniklerin anlatılması oluşturur. Bu nedenle vak'anın öğreticilik yönü ön plana çıkar.

Bazı durumlarda öğrenciye bir yöntem veya tekniğin bir okuma notu veya anlatımla verilmesi de mümkündür. Ancak her aldığı bilgiyi şüphe ile karşılayan işletme öğrencilerine, konuların bir vak'a ile anlatılması daha faydalı olabilir.

Sistemli analize olanak sağlayıcı vak'alar

Eğitimde en yaygın biçimde kullanıldığı gözlemlenen vak'a türü budur. Bu vak'alarda sınıf tartışmasını gerekli kılan bir veya daha fazla problem vardır. Problemlerin ortaya çıkışı ve çözümlenmesinde kullanılacak gerçekler, gerçek iş hayatında olduğu kadarıyla vak'ada yer alır. Öğrencilerin, kendilerini yöneticilerin yerine koymasını sağlayacak bilgiler de vak'anın hikayesini tamamlar. Bu türdeki vak'alar ile, öğrencinin işletmecilik durumunu sistemli biçimde analiz etme, problemleri bulma ve çözüm üretme yeteneklerini geliştirmeleri amaçlanır.

Ancak bunların tümünde esas olan vak'aların gerçek hayattan alınmış olmalarıdır. Bunun için de bir vak'a yazarının verileri bir işletmeden alması ve bunu da işletmeye onaylatması gerekir.

Vak'a'da işletme adı, eğer onay varsa, verilebilir veya değiştirilerek yazılabilir. Gerektiğinde katılımcıların veya öğrencilerin ilgisini çekecek, ancak konunun gerçeklerini bozmayacak bir senaryo ile desteklenebilir. Ancak kesinlikle vak'a yazarının işletmecilik durumu ile ilgili kişisel görüşlerini yansıtmaması gerekir. Yazar gerekirse, vak'a ile ilgili çözüm önerilerini vak'anın dışında kaleme alıp kullanıcılara aktarabilir, ancak bunu vak'anın içinde yapamaz.

Bir vak'a etüdü

- Kesinlikle gerçeklere dayanmalıdır.
- Yaşandığı tarih belirtilmelidir.
- Yazar şahsi görüşlerini asla vak'anın içine yazmamalıdır.
- Vak'anın ilgi çekici olması için bir senaryo yaratılabilir, ancak işletmecilik durumunun özünü bozmamalıdır.
- Vak'anın tartışma ortamında kolay kullanılabilmesi için rakam yuvarlaklaştırmaları yapılabilir.
- Vak'a içinde bazı referanslara yer verilebilir, örneğin şirketin faaliyet raporu. Ancak bir kaynakça veya okuma listesi yer alamaz, bu bir makale değildir, eklenmesi yazarın kişisel görüşlerini aktarması niteliğindedir.
- Vak'anın sonuna (*şart olarak görülmemelidir*), yönlendirici bazı sorular koyulabilir.

Vak'alardaki senaryolar gerektiğinde konun özünü bozmayacak biçimde değiştirilebilir. Bu konudaki ilgi çekici bir örnek tanınmış Smoky Valley Cafe vak'asının ilk baskısı ile son baskısı arasında renkli senaryo değişikliğidir (Yücel, Editör, 2016: s.3)

İyi bir vak'a etüdü durumun özelliğine bağlı olarak uzun yıllar kullanılabilir. Buna örnek olarak aşağıdaki tablo ilgi çekici bulunabilir (Tablo 1). 1956 yılında Harvard Business School'da kullandığı vak'aları "Management Accounting – Text and Cases" isimli kitabında toplayan Robert N. Anthony'nin bu eseri uzun yıllar boyunca yeni basılmaları yapmış, hatta vefatından sonra son kez basılan ve üç yazarlı hale gelmiş 13.basısında (Robert N. Anthony, D.F. Hawkins, K.A. Merchant, Accounting, Text and Cases, 2011) birçok vak'ayı yıl ve rakam güncellemeleri ve isim değişiklikleri ile yine kullanmışlardır. (Anthony, 1956, Anthony vd., 2011). Bu da iyi bir vak'anın ölümsüz olmasa bile uzun yıllar işletmecilikte yaşanan ilgi çekici bir durumun canlı kalabileceğinin göstergesidir. Tablo, eserin ilk beş bölümü ile sınırlanmıştır.

Tablo 1: Uzun Yıllardır Kullanılan Vak'alara Örnekler

Management Accounting, 1956 (First edition)		Accounting, 2011 (Thirteenth Edition) yeni isimle		Konusu
Smoky Valley Cafe	sayfa 62	Lone Pine Cafe (A)	s.48	Bilanço kavramı
John Bartlett	s.82	Dispencers of California	s.74	Geleceğe yönelik bilanço ve gelir tablosu
Aurora Motor Motel	1956 öncesi, HBS	Pinetree Motel	s.75	Gelir tablosu, performans ölçülmesi
Corby Company	103	Save Mart	s.104	Finansal tabloların hazırlanması
Palmer Company (A)	1956 öncesi, HBS	Stern Corporation (A)	s.132	Şüpheli alacaklar
Palmer Company (B)	1956 öncesi, HBS	Stern Corporation (B)	s.196	Sabit kıymetler
Brazos Printing Company	s.123	Stafford Press	s.199	Sabit kıymetler
Marrett Manufacturing Company	s.135	Browning Manufacturing Company	s.164	Üretim işletmesi gelir tablosu

4. VAK'A GELİŞTİRME SORUNLARI

1950'lerdeki uygulamalarından itibaren ülkemizde işletmecilik alanında vak'a yazmakta bir dizi güçlük ile karşılaşmıştır. Bunların başında, isimler değiştirilse dahi Türk iş hayatının işletmecilik ile ilgili durumlarını dışa açmaktaki isteksizliği gelir. Bu nedenle çoğunlukla Amerikan vak'aları tercüme yoluyla kullanılmıştır. Zaman içinde vak'a yazımının diğer ülkelerde yayılması sonucunda günümüzde birçok ülkenin işletmecilik durumlarından üretilmiş vak'alar Dünya'da yaygın biçimde kullanılmaktadır. Bazı vak'aların konusu, yaşandığı ülkelerin ortamına uygun iken, bazıları evrensel olarak nitelenebilecek sorunları içermektedir.

Bir vak'anın geliştirilmesinde mutlaka aşağıdaki aşamalardan geçilmesi gerekir.

- İşletme yöneticileri ile mülakat yapma veya problemi çıkaran olayları gözlem altında tutma
- Vak'a metnini hazırlama
- Vak'ayı bir grup veya sınıfta test etme
- Öğretim notunu hazırlama (vak'a yöneticisine yönelik)
- Vak'ayı veren firmadan izin alma

Bunların herhangi birindeki eksiklik o vak'anın istenen biçimde tamamlanamadığını gösterir. İşletme vak'alarının geliştirilmesinde işletmelerin verilerini paylaşmakta veya bunların yayınlanmasında çekimser davranması en önemli engeldir. Özellikle muhasebe veya genel olarak mali konularda bu engel çoğu kez daha güçlü olabilmektedir.

Ancak bunun kadar önemli bir diğer sorun, bu konu hakkında yeterli bilgisi olmayanların yaptıkları çalışmalarınıdır. Vak'anın gerçeklerle ilgisi olmadığı dipnotu taşıyan veya vak'alara kaynakça eklenmesini isteyen, ya da kayıtdışı işlemlerle ilgili kayıt örneği talep eden çalışmalara ve hatta editörlüklere maalesef rastlanmaktadır.

Vak'alar, kamuoyuna açıklanmış veriler üzerinde de çalışma yapılarak yazılabilir. Günümüzde bu şekilde "finansal raporlama" konusunda yazılmış çok değerli vak'alar mevcuttur. Ancak "yönetim muhasebesi" alanında işletme içinde çalışma yapmak gerektiği için o konuda daha istekli olmak gerektiği söylenebilir.

Hazırlanan bir vak'a mutlaka test edilmelidir. Bunun en iyi yolu, bir tartışma grubunda vak'anın ele alınması ile olur. Bu denemenin sonunda vak'a daha iyileştirilebilir.

Vak'a öğretim notu ise, kullanacak kişiye yön veren niteliktedir, çözüm değildir. Ancak günümüzde, biraz da ticari kaygılar nedeniyle, ders kitaplarına ek olarak sadece öğretim üyelerine sunulan çözüm kitapları, zamanla öğrencinin eline geçmekte ve bu da eğitimin amacını yok etmektedir. Vak'alarda çözümler kişiseldir, hazır çözüme ulaşan bir öğrencinin bunu kesin çözüm olarak algılayacak olması büyük tehlikedir. Çözüm vak'a yazarına ait dahi olsa işletmecilik durumunun kesin sonucu olarak kabul edilemez.

Günümüzde kamuya açık bilgilerin yaygınlaşması bir vak'a kaynağı olarak görülebilir. Ancak biraz önce belirtildiği gibi bu veriler her alanda bir vak'a yaratmak için sınırlı yapıya sahiptir.

İşletmecilikte yaşanan bir durumun izin alınmadan kaleme alınması ve yayınlanması ise, özellikle kişisel verilerin korunmasının çok önemli görüldüğü günümüzde sorun yaratabilir. Ayrıca ilgi çekici bir işletmecilik durumunun yakalanması sürekli gözlemler gerektirebilir.

Bu nedenle vak'a yazarlarının telif başta olmak üzere, ciddi biçimde teşvik edilmesi esastır.

5. VAK'A UYGULAMA SORUNLARI

İyi bir vak'a tartışması gerçekleştirilmenin ön şartları, ilk aşamada öğrenci veya katılımcının vak'a önceden okuması, üstünde çalışması, gerekirse vak'anın çözümünde kullanabileceğini düşündüğü bilgilere ulaşması, ikinci aşamada bunu bir grup çalışmasında diğer öğrencilerle tartışması ve üçüncü aşamada bunu sınıf tartışmasında görüşmesidir. Bu aşamalarda grupların uygun sayıları 10-15, sınıfın sayısı 50-75 olması iyi bir vak'a tartışması için arzu edilen düzeylerdir. Keza grup çalışması odaları ve sınıf dizaynının da buna uygun olması gerekir. İşletme İktisadi Enstitüsünün başarılı biçimde vak'a metodu kullandığı yıllarda tüm bu koşullar sağlanmaktaydı. (Aysan vd; 2021: 3)

Keza vak'a tartışması (dersler) normal bir ders saatinden daha uzun olmalıdır. Günümüzde çok değişik yetki problemleri nedeniyle buna uygun program dizayn etmek mümkün olamamaktadır. Keza notlama sistemi de (kanaat notu verilmesi) çeşitli kurum sınırlamalarına tabi olmaktadır.

Ayrıca vak'a metodu ile ders verecek bir öğretim üyesinin bu konuda yetiştirilmiş olması esastır. Bunun başında kendisinin de böyle bir eğitmen geçmiş, yararlarına inanmış, bu metodu kullanarak ders yapma isteği olan, telif vak'alar yazmış bir kişi olması idealdir.

Vak'a metodu ile ders yönetmekte en önemli tehlike, öğretim üyesinin kendi çözümünü öğrenciye anlatmasıdır. Böyle bir uygulama bütün amacın dışına çıkmak olur. Öğretim üyesi ne kadar bilgili olursa olsun, kendi çözümünü aktarmamalıdır. Gerekirse konuyu (vak'ayı değil) bir ders gibi anlatabilir, bilgi aktarabilir, ancak tartışmalar mutlaka öğrencilerce yapılmalıdır. En iyi vak'a tartışması sınıfta bitmeyendir.

Son iki yılın pandemi koşullarında yaygınlaşan çevrim içi (online) eğitim düzeninde vak'a uygulamalarının nasıl yapılabileceği bir diğer önemli konudur. Dijital dünyanın imkanları vak'a tartışmalarında önemli bir avantaja çevrilebilir. Çevrim içi eğitimde en önemli güçlük alanı grup çalışmalarının etkin yapılabildiğinin denetimidir. Bununla birlikte, aynı problem yüz yüze eğitimde de vardır. Teknolojinin çok hızlı geliştiği günümüzde, ki daha ileri gideceğini de rahatlıkla öngörebiliriz, mesafe koşulunu da aşmanın vak'a tartışmalarına ciddi katkıları olabilir.

SONUÇ VE VAK'A GELİŞTİRME MERKEZİ KURULMASI ÖNERİSİ

Uzun yılların deneyimleri eğitimde vak'a metodunun kullanılmasının olumlu sonuçlarını ortaya koymakta, ancak ülkemizde arzu edilen düzeyi yakalayamadığımızı göstermektedir. Araştırmacı, çağdaş biçimde tartışabilen ve böylelikle topluma daha çok katkısı olabilecek kişileri yetiştirebilmek için vak'a eğitimi heyecanına tekrar kapılmak gereklidir.

Dünyanın çeşitli ülkelerinde vak'a eğitim metodu önemli ölçüde kabul görmüş bununla ilgili çeşitli merkezler de kurulmuştur. Bunların en önemlilerin başında 1973 yılında Büyük Britanya ve İrlanda'da kurulan "Case Clearing House" gelmektedir. Yirmi iki yüksek öğretim kurumunun ortak girişiminin sonucu olarak bu merkezin amacı vak'a eğitim dokümanlarını işletme akademisyenleri arasında paylaşmaktır. Merkezin faaliyetlerinin Avrupa'da geniş biçimde yayılması ile 1991 yılında ismi "European Case Clearing House" olarak değiştirilmiştir. Daha sonrasında ise faaliyetlerinin ABD başta olmak üzere çeşitli ülkelerde de yaygınlaşması ile 2013 yılında merkezin ismi "The Case Center" olarak yeniden isimlendirilmiştir. Günümüzde The Case Center bağımsız, bağımsız, kâr amacı gütmeyen, üyeliğe dayalı, sermayesi olmayan bir eğitim kuruluşudur. Merkezin vak'a metodu ile eğitimin önemine dikkat çekmek üzere çok çeşitli faaliyetleri vardır.

Ülkemizde ise 1970'li yıllarda Sevk ve İdarecilik Vakfı (SİEV) isimli bir kuruluş bu alanda önderlik yapmış, hazırlanan vak'aları değerlemiş, telif bedeli ile satın almış, daha sonra ilgilenenlerin kullanımına sunmuştur. Ancak zamanla metodun kullanımına gelen çeşitli engeller sonucunda SİEV tarihe karışmıştır. Günümüzde bu amaca hizmet edecek bir oluşuma büyük ihtiyaç vardır. Bu çalışmanın yazarlarından birinin girişimi ile İ.Ü.İ.F.Muhasebe Enstitüsü 2015 yılından itibaren yeniden vak'a çalışmalarına hız vermek için çabalara başlamıştır. Ancak bir vak'a geliştirme merkezi, kesinlikle üniversitelerin dışında olmalı, ehil kişilerce yönlendirilmeli ve vak'a yazımı ve kullanımına katkı vermelidir. Bu yapılamadığı takdirde, vak'a geliştirme yalnızca bu konuda uzmanlığı olanların yaptıkları veya yapacakları ile sınırlı kalabilir.

KAYNAKÇA

- Aktuğlu, M.A., Nejat Akıncı, Tuna Taner, Muhasebe Eğitiminde Kullanılması Gereken Ders Araç ve Gereçleri, I. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 20-21 Mayıs 1979 (aynı isimli sempozyum bildiri kitabı içinde, s. 286-303).
- Anthony, Robert N., Management Accounting – Text and Cases, Richard D.Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1956
- Anthony, Robert.N., David F.Hawkins, Kenneth A.Merchant, Accounting – Text and Cases, Thirteenth Edition, McGraw-Hill, Irwin, 2011
- Buckley, John.W, M.H.Buckley, Hung-Fu Chiang, (Çev.: M.Gecikligün, İ.H.Albayrak) Araştırma Yöntemleri ve İşletme Kararları, İ.Ü.İ.F.Muhasebe Enstitüsü, İstanbul, İstanbul 1980
- Aysan, Mustafa A., Göksel Yücel, Burcu Adiloğlu, Türkiye’de Lisansüstü İşletmecilik Eğitiminde Bir Kuyruklu Yıldız: “İşletmecilik İhtisas Programı”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Temmuz 2020, Sayı 19, s.3-24
- Harvard Business School, Case Method 100 Years, 2021, <https://www.hbs.edu/case-method-100>
- MUDEP – Muhasebe Denetimi Çalışanları Platformu, 5 Mart 2022, İşletmecilik Eğitiminde Vak’a Metodu, Çevrimiçi toplantı.
- Pazarcık, Yener, Türkiye’de İşletme Yüksek Lisans Eğitiminde İlk Adım: İşletme İdaresi Programına İlişkin Bir Sözlü Tarih Çalışması, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, 2016, Cilt 45, Özel Sayı, s.9-25)
- Sarıkamış, Cevat, Vak’a Geliştirme Rehberi, Sevk ve İdarecilik Eğitim Vakfı, İstanbul, 1973
- Sarioğlu, Kerem, Muhasebe Eğitiminde Vak’a Etüdlerinin Önemi, XXXIV.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 13-17 Mayıs 2015, (aynı isimli sempozyum bildiri kitabı içinde, s.153-166)
- The Case Center, <https://www.thecasecentre.org>
- Yalçinkaya, Akansel, Murat Koraltürk, Yayınlan(ma)mış Hatıralar Bağlamında Türkiye’de Yükseköğretimin Amerikanizasyonu: Kurucu kadroya İlişkin Anlatılar ve İşletme İktisadi Enstitüsü, Journal of Research in Business, June 2020, Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi, s.28-55
- Yücel, Göksel, İşletmecilikte Araştırma ve Temel Araştırma Stratejileri, İ.Ü.İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt 19, Sayı 1-2, Nisan-Kasım 1990, s.67-76.
- Yücel, Göksel (editör), “Smoky Valley Cafe Vak’ası Hakkında”, Vak’alar 2016, İ.Ü.İ.F.Muhasebe Enstitüsü, İstanbul, 2016.

EKLER

Ek 1

MUDEP Muhasebe Denetimi Çalışanları Platformunun 5 Mart 2022 tarihinde düzenlediği toplantıda vak'a metodu ile eğitim alanların sundukları görüşler:

(Görüşler esas olarak Necdet Öztok tarafından toplanmıştır. Tüm görüş belirtenler, 1975-76 döneminde İşletmecilik İhtisas Programında aynı sınıfta yer alan kişilerdir. 8.görüş, Sedat Karahan, sesle kaydedildiği için aşağıda yer almamaktadır. Ancak öncekilerle aynı minvaldedir.)

1.görüş (Necdet Öztok, CFO)

Sınıfımız farklı üniversitelerin, farklı bölümlerinden gelen 50 civarında arkadaştan oluşuyordu. Çalışma gruplarına ayrılmıştık.

Bizlere yazılı olarak verilen, gerçek hayattan alınmış bir vak'ayı, önce kendi grubumuzda konuşuyor, tartışıyor; derse hazırlıklı giriyorduk. Bu, takım çalışmasına alışmamız açısından çok faydalı oluyordu.

Klasik yöntemden farklı olarak, hocalarımız ders anlatmıyorlardı. Tartışmaları yönetiyor, yönlendiriyor, verimli geçmesini sağlayıcı müdahalelerde bulunuyorlardı.

Güzel olan tarafı, bilgiyi tartışırken alıyor ve bu arada da tartışma adabını öğreniyor olmamızdı. Bu yöntemle öğretimin bizlere, olaylara farklı ve geniş açıdan bakabilme, olay ve sorunları analiz edebilme, farklı çözümler geliştirebilme, olasılıkları görebilme, isabetli öngörülerde bulunabilme, dolayısıyla da doğru kararlar verebilme becerisi kazandırdığını düşünüyorum.

En büyük kazanımım ise, güven duygumu arttırmış olması idi.

2.görüş (Fehmi İncidiş, turizm işletmesi sahip ve yöneticisi)

Vak'a metodu ile eğitim bizlere çözüm için medenice tartışmayı, karşı fikri dinleyip anlamayı, fikrimizi iyi anlatmayı, karşı fikre saygı duymayı, fikrimizi düşüncemizi ürettiğimiz çözüm yolunu anlatırken karşı tarafı kırmadan ikna etmeyi, bu konularda pratik yapmayı, okuduğumuzu anlamayı, konunun püf noktasını yakalamayı öğretti.

Nitekim Enstitüde aldığım eğitim sonucu, tüm iş hayatımda karar verirken konuyu enine boyuna irdeleyip alternatif kararları zihnimde tartışıp en sağlıklı kararı vermeye çalıştım. Sonuç: Vak'a ile eğitim doğru karardır.

3.görüş (Remzi Toprak, tekstil üreticisi)

2.görüşün tamamına katılıyorum. Durumu çok güzel özetlemiş. Eğitim sisteminde insanların sorgulayıcı bireyler olması için bu sistem uygulanmalı. Sorgulayan, doğru ve de hakça bir yaşamı talep eden bireylerin yetiştirilmesi için, ilkokuldan hatta yuvadan başlayarak bu yöntem uygulanabilir ve ideal eğitim yakalanabilir.

4.görüş (Ramis Uslu, elektronik mühendisi, yönetici)

İTÜ de mühendislik (elektronik) eğitimi aldım. İş hayatıma ikinci bir boyuttan bakabilmek için bu eğitim programının çok yararlı olacağını düşündüm. Programa kabul edildikten sonra aktif vak'a yöntemi ile eğitim, ile tanıştım. Doğrusu önce şaşardım. Çünkü ortada bir problem var, bütün ders boyu tartışıyorsun ancak kesin sonuç yok.

Halbuki biz mühendislikte hep matematiksel kesin sonuç almak için uğraşırız. Vak'a yönteminde her konuşmacının en isabetli sonuca ulaşmak için değişik çabaları var. Demek ki alternatif yollar da var.

Kendi aklınla birlikte bu akıllardan da istifade edebilirsen, isabetli sonuca en doğru biçimde yaklaşabilirsin. Doğru düşündüğümü iş hayatım kanıtladı.

5.görüş (Ömer Sunar, profesyonel yönetici)

Mustafa Aysan Hocamızın nezaretinde, Kontrol dersinde, sınıfta vak'a çözümü için tahtaya kalktım. Vak'a ile ilgili formülleri ve çözüm hesaplamalarını yazıp sınıfa döndüğümde, sınıfın yarısı parmak kaldırmış itiraz ediyorlardı. Tekrar tahtaya döndüm, acaba matematiksel bir hata mı yaptım diye. Hayır, hata yoktu. Ormancı, mühendis, kimyacı arkadaşlarla tartışmaktan yorulduğum ve bayağı da bozulduğum İktisat veya işletme branşı dışındaki arkadaşlarıma... Ancak Mustafa Hoca teşekkür ederek dersin çok başarılı geçtiğini söyleyince, "Hocam neresi başarılı? Nihai çözüme varamadık", deyince, Hoca koluma girip cam kenarına götürdü. "Ne görüyorsun" diye sordu; "Polis ve jandarma" dedim. "İşte.." dedi, "tartışmayı beceremeyenler birbirine zarar vermesin diye tedbir almışlar. Biz farklı görüşteki kişiler olarak, her vak'ayı 80 dakika hararetle tartışıyor ama kavga etmiyoruz. Akademik kariyer yapan arkadaşına kızıp sinirleniyorsun. Peki, ileride ilkokul mezunu işverenini nasıl ikna edeceksin? Bir bakıma bunun antrenmanını yapıyorsunuz. Ayrıca en önemlisi, her vak'anın dediğiniz gibi tek çözüm olsa idi, bunları içeren kitap yazar, firmalara dağıtırdık. Size de gerek kalmazdı. "

Unutmadığım bir anımdır.

Sonuç olarak vak'a metodu ezbercilikten kurtulup, çözüm yolu için araştıran, tartışan, tartışmayı ve farklı görüşleri dinleyen ve istifade etmeyi beceren bireyler yetiştirmeye yönelik bir metod. Bence bunu büyük ölçüde başarıyor da.

6.görüş (Gökhan Akkan, tıp profesörü)

Vak'a metodu ile eğitim veren Enstitüyü benim gibi mühendis olan bir arkadaşımın duymuştum. İyi ki de duymuştum.

Biz matematik kafalılar, aslında bir problemin çok farklı şekilde çözülebileceğini, birden fazla doğru olabileceğini gördük orada. Genç yaşlarda medenice tartışmayı öğrendik. Kendi savımızı doğru sunmayı ve savunmayı, eleştirilere cevap verebilmeyi, eksik yönlerimizi tamamlamayı, kısaca hayatı öğrendik. Ben daha sonra hiç mühendislik yapmadım. Tıp Fakültesine geçip akademik yaşamı ve hastaları seçtim. İşte o zaman gerçek vak'alarla karşılaştım ve ben buna hazırdım. Özellikle araştırmalarımın problemlere çok yönlü yaklaşmamı kolaylaştırdı, önümü açtı. Daha sonra idari görevlerimde de yoluma ışık tuttu. Hemen hiç yanlış karar vermedim diyebilirim. Biraz iddialı laf oldu ama ne yapayım, okul egomuzu çok yüksek tutmayı da öğretti.

7.görüş (Metin Taş, insan kaynakları, sendikacı)

Okulda çalışma hayatımın sağlam temellerini attığımı düşünüyorum. Çünkü vak'a metodu bize birden fazla çözüm fikri üretmeyi, gerekirse her kademedeki çalışma arkadaşlarımızın fikirlerini alarak çözüm üretmeyi, bir işletmenin başarısı için herkesin iyi kötü fikrinin önemli olabileceğini öğretti.

Ben, şahsen sendikal çalışmalarımın (ki yaklaşık 300 işletme ve 250.000'e yakın işçi) ve sonraki idarecilik yıllarımda, vak'a metodu ile yetişmemin büyük faydasını gördüm.

Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Dünü Bugünü ve Geleceği

Past Present And Future Of Accounting Education In Turkey

Nalan AKDOĞAN *
Deniz UMUT DOĞAN **

ÖZ

Bu çalışmada muhasebe eğitimi geçmişte nasıldı, yaşanan gelişmeler karşısında nasıl değişti bunlar belirlenmeye ve geleceğin muhasebe eğitimi nasıl olmalı bu soruya cevap aranmaya çalışılmıştır.

Dünyada tüm kuruluşlar ve bireylerin içinde yer aldıkları finansal sistem içerisinde iletişim muhasebe sürecinin çıktıları olarak nitelendirebileceğimiz finansal ve finansal olmayan raporlar aracılığı ile sağlanır. Muhasebe eğitiminden beklenti de;

- *Bu raporların hazırlanması (Finansal Raporlama)*
- *Doğru kararlar alınmasının desteklemesi amacıyla bu raporların analiz edilmesi (Finansal Analiz),*
- *Bu raporlara duyulan güven seviyesinin artırılması amacıyla raporların denetlenmesi, (Denetim)*
- *İşletmelerde üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesi (Maliyet Muhasebesi),*
- *İşletmelerin finansal açıdan doğru kararlar alabilmeleri için maliyet bilgilerinin yönetimin finansal kararlarında kullanılabilmesi (Yönetim Muhasebesi),*
- *İşletmelerin finansal ve finansal olmayan hedeflerine ulaşabilmesi amacıyla risklerin belirlenmesi ve tehditlere karşı önlemler alınması (İç Kontrol),*
- *İşletmeye duyulan güven seviyesinin korunması ve geliştirilmesi, işletmelerin gelişmelere uyum kapasitelerinin artırılması (İç Denetim)*

yukarıda belirtilen gereksinimleri karşılayabilmesidir.

Günümüzü teknoloji çağı olarak nitelendirmemiz nedeniyle teknolojik gelişmelerin bu süreçlere entegre edilebilmesi, karar destek sistemlerinden faydalanılması muhasebe eğitiminin yaşanan teknolojik gelişmelere paralel ilerlemesi açısından ve eğitimde sürekliliğin sağlanmasında büyük önem taşımaktadır.

ANAHTAR KELİMELER

Muhasebe Eğitimi, Muhasebe ve Teknoloji, Muhasebe Eğitiminin Geleceği

* Prof. Dr., Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, nalanakdogan@hotmail.com, ORCID: 0000-0001-8168-6152

** Prof. Dr., Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, duerhan@baskent.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5909-0045

ABSTRACT

In this study, it has been tried to determine how the accounting education was in the past, how they have changed in the face of the developments, and to seek an answer to this question, how should the accounting education of the future be.

In the financial system in which all organizations and individuals are involved in the world, communication is provided through financial and non-financial reports, which we can describe as the outputs of the accounting process. Expectation from accounting education;

- *Preparation of these reports (Financial Reporting)*
- *Analyzing these reports in order to support making the right decisions (Financial Analysis),*
- *Auditing the reports in order to increase the level of confidence to these reports, (Audit)*
- *Determining the costs of the products and services produced in the enterprises (Cost Accounting),*
- *To be able to use the cost information in the financial decisions of the management so that the enterprises can make the right financial decisions (Management Accounting),*
- *Identifying risks and taking measures against threats in order for businesses to achieve their financial and non-financial goals (Internal Control),*
- *Maintaining and improving the level of trust to the business, increasing the capacity of businesses to adapt to developments (Internal Audit)*

to meet the above-mentioned requirements.

Since we describe today as the age of technology, integrating technological developments into these processes and making use of decision support systems are of great importance in terms of the parallel progress of accounting education with technological developments and ensuring continuity in education.

KEYWORDS

Accounting Education, Accounting and Technology, Future of Accounting Education

	<i>Makale Geliş Tarihi / Submission Date</i> 04.07.2022	<i>Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance</i> 08.08.2022
Atıf	Akdogan, N. ve Umut Doğan, D. (2022). Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Dünü Bugünü ve Geleceği. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 390-414.	

GİRİŞ

Muhasebe eğitiminde temel amaç, işletmede meydana gelen finansal ve finansal olmayan bilgilerin nasıl izlenip raporlanacağını ve finansal bilgi kullanıcılarına muhasebenin ürettiği bu bilgileri karar süreçlerinde nasıl kullanılacağını öğretmesidir. “*Muhasebe işletmenin dilidir*” söylemine uygun olarak bu dilin öğretilmesi önem taşımaktadır. Muhasebe eğitiminin bir diğer önemli amacı da muhasebe mesleğini yapacak muhasebe meslek mensubunun etkinliğinin artırılması ve gelişen çevresel, ekonomik, sosyal koşullara ve hukuki mevzuata yanıt verecek mesleki yeterliliğe sahip kişiler yetiştirmektir.

Muhasebe eğitiminin içeriğinde; değişen ekonomik, sosyal ve hukuki çevreye göre farklılıklar olabilmektedir. Muhasebe teorisi ve bilimi bu çevredeki gereksinime ve mevzuata göre gelişmektedir. Dün verilen muhasebe eğitimi ile bugün verilen muhasebe eğitimi ve geleceğin muhasebe eğitiminin farklılaşması kaçınılmazdır. Ekonomik, sosyal ve hukuki çevrenin gereksinim duyduğu bilgilerin artmasına göre muhasebenin üreteceği finansal ve finansal olmayan bilgilerin niteliği ve kapsamı da değişmektedir. Bu değişim muhasebe eğitimin programlarını da etkilemektedir.

Bu çalışmada öncelikle yayımlanan muhasebe kitapları kapsamında muhasebe eğitiminde verilen muhasebe konuları ve bazı derslerin içeriklerinin gelişimi incelenecektir. Daha sonra ülkemizdeki çeşitli devlet ve vakıf üniversitelerinin İşletme ve Muhasebe ve Finans Yönetimi Programlarındaki ve yurtdışından çeşitli üniversitelerin seçmeli ve zorunlu muhasebe dersleri incelenerek mevcut durum tespit edilmeye çalışılacaktır. Son olarak da eğitimin geleceği kapsamında muhasebe eğitiminin geleceği tartışılacaktır. Bir yerde muhasebe eğitiminde geçmişte neydik, şimdi ne olduk, gelecekte ne olacağız sorularına yanıt aranmaya çalışılacaktır.

1. LİTERATÜR TARAMASI

Ülkemizde Muhasebe Eğitiminde Müfredata Yönelik Yapılan Çalışmalar	
1. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumları	
1.TMES (1979)	Sempozyumun ana teması “Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Nasıl Yapılıyor” olmuştur. O tarihte bildiri sunan hocalarımız, Muhasebe Eğitiminin o günkü durumunu belirlemeye yönelik, kendi üniversitelerindeki muhasebe eğitimine yönelik, Amerika, Almanya, Fransa, İngiltere’de muhasebe eğitimi ile ilgili bilgiler verilmiş ve muhasebe eğitiminin nasıl olması gerektiği tartışılmıştır. Panelde, “Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Gelişmiş Ülkelerdeki Muhasebe Eğitimi İle Karşılaştırılması” ve “Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Etkinleştirilmesi İçin Alınması Gereken Önlemler” konuları hocalarımız tarafından tartışılmıştır.
2.TMES (1980)	Sempozyumun ana teması “Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Sorunları”dır. Sempozyumda Prof. Dr. İ. Özer Ertuna “Türkiye’de İşletmelerin Ve Kamu Kuruluşlarının Muhasebe Eğitimi Gereksinimlerinin Karşılanma Yolları” Prof. Dr. Ali Aktuğlu Dr. Ali Hikmet Tözün” Türkiye’de Vergi Muhasebesi Eğitimi Sorunları” Doç. Dr. Ömer Lalik “Uluslararası Muhasebe Standartları Karşısında Türkiye’deki Muhasebe Eğitiminin Değerlendirilmesi” Prof. Dr. Latif Çakıcı Prof. Dr. Erkut Gökten “Yüksek Lisans Ve Doktora Öğretimi Kapsamında Muhasebe Eğitimi Programlarının Değerlendirilmesi” Dr. Oya Yıldırım “Muhasebe Eğitiminde Pedagoji Sorunu” konularını tartışmaya açmışlardır. “Türkiye’de Muhasebe Eğitimine Olan Gereksinimin Temel Özellikleri Ve Gelişme Eğilimi” sempozyumun panel konusu olmuştur
3.TMES (1981)	Sempozyumun ana teması “Muhasebe Eğitim Programlarının Geliştirilmesi” olmuştur. Prof. Dr. Remzi Örtün “Türkiye’deki Muhasebe Eğitim Programlarının Değerlendirilmesi”, Doç. Dr. Çiğdem Solaş “Muhasebe Eğitim Programlarını Etkileyen Faktörler” Prof. Dr. Cengiz Pınar, Dr. Nilüfer Usmen Muhasebe Eğitim Programlarında Kurumlararası Eşgüdüm Sağlanması”, Prof. Fikret Öcal “Muhasebe Eğitim Programları İle Uygulama Arasında Eşgüdüm Sağlanması” Dr. Tuna Taner “Muhasebe Eğitimine Olan Talebin Yapısı Gelişme Eğilimi Ve Talep Program İlişkisi” Doç. Dr. Fevzi Sürmeli, Doç. Dr. Yılmaz Benligiray “Genel Muhasebe Eğitim Programı Modeli” Prof. Dr. Alparslan Peker “Yönetim Muhasebesi Eğitim Programı Modeli” konulu bildiriler sunmuşlardır. Doç. Dr. Ömer Lalik, Doç. Dr. Selçuk Uslu, Doç. Dr. Kamil Büyükmirza “Etkili Muhasebe Eğitimi İçin Bir Öneri: Muhasebe Fakültesi” başlıklı sunumlarıyla Muhasebe Fakültelerinin muhasebe eğitimindeki önemini tartışmaya açmışlardır. Sonraki yıllarda da Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumları muhasebe ile ilgili güncel konuların tartışıldığı, muhasebe eğitiminin temel alındığı konularla 1979 yılından günümüze devam etmektedir.

2. Son on yılda ülkemizde muhasebe eğitimi müfredatına ilişkin çalışmalar	
Terzi vd. (2013)	Çalışmada, Bologna düzenlemesi dikkate alınarak işletme bölümlerinde oluşturulan derslerin ve bu kapsamda söz konusu düzenlemenin muhasebe eğitimi ve kalitesi üzerine etkileri araştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda, muhasebe eğitimi konusunda devlet ve vakıf üniversiteleri karşılaştırıldığında, devlet üniversitelerinde muhasebe derslerinin daha fazla olduğu belirlenmiştir.
Gökçen vd. (2015)	Çalışmanın amacı, ülkemizdeki devlet üniversitelerinde bulunan lisans düzeyinde verilen eğitimlerde muhasebe standartlarıyla ilgili derslerin durumunu ve söz konusu dersler içeriklerinin muhasebe standartları kapsamında incelenmesidir. Ders müfredatları incelendiğinde, muhasebe standartlarıyla ilgili 46 tane seçmeli ve 8 zorunlu ders olduğu belirlenmiştir.
Karaca vd. (2016)	Çalışmanın amacı, ülkemizdeki devlet üniversitelerinde bulunan lisans düzeyinde verilen eğitimlerde muhasebe standartlarıyla ilgili derslerin bulunup bulunmadığı, zorunlu veya seçmeli olup olmadıkları ve söz konusu derslerin içerik olarak nasıl oluşturulduklarını araştırmaktır.
Can ve Demirci (2016)	Çalışmada, Sakarya Üniversitesi bünyesinde eğitim ve öğretim faaliyetine devam eden belirli fakültelerde ve lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları’na uygun olup olmadığı araştırılmıştır.
Kara vd. (2016)	Çalışmada, muhasebe eğitiminin verildiği işletme bölümünde okuyan öğrencilerin muhasebe ve finansal raporlama standartları konusunda bilgi ve farkındalıkları incelenmiştir.
Öztürk ve Erdoğan (2017)	Çalışmada, Antalya, Isparta ve Burdur illerinde yer alan üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin içeriğinin ve müfredatının analiz edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında belirtilen illerdeki üniversitelerin muhasebe dersleri ele alınarak, derslerin müfredatları, içerikleri, çeşitliliği ve AKTS’leri üzerinde araştırma yapılmıştır.
Tosunoğlu ve Cengiz 2020	Çalışmada, devlet ve vakıf üniversitelerinde yürütülen muhasebe derslerinin içerik analizi yapılmıştır. Devlet ve vakıf üniversitelerinde verilen muhasebe derslerinin nicelik olarak fazla olduğu, bu durumun nedeni ise aynı içeriğe sahip muhasebe derslerinin farklı isimlerle verilmesinden kaynaklandığı belirlenmiştir.

2. MUHASEBE EĞİTİMİNİN DÜNÜ

Türkiye’de muhasebe kuramı ve uygulamalarındaki gelişim; günün ihtiyaçlarına, hukuki mevzuattaki, ekonomik sosyal çevredeki ve teknolojideki değişime uygun olarak gelişmiştir. Muhasebe eğitimi de bu değişimlere uygun olarak farklılaşmıştır. Muhasebenin dünü değerlendirirken; 1850-1925, 1926-1940, 1941-1960, 1960-1968, 1968-1992 ve 1992-2002 dönemlerindeki kanunlarda, ekonomik hayatta, şirketleşme hareketlerinde sosyal çerçevede meydana gelen değişiklerin ortaya çıkardığı ihtiyaçlara göre değerlendirmek gerekir. Özellikle; 1968 yılında KİT muhasebe hesap planı ve raporlama sistemine geçişe kadar olan süreyi ve 1992 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nden sonraki süreyi diğer bir ifade ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamasından muhasebe standartları uygulamalarının başladığı 2002’li yıllara kadar olan süreyi ayrı ayrı değerlendirmek uygun olacaktır.

1850-1925 döneminde, 1850 tarihinde yayımlanan “Kanunname-i Ticaret” Kanunu ile muhasebe uygulamalarının belirli bir disiplin altına alınmasını sağlanmıştır. Söz konusu kanun 1807 yılında Fransa’da yayımlanan Fransız Ticaret kanununun çevirisidir. Bu kanun tacirlerin tutmak zorunda oldukları defterlere ilişkin hükümler getirmiştir. Bu dönemde Fransız yazarlarının eserleri Türkçeye çevrilmiştir. 1869 yılında yayınlanan “Usul-i Defter”, 1882 yılında yayınlanan “Fenni Usul-i defter”, 1884 yılında yayınlanan “Usulî Defteri Cedit” bu nitelikteki eserlerdir. (Hiçşamaz; Mazhar; Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı; AİTİA yayını, s. 61.)

Bu dönemde muhasebe derslerinin rüştiye ve bazı idadiye seviyesindeki okulların ders programlarında yer aldığı görülmektedir. 1883 yılında İstanbul Ticaret Mektebi Âlisi kurulmuş ve muhasebe dersleri yurt dışında yetişmiş kişiler tarafından verilmiştir. Bu dönem Fransız ekolünün etkisi altında kalmıştır. Muhasebe eğitimi de uzun süre ticaret muhasebesi ve genel muhasebe düzeyinde kalmıştır.

1926-1940 dönemi Alman ekolünün etkili olduğu dönemdir. Alman Ticaret Kanununun çevirisi olarak 1926 yılında yayınlanan Türk Ticaret Kanunu, şirket hesaplarının tutuluşu, hesap dönemleriyle sınırlı olarak envanter çalışmaları, bilanço ve kâr zarar tabloları ile ilgili düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemeler muhasebe uygulamalarını etkilemiştir. 1933 yılından itibaren devletin ekonomik hayatta yer almasını sağlamak üzere kurulmaya başlanan İktisadi Devlet Teşekküllerinden “Türkiye Sanayi ve Maden Bankası”, “Sümerbank” ve bunların bağlı kuruluşlarının muhasebe organizasyonları ile ilgili çalışmalar muhasebenin gelişiminde önem taşımaktadır. Sümerbank işletmelerinde kullanılmak üzere Almanlar tarafından geliştirilen maliyet muhasebesi uygulamaları, giderlerin, çeşitlerine, gider yerlerine ve mamullere göre dağıtımının

yapılması gider dağıtım tablolarının düzenlemeye girmesi maliyet muhasebesinin de temellerini oluşturmuştur. Bu çalışmalar kamu ve özel sektörde maliyet muhasebesi uygulamalarını gündeme getirmiştir. Aynı dönemde faaliyette bulunan banka ve sigorta işletmelerinin denetimi önem arz etmeye başladığından bu kurumların bilanço ve kâr-zarar tablolarının formatları düzenlenmiş ve uygulamaya konulmuştur.(Hiçşaşmaz; Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, s.61)

1941-1960 döneminde, Kamu iktisadi Devlet Teşekküllerinin faaliyetlerinin düzenlenmesi için yayınlanan ve 1938 yılında yürürlüğe giren 3460 sayılı Kanun'un düzenlemeleri muhasebe uygulamalarının gelişmesine de katkı verdiği söylenebilir. Bu kapsamda, işletme bütçeleri uygulamaları başlamış ayrıca Başbakanlık Umumi Murakabe Heyeti'nin kurulmasıyla KİDT'nin denetlenmesi faaliyetleri başlamıştır. 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Reformuna ilişkin mevzuat, 5422 sayılı Vergi Usul Kanunundaki vergi tekniği ve muhasebe uygulamalarıyla ilgi mevzuat ayrıca 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun bu mevzuatlardan etkilenişi muhasebe kuramını ve uygulamalarını etkilemiştir (Hiçşaşmaz; Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, s.61). Özellikle vergi mevzuatındaki uygulamalar işletme sahiplerine birçok mükellefiyetler getirdiğinden bunların yerine getirilmesi de muhasebe uygulamalarını etkilemiş ve değiştirmiştir. Yıllar itibarıyla vergi kanunlardaki değişikliklerden muhasebe uygulamaları da etkilenmiştir. Vergi mevzuatındaki değişiklikler banka ve sigorta şirketlerindeki uygulamaları da etkilemiş ve bu sektörlerin bilanço ve kâr zarar tablolarını ayrıca kredi verirken tüzel kişi müşterilerden talep edecekleri finansal tabloların biçimsel yapılarını da etkilemiştir.

1960-1968 döneminde, planlı kalkınma dönemi başlamış gerek kamu gerekse özel sektör işletmeleri kalkınma planlarına uygun yatırım harcamaları yapanlar yeni muhasebe tekniklerini de kullanmaya başlamışlardır. Ayrıca yabancı sermayeyi teşvik kanunu ile Türkiye'ye gelen yabancı sermaye şirketleri uygulamaları Türkiye'deki muhasebe uygulamalarını etkilemiştir. İktisadi Devlet Teşekküllerinde uygulanan muhasebe usul ve esaslarının yeknesaklaştırılması için 440 sayılı kanun kapsamında yapılan çalışmalar yayımlanan raporlar muhasebe uygulamalarını etkilerken muhasebe eğitimini de yönlendirmiştir.

Ülkemizde tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili çalışmalar 1960 yılında çıkan 154 sayılı "Hazinenin ve İktisadi Devlet Teşekküllerinin Bir Kısım Borçlarının Tahkimi" hakkındaki kanunun 17. maddesine göre Başbakanlık bünyesinde başlamıştır. Tekdüzen muhasebe sistemi çalışması "İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu" tarafından 1968 yılında yayımlanmıştır. Kamu İktisadi Teşebbüslerinde 1972 yılında genel muhasebe esasları, 1977 yılında ise maliyet muhasebesi esasları uygulamaya konulmuştur.

Komisyon, 1968-1970 yılları arasında;

- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Giriş,
- Muhasebenin Temel Kavramları,
- Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri,
- Rapor Sistemi,
- Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar,
- Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ve
- Terimler ve Açıklamalar,

olmak üzere 6 adet kapsamlı rapor yayınlamıştır.

Diğer taraftan devamlı ihtisas komisyonu ise, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında karşılaşılan güçlükleri ve eksiklikleri gidermek üzere Devlet Planlama Teşkilatı koordinatörlüğünde çalışmalar yapmış ve TMS Maliyet Muhasebesi Rehberi ile TMS İşletme Bütçesi Rehberini yayınlamıştır.

Komisyon, 1986 yılında Yüksek Denetleme Kurulu bünyesine geçtikten sonra, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar adını taşıyan çalışmasını gözden geçirerek günün ihtiyaçlarına göre gereken değişiklikleri yaparak 1987 yılında yeniden yayımlamıştır. Bu çalışma başlangıçta KİT'lere zorunlu olduğu halde sonraları özel kesim işletmeleri tarafından da benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli bir rol oynamıştır. Bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kaldıktan sonra 31.12.1993 tarihinde uygulamadan kaldırılmıştır

1983 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu'nun kamunun aydınlatılması amacı ile yayımladığı tebliğler muhasebe eğitimini yakından etkilemiştir. SPK sermaye piyasasına tabi ortaklıklar ve aracı kurumların düzenlemeleri zorunlu mali tablolar ile bu tabloların çıkarılmasına yardımcı olmak, karşılaştırmalar ve analizler yapılmasına elverişli genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde düzenlenmelerini sağlamak amacıyla 1984 yılında "Standart Genel Hesap Planı (SGHP) ve kullanım esaslarını, yayınlamıştır (Seri: XI, No: 1 Tebliği). Ancak, bu hesap planı 1995 tarihinde yayınlanan seri XI, no 11 sayılı Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır. Dairece hazırlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu Seri XI, 25 no'lu tebliğ ile de "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları" ve buna göre yapılacak finansal tablo ve dipnot formatı ile kullanım kılavuzu da ayrıca yayınlamıştır. Kurul, seri XI sayılı ve 1, 3, 5, 6, 7, 19, 20, 21,

25 no’lu çeşitli tebliğler ile halka açık şirketlerin muhasebe kayıt ve raporlama düzenlemelerine ışık tutmuş ve sermaye piyasası gözetimine tabi şirketlerce uyulması gereken bu kurallar ülkemizde muhasebe eğitiminin ve dolayısıyla mesleğinin gelişmesine önemli katkılar sağlamıştır.

Aynı şekilde, 1958 yılında Bankalar Kanununa uygun olarak kurulmuş olan Bankalar Birliği’nin bankalar için yapmış olduğu çalışmalar muhasebe eğitimini etkilemiştir. Bu bağlamda Birlik bankalar için tekdüzen muhasebe hesap planı hazırlanması konusunda 1985 ve 1992 yıllarında çalışmalar yapmıştır. Bununla Türkiye’de faaliyet gösteren bankaların finansal raporlarının denetlenebilir olması ve uluslararası normlara uygunluğu amaçlanmıştır.

Bankalar Birliği, Hazine ve Merkez Bankası ile birlikte yaptığı çeşitli çalışmalarla, mali sektör uygulamalarında yeknesaklığı sağlamada önemli görevler üstlenmiştir. Türkiye uygulamasına, analize elverişli bilanço ve gelir tablosu formatının yerleşmesinde bu çalışmaların rolü büyüktür. Nitekim 1962 yılında, bankalardan kredi talebinde bulunan işletmelerden talep edilecek bilanço ve gelir tabloları formatları belirlenerek, bu tabloların uygulamaya girmesi sağlanmıştır.

Yukarıda açıklanan gelişmeler üniversitelerdeki muhasebe eğitimini de her dönemde etkilemiştir. Bu gelişmelerin ders programlarına nasıl yansındığını hangi konuların hangi içerikte incelendiğini tespit etmek amacı ile 1941-1992 yılına kadar olan sürede bu kurumlarda görev yapan, ders veren hocalarımızın bazı yayınlarının ilk baskılarına bakarak konu araştırılmaya çalışılmıştır. Bu amaçla hazırlanan yayınlanmış kitapların bazılarının listesi EK 1’de verilmiştir.

İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1883 tarihinde Hamidiye Ticaret Mekteb-i Âlisi olarak kurulan daha sonra 1959 yılında İstanbul İktisadi ve Ticari ilimler Akademisi olarak faaliyette bulunan İstanbul Akademisini, Eskişehir, Bursa, Adana İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinde görev yapan, ders veren hocalarımızın bazı yayınlarının ilk baskıları Ek 1’de verilen tablodan da görüleceği üzere günün ihtiyaçlarına göre kaleme alınmış ve hukuki mevzuattaki değişikliklere, ekonomideki hareketlere göre muhasebe konularında farklılaşmalar olmuştur.

Ek 1’de yer alan tablodan da görüleceği üzere 1941 yılında Cevat Yücesoy Hoca’nın yazmış olduğu “Muhasebe Dersleri” isimli kitabı, Alfred ISAAC’ın 1941 yılında yayımladığı “Muhasebe Nazariyesi”, isimli kitabı, Osman Fikret Arkun hocanın 1944 yılında yayımladığı “Muhasebe Teorisi ve Pratiği” isimli kitabı H. Karaçivi’nin 1947 yılında yayımladığı “Merkeziyet Sistemi ve İhtisas Muhasebeleri” kitabı ve Jale Sihay Hoca’nın 1956 yılında yayımladığı “Ticari Bilgiler ve Muhasebe” isimli kitabı o dönemin kitaplarının örnekleridir.

Tabloda yayınlanan kitaplara bakıldığında, muhasebe eğitiminde ana konular itibarıyla aşağıdaki konuların anlatıldığını söyleyebiliriz:

1. Genel Muhasebe
2. Muhasebenin Temelleri
3. Envanter Bilanço
4. Şirketler Muhasebesi
5. Bilanço
6. Mali Tablolar
7. Mali Analiz Teknikleri
8. Enflasyon muhasebesi
9. Muhasebe Teorileri
10. Maliyet Muhasebesi
11. Yönetim Muhasebesi
12. İşletme Bütçeleri
13. Muhasebe Denetimi
14. Banka Muhasebesi
15. Sigorta Muhasebesi
16. Diğer ihtisas muhasebeleri

Tablo incelendiğinde, hocalarımızın değişik adlarla yukarıdaki konularda muhasebe öğretilen kitaplar bastığını görüyoruz. Türkiye’de ilk muhasebe kitapları yabancı dilden çevrilen eserler ve Ermeni yazarlar tarafından yayımlanmış kitaplardan oluşmuştur. Daha sonra üniversitelerimizde ve akademilerde muhasebe eğitimi verildikçe muhasebe kitaplarının sayısında da artışlar olmuştur.

Genel Muhasebe konularının kaleme alındığı kitapların içerikleri incelendiğinde, hepsinde ortak nokta olarak muhasebenin tanımının yapıldığı öneminin vurgulandığı ve muhasebe teorisi olarak da muhasebenin kurallarından bahsedildiği görülmektedir.

Muhasebede defter ve belgeler ayrı bölümler olarak önce anlatılmakta sonra muhasebe kayıtlarına bilanço denkleğinden hareketle hesap kavramı anlatılarak muhasebe kayıtları yapılmaktaydı. Genel muhasebe derslerinde, Kamu İktisadi Devlet Teşekkülleri için “Tekdüzen Hesap Planı ve Açıklamaları”, “Rapor Sistemi”, “Muhasebenin Temel Kavramları”, “Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri” kitapları yayımlanincaya kadar her hoca kendi yarattığı hesap planı çerçevesine göre kayıtlar yapılmaktaydı. Benzer olarak kâr veya zarar tabloları detaylandırmadan toplam gelirleri ve giderleri gösterecek biçimde, bilanço ise hesaplar herhangi bir sınıflandırma yapılmadan kalanlarına göre hazırlanmaktaydı. Stok hesaplarının anlatımı incelendiğinde mal hesabı kullanılarak devamlı denge metodu (sürekli envanter yöntemine göre) ya da görgül yöntem –tecrübi metoda (aralıklı envanter yöntemi) göre tek hesap ya da mal satış hesabı da kullanılarak anlatılmaktaydı. Bazı hocalar istatistiki hesaplar olarak alış giderleri, alış iadeleri, alış iskontoları, satış iadeleri ve satış iskontolarını kullanmaktaydı. Bu hesaplar dönem sonlarında yine mal hesabına devredilerek kapatılmaktaydı.

1968 yılından sonra KİT’ler için hesap planı yayımlandıktan sonra, genel muhasebe kitaplarının ikinci üçüncü baskılarında, hesaplarda sınıflandırmalara başlanmış ve hesap planındaki hesap isimleri kullanılmaya başlanmıştır. Örneğin muhasebe literatürüne dönen varlık, duran varlık ayırımı girmiş, sabit kıymet terimi yerine maddi duran varlıklar terimi kullanılmaya başlanmıştır. Genel muhasebe kitaplarında genellikle vergi mevzuatındaki usul ve esaslar dikkate alınmış Vergi Usul Kanunu’nun değerlendirme hükümleri anlatılmıştır.

Mali tablolar ve analizi, değişik isimler altında müfredatlar da yer almıştır. 1954 yılında Cumhurbaşkan Ferman hocanın yayımladığı “Fiyat Hareketlerinin Muhasebe Prensipleri Üzerine Tesiri ve Bilanço Tespiti” adlı kitabı dikkat çekicidir. Mali tablolar analiz kitaplarının ilk baskılarda daha çok bilanço ve kâr-zarar tablosu verileri tanıtılmış analiz tekniği olarak oran analizi öne çıkmıştır. Konsolide tablolarla ilgili olarak sadece tanım düzeyinde açıklamalara yer verilmiş, nakit akış tabloları, özkaynak değişim tabloları ve faaliyet tablolarına girilmemiştir. KİT’ler için getirilen raporlama sisteminden sonra uygulamaya nakit akış tabloları, fon akım tabloları, kâr dağıtım tabloları da girmiştir. Ayrıca kâr-zarar tabloları hesap tipinden rapor tipine geçilerek anlatılmaya başlanmıştır. Özellikle bankaların kredi verirken işletmelerden talep ettikleri finansal tablo modelleri ve Sermaye Piyasası Kurulunun öngördüğü tablolar kullanılmaya başlamıştır. 1980’li yıllardan sonra konsolide tablolar, finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesi işlemleri de muhasebe eğitiminde yer almıştır. Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliğinin 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete Mükerrer Sayısının da yayınlanıp 1994 yılında uygulamaya girmesi ile yeni finansal tablo formatları öğretilmeye başlanmıştır. Bu yıllardaki analiz kitaplarında oran analizi yanında yatay analiz, dikey analiz, trend analizi ve enflasyon düzeltmeleri de yer almıştır.

Maliyet ve yönetim muhasebesi kitaplarının ilk baskılarına baktığımızda, yurt dışındaki uygulamaların Türkiye uygulamalarına aktarıldığını özellikle Amerika Birleşik Devletlerindeki ve Almanya uygulamalarının örnek teşkil ettiğini söyleyebiliriz. Özellikle Sümerbank’ın maliyet muhasebesi uygulamaları birçok kitaba rehber olmuştur. 1970’li yıllarda KİT’ler için “TMS Maliyet Muhasebesi Rehberi ile TMS İşletme Bütçesi Rehberi” yayımlandıktan sonra maliyet hesapları 7. Grup olarak hesap planlarına girmiş ve maliyet muhasebesi öğretilmesine rehber olmuştur. 1994 yılında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ yayımlandıktan sonra maliyet muhasebesi kitaplarının yenilenen baskılarında bu tebliğdeki maliyet hesaplarının kullanılarak maliyet muhasebesi öğretildiğini görüyoruz. Bu dönemde maliyet muhasebesinin önemi ve amacı belirtildikten sonra maliyet kavramları açıklanmakta, gider, maliyet harcama kavramları üzerinde durulmakta ve maliyet muhasebesi sisteminin kurulmasındaki alternatifler anlatıldıktan sonra Maliyet hesaplarının işleyişleri açıklanarak her bir fonksiyonel ve gider çeşidi ve gider yeri hesapları anlatılarak mamul maliyetleri ile nasıl ilişkilendirilecekleri anlatılmakta idi. Ayrıca genel üretim giderlerinin birinci, ikinci ve üçüncü dağıtımları anlatılmakta mamul gruplarının ortak ürün yan ürünler dâhil maliyetlerinin hesaplanmasında uygulanan dağıtım ölçüleri, anlatılmaktadır. Evre ve sipariş maliyet yöntemleri, standart ve fiili maliyet uygulamaları, tam maliyet, normal maliyet yöntemlerini kullanarak öğretilmeye çalışılmıştır. Maliyet muhasebesinde Nasuhi Bursal Hoca’nın kitabı maliyet muhasebesi öğretilmesinde rehber kitap olmuştur. Ayrıca İktisadi Devlet Teşekküllerindeki maliyet muhasebesi uygulamaları özel sektöre ve muhasebe eğitimine rehber niteliğinde olmuştur.

Yönetim muhasebesi dersinde, maliyet bilgilerinin yönetim kararlarında nasıl uygulanacağı, kâra geçiş analizleri, işletme bütçeleri, yatırım kararları gibi konular incelenmiştir.

Denetim dersleri “Revizyon ve Murakabe” adıyla muhasebe eğitiminde yer almıştır. Genellikle hesaplarda olabilecek hata ve hilelerin hangi durumda ortaya çıktığı örneklerle anlatılmıştır. Denetim ilkelerinin belirlenmesi ile eğitimde, çalışma alanı ile ilgili ilkeler, denetçi ile ilgili ilkeler ve raporlamayla ilgili ilkeler açıklanmış ve muhasebe denetimi ders programlarında önemli bir yer almıştır. Özellikle kamuda teftiş kurullarının kurulması, İktisadi Devlet Teşekküllerinde ve bankalarda denetim işlevinin öne geçmesi bu

konuya olan ilgiyi artırmıştır. Sayıştay’ın devlet kurumlarını denetleme görevi, Sayıştay örneklerinin eğitimde kullanılmasını yaygınlaştırmıştır.

2002 yılından sonra SPK mevzuatına tabii işletmelerin sayısının artmasıyla, SPK tebliğleri ile muhasebe ve denetim standartlarının uygulamaya girmesiyle eğitimde de muhasebe ve denetim standartlarının eğitimi yaygınlaşmış ve bu konuda yazılan kitap sayısında da artışlar olmuştur.

Özetle muhasebe eğitiminin dününü değerlendirirken üniversitelerin düzenlemiş olduğu muhasebe eğitim sempozyumlarının, kongrelerinin de katkıları göz ardı edilmemelidir. Burada sunulan bildirimlerle eğitimin kalitesinin artırılmasına katkı verdiği görülmektedir. Özellikle, 11-13 Mayıs 1981 tarihinde düzenlenen “3. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu”nda sunulan “Etkili Muhasebe Eğitimi İçin Bir Öneri MUHASEBE FAKÜLTESİ” bildirisi dikkat çekicidir. Ömer Lalik, Selçuk Uslu ve Kamil Büyükmirza tarafından hazırlanan bu bildirimde; Muhasebe eğitiminin etkin yapılabilmesi için Muhasebe Fakültelerine duyulan ihtiyaç anlatılmıştır. (Muhasebe Fakültesi konulu bildiri s.9-10)

Muhasebe eğitiminin nasıl olması gerektiği hususunda meslek örgütlerinin çalışmaları da etkili olmuştur. 1977 yılında AICPA tarafından kurulan muhasebe okulları ve programları ile ilgili standartların geliştirilmesine ilişkin komite, sekiz ana başlık altında mesleğe katkı verecek okullarla ilgili standart yayımlanmıştır. (“Board on Standards for Programs and Schools of Professional Accounting” The Journal of Accountancy; 1977, s.114-117). Bunlardan ders programlarıyla ilgili standartlarda önerilen konuları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- i. Ders programları, öğrencileri muhasebe mesleğine hazırlayacak ve meslekte başarılı olmalarını sağlayacak yeteneklerinin geliştirilmesine yönelik bir eğitim ve öğretim deneyimini yansıtacak biçimde olmalıdır.
- ii. Ders programlarının en az iki yıllık bir hazırlık dönemini içermesi ve üç yıldan az olmamak koşuluyla yoğun ve mesleki çalışmaları içermelidir.
- iii. Hazırlık sınıflarında, muhasebeyle ilgili iletişim, davranış bilimleri, kantitatif teknikler, bilgisayar bilimine giriş gibi konuları kapsayan fen ve sosyal bilimlerle ilgili geniş bir genel eğitim sağlanmalıdır,
- iv. Uzmanlık ders programlarında ise muhasebe disiplini ve muhasebe çevresinin anlaşılmasını sağlayacak biçimde düzenlemelidir. Muhasebe disiplini ile ilgili olarak meslek örgütü, etik ve mesleki sorumluluk, devlet muhasebesi, genel yönetim, vergi, elektronik ve elektronik olmayan kayıt sistemleri, denetim konularının verilmesi önerilmiştir. Muhasebe çevresiyle ilgili olarak da, işletme fonksiyonları, kurumları, kamu kurumları, ticaret hukuku, işletme hukuku gibi derslerin verilmesi önerilmiştir.

İleri düzeyde ise, denetim, maliyet, yönetim, devlet muhasebesi, vergi danışmanlığı, sektörel danışmanlığı sağlayacak dersler ayrıca mevzuattaki ekonomik ve sosyal çevredeki değişikliklere göre ortaya çıkan güncel muhasebe konularının öğretildiği derslerin programlarda yer alması gereklidir. Bu dersler üst sınıflarda öğretilmelidir. Etkin muhasebe programlarının beş yıllık eğitim dönemi içermesi önerilmektedir. Lisans programlarının dört yıl olması durumunda muhasebe yüksek lisans programları ile uzmanlaşmanın sağlanması mümkün olabilir.

3. MUHASEBE EĞİTİMİNİN BUGÜNÜ

Günümüzde muhasebe eğitimi dünün devamı olarak gelişen ihtiyaçlara göre yeniden yapılandırılmış veya yeni konular muhasebe eğitim programlarına dâhil edilmiş ya da aynı konuların içerikleri değişerek öğretilmeye çalışılmıştır. 1981 yılında vurgulanan “Muhasebe Fakültesi” ihtiyacı maalesef uygulamaya girememiş, muhasebe eğitimi ya iki yıllık yüksekokullarda ya da İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinin özellikle İşletme Bölümlerinde verilmeye devam edilmiştir. Günümüzde uzmanlığı sağlamak üzere kurulan Ticari Bilimler Fakültelerinde “Muhasebe ve Finans Yönetimi” bölümlerinde uzmanlığa yönelik olarak muhasebe eğitimi verilmektedir. Bazı İktisadi İdari Bilimler fakültelerinde “Muhasebe ve Denetim” bölümleri kurulmuştur. Ancak bu bölümlerin sayısı oldukça azdır. Dolayısıyla günümüzde muhasebe meslek mensubu yetiştirilmek üzere özellikle yüksek lisans programlarında Muhasebe, Denetim; Uluslararası Finansal Raporlama gibi programlar açılmıştır.

Ülkemizde lisans düzeyinde muhasebe eğitimi verilebilecek programlar dikkate alındığında bunları 3 grupta toplamak mümkündür. Bunlar:

- 1- İşletme Bölümleri
- 2- Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümleri
- 3- İşletme Mühendisliği Bölümleri

3.1. Günümüzde İşletme Bölümleri

Ülkemizde YÖK Atlas üzerinden bakıldığında adayların tercih edebileceği 217 üniversitede işletme bölümü bulunmaktadır. Bu 217 üniversiteden 15 işletme bölümünün ders programları incelenmiştir. Burada 217 programdan bu üniversitelerin seçiminde kontenjanlar, en çok tercih edilenler gibi unsurlar dikkate alınmıştır. Bu üniversiteler:

- Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü
- Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF İşletme
- Hacettepe Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü
- Marmara Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü
- Anadolu Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü
- İstanbul Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü
- İstanbul Teknik Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü
- Bahçeşehir Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü
- Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü
- Bursa Uludağ Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü
- Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü
- Boğaziçi Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü
- Başkent Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü
- Koç Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü
- Sabancı Üniversitesi

Tablo 1: İncelenen Üniversitelerin Finansal Muhasebe Kapsamında Zorunlu Dersleri

ZORUNLU DERSLER	
Finansal Muhasebe, Muhasebe İlkeleri, Genel Muhasebe, DS Uygulamaları, Envanter ve Finansal Tablolar, Envanter ve Bilanço, Finansal Raporlama, Finansal Tablolar Analizi	
Ankara Üniversitesi	2 Dönem Muhasebe, 1 Dönem Finansal Tablo Analizi
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	2 Dönem Muhasebe, 1 Dönem Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları 1 Dönem Finansal Tablo Analizi
Hacettepe Üniversitesi	2 Dönem Muhasebe
Marmara Üniversitesi	2 Dönem Muhasebe, 2 Dönem Envanter ve Finansal Tablolar
Anadolu Üniversitesi	2 Dönem Muhasebe, 1 Dönem Finansal Tablo Analizi
İstanbul Üniversitesi	1 Dönem Muhasebe, 1 Dönem Muhasebede Değerleme, 1 Dönem Finansal Raporlama
İstanbul Teknik Üniversitesi	1 Dönem Muhasebe
Bahçeşehir Üniversitesi	2 Dönem Muhasebe
Dokuz Eylül Üniversitesi	1 Dönem Muhasebe, 1 Dönem Finansal Sistem ve Çevre, 1 Dönem Orta Düzey Muhasebe
Bursa Uludağ Üniversitesi	2 Dönem Muhasebe, 1 Dönem Finansal Tablo Analizi
Yıldız Teknik Üniversitesi	2 Dönem Muhasebe, 1 Dönem Finansal Tablo Analizi
Boğaziçi Üniversitesi	1 Dönem Muhasebe
Başkent Üniversitesi	2 Dönem Muhasebe, 1 Dönem Finansal Tablo Analizi
Koç Üniversitesi	1 Dönem Muhasebe

Tablo 2: İncelenen Üniversitelerin Muhasebe Alanında Diğer Zorunlu Dersleri

ZORUNLU DERSLER	
Maliyet Muhasebesi I-II, Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Denetimi	
Ankara Üniversitesi	1 Dönem Maliyet Muhasebesi, 1 Dönem Denetim
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	2 Dönem Maliyet Muhasebesi, 1 Dönem Yönetim Muhasebesi, 1 Dönem Denetim
Hacettepe Üniversitesi	1 Dönem Maliyet Muhasebesi
Marmara Üniversitesi	2 Dönem Maliyet Muhasebesi
Anadolu Üniversitesi	1 Dönem Maliyet Muhasebesi, 1 Dönem Denetim
İstanbul Üniversitesi	1 Dönem Maliyet Muhasebesi, 1 Dönem Yönetim Muhasebesi, 1 Dönem Denetim
İstanbul Teknik Üniversitesi	-
Bahçeşehir Üniversitesi	-
Dokuz Eylül Üniversitesi	1 Dönem Maliyet ve Yönetim Muhasebesi
Bursa Uludağ Üniversitesi	1 Dönem Maliyet Muhasebesi, 1 Dönem Yönetim Muhasebesi
Yıldız Teknik Üniversitesi	1 Dönem Maliyet Muhasebesi, 1 Dönem Yönetim Muhasebesi
Boğaziçi Üniversitesi	1 Dönem Yönetim Muhasebesi
Başkent Üniversitesi	1 Dönem Maliyet Muhasebesi
Koç Üniversitesi	1 Dönem Yönetim Muhasebesi

Tablo 3: İncelenen Üniversitelerin Muhasebe Alanında Seçmeli Dersleri

SEÇMELİ DERSLER	
Ankara Üniversitesi	Çok sayıda dijitalleşme ile ilgili seçmeli ders vardır Seçmeli ders havuzu oldukça fazla Kişisel gelişim ve mesleki gelişimi destekleyecek derslere yer verilmiştir
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Mali Yapı Envanter Bilanço Mali Okuryazarlık Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Büyük ve Orta Boy İşletmelerde Finansal Raporlama Ortaklıklar Muhasebesi İleri Muhasebe
Hacettepe Üniversitesi	Finansal Tablolar Analizi İleri Maliyet Muhasebesi Karar Analizi Denetim Uluslararası Muhasebe Standartları
Marmara Üniversitesi	Denetim Finansal Tablolar Analizi Finansal Muhasebe Uygulamaları Muhasebe Hukuk İlişkileri Muhasebe Seminerleri Türkiye Muhasebe Standartları I Kurumsal Yönetim Ve Muhasebe Muhasebe Bilgi Sistemi Yönetim Muhasebesi Vergi Uygulamaları Ve Muhasebesi Sektörel Muhasebe Muhasebe Meslek Hukuku Muhasebe Denetimi Uygulamaları Muhasebe Sistemleri Ve Organizasyonu

	Türkiye Muhasebe Standartları İç Denetim
Anadolu Üniversitesi	Şirketler Muhasebesi Muhasebe Bilgi Sistemi Muhasebe Sistemi Ve Uygulaması İç Denetimin Temelleri İç Denetim Seminerleri Devlet Muhasebesi
İstanbul Üniversitesi	Finansal Tablolar Analizi İç Denetim Finansal Muhasebede Vak'a Etütleri TDM Sistemi Yıllık Faaliyet Raporlarının Analiz Adli Muhasebe ve Hile Denetimi Bilgisayar Destekli Finansal Muhasebe Uygulamaları Finansal Kurumlar Muhasebesi Uygulamalı Vergi Muhasebesi Bilgisayar Destekli Maliyet Muhasebesi Uygulamaları Finansal Kurumlarda Raporlama Ve Analiz Finansal Tablo Denetimi Muhasebe Bilgi Sistemleri Varlık Değerleme
İstanbul Teknik Üniversitesi	Finansal Tablolar Analizi Denetim
Bahçeşehir Üniversitesi	-
Dokuz Eylül Üniversitesi	Finansal Tablolar Analizi Muhasebe Bilgi Sistemleri Karar Vermede Muhasebe Vergi Hukuku Ve Muhasebe Denetim Muhasebede Güncel Konular Risk Odaklı İç Denetim Uluslararası Finansal Raporlama I Uluslararası Finansal Raporlama II Muhasebe Ve Finansmanda Etik Entegre Raporlama Ve İleri Performans Yönetimi
Bursa Uludağ Üniversitesi	Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri Envanter Bilanço Şirketler Muhasebesi Muhasebe Hukuku İhtisas Muhasebeleri Banka Muhasebesi Muhasebe Denetimi Hizmet İşletmelerinde Muhasebe Muhasebe Organizasyonu Muhasebe Bilgi Sistemleri Muhasebe Standartları
Yıldız Teknik Üniversitesi	
Boğaziçi Üniversitesi	İleri Yönetim Muhasebesi Vergilendirme ve Muhasebe Denetim Kâr Planlama ve Kontrol
Başkent Üniversitesi	Şirketler Muhasebesi Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Entegre Raporlama Muhasebe Denetimi Yönetim Muhasebesi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İleri Muhasebe Uygulamaları
Koç Üniversitesi	Maliyet Muhasebesi Finansal Tabloların Analizi Denetim

	Türkiye’de Muhasebe ve Vergi Sistemi Muhasebede Seçilmiş Konular.
--	--

Sabancı Üniversitesinde 3 Lisans programı bulunmaktadır. Bunlar:

- Mühendislik ve Doğa Bilimleri Programları
- Sanat ve Sosyal Bilimler Programları
- Yönetim Bilimleri Programları

İlk iki yıl programlarda ortak dersler yer almakta 3 ve 4 yıllarda bölüm tercihleri yapılmaktadır.

İşletme bölümlerinde genel olarak zorunlu derslerin, muhasebe ilkeleri, denetim, maliyet ve yönetim muhasebesi olduğu söylenebilir. Programlarda dönemler itibariyle seçmeli ders sayılarının artmakta olduğu bazı işletme bölümlerinde 5. Yarıyıldan itibaren seçmeli ders sayılarının arttığı söylenebilir. Genel olarak seçmeli dersler arasında raporlama standartları, finansal analiz dersleri yer almaktadır.

Dijitalleşme etkisinin daha çok seçmeli dersler de kendini gösterdiği ve programların seçmeli derslerinde;

- Programlama Dili Kavramları
- Nesne Yönelimli Programlama
- Veri Yapıları
- Dijital Mantık Tasarım
- Desen Tanıma
- Karmaşık Ağlara Giriş
- Robotik Kodlama Ve Dijital Teknolojik Ürünler
- Bilgi Teknolojisi Ve Güvenlik Yönetimi
- Python Programlama Dili
- Büyük Veri
- Dijitalleşme

gibi derslerin yer almaya başladığı gözlemlenmiştir.

3.2. Günümüzde Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümleri

Ülkemizde YÖK Atlas üzerinden bakıldığında adayların 4 yıllık lisans programı olarak tercih edebileceği 13 üniversitede Muhasebe ve Finans Yönetimi bölümü bulunmaktadır. Bu 13 üniversiteden 6’sının Muhasebe ve Finans Yönetimi bölümünün ders programları incelenmiştir. Bunlar:

- 1- Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 2- Başkent Üniversitesi
- 3- Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
- 4- Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
- 5- İstanbul Arel Üniversitesi
- 6- İstanbul Aydın Üniversitesi

Tablo 4: İncelenen Üniversitelerin Finansal Muhasebe Kapsamında Zorunlu Dersleri

ZORUNLU DERSLER	
Finansal Muhasebe, Muhasebe İlkeleri, Genel Muhasebe, DS Uygulamaları, Envanter ve Finansal Tablolar, Envanter ve Bilanço, Finansal Raporlama, Finansal Tablolar Analizi	
Afyon Kocatepe Üniversitesi	2 Dönem Muhasebe, 1 Dönem Finansal Tablo Analizi 1 Dönem Envanter ve Bilanço, 1 Dönem Şirketler Muhasebesi, 1 Dönem Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, 2 Dönem Bilgisayarlı Muhasebe, 1 Dönem Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları,
Başkent Üniversitesi	1 Dönem Muhasebe Meslek Mevzuatı 2 Dönem Muhasebe İlkeleri, 1 Dönem Finansal Tablo Analizi 1 Dönem Muhasebe Paket Programları 1 Dönem Vergi Muhasebesi 1 Dönem Muhasebe Standartları 1 Dönem Denetim
Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	1 Dönem Muhasebeye Giriş 2 Dönem Genel Muhasebe 2 Dönem Finansal Tablo Analizi

	1 Dönem Şirketler Muhasebesi 2 Dönem Muhasebe Paket Programları 1 Dönem Uluslararası Muhasebe Standartları
İsparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi	1 Dönem Muhasebe Meslek Mevzuatı 2 Dönem Muhasebe İlkeleri 1 Dönem Finansal Tablo Analizi 1 Dönem Şirketler Muhasebesi 2 Dönem Muhasebe Paket Programları 1 Dönem Muhasebe Standartları 1 Dönem İhtisas Muhasebeleri 1 Dönem Finansal Okur Yazarlık 1 Dönem Banka ve Sigorta Muhasebesi 1 Dönem Muhasebe Bilgi Sistemi
İstanbul Arel Üniversitesi	1 Dönem Muhasebe Meslek Mevzuatı 2 Dönem Muhasebe İlkeleri 1 Dönem Finansal Tablo Analizi 1 Dönem Şirketler Muhasebesi 1 Dönem Finansal Muhasebe Uygulamaları 1 Dönem Muhasebe Bilgi Sistemi 1 Dönem Muhasebe Meslek Hukuku 1 Dönem Bilgisayarlı Muhasebe 2 Dönem Muhasebe Standartları
İstanbul Aydın Üniversitesi	2 Dönem Muhasebe, 1 Dönem Dönemsonu İşlemleri 1 Dönem Sosyal Sorumluluk ve Etik, 1 Dönem Finansal Raporlama 2 Dönem Muhasebe ve Finans Yönetimi için Uygulama Atölyesi 1 Dönem Muhasebe Standartları

Tablo 5: İncelenen Üniversitelerin Muhasebe Alanında Diğer Zorunlu Dersleri

ZORUNLU DERSLER	
Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Denetimi	
Afyon Kocatepe Üniversitesi	2 Dönem Maliyet Muhasebesi, 1 Dönem Denetim, 1 Dönem Yönetim Muhasebesi
Başkent Üniversitesi	2 Dönem Maliyet Muhasebesi, 1 Dönem Yönetim Muhasebesi, 1 Dönem Denetim
Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	1 Dönem Maliyet Muhasebesi 1 Dönem Yönetim Muhasebesi 1 Dönem Denetim 1 Dönem Uluslararası Denetim Standartları 1 Dönem Muhasebe Bilgi Sistemi 1 Dönem Muhasebe ve Denetimde Uyg. 1 Dönem VIP Mikro Muhasebe İleri Teknoloji Uygulamaları
İsparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi	2 Dönem Maliyet Muhasebesi 1 Dönem Yönetim Muhasebesi 1 Dönem Denetim
İstanbul Arel Üniversitesi	1 Dönem Maliyet Muhasebesi, 1 Dönem Yönetim Muhasebesi 1 Dönem Denetim 1 Dönem Muhasebe Uygulamaları
İstanbul Aydın Üniversitesi	1 Dönem Maliyet Muhasebesi, 1 Dönem Yönetim Muhasebesi, 1 Dönem Denetim

Tablo 6: İncelenen Üniversitelerin Muhasebe Alanında Seçmeli Dersleri

SEÇMELİ DERSLER	
Afyon Kocatepe Üniversitesi	İşletme Bütçeleri Muhasebe Denetiminde Deneyimsel Uygulamalar Meslek Sınavlarına Hazırlık Meslek Mevzuatı ve İş Etiği E- Muhasebe Uygulamaları Muhasebe Organizasyonu
Başkent Üniversitesi	Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlanması Banka Muhasebesi Sigorta Muhasebesi İhtisas Muhasebeleri İleri Muhasebe Uygulamaları Şirketler Muhasebesi Devlet Muhasebe Sistemi Muhasebe ve Finasta Örnek Olaylar
Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	İhtisas Muhasebeleri 2 Dönem Muhasebe ve Denetim Atölyesi 2 Dönem Muhasebe ve Denetim Semineri İç Kontrol ve İç Denetim Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi Banka ve Sigorta Muhasebesi Meslek Yasası ve Meslek Etiği Adli Muhasebe
Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi	Finansal Muhasebe Uygulamaları Muhasebe Hukuk İlişkileri Muhasebe Seminerleri Türkiye Muhasebe Standartları I Kurumsal Yönetim Ve Muhasebe Muhasebe Bilgi Sistemi Vergi Uygulamaları Ve Muhasebesi Sektörel Muhasebe Muhasebe Meslek Hukuku Muhasebe Denetimi Uygulamaları Muhasebe Sistemleri ve Organizasyonu Türkiye Muhasebe Standartları İç Denetim
İstanbul Arel Üniversitesi	Banka Muhasebesi Sağlık Kurumları Muhasebesi Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi Konaklama Muhasebesi İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi
İstanbul Aydın Üniversitesi	Banka Muhasebesi İleri Muhasebe Uygulamaları

Üniversitelerdeki Muhasebe ve Finans Yönetimi bölümleri dikkate alındığında ders çeşitliliği artmakla birlikte dijitalleşme ile ilgili seçmeli ders sayılarının işletme bölümlerine göre daha az olduğu söylenebilir.

3.3. Günümüzde İşletme Mühendisliği Bölümleri

Ülkemizde YÖK Atlas üzerinden bakıldığında adayların tercih edebileceği 2 üniversitede İşletme Mühendisliği bölümleri bulunmaktadır. Bu 2 üniversitelerden ders programları incelenmiştir. Bunlar:

- 1- İstanbul Teknik Üniversitesi
- 2- Bahçeşehir Üniversitesi

İstanbul Teknik Üniversitesi İşletme Fakültesi’nde 3 Bölüm bulunmaktadır. Bunlar

- İşletme Mühendisliği Bölümünde iki program İşletme Mühendisliği ve İşletme
- Endüstri Mühendisliği
- İktisat

İşletme Mühendisliği Bölümünde Maliyet Muhasebesi dersi zorunlu bir muhasebe dersidir. Diğer dersler mühendislik ve veri analitiği ile ilgili derslerdir.

Bahçeşehir Üniversitesinde Mühendislik ve Doğa Bilimleri Fakültesi içinde İşletme Mühendisliği bölümü bulunmaktadır. Bölümde Mühendisler için Muhasebe dersi zorunlu, Muhasebenin Temel İlkeleri, Yönetim Muhasebesi ve Mühendisler için Maliyet Muhasebesi dersleri seçmeli dersler arasında bulunmaktadır.

3.4. Günümüzde Yurtdışında İşletme ve Muhasebe Programlarındaki Muhasebe Dersleri

Yurtdışı programlar incelendiğinde farklı üniversitelerde açılan muhasebe dersleri Tablo 7’de özetlenmiştir.

Tablo 7. Yurtdışı Programlarda Muhasebe Dersleri

Washington Üniversitesi	Muhasebe, Denetim Ve Güvence Yönetmeliği Güvence Hizmetlerinde Gelişmiş Vakalar Profesyonel Muhasebeciler İçin Veri Analitiği Gelişmiş Mali Tablo Analizi Gelişmiş Muhasebe Kodlama Araştırması Profesyonel Muhasebede İletişim Muhasebe Danışmanlığında İleri Düzey Örnekler Muhasebeciler İçin İş Etiği Ve Hukuk
Toronto Üniversitesi	Strateji, Yönetişim Ve Yönetim Muhasebesi Gelişmiş Kurumsal Finansman İş Verileri Analitiği Finansal Raporlamada İleri Konular Güvencede İleri Konular Gelişmiş Vergilendirme Mali Tablo Analizi Ve Özkaynak Değerlemesi Türev Ürünler Strateji, İş Geliştirme Ve Satış Entegrasyon Ve Analiz: Eleştirel Düşünme Ve Karar Verme Muhasebe Ve Güvencede Güncel Konular Yatırım Analizi Ve Portföy Yönetimi Entegrasyon Ve Analiz: Yönetim Kurulu Raporu Muhasebe Ve Finansta İleri Seminer Mali Ve Yönetim Muhasebesinde Teknik Konular Entegre Vaka Yazımı
Newyork Üniversitesi	Finans Tablolarının Hazırlanması İç Kontrol Finansal Raporlama Ve Analiz Denetim Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi İleri Muhasebe Kavramları İleri Yönetim Muhasebesi Uluslararası Raporlama Ve Analiz Bireysel Ve Ticari Gelirlerin Vergilendirilmesi İç Kontrol Ve Muhasebe Bilgi Sistemleri Veri Analizi Ve Yönetimi Uygulamada Muhasebe Ve Analiz Finansal Kurumların Analizi Finansal Raporlama Ve Açıklamalar Karmaşık Anlaşma Yapılarının Muhasebeleştirilmesi Python Kullanarak Finansal Tablo Analizi Muhasebeye Dayalı Değerleme Adli Muhasebe Ve Finansal Tablo Hileleri Muhasebe Ve Değerleme Vergiler Ve İş Stratejisi Muhasebe Ve Blockchain Finansal Muhasebe Finansal Durum Analizi
Chicago Üniversitesi	Yönetim Danışmanlığı İçin Gelişmiş Analitik Elektronik Tablolarla Analitik Problem Çözme Yatırım Stratejilerinde Yapay Zekâ Ve Makine Öğrenimi

	Maliyet Muhasebesi Finansal Muhasebe Orta Düzey Finansal Muhasebe Fintech Yenilikleri (Block Chain, Kripto Para) Yönetim Muhasebesi Mavi Fon Yönetimi (Blue Fund- Sürdürülebilirlik) Gelir Yönetimi Sürdürülebilir Kalkınma Stratejileri
Michigan Üniversitesi	Finansal Muhasebe Maliyet Analizi Ve İç Kontrol Muhasebe Ve Finansal Analiz Vergi Ve İş Stratejisi Karmaşık Anlaşmalarda Muhasebe, Ekonomik Ve Düzenleyici Konular Girişimcilik Muhasebesi: Başlangıçtan Halka Arz'a Finansal Durum Analizi Küresel Firmalar İçin Gelişmiş Mali Analiz Ve Değerleme Muhasebe Araştırmaları Muhasebe Konularının Ekonomik Modellenmesi Muhasebede Ampirik Araştırma Muhasebe Bilgi Sistemleri
Birmingham Üniversitesi	Muhasebe Ufkunu Genişletme - Widening Accounting Horizons Finansal Raporlama Yönetim Muhasebesi Profesyonel Muhasebe Denetim Vergilendirme: İlkeler Ve Planlama İleri Finansal Muhasebe Uygulaması Ve Teorisi Gelişmiş Yönetim Muhasebesi Ve Kontrolü Detaylı Makale Yazımı İş Analitiği Karşılaştırmalı Ve Uluslararası Vergilendirme Finansal Durum Analizi Kamu Sektörü Muhasebesi Ve Yönetişim Sosyal Ve Çevresel Muhasebe

Yurtdışındaki üniversiteler incelendiğinde teknoloji ve dijitalleşme içerikli derslerin fazlalığı dikkat çekmektedir. Dersler genel olarak seçmelidir. Ders tanımlarında bu dersin hangi koşullarda seçilebileceği tavsiye olarak daha önce alınması önerilen dersler belirtilmiştir. Mesleki gelişimle birlikte ve bireysel gelişimi desteklemeye de önem verilmiştir. Bu amaçla programlarda bireysel gelişimi destekleyecek seçmeli derslere de yer verilmiştir. Ders çeşitliliği arttırılmaya çalışılmıştır.

4. MUHASEBE EĞİTİMİNİN GELECEĞİ

Muhasebe eğitiminin gelecekte nasıl olacağı sorusuna cevap aranırken öncelikle gelecekte eğitim nasıl dönüşecek bu konu ile ilgili değerlendirmeler yapabilmek önem taşımaktadır.

4.1. Eğitimin Geleceği

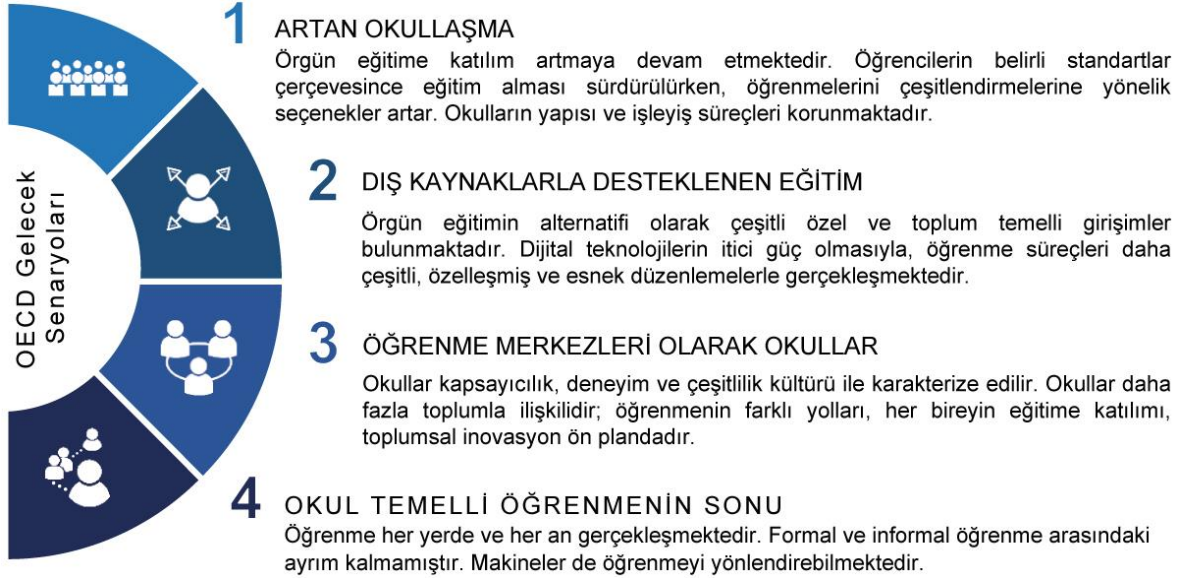
Dünyanın küreselleşmesinin temelinde bilgiye erişim olanaklarının artması ve teknolojik gelişmeler vardır. Dijital teknolojilerdeki günlük hayatımızın bir parçası haline gelmiştir. Tüm süreçleri etkileyen bu dijital dönüşüm, eğitim sistemlerinde de yapısal değişiklikleri beraberinde getirmektedir. COVID 19 pandemisi bu dönüşüme hız kazandırmıştır. Salgının yayılmasını önlemek için insan etkileşiminin azalması gerekliliği ile birlikte, bu süreçte dijital bağlantılar artmış ve iş eğitim, alışveriş gibi birçok yaşam süreci büyük oranda çevrim içi ortamlara taşınmıştır.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından 2020 yılında yayımlanan eğitimin geleceği senaryoları (The OECD Scenarios for the Future of Schooling) raporu dikkate alındığında OECD tarafından salgının eğitimdeki dönüşümü hızlandırıcı etkileri olabileceğinden hareketle 2020 yılında revize edilerek 2040 yılı için dört alternatif senaryo ortaya konmuştur. Bu senaryolar bir gelecek tahmini ya da önerisi değil, mevcut

eğilimler ve gelişmelerden yola çıkılarak oluşturulmuş gelecek kurgularıdır. Bu kurgular eğitimin mevcut durumuna en yakın olandan değişimin en fazla değişim olabilecek kurguya göre sıralanmıştır. Bunlar;

- Artan okullaşma: Eğitim öğretim sürelerinin artırılması
- Dış kaynaklarla desteklenen eğitim: Öğrenme pazarları
- Öğrenme merkezleri olarak okullar: Okullardaki eğitimin yeniden ele alınması ve dönüştürülmesi
- Okul temelli öğrenmenin sonu: Birey temelli öğrenme

Şekil 1: OECD Eğitimin Geleceği Senaryoları 2020



Günümüzde iş süreçlerine ilişkin yenilikler ve çalışma koşullarında bireylerin ihtiyaç ve özellikleri dikkate alınarak esneklik sağlanması eğiliminin yüksek olduğu söylenebilir. Dijitalleşme sürerken ve toplumlar daha iyi olma, daha iyi yaşama haline daha fazla önem atfederken esnek koşullara sahip iş koşullarının yaygınlaşacağı düşünülebilir. OECD'nin eğitimdeki gelecek senaryoları da dikkate alındığında eğitimin geleceği ile ilgili aşağıdaki çıkarsamalar yapılabilir:

- Daha fazla dijital öğrenme araçları yoluyla uzaktan öğrenme çözümlerinin oluşturulması,
- Geleneksel öğretmen rolüne ihtiyacın azalması birlikte öğrenme, hedefler doğrultusunda koçluk,
- Öğrenme süresinin güne yayılması ve mekân seçeneklerinin genişlemesi,
- Şeffaflığın, hesap verebilirliğin artması,
- Farklı öğrenme göstergeleri ve sertifikasyon biçimlerinin artması,
- Bireyselleştirilmiş eğitim modellerinin uygulanması,
- Özelleşmiş öğrenme platformları ve yönlendirme hizmetleri,
- İşverenlerin eğitim sektörü içinde daha aktif yer alması,
- Sektör gereksinimlerinin belirlenerek yönlendirme yapılması,
- Öğrencilerin kişiliklerine uygun alanlara yönlendirilmesi,
- Seçmeli derslerle eğitim süreçlerinin tamamlanması (günümüzde de programların seçmeli derslerle zenginleştirilmesi yönelimi oldukça yüksek),
- Öğretim programlarının süre ve içeriğinin öğrenme gereksinimlerine göre belirlenmesi,
- Yaşam boyu öğrenme amaçlarıyla uyumlu sistemler tasarlanması
- İş hayatına yönelik yeterliliklerde diploma ve not dökümlerinin yanısıra beceri ve deneyimlerin dikkate alınması,
- Üniversite ve istihdam sağlayıcılar arasındaki işbirliklerinin artması ve iletişim kanallarının güçlendirilmesi,
- Amaç odaklı ve işbirliğine dayalı olarak derslerin ve içeriklerin belirlenmesi,
- Üniversitelerde kültürel çeşitliliği dikkate alarak kapsayıcı eğitim modelleri geliştirilmesi,
- Esnek ve değişime açık programlar belirlenmesi,
- Dijitalleşme ve yapay zekânın önemi ile kodlama eğitimlerinin programlara alınması,
- Öğrencinin ne öğrenmek istediğine karar verebilmesinin desteklenmesi,

- Dijital asistanlar, akıllı oyuncaklar ve giyilebilir cihazlar yoluyla senaryo analizlerinin karar süreçlerinde kullanılması,
- Yapay zekâ, sanal gerçeklik ve nesnelerin interneti gibi dijital altyapı ile eğitimin desteklenmesi,
- Veri analizlerinde tam sayıma doğru gidilmesi gibi dijitalleşmenin eğitime yansımalarının desteklenmesi,
- Öğrenme fırsatlarının herkes için erişilebilir olması,
- Kaynakların ulaşılabilir olması,
- Gerçek yaşam problemlerini çözecek vaka analizlerinin yapılması,
- Farklı anadillerin bir engel olmaması, yaşamla eş zamanlı dil çevirisi gerçekleştirilmesi,
- Dijital ve akıllı teknolojiler yardımıyla öğrenciler için güvenli ve zengin öğrenme içerikleri oluşturulması,
- Öğrenmenin yönlendirilmesinin insanlar ya da makineler tarafından gerçekleştirebilmesi,
- İnternet üzerinden yayınlanan ders videoları, interaktif alıştırmalar, makaleler, öğrencinin seviyesini tespit ederek kendine en uygun içeriğe yönlendiren ve gelişimini takip edilmesi,
- Küreselleşen dünyada “Dünya Okulu” bilinciyle bilgiye ihtiyacı olan herkese bilginin ulaşması
- Eğitim bilginin özgürce paylaşıldığı, kişiye özel ve veriye dayalı
- Her bir bireyin birbirinden farklı olduğu ve eğitim sisteminin bu farklılıklar gözetilmesi gereği,
- Öğrencileri yaş gruplarına göre sınıflara ayırmak, sınavlarla seviyelerini belirlemek ve ekonomik zorlukların eşit eğitim alma hakkının önüne geçmesi gibi kısıtlamaların ortadan kalkması,

4.2. Muhasebe Eğitiminin Geleceği

Dijital dönüşümle birlikte muhasebe meslek mensuplarından beklentiler verilerin güvenilirliği ve doğru verilerin analizi ile doğru kararlar alınmasını destekleyebilmek olmalıdır. Teknolojinin ilerlemesi ile muhasebe alanında da reform niteliğinde dönüşümlere olduğu görülmektedir. Bu kapsamda evrensel tanımlar henüz tam olarak oturmuş olmasa da “Akıllı Muhasebe” kavramı gündeme gelmektedir. Akıllı muhasebe kavramı, büyük veri ve yapay zekâ gibi yeni nesil bilgi teknolojilerinin, muhasebe meslek mensuplarının bilgi ve tecrübeleri ile düşük maliyetli, yüksek düzeyde otomatikleştirilmiş, gerçek zamanlı, her yerde ve kullanıma olanak sağlayan entegrasyonudur. Finansal işlevleri derinden bütünleştirmektedir. Endüstri ve finansın entegrasyonunu teşvik etmektedir ve üst düzey yatırım, finansman, operasyon yönetimi ve iş karar alma süreçleri için akıllı destek sağlamaktadır.

Bu amaçla muhasebe sürecinde;

- İşletmeler, elektronik bilgilerin depolanmasını tamamlamak için hammadde tedarikinde, depolamada ve mal satışında öğeleri elektrik sinyallerine dönüştürmek için “Nesnelerin İnterneti” sensörlerini kullanabilir böylece verilerin toplanması ve bütünlüğü sağlanabilir.
- Veriler toplandıktan sonra, işletme tarafından kullanılmadan önce saklanması, hesaplanması ve analiz edilmesi gerekir. Yeni nesil bilgi teknolojisi bunun için bir depolama platformu oluşturur, ayrıca verileri hesaplar ve analiz eder.
- Finansal kaynakların paylaşımını gerçekleştirir. Geleneksel muhasebe yazılımları bir bilgisayara veya yerel alan ağına kurulurken, “muhasebe bulutu” internet üzerinden her zaman ve her yerde kullanılabilen, personel, yazılım ve donanım sistemlerinin tekrarını azaltacak çevrimiçi muhasebe yazılımıdır ve genel işletme maliyetlerini azaltmayı hedeflemektedir.
- Finansal yönetim ve kontrolü güçlendirir. Finansal sayısallaştırma ve bulut dönüşümü yoluyla veri merkezileştirmeyi gerçekleştirir, yönetim için doğru, zamanında ve eksiksiz muhasebe bilgileri sağlar, iş operasyonuna derinden katılır ve operasyon yeteneğini geliştirmektedir.
- Gelecekteki gelişimi tahmin eder. Büyük veri düşüncesi, yapılandırılmamış ve parçalanmış verilerin büyük veri haline gelmesini teşvik eder; bu veri, veri ile kuruluş değeri arasındaki ilişkiyi analiz etmek için kullanılabilir, bu da kurumsal bilgi talep edenlerin doğru kararlar almasına yardımcı olur.
- Mevcut bilgi teknolojisine güvenerek muhasebe bilgileri tam zamanlı olarak toplanabilir, zaman ve mekân kısıtlamaları ortadan kaldırılabilir ve bu bilgilere gereksinim duyanlara iletilebilir. İşletme yöneticileri, çalışanlar ve hatta işletme dışında yer alan personeller, işteki farklı gereksinimlere göre gerekli muhasebe bilgilerini zamanında seçebilir ve kişiselleştirilmiş gerçek zamanlı muhasebe raporları oluşturulabilmektedir. Bunlara ek olarak verilerin dinamik yansımaları gerçekleştirilebilir ve gerçek zamanlı sorgulamayı da karşılayabilmektedir.
- Yapay zekâ platformuna dayanan akıllı finansal araçlar, tekrarlanan derin öğrenme ve veri madenciliği yoluyla, işleme, analiz, tahmin ve karar vermenin mantıksal sürecini anlar. Kurumsal yönetim kararlarının tahmin, süreç, iç kontrol ve süreç sonrası analizi için temel sağlamak amacıyla, işletmelerin

finansal verilerini ve makroekonomik verilerini gerçek zamanlı ve otomatik olarak toplar, izler ve analiz etmektedir. Gelecekte akıllı muhasebe, finansal robotların rolünü tam olarak oynayacaktır. Finansal robotlar, orijinal analiz modelini işletmenin özel gereksinimlerine göre kendi kendine değiştirecek ve işletmelere daha iyi finansal hizmetler ve çok boyutlu karar desteği sağlamak için finansal tahmin, yönetim ve karar verme için finansal personeli taklit edecektir.

- Bilgisayar biliminin bir dalı olarak yapay zekâ, insanın akıllı faaliyetlerinin sistemini incelemeye ve belirli akıllı davranışlarla yapay sistemler oluşturmaktadır. Akıllı finansal platformun kurulması, muhasebe bilgisi ile yapay zekânın bir araya gelmesi ve çeşitli veri akışlarının entegrasyonuna dayalı uzman sistemin kurulmasıdır. Karmaşık analiz ve karar verme sorunlarıyla başa çıkmak için insanların yerini alır, muhasebe personeli büyük ölçüde özgürleştirir ve kurumsal operasyon verimliliğini artırır. Akıllı finansal platform, akıllı muhasebenin gelecekteki trendi için vizyonumuz ve geleceğin akıllı çağında toplumun fırsatlarına ve zorluklarına cevap verebilecek yepyeni bir platformdur.

KAYNAKLAR

- Hiçşmaz; Mazhar 1970 Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı; AİTİA Yayını
- F. Sürmeli vd., 1997, “Muhasebe Eğitimi Sempozyumları (1979-1997) ISBN:975-492-750-2, TC Anadolu Üniversitesi, Eskişehir
- J. Gusc, P Bosma, vd 2022 “The Big Data, Artificial Intelligence, and Blockchain in TrueCost Accounting for Energy Transition in Europe” *Energies* 2022, 15, 1089. <https://doi.org/10.3390/en15031089>
- T Chen, X You 2022 “Construction of Conceptual Framework of Intelligent Accounting Under the Condition of New Generation Information Technology” *Advances in Economics, Business and Management Research*, volume 648, Published by Atlantis Press International B.V.
- OECD. (2020[2]). *Education at a glance 2020: OECD indicators*. Paris: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/education/education-at-a-glance/>
- OECD. (2020[1]). *Back to the Future of Education: Four OECD Scenarios for Schooling*. OECD Publishing, Paris, https://www.oecd-ilibrary.org/education/back-to-the-future-s-of-education_178ef527-en.
- TEDMEM. (2020). COVID-19 sürecinde eğitim: Uzaktan öğrenme, sorunlar ve çözüm önerileri (TEDMEM Analiz Dizisi 7). Ankara: Türk Eğitim Derneği Yayınları. <https://tedmem.org/yayin/covid-19-surecinde-egitim-uzaktan-ogrenme-sorunlar-cozum-onerileri> adresinden erişildi.
- UNESCO. (2020). COVID-19 educational disruption and response. <https://en.unesco.org/covid19/educationresponse> adresinden 8 Ekim 2020 tarihinde erişildi.
- Salman Khan 2012 “The One World Schoolhouse: Education Reimagined” <https://yokatlas.yok.gov.tr/lisans-anasayfa.php> (üniversite programlarına erişim)
- Tosunoğlu ve Cengiz 2020, Türkiye’de Muhasebe Eğitimi: Lisans Müfredatının İncelenmesi Ve Gelişmeler Kapsamında Değerlendirilmesi *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi (JEBPIR)* 2020, 6(2), 194 – 214
- AICPA “Board on Standards for Programs and Schools of Professional Accounting” *The Journal of Accountancy*; 1977, s.114-117
- Ö. Lalik, S. Uslu ve K. Büyükmirza “3. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu” “Etkili Muhasebe Eğitimi İçin Bir Öneri MUHASEBE FAKÜLTESİ” 1981 Muhasebe Fakültesi konulu bildiri s.9-10)
- Can, A. V. ve Demirci, Ş. D., (2016), “Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 2 Muhasebe Eğitim Programlarının İçeriğine Uyum. Sakarya Üniversitesi Örneği”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, s. 319 -338.
- Gökçen, G., Ataman, B., Cebeci, Y. ve Cavlak, H., (2015), “Türkiye’deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma”, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11 (44), s. 121 - 145.
- Kara, S., Tuna, M. ve Hitay, K., (2016), “Üniversitelerde Uluslararası Muhasebe Standartları Eğitimi ve Balıkesir Üniversitesi’nde Bir Araştırma”, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 8(1), s. 159-174.
- Büşra Tosunoğlu – Selim Cengiz Karaca, N., Sürmeli, D. ve Hocoğlu, E. S., (2016), “Türkiye’de Lisans Düzeyinde Verilen Muhasebe Eğitiminin Muhasebe Alanında Yaşanan Gelişmeler Işığında Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi (ICAFR 16 Özel Sayı)*, s. 270 - 281.
- Terzi, S., Şen, İ. K., ve Solak, B., (2013), “Bologna Sürecinin Muhasebe Eğitimine Etkisi; Üniversitelerin İşletme Bölümlerinin Ders Programları Üzerine Bir İnceleme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 59, s. 83-100. https://www.washington.edu/students/crscat/?utm_source=whitebar&utm_medium=click&utm_campaign=academics&utm_term=coursedescriptions
- https://kpe.calendar.utoronto.ca/searchcourses?course_keyword=management&field_section=All&field_course_category
- <https://search.nyu.edu/s/search.html?query=course+discription&collection=nyu-all-meta-v02>
- <https://www.uchicago.edu/education-and-research>
- <https://ssw.umich.edu/courses/descriptions>
- <https://www.birmingham.ac.uk/postgraduate/courses/taught/chemical-engineering/module/industrial-project/advanced-planning-financial-management.aspx>

EKLER

EK 1: ÇEŞİTLİ ÜNİVERSİTELERDE KULLANILAN MUHASEBE KİTAPLARINDAN ÖRNEKLER (1941-1990)

GENEL MUHASEBE VE ŞİRKETLER MUHASEBESİ			
YAZAR	YILI	YAYIN ADI VE	YAYINEVİ
Cevat YÜCESOY	1941	Muhasebe Dersleri	
Alfred ISAAC	1941	Muhasebe Nazariyesi	İstanbul Üniversitesi
Osman Fikret ARKUN	1944	Muhasebe Teorisi ve Pratiği	İstanbul
H. KARAÇİVİ	1947	Merkeziyet Sistemi ve İhtisas Muhasebeleri	
Jale SİHAY	1956	Ticari Bilgiler ve Muhasebe	İsmail Akgün Matbaası
Mazhar HİÇŞAŞMAZ	1957	Ticari Muhasebe Problemleri	Ankara
İsmail ÖZASLAN	1962	Genel Muhasebe Esasları	
Muzaffer EGESOY	1962	Bilanço	Ajans Türk Matbaası Ankara
Mustafa A. Aysan	1963	Ticaret, Sanayi ve Madencilik Alanlarında Çalışan Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Muhasebe Teklif ve Tavsiyeleri	İşletme İktisadı Enstitüsü
William A. Paton ve Robert L. Dixon Çeviren: Mustafa A. Aysan	1964	Muhasebenin Temelleri	İşletme İktisadı Enstitüsü
Kullervo LOUCH Çeviren: Asil GEZEN	1966	İdari Muhasebe ve Kontrol: Seçilmiş Bahisler	İzmir
Cevat YÜCESOY	1966	Ticaret Şirketleri ve Muhasebesi	
Kemal TUNCATAY	1967	Muhasebe Prensipleri ve Tatbikatı	Sevinç Matbaası
Nevzat ESER	1967	Muhasebede Defter Tutma Sistemleri	
D.P.T.	1968	Tekdüzen Hesap Planı ve Açıklamaları	
Cevat YÜCESOY	1968	Bilanço Tahlilleri	Çağlayan Kitabevi
Jale SİHAY	1968	Şirketler Muhasebesine Ait problem ve Çözümleri	Ankara
Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU	1969	Muhasebe Problemleri	
Sabahattin ÖZSARAÇ	1969	Envanter Bilanço ve Gelir Tablosu	Ankara
Mazhar HİÇŞAŞMAZ	1970	Tarihsel Gelişi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı	
Mehmet Ali CANOĞLU	1970	Muhasebe Problemleri ve Çözümleri	Hesap Uzman Kurulu Yayınları
Cevat YÜCESOY	1970	Envanter ve Bilanço	Çağlayan Kitabevi
Jale SİHAY	1971	Genel Muhasebe, Ticari Bilgiler, Bilgilerin Temel Prensipleri Ve Uygulamalar	
Teoman YAYIN	1971	Ticaret Muhasebesinin Genel Esasları	
Sabahattin SERTOĞLU	1971	Muhasebe Cilt.1.2.	Ankara
Özgül CEMALCILAR	1972	Genel Muhasebe Teknik İlkeler ve Uygulama	E.İ.İ.T.A. Yayınları
Kenan ERKURAL	1972	Muhasebe Prensipler ve Uygulama	İstanbul
Mehmet YAZICI, Ahmet Hayri DURMUŞ	1973	Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları	İstanbul
Jale SİHAY Orhan SEVİLENGÜL	1974	Çözümlü Genel Muhasebe Problemleri	A.İ.T.İ.A. Yayınları
Özgül CEMALCILAR	1975	Genel Muhasebe Teori ve Uygulama	Başnur Matbaası

Sabahattin SERTOĞLU	1977	Envanter Uygulamaları ve Muhasebe Raporlarının Yorumu	Ankara
İsmail ÖZASLAN	1978	Muhasebe	İstanbul
Cengiz ERDAMAR	1982	Muhasebe Bilgileri ve İşletme Kararları Teori ve Uygulamalar	Ekonomi ve bilimsel Yayınlar
Özcan ÖZAL, Oya YILDIRIM, Nergis TEK	1984	Muhasebe	İzmir
Ömer LALİK	1985	Şirketler Muhasebesi	Bilim Yayınları
H. Kamil BÜYÜKMİRZA	1985	Çok Ortaklı Şirketler için SPK Sistemine Uygun El Kitabı	
Latif ÇAKICI	1986	Şirket Muhasebesi problemleri, Örnek Çözümlerle	Siyasal bilgiler Fakültesi Yayınları
Ömer LALİK	1986	Envanter	Ankara
Nalan AKDOĞAN Hamdi AYDIN	1987	Muhasebe Teorileri	Ankara
Feridun ÖZGÜR	1977	Muhasebe İlkeleri	İstanbul
Remzi ÖRTEN	1987	Muhasebe Organizasyonu Cilt.1.2.3.	Ankara
Semih Hüseyin TOKAY Halim ERGEN Sedat ÜNALAN Nevzat TARLAN Zeki YANIK	1988	Genel Muhasebe	
Doç.Dr.Fahir BİLGİNOĞLU	1988	Muhasebe Organizasyonu	İstanbul
Prof.Dr.Erhan KOTAR	1990	Genel Muhasebe Temel İlkeler	Bursa ekin Kitabevi
Prof.Dr. Mehmet YAZICI	1990	Muhasebe Tümlemleri ve Örgütlenmesi	İstanbul
Nalan AKDOĞAN Orhan SEVİLENGÜL	1993	MSUGT’ne göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması(1.Baskı)	Gazi Kitabevi
Yılmaz BENLİGİRAY Davut AYDIN	1993	Şirketler Muhasebesi	Eskişehir
Adem ÇUBUK	1984	Şirketler Muhasebesi	Bursa
Osman Fikret ARKUN	1976	Muhasebe Organizasyon ve Sistemleri	İstanbul
FİNANSAL TABLOLAR, MALİ ANALİZ VE ENFLASYON MUHASEBESİ			
Cumhur FERMAN	1954	Fiyat Hareketlerinin Muhasebe Prensipleri Üzerine Tesiri ve Bilanço Tespiti	Siyasal bilgiler Fakültesi Yayınları
Cumhur FERMAN	1958	İşletme Bütçeleri ve Muhasebenin Modernleştirilmesi	
Rasim SAYDAR	1961	Ticari ve Mali Bilançolar	İstanbul Sermet Matbaası
Kamil ÖZBAYRAK	1966	Bilanço İnceleme Analizleri	İ.İ.B.Akademisi Yayınları
Yüksel KOÇYALKIN	1967	Mali Analiz Teknikleri	Ankara Üniversitesi Basımevi
Mazhar HİÇŞAŞMAZ	1968	Bilanço Analiz Tekniği	Sevinç Matbaası
Nuri UMAN	1968	Fiyat Hareketlerinin İşletmeler Üzerine Etkisi ve Yeniden Değerleme	Siyasal bilgiler Fakültesi Yayınları
İktisadi Devlet Teşekkülleri	1968	Rapor Sistemi,	
Atilla GÖNENLİ	1968	Firmalarda Yatırım Kararları	İstanbul
Özgül CEMALCILAR	1969	Fonların Kaynakları ve Uygulamaları Tablosu ile Para Akışı Analizleri	Eskişehir İ.İ.T.İ.A. Yayınları
Latif ÇAKICI	1975	Sanayi İşletmelerinde Kara Geçiş Analizleri	
Alpaslan PEKER	1975	Enflasyon Dönemlerinde Stok Değerleme Yöntemleri ve LİFO	İstanbul

Mustafa A.AYSAN	1976	Finansal Tablolar Analizi ve Diğer Muhasebe Konuları	İstanbul
Mustafa A.AYSAN	1979	Sıfır Tabanlı Bütçeleme	Formül matbaası
Özti AKGÜÇ	1979	Finansal Yönetim	İstanbul
Nuri UMAN	1979	Enflasyon Muhasebesi	İstanbul
Nalan AKDOĞAN	1980	Enflasyon Muhasebesi	Ankara
Mehmet SAYARI	1981	Enflasyonda Gerçek Satış Karının Saptanması	İstanbul
Nalan AKDOĞAN Nejat TENKER	1982	Finansal Tablolar ve Analizi	Ankara
Nuri UMAN	1983	Yeniden Değerleme-Teori Uygulama	İstanbul
Atilla GÖNENLİ	1985	İşletmelerde finansal Yönetim	İstanbul
Yüksel KOÇYALKIN	1988	İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri	
Cengiz EROL	1991	Nakit Akım yaklaşım Yöntemiyle kredi Değerlendirmesi, Mali Tablolar Analizi	Ankara
MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİ			
İlhan CEMALCILAR	1965	İşletme Bütçeleri	
Cevat YÜCESOY	1965	Maliyet Muhasebesi Prensipler ve Tatbikatı	İst. İkt. ve Tic. İl. Akd. Tal. Neş
Nuri UMAN	1966	Bir Sanayi İşletmesinin Maliyetleri Üzerine İnceleme	Ankara Sevinç Matbaası
Nasuhi BURSAL	1968	Maliyet Muhasebesi	
Seza REİSOĞLU	1968	Hizmet Akdi maliyeti Unsurları ve Hükümleri	Ankara Hukuk Fakültesi Yayını
Alpaslan PEKER	1969	Firma Yatırım Planlaması	İstanbul
Nevzat ESER	1970	Muhasebe Hesaplama usulleri ve Muhasebesi	İstanbul
Mazhar HİÇŞAŞMAZ	1971	Yönetim Muhasebesi İlkeleri ve Uygulama Esasları	TİSA Matbaacılık
Mazhar HİÇŞAŞMAZ	1972	Maliyet Muhasebesine Giriş	Ankara
Salih ÖZEN	1972	İşletmelerde Maloluş Giderleri Analizi	Ankara
Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU Feridun ÖZGÜR	1973	Maliyet Muhasebesi Standart Maliyet Muhasebesi	İstanbul
Yüksel KOÇYALKIN	1974	Sanayi işletmelerinde Standart Maliyetler	Ankara Üniversitesi Yayını
H.Kamil BÜYÜKMİRZA	1974	Standart maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Analizi	Ankara A.İ.T.İ.A. Yayınları
Morton BAKER, Lyle JACOPSEN Çeviren: Sadık BAKLACIOĞLU	1974	Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi	Ankara
Prof. Dr. Mustafa A. Aysan	1974	Maliyetler ve İşletme Kararları	İstanbul
W. Van BRUINSEN Çeviren: Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU,	1976	Tarihi maliyet Dışında Diğer Muhasebe Esasları	E.İ.İ.T.İ.A. Yayını
Yüksel KOÇYALKIN	1977	Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri	
İbrahim özer ERTUNA	1977	Maliyet Muhasebesi	İstanbul
Fikrel ÖCAL	1978	Maliyet Muhasebesi Temel Bilgileri	İstanbul
Mehmet URAGUN	1978	İşletme(Maliyet) Muhasebesi	Ankara
Alpaslan PEKER	1978	Yönetim Muhasebesi Genel esasları Cilt.1	İstanbul
Zeyyad HATİPOĞLU Cudi TUNCER	1979	Maliyet ve Yönetim Muhasebesi	İstanbul
Alpaslan PEKER	1979	Yönetim Muhasebesi, Yatırım Planlaması-Bütçeleme	İstanbul
Alpaslan PEKER	1979	Yürütme ve Denetim Kararlarında Muhasebe Verilerinden yararlanma Olanak ve Teknikleri	İstanbul

Nasuhi BURSAL	1980	Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamaları	
Rafet GÖK	1981	Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi	Muğla
Nalan AKDOĞAN	1982	Pazarlama maliyetleri ve Muhasebesi	Ankara A.İ.Tİ.A. Yayınları
Selçuk USLU	1982	Gider Kontrolüne Yardımcı Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi	Ankara
Halis ERTÜRK	1982	Maliyet Muhasebesine Giriş	Bursa
Rıfat ÜSTÜN	1984	Maliyet Muhasebesi	Eskişehir
H. Kamil BÜYÜKMİRZA	1985	Yönetim Muhasebesi	Gazi Kitabevi
Selçuk USLU	1985	Maliyet Muhasebesi	Ankara
Rıfat ÜSTÜN	1985	Yönetim Muhasebesi	Eskişehir
Alpaslan PEKER	1988	Modern Yönetim Muhasebesi(4.Baskı)	İstanbul
Ali Sait SEVGENER	1988	Yönetim Muhasebesi	İstanbul
Yüksel KOÇ YALKIN	1988	Kamu İktisadi teşebbüsleri Esnek Bütçeli Standart maliyet Sistemi Elkitabı	Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları
Osman ALTUĞ	1989	Maliyet Muhasebesi	İstanbul
H. Kamil BÜYÜKMİRZA	1990	TMS VE SPK Sistemlerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları	Ankara A.İ.Tİ.A. Yayınları
Selçuk USLU	1991	Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi	Ankara
Süleyman YÜKÇÜ	1992	Maliyet Muhasebesi	İzmir
DENETİM			
Mazhar HİÇŞAŞMAZ	1967	Revizyon ve Murakabe	Büroteks
Mazhar HİÇŞAŞMAZ	1974	İşletme Hesaplarının İncelenmesi Revizyon ve Kontrol	TİSA Matbaacılık
Kamuran PEKİNER	1977	İşletme Denetimi	İstanbul
Ferruh ÇÖMLEKÇİ	1978	Muhasebe Denetimi	Eskişehir
Hasan GÜRBÜZ	1982	Muhasebe Denetimi Genel Esasları	İstanbul
Mustafa A. Aysan	1971	Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar	İstanbul
Mustafa A. Aysan	2007	Kurumsal Yönetim ve Risk	İstanbul
Nejat BOZKURT	1985	Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemeye Yöntemi ve Bir Uygulama	Marmara Üni. yayınları
Osman Fikret ARKUN	1975	İşletmelerde Muhasebe Denetimi	İstanbul
İHTİSAS MUHASEBELERİ-BANKA, SİGORTA VE DİĞERLERİ			
Cumhur FERMAN	1960	Banka İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve İşletme Bütçeleri	Ankara
Hikmet KÜNEY	1963	Banka Tekniği	A.B.T.H.Araştırma Enstitüsü Yayını
Mübin DİKEL	1970	Banka Muhasebesi Genel Prensipleri	A.B.T.H.Araştırma Enstitüsü Yayını
Alfred ISAAC	1948	Cilt.1.Sigorta İşletmesi, Cilt.2.Sigorta Muhasebesi	
İlker AKAT	1965	Türkiye’de Teknik ve Ekonomik Veçheleri ile Reasürans	
Fırat ÖZKAN	1965	Sigorta Akdinin İnikadında İhbar Mükellefiyeti	
Cevat YÜCESOY	1966	Sigorta İşletmelerinde Muhasebe	
Ekme EDGÜ	1969	Sigorta Prensipleri	
Hasan DOĞAN	1972	Sigorta Muhasebesi Ders Notları	Kemal Matbaası
Sedat SAĞLAM	1976	Sigorta Muhasebesi	

M. Ali AKTUĞLU	1984	İhtisas Muhasebeleri	İzmir
Ali ARAS	1988	Tarım Muhasebesi	İstanbul
Yurdakul ÇALDAĞ	1979	Sigorta İşletmeleri ve Muhasebesinin İncelenmesi	A.İ.T.İ.A. Yayınları
Hasan DOĞAN	1975	Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe	Adana
Cengiz ERDAMAR	1985	Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni	İstanbul
Kamuran PEKİNER	1981	Sigorta işletmeciliği Prensipleri-Hesap Bünyesi	Formül Matbaası
Mehmet SAYARI	1983	Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni	Ankara
Metin TALİM	1973	Ege Bölgesi Gediz havzasında Bazı Önemli Tarımsal ürünlerde Maliyetler	İzmir
Saim AYBAR	1968	Bankalarda Kambiyo İşlemleri Muhasebesi	Ankara
Murtaza KÖLEMEZLİ	1983	Banka Muhasebesi	İzmir
Fikri PALA	1988	Banka Muhasebesi ve Maliyet Sistemi	Bursa
Faruk TARKAN	1959	Banka Muhasebesi	Ankara
Cevat YÜCESOY	1967	Turizm Otel İşletmeleri ve Muhasebesi	Çağlayan Kitabevi

Tekstil Sektöründe Önem Performans Analizi Uygulaması İle Üretime Dayalı Stratejik Öncelik Alanlarının Belirlenmesi

Determination of Production Based Strategic Priority Areas with Importance Performance Analysis in The Textile Sector

Lütfiye Seda ÖZTÜRK *
Mevhibe TÜRKMEN **

ÖZ

Müşteri beklentilerini karşılayacak en iyi ürünlerin sunulması; müşterilerin istek ve ihtiyaçlarının en doğru şekilde belirlenebilmesi ve en hızlı şekilde cevap verilebilmesi ile mümkün olacaktır. Müşteri değeri firmalar için çok önemli bir rekabet aracıdır. İşletmelerin rekabet avantajı sağlayacak müşteri değerini geliştirip sunarken kendi dinamiklerinin farkında olması, güçlü ve zayıf yönlerini çok iyi analiz edebilmesi, rekabet avantajı sağlayacak özelliklerini bir an önce pazara uygulayabilmesine bağlıdır. Bu çalışma ile bir tekstil firmasında bu özelliklerin önem performans analizi (ÖPA) tekniği ile ortaya çıkarılması amaçlanmış olup, firmanın performansını arttıracak özelliklerin farkına varması sağlanmak istenmektedir.

1977 yılından beri uygulanan bir yöntem olmasına rağmen Türkçe literatürde bu yöntemin uygulandığı az sayıda çalışma mevcuttur. Genellikle hizmet sektöründe uygulanmış olan ÖPA analizinin tekstil sektöründe uygulanması yönüyle bu çalışma farklı bir uygulama alanı ve imalat sektörü olması nedeniyle literatüre katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Bu çalışmada, tekstil sektöründe hizmet veren ağırlıklı olarak bebek tekstili üretimi yapan tekstil fabrikasının ürün kalitesi ölçümüne yönelik ÖPA'dan faydalanılmıştır. Yapılan çalışmada ÖPA yönteminden ve işletmenin kendine özgün niteliklerinden kaynaklanan özgün sonuçlara ulaşılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre firmanın düşük performans sergilenen ve dikkat etmesi gereken en önemli iki boyut olarak üretim ve lojistik boyutları tespit edilmiştir. Firma bu iki boyut performansını iyileştirici önlemleri almalı ve uygulamaya başlamalıdır. Firma kalite ve üretim boyutlarında performans düzeyini korumaya devam etmelidir. Çevre boyutu ile ilgili firmanın göstermiş olduğu performans müşteriler tarafından yüksek ve yeterli bulunmuştur.

ANAHTAR KELİMELER

ÖPA, Müşteri Memnuniyeti, Tekstil

* seda0804ozturk@gmail.com, ORCID: 0000-0002-0668-8323

** Doç. Dr., Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, mturkmen@pau.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2365-6726

ABSTRACT

Providing the best products and services to meet customer expectations, It will be possible by determining the wishes and needs of the customers in the most accurate way and responding in the fastest way. Customer value is a very important competitive tool for companies. While developing and presenting customer value that will provide competitive advantage, businesses need to be aware of their own dynamics, analyze their strengths and weaknesses very well, and apply the features that will provide competitive advantage to the market as soon as possible. In this study, it is aimed to reveal these features with the importance-performance analysis (IPA) technique in a textile company and to make the company aware of the features that will increase its performance.

However, it is a method that has been applied since 1977, there are few studies in the Turkish literature in which this method has been applied. In terms of the application of IPA analysis, which is generally applied in the service sector, in the textile sector, this study aims to contribute to the literature since it is a different application area and manufacturing sector. In this study, IPA was used to measure the product and service quality of the textile factory that chiefly produces baby textiles, serving in the textile industry. In the study, original results were obtained, arising from the IPA method and the unique characteristics of the enterprise. According to the results obtained, it has been determined that the two most important dimensions that the company underperform and should pay attention to are production and logistics. The company should take measures to improve the performance of these two dimensions and start implementing them. It should continue to maintain the performance level of the company in quality and production dimensions. The performance of the company related to the environmental dimension was found to be high and sufficient by the customers.

KEYWORDS

IPA, Consumer Satisfaction, Textile

	Makale Geliş Tarihi / Submission Date 27.05.2022	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance 16.08. 2022
Atıf	Öztürk, L. S ve Türkmen, M. (2022). Tekstil Sektöründe Önem Performans Analizi Uygulaması İle Üretime Dayalı Stratejik Öncelik Alanlarının Belirlenmesi. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 415-432.	

GİRİŞ

Günümüz müşterisi fiyatın düşük olması yanında, kendi beklenti ve isteklerini en iyi uygulayabilecek çözümler aramaktadır. İşletmeler de müşterilerle varlıklarını sürdürdüklerinin bilincine vardıklarından müşteri memnuniyeti tam da bu noktada önem kazanmaktadır. İşletmeler için iş yapma sebebi müşterilerdir. Bu yüzden müşteri gözünde farklılık ve sadakat oluşturabilmek işletmenin gelirini, güvencesini, rekabet gücünü ve geleceğini sağlayan en önemli etkenlerdir. Bazı işletmeler çok kaliteli üretim yapıp, etkili hizmetler sunarlar; fakat müşterilerini iyi tanıyamadıklarından, istedikleri satış rakamlarına ulaşamazlar. Bazıları da müşterilerini iyi tanırlar, fakat onlara istedikleri hizmeti sunabilecek altyapıları yoktur. Bu noktada müşteri hakkında ayrıntılı bilgilere sahip olmakla birlikte bu bilgileri etkin kullanabilmek önemlidir (Yılmaz 2005: 120).

Müşterinin tatmin olma tepkisi olarak tanımlanan müşteri memnuniyeti daha geniş anlamıyla tatminkarlık ve tatmin olmama seviyeleri de dâhil olmak üzere bir mal veya hizmetin bir özelliğinden veya bütün olarak kendisinden tüketimle ilgili keyif verici tatminkarlık yargısıdır (Oliver, 2003; aktaran Duman, 2003: 47). Ürün performansının beklentilerin gerisinde kalması durumunda müşteri memnuniyetsizliği, beklentilerini karşılaması ise müşteri memnuniyetini ortaya çıkarmaktadır. Bu duygular, müşterinin ürünü yeniden alıp almamasına ve çevresine ürün hakkında olumlu ya da olumsuz şekilde bilgi vermesine neden olmaktadır (Kotler, 1997). Müşteri memnuniyeti, müşterilerin istek ve ihtiyaçlarının, yani beklentilerinin tam veya beklenenin üzerinde karşılanmasıdır (Kalder, 1999). Anahtar performans değerlendirme kriterlerinden biri durumuna gelen müşteri memnuniyeti sürecini oluşturan adımlar şunlardır (Özgüven, 2008: 665-666):

Müşteri Profiline Oluşturulması: İşletmeler mevcut müşterilerin analizlerini çok iyi yaparak, müşterilerin ihtiyaç ve isteklerini net bir şekilde belirleyebilmelidir. Bu aşamada müşterilerin bağlılıklarını sağlamak için neler yapılması gerektiği araştırılmalıdır.

Müşteri İhtiyaç ve Beklentilerinin Belirlenmesi: Beklenti, müşterinin belirli bir hizmet sunumunda ne ile karşılaşacağına dair tahminleridir. Müşteri beklentilerini karşılayan işletmeler, müşterilerinin memnun olmasını sağlayarak onlarla uzun dönemli ilişki kurma fırsatını yakalayacaktır. Bu da işletmeler için sadık müşterilerin oluşmasını sağlayacaktır (Çatı, Koçoğlu ve Gelibolu; 2010: 435).

Müşteri Algılamalarının Ölçümü: İşletmeler mevcut durumlarını görebilmek için belirli aralıklarla kendi performanslarını ve rakiplerinin performanslarını ölçmek zorundadırlar. Rakip firmaların performanslarının ölçümü işletmenin güçlü ve zayıf yönlerini görmesini sağlamaktadır.

Hareket Planının Genişletilmesi: Müşteri algılamaları ile beklentileri arasındaki farklılığın ölçümü, bu farkın anketlerle ve rakip firmalar ile yapılan karşılaştırma sonucunda müşteri memnuniyetini artıran unsurların belirlenmesi sağlanmaktadır.

Tatmin; bir ürün veya hizmet ile ilgili olarak satın alma öncesi beklenti ile satın alma sonrası yaşanan deneyimin karşılaştırmasında deneyimin beklentiden yüksek olması durumudur (Vavra, 1999). Müşteri memnuniyetsizliği ise beklentiler ile algılanan ürün performansı arasındaki farkın derecesidir (Berman & Gilson, 1986). Beklentiler, karşılanmadığı zaman memnuniyetsizlik oluşmaktadır. Beklentinin Onaylanmaması Kuramı'na (Oliver ve diğ., 1994) göre, müşteriler satın alma ve kullanma öncesinde, ürün ile ilgili performansa yönelik beklenti içine girerler. Beklenti ile istenen sonuç tatmindir. Bu kurama göre, müşteri satın alma eylemine beklentileriyle girmekte ve satın alma veya kullanma sonucunda algıladığı performans ile satın alma öncesindeki beklediği ürün performansını kıyaslamaktadır (Wirtz & Bateson, 1999: 60). Yapılan bu kıyaslama sonucunda her iki performans birbirine eşitse onaylama gerçekleşmektedir. Ürünün algılanan performansı, beklentilerden daha büyük olduğunda pozitif, küçük olduğunda ise negatif onaylamama gerçekleşmektedir. Onaylamama, beklentiler ve algılanan performansa göre meydana gelir ve tatminden öncesinde oluşmaktadır. Onaylama ve pozitif onaylamama tatmin, negatif onaylamama ise tatminsizlik şeklinde duygusal tepkilere neden olmaktadır. Diğer bir ifade ile bir ürünün performansı için müşterilerin ürün performansı ile ilgili geri dönüşleri beklenenden daha iyi, beklentisi ile eşdeğer veya beklentisinden daha kötü çıkabilir (Özer & Anteplioglu, 2005: 220).

Müşterinin algıladığı performansın beklenen performansı aşması durumunda müşteri çok memnun olmakta ve bu memnuniyeti bir takım davranış ve tutumlara yansımaktadır. Memnuniyet pozitif bir tutum sergilenmesini sağlamaktadır (Assael,1998). Diğer bir ifade ile pozitif onaylama durumu söz konusu olduğunda, müşterilerin genellikle göstermiş olduğu davranışlar, satın almayı tekrarlama, pozitif kulaktan kulağa iletişim, başkalarına tavsiyede bulunma ve firmayı tebrik etmedir (Özer & Anteplioglu, 2005: 221). Negatif onaylamama durumunda ise, müşteriler genellikle, firmaya şikâyet etme, üçüncü taraflara şikâyet etme, şikâyet etmeme/tepkisiz kalma, hizmet sağlayıcısını değiştirme, negatif kulaktan kulağa iletişim gibi

davranışlar sergileyebilmektedir. Müşteriler memnuniyetsizliklerini daha sık, memnuniyetlerini ise nadir olarak anlatırlar.

1. ÖNEM VE PERFORMANS KAVRAMLARI

Önem kavramı beklentilerle yakından ilişkilidir. Bu nedenle müşteri beklentilerinin doğru şekilde tespit edilmesi, memnuniyetin sağlanması için önemlidir. Beklentiler, kişiseldir ve her müşterinin firmadan beklediği istekler farklı olabilir. Önem bir şeyin nitelik veya nicelik bakımından değerli olma durumudur. Önem kavramı müşterilerin kullanacakları, tecrübe edecekleri ürün veya hizmeti seçmek, tekrar alma ve sürekli alma eylemlerini sağlayan belirleyici özelliklerdir. Önem müşterinin satın alacağı ürün veya hizmete atfettiği değerdir. Bu değer kişiye göre değişebileceği gibi genel olarak kabul gören algılar bütünü de olabilir.

Müşteri, üreticisinin bir ürünü veya hizmeti nasıl, hangi süreç içinde, kim tarafından, hangi araç ve tekniklerle üretildiğine değil, üretim sonucunda eline ulaşan ürünün ve kendisi için verilen hizmetin yeterli olup olmadığına, ihtiyaç ve beklentilerini ne derece karşılayabildiğine, katlanılan ürün maliyetinin karşılığını alıp alamadığına, verilen sözlerin ve taahhütlerin ne ölçüde yerine getirildiğini dikkate alır (Şimşek, 2002). Bu değerlendirmelerin sonucunda satın aldığı ürüne veya hizmete bir değer atfeder ve bu değer ürüne olan memnuniyeti artırır. Dolayısıyla önem kavramı memnuniyet kavramı ile yakından ilişkilidir.

Müşteri değeri oluşturarak rekabet üstünlüğü sağlamak isteyen işletmelerin hem kendi ürünlerinin hem de rakip firmaların ürünlerinin fayda ve maliyetlerini çok iyi bilmeleri gerekmektedir. İşletmeler, müşteri taleplerini doğru analiz edip, bu müşteri istek ve ihtiyaçlarını karşılayacak ürün ve hizmeti zamanında müşteriye ulaştırdıkları oranda başarılı olmaktadır (Tunca & Bayhan, 2012: 53).

Müşteri değeri oluşturmada müşteri odaklı olmak kadar rekabet odaklı olmakta önemlidir. Firmaların kendileri için rekabet avantajı sağlayacak müşteri değerini geliştirip sunarken özellikle mükemmelliğe, etkinliğe, verimliliğe ve farklılığa da önem vermeleri gerekmektedir. Çünkü firmanın ürün ve hizmetleriyle birlikte sunacağı fayda ve maliyetler, onların rakiplerinden bir adım öne geçmesine ve müşterileri için tercih sebebi olmasına sebep olacaktır. Firmalar benimsedikleri rekabetçi müşteri değeri yönelimliliği sonucunda; müşteri tatmini, müşteri sadakati ve müşteri memnuniyeti alanlarında önemli bir pazar avantajı yakalayacaktır (Uzkurt & Torlak, 2007: 245).

Ürün performansı üründen beklenen özellikleri karşılaması ile ölçülür. Müşteri ilk defa aldığı bir ürünü yeterince kullanıp tecrübe ettikten sonra ürünün performansını ürünü kullanmadan önce zihninde oluşan beklentileri ile karşılaştırır. Bu karşılaştırma beklentilerle yapılabileceği gibi müşterinin ihtiyaçları veya başka standartlarla da yapılabilir. Beklentiler ve ürün performansının karşılaştırılması durumunda; bu fark olumlu veya olumsuz olarak sonuçlanabilir. Yani ürün veya hizmet beklentilerden daha iyi veya daha kötü sonuç vermiş olabilir. Konu ile ilgili yapılan birçok çalışmadan hareketle, müşterilerin ürün/hizmet performansını tanımlamasının fonksiyonellik, parasal değer, üründen alınan keyif ve ürünün başkaları tarafından nasıl algılandığı, ürün/hizmetin sağladığı faydaya ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların bir karşılaştırması şeklinde çok boyutlu bir yapıya sahip olduğu söylenebilir (Onaran ve diğ., 2013: 40).

Müşteri beklentilerinin karşılanabilmesi için, öncelikle müşteri beklentilerini iyi analiz edilerek, kendine özgü belirleyici niteliklerin tespit edilmesi gerekir (Kalder, 1999). Döngüsel bir süreç olan müşteri memnuniyeti oluşturulması sürecinde müşteri ihtiyaç ve beklentilerinin belirlenmesi ile müşteri algılamalarının ölçümü aşamalarında önem performans analizi kullanılabilir bir yöntemdir.

2. ÖNEM PERFORMANS ANALİZİ

Martilla ve James (1977) tarafından müşteri memnuniyetini arttırabilmek için ürün/hizmetlerin hangi özelliklerine önem verilmesi gerektiğinin belirlenmesinde yol haritası bir teknik olarak Önem Performans Analizi (ÖPA) geliştirilmiştir. Müşterilerin gerçekte ne istediği ve bu isteğin önem sırası ÖPA'nın esas konusunu oluşturur.

İlk uygulamalarından bugüne ÖPA, müşteri memnuniyetini etkileyen ürün özelliklerinin netleşmesi ve hizmet kalitesini arttıran faktörlerin belirlenmesiyle alakalı yapılan çalışmalarda popüler bir teknik olarak kullanılmıştır. Tekniğin uygulamasının pahalı olmaması ve kolay yorumlanabilir olması yaygın olarak kullanılmasını sağlamıştır. Ayrıca ÖPA yönteminin araştırmacılar tarafından yaygın olarak kullanılmasının bir diğer sebebi de elde edilen veriler ile bunlara yönelik stratejik önerilerin aynı anda sunulabilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu sayede incelenen ürün özelliklerinden hangilerinin müşteriler açısından göreceli olarak daha önemli olduğu tespit edilebilmekte ve bunlara bağlı ürün performansı karşılaştırılarak etkin stratejiler geliştirilebilmektedir. Aynı zamanda işletme performansının hangi alanlara yoğun olarak aktarıldığı da analiz sayesinde görülmektedir. Böylelikle yöneticiler kısıtlı kaynaklarla daha rasyonel kararlar alarak, müşteri memnuniyetini arttırabilmektedirler (Abalo ve diğ., 2007: 115; Albayrak & Caber, 2011: 628). Yapısı

itibariyle basit ve kolay uygulanabilir bir teknik olduğundan, farklı alan araştırmacıları tarafından yoğun ilgi görmüş ve birçok çalışmada kullanılmıştır. Bu çalışmalardan bazıları Tablo 1'deki gibi özetlenebilir:

Tablo 1: ÖPA Sektörel Uygulama Çalışmaları

<i>Sektör</i>	<i>İlgili çalışma</i>
Otomotiv	Warnick (1983), Bartlett (1992), Chan (2005), Albayrak & Caber (2011)
Gıda/restorant	Sampson & Showalter (1999), Tontini & Silveira (2007), Güler, Yayla & Öztürk, (2021)
Eğitim	Alberty & Mihalik (1989); Ortinau, Bush, Bush & Twible (1989), Ford, Joseph & Joseph (1999), Kitcharoen (2004), O'Neil & Palmer (2004), Doğantan ((2021)
Sağlık	Hawes & Rao (1985), Dolinsky & Caputo (1991), DuVernois (2001), Yavaş & Shemwell (2001), Shulman ve diğ. (2006), Abalo, Varela & Manzano (2007)
Askeri	Hooker (2008)
E-ticaret/ BT	Skok, Kophamel ve Richardson (2001), Levenburg & Magal (2005), Mahani ve diğ. (2012)
Bankacılık	Joseph & Stone (2003), Matzler ve diğ. (2003)
Turizm	Oh (2001), Wade & Eagles (2010), Albayrak & Caber (2011), Cengiz & Kantarcı (2013), Tekin & Kalkan (2014), Albayrak (2014), Nisco ve diğ. (2014), Saltık (2017), Esen ve diğ. (2017), Chen, Becken, & Stantic (2022).

1977 yılından beri uygulanan bir yöntem olmasına rağmen Türkçe literatürde bu yöntemin uygulandığı az sayıda çalışma mevcuttur. Genellikle hizmet sektöründe uygulanmış olan ÖPA analizinin tekstil sektöründe uygulanması yönüyle bu çalışma farklı bir uygulama alanı ve imalat sektörü olması nedeniyle literatüre katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Araştırmalar müşteri memnuniyetinin hem müşteri beklentilerinin hem de sunulan performansa ilişkin algılarının bir fonksiyonu olduğunu ortaya koymuştur. Bu açıdan ÖPA yöntemi, memnuniyet kavramını; bir hizmetin veya ürünün müşteri açısından önemi ve bu hizmet/ürün için ortaya konulan performans olgularının bir fonksiyonu olarak ele almaktadır (Martilla & James, 1977: 77; Tekin ve diğ., 2014: 756). ÖPA'nın esas amacı çeşitli ürün ve hizmetlerin belirli niteliklerinin performanslarını belirlerken verileri yorumlamayı kolaylaştırarak, uygulamaya yönelik yönetsel önerilerde bulunmaktır (Dwyer ve diğ., 2012)

Beklenti onaylamama teorisine göre önem ile performans arasında pozitif ilişki mevcuttur. Öznitelik müşteriye ne kadar önemli olursa, müşteri özellik performansını olumlu ve dolayısıyla daha yüksek bir memnuniyet olarak algılar (Oh & Parks, 1996). Bu ilişki genellenabilirlik teorisi ile de açıklanabilir (Oliver, 1980). Teori, müşterilerin özellikle önemli ürün/hizmet özellikleri için, kendi deney sonuçlarına göre deneyimlerini (yani performans algısından kaynaklanan duygular) genelleştirmeye eğilimli olduklarını ileri sürmektedir. Önem ve performans ölçümüne uygulandığında, bu iki kavramın ya olumlu ya da negatif korelasyon üretme eğiliminde olduğu ortaya çıkmıştır.

ÖPA uygulaması altı adımdan oluşmaktadır (Alberty & Mihalik, 1989).

- *Değerlendirilecek özelliklerin bir listesinin oluşturulması*; Bunun için ilgili literatürlere başvurmakla birlikte yöneticilerin, uzmanların veya müşterilerin görüşleri alınabilir.
- *Ölçeğin geliştirilmesi*; Faktörlerin hem önem hem de performans düzeylerinin ölçülebileceği beşli veya yedili likert ölçeklerinden yararlanılabilir.
- *Araştırmanın uygulanması*; Araştırmayı anlatan kısa bir bilgi verilmeli ve anket, odak grup görüşmeleri, yüz yüze mülakat teknikleriyle de müşterilerin değerlendirmelerine başvurulmalıdır.
- *Verilerin analiz edilmesi*; Bu aşamada genellikle merkezi eğilim ölçülerinden hareket edilmelidir. Araştırmanın amacına göre medyan ya da aritmetik ortalama değerlerinin kullanılacağına karar verilmez. İki değer arasında fark söz konusu değil ise daha fazla bilgi içerdiği için aritmetik ortalama tercih edilmelidir (Tekin ve diğ., 2014).
- *Matrisin oluşturulması*; elde edilen bulgular bir matrisle sunulur.
- *Tavsiyelerin sunulması ve değişikliklerin uygulanması*; Elde edilen veriler ve matris yorumlanması sonucunda etkin yönetim stratejileri geliştirilerek uygulanmalıdır.

2.1. Önem Performans Analizi Matrisi

İlk olarak müşterilerin ürünü satın alırken önem verdikleri özellikler saptanmalıdır. Bu özellikler müşterinin ürünü değerlemesinde rol oynayan temel satın alma faktörleridir. Diğer bir ifadeyle müşteri değer algısını etkileyen faktörlerdir. Örneğin satın alacağınız ürün bir bebek tulumu olsun. Bu ürün için “sizin temel satın

alma ölçütleriniz nedir?”, “Siz bu ürünü alırken en çok hangi noktalara dikkat edersiniz?” soruları o ürünün önem verilen özelliklerinin öğrenilmesini sağlar. Sorulara verilebilecek cevaplar kullanılan kumaşın içeriği, dikiş kalitesi, baskı kalitesi, görünüş özellikleri olabilir. Önem kavramı müşteri zihninde satın alımdan önce oluşmuş bir kavramdır. Performans kavramı ise satın alınan ürün/hizmet tecrübesinden sonra oluşur. Müşteriye yöneltilen satın aldığı bebek tekstili ürünü ile ilgili sorular ürünün performans değerlendirmesi bilgisini sağlar. Örneğin “satın aldığımız bebek tekstili ürünü herhangi bir tüylenme yaptı mı?”, “Baskı silinmesi gibi bir problem yaşadınız mı?” soruları ürünün performansı ile ilgili bilgi edinmenizi sağlar. Bu amaçla gereksinim duyulan veriler, odak grup görüşmeleri ya da anketlerin kullanıldığı pazar araştırmalarından sağlanabilir.

ÖPA analizi sonuçları bir matrisle ortaya konulmaktadır. Uygulamada ağırlıklı olarak Şekil 1’teki gibi matrisin dikey ekseninde önem, yatay ekseninde ise performans seviyeleri ortaya konulmaktadır. Fakat x ekseninin önem ve y ekseninin performans düzeyleri olduğu çalışmalarda mevcuttur. İki yaklaşımda doğrudur önemli olan hücreleri doğru tespit edebilmek ve yorumlayabilmektir.

Şekil 1: ÖPA Matrisi

		Düşük Performans	Yüksek Performans
Yüksek Önem	Hücre 1 Yoğunlaşılması Gerekenler	Hücre 2 Korunması Gerekenler	
Düşük Önem	Hücre 3 Düşük Öncelikliler	Hücre 4 Olası Aşırılıklar	

Kaynak: Riviezzo ve diğ., 2009.

Önem-performans analizi matrisinin yorumlanması için önem-performans ölçümlerine dayanan dört farklı öneri üretilmektedir. Matristeki her bir hücrenin genel özellikleri şu şekildedir;

Birinci hücre; önem düzeyi yüksek olmasına karşın performansı düşük olan; geliştirmek için çaba gösterimine ve yüksek önem gösterimine işaret eden yoğunlaşılması gerekenler yer almaktadır. İşletmeler için özellikle üzerinde durulması gereken hücredir. Çünkü müşterinin ürün/hizmet ile ilgili önem verdiği, dikkat ettiği özelliklerin tam karşılığının alınmadığını gösteren hücredir. Burada ürün/hizmet ile ilgili maksimum düzeyde performans alabilmek için ne yapılmalıdır? sorusuna cevap bulmak gerekir.

İkinci hücre; hem önem düzeyi yüksek olan hem de yüksek performans sergilenen, rekabet gücünün korunabilmesi veya kazanılması için fırsatlar sağlayabilecek korunması gerekenler yer almaktadır. Yöneticiler bu hücrenin korunması için çeşitli stratejiler geliştirebilirler. İşletmelerin tatminkâr bir karı elde edebilmesi, bu faaliyetleri verimli ve etkili bir şekilde gerçekleştirmelerine bağlıdır. Böylece müşteri, ihtiyacını karşılayacak bu ürüne, içerdiği farklılık ve değerden dolayı, firmanın belirlediği fiyatı kabul edebilir ve ödeyebilir.

Üçüncü hücre; önem düzeyi de performansı da düşük olan; üzerine ek bir dikkat gösterilmesine gerek olmayan düşük öncelikliler yer almaktadır.

Dördüncü hücrede ise önem düzeyi düşük olmasına karşın performansı yüksek olan kaynakların başka bir yerde kullanımının daha verimli sonuçlar sağlayabileceği olası aşırılıklar yer almaktadır. Müşteriler için önem arz etmeyen bu hücrede yer alan özellikler için firma ekstra bir çaba göstermemelidir. Bu hücre için yüksek bulunan performanslar özellikle birinci hücreye aktarılabilir.

ÖPA matrisinin değerlendirilmesinde bazı çalışmalarda (Levenburg & Magal, 2005: 43; Azzopardi & Nash, 2013: 224) 45 derecelik bir diyagonalin kullanıldığı görülmektedir. ÖPA matrisinde gösterilen diyagonal, müşteriler için önem ve performansın eşit olduğu noktaların birleşimini ifade etmektedir. Diyagonalden uzaklık kullanıcının memnuniyet veya memnuniyetsizliğinin bir göstergesi olarak düşünülmektedir (Rial ve diğ., 2008, 180). ÖPA matrisinde diyagonal kullanımının farklı bir örneğini Abola ve diğ. (2007), ÖPA matrisini yine bir diyagonal ile çaprazlamasına bölerek dört farklı hücreyi farklı bir biçimde ele almışlardır.

3. ÖPA İLE ÜRETİME DAYALI STRATEJİK ÖNCELİK ALANLARININ BELİRLENMESİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Her alanda olduğu gibi tekstil sektöründe de rekabetin artmasıyla sunulan mal ve hizmetler gittikçe daha fazla çeşitlenmektedir. Günümüz müşterileri üretici bulma, bilgiye ulaşma açısından daha özgür, daha katılımcı ve bilinçli hale gelmiştir. Geleneksel müşteri- satıcı ilişkisinden ziyade; karşılıklı kâr ve birlikte büyüme isteği, müşterileri satış sırasında daha aktif hale getirmektedir. Müşterinin tatminini sağlayacak mal ve hizmetin müşteri istekleri göz önünde bulundurularak ve süreklilik arz ederek üretilmesine bağlıdır. Bu bağlamda hizmet ve üretim anlayışının da belli bir değişim içinden geçmesi gerekmektedir (Atılın, 2006: 265). Bu değişimden geçerken işletme sahip olduğu fırsatları, değerleri görebilmeli aynı zamanda eksik ve zayıf yönlerini de tespit edebilmelidir. Bu sebeple bu çalışmada yoğunlukla hizmet sektöründe uygulanan ÖPA uygulamasının imalat sanayinde de uygulanabilirliği gösterilmek istenmiştir. ÖPA genel olarak pazarlama stratejisinin geliştirilmesinde kullanılan bir analiz türüdür. Bu çalışmada ayrıca araştırmanın yapıldığı işletmenin pazarlama stratejisini desteklemekle birlikte müşteri kriterlerinin belirlenmesinde üretim gereklerinin ifadeleştirilmesi ile üretime dayalı stratejik öncelik alanlarının belirlenmesi amaçlanmıştır.

Ayrıca uygulamanın yapıldığı işletmede üretilen ürünlerin ve sunulan hizmetin önem-performans analizi yöntemiyle analiz edilerek, ürün performansı ve hizmet kalitesi hakkında mevcut durumun ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır. Çalışmadan elde edilecek bulgular, üretilen ürünlerin müşteriler açısından önem hiyerarşisini ortaya koyacak ve önem düzeylerine göre performanslarının belirlenmesine yardımcı olacaktır. Böylelikle ürün yelpazesinin ve sunum yönteminin yeniden değerlendirilebilmesi imkânı oluşturulacaktır.

ÖPA işletmenin eksik ve zayıf yönlerini, koruması, yoğunlaşması, azaltması gereken özelliklerini kısacası müşterinin gözünden nasıl görüldüğünü gösteren bir analiz türüdür. Bu araştırma ile hedeflenen aşağıdaki soruların cevaplarını bulabilmektir:

- İşletme müşterilerinin işletme faaliyetlerine verdikleri önem düzeylerini belirlemek,
- İşletme müşterilerine göre işletme performansını belirlemek,
- Müşteri önem düzeyi ve işletme performans verileri ile işletmenin stratejik yapılanmasında kullanabileceği öncelik alanlarını belirlemek

3.2. Veri Toplama Aracı ve Süreci

Çalışma işletmenin stratejik kararlarında kullanılabilecek veri elde etmeyi amaçlamaktadır. İşletmenin çalıştığı toplam 42 müşteri firma çalışmanın odak kitlesidir. Hazırlanan anket gönüllülük esasına göre 30 müşteri firmaya uygulanmıştır. Elde edilen veriler işletmeye özgüdür. Evrene dair sayının bilinmesi, çalışmanın genele dair bulgulara erişmek amacıyla hazırlanmış olmasından dolayı evrene genellenebilecektir. Benzer ürün ve sektörel özellikler gösteren durumlar için kısmen genelleştirilebilir özelliktedir.

Araştırmada nicel araştırma yöntemlerinden ve bu araştırma yöntemlerine uygun analiz biçimlerinden yararlanılmıştır. Veri toplamada ise anket tekniğinden faydalanılmıştır. Literatür incelemesi sonucunda, çalışmanın amacına uygun ve ÖPA yöntemine göre hazırlanmış hazır bir nitelikler setine ulaşılammıştır. Bu nedenle çalışmada kullanılan nitelikler literatür taraması ekseninde pilot uygulama süreçleri ile geliştirilmiştir. Araştırmada kullanılan niteliklerin belirlenmesi için literatür taraması, uygulamanın yapıldığı firma yöneticilerinin ve konuda uzman akademisyenlerin fikirlerinden yararlanılmıştır. Süreç sonunda tekstil sektöründe önemli değişkenler olan kalite, fiyat, çevre, müşteri ilişkileri, lojistik, üretim temel başlıklarında bir soru havuzu oluşturulmuştur.

Elde edilen soru havuzu ilk olarak üç müşteri firmaya sunulularak pilot uygulamaya geçilmiştir. Önem performans analizi için müşterilere aynı niteliği ölçmeye yönelik önem ve performans anketi olmak üzere 2 anket (Martilla & James, 1977: 79) uygulanmıştır. Pilot uygulama sonrasında ÖPA mantığına ve uygulama alanına uygun olmayan soruların çıkarılması ve anlaşılammayan ifadelerin düzeltilmesi sonucunda soru sayısı 44 önem ve 44 performans soruları olmak üzere 88 soru olarak belirlenmiştir.

Tablo 2'de anket uygulanan 30 müşteri firma adına anketi cevaplayanların çalıştığı firmadaki pozisyonlarının ve firmalarındaki iş tecrübelerinin dağılımları verilmiştir. Anket idari personel, şef, müdür yardımcısı, müdür, genel müdür ve CEO pozisyonunda çalışanlar tarafından cevaplanmıştır. Ayrıca bu çalışanların çalıştıkları işletmede en az 6 yıl iş tecrübesine sahip oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 2: Anketi cevaplayanlara ait temel bilgiler

		Frekans	Yüzde
İş Tecrübesi	6-10 yıl	5	16,6
	11-15 yıl	11	36,6
	16-20 yıl	10	33,3
	20 yıldan fazla	4	13,3
İş Pozisyonu	İdari Personel	8	26,7
	Şef	1	3,3
	Müdür Yardımcısı	5	16,7
	Müdür	5	16,7
	Genel Müdür	9	30,0
	CEO	2	6,7

Müşteri niteliklerinin önem değerlendirmesinin yapıldığı birinci ankette 44 soru ile müşterilerin kalite, fiyat, çevre, lojistik, üretim ve müşteri ilişkileri ana başlıklarında verdikleri önemi beşli likert sistemi (1: kesinlikle katılmıyorum, 2: katılmıyorum, 3: kararsızım, 4: katılıyorum, 5: kesinlikle katılıyorum) ile değerlendirmeleri istenmiştir. Performans değerlendirmesinin yer aldığı ikinci ankette ise aynı niteliklerde firma performansını değerlendirmeleri istenmiştir. Bu değerlendirmede beşli likert sistemi (1: çok düşük, 2: düşük, 3: orta, 4: iyi, 5: çok iyi) kullanılmıştır.

Veriler SPSS 24 programı ile analiz edilmiştir. Elde edilen verilerin iç tutarlılığını belirlemek için güvenilirlik analizi (Cronbach's Alpha) yöntemi kullanılmıştır. Cronbach's Alpha katsayısı önem ve performansı belirlemek için müşterilere sorulan 88 sorudan elde edilen yanıtlar için hesaplanmış ve 0,90 olarak bulunmuştur. Cronbach's Alpha katsayısı 0,80 ile 1,0 aralığında yer alan testler yüksek güvenilirliğe sahiptir (Alpar, 2011). Cronbach's Alpha katsayısının verilen aralıkta olmasından dolayı anketlerden elde edilen verilere istatistiksel analizler uygulamanın mümkün olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

3.3. Önem ve Performans Ölçeğine İlişkin Betimleyici İstatistikler

Araştırma kapsamında uygulanan anket verilerinin istatistiksel olarak değerlendirmesi yapılmıştır. Öncelikle önem ve performans ortalamaları arasındaki anlamlılık ilişkisine bakılmıştır (Tablo 3).

Tablo 3: Önem ve Performans Ortalamaları Arasındaki Anlamlılık

Önem-Performans Boyutları	Önem Ort.	Performans Ort.	Anlamlılık
Kalite	4,57	4,22	0,001
Fiyat	4,23	3,81	0,001
Çevre	3,65	3,58	0,580
Lojistik	4,62	3,84	0,001
Üretim	4,51	4,02	0,001
Müşteri İlişkileri	4,10	4,05	0,590

Nümerik (sürekli) değişkenlerin (ya da grupların) arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olup olmadığını test etmek ya da gözlenen ortalama değer varsayılan ya da öngörülen değerden farklı olup olmadığını tespit etmek için t testi kullanılır (<https://tezverianaliz.com/>). Eşleştirilmiş t testi sonuçlarına bakıldığında (Tablo 3) kalite, fiyat, lojistik ve üretim alanlarında önem ve performans değerleri arasında anlamlı bir farklılık vardır ($p < 0,05$). Örneklem büyüdükçe küçük farklar anlamlı hale gelmektedir.

Bir araştırmada parametrik testler uygulanabilmesi için toplanan verilerin birtakım özellikler göstermesi gerekmektedir. Bu koşullar; örneklemin normal dağılıma uygun olması, varyansların türdeş olması, sürekli ya da aralıklı ölçekle ölçüm yapılmış olması ve gözlemlerin birbirinden bağımsız olmasıdır. Değişkenlerin normal dağılıma uygunluk durumu histogramlar yardımıyla kontrol edilebilir. Histogramların çan şeklinde olması ifadelerin normal dağılım gösterdiğini göstermektedir. Bunun yanında bir değişkenin ya da değişkenlerin gösterdiği dağılımın, normal dağılımdan anlamlı bir şekilde farklı olup olmadığını test etmek veya normal dağılım gösterip göstermediğini analiz etmek için Kolmogorov-Smirnov ya da Shapiro-Wilks testleri uygulanabilir. Bu testlerde anlamlılık düzeyinin (Sig.) 0,05'den daha küçük olması, incelenen değişkenin normal dağılım göstermediğini, normal dağılımdan anlamlı bir şekilde farklı olduğunu gösterir (İslamoğlu & Alnıaçık, 2014: 264-268). Bu çalışmada ise verilerin normal dağılım gösterip göstermediği skewness (çarpıklık) ve kurtosis (basıklık) değerlerine bakılarak karar verilmiştir.

Tablo 4: Önem ve Performans Alt Gruplarına Ait İstatistikler

	N	Min	Max	Ort.	Std Sap.	Skewness	Kurtosis
Kalite-Önem	30	4,09	4,91	4,56	,26765	-,679	-1,151
Kalite-Performans	30	3,55	5,00	4,21	,36868	,260	-,449
Fiyat-Önem	30	2,67	5,00	4,23	,70656	-,461	-,833
Fiyat-Performans	30	3,00	5,00	3,81	,59166	,355	-,227
Çevre-Önem	30	2,50	4,83	3,65	,58452	-,466	-,579
Çevre- Performans	30	2,83	4,83	3,57	,55490	,630	-,287
Lojistik-Önem	30	3,67	5,00	4,61	,39671	-,883	-,463
Lojistik-Performans	30	2,33	5,00	3,84	,59521	-,088	,532
Üretim-Önem	30	3,88	4,94	4,51	,30856	-,364	-,798
Üretim-Performans	30	3,25	4,94	4,01	,36991	,254	,208
Müşteri İlişkileri-Önem	30	3,00	5,00	4,10	,53175	,125	-,591
Müşteri İlişkileri-Performans	30	2,50	5,00	4,05	,59234	-,739	,881

Kalaycı (2014)'ya göre skewness ve kurtosis katsayılarının -3 ile +3 aralığında değerler alması durumunda veriler normal dağılım şartını sağlamaktadır. Tabloda yer alan önem ve performans alt gruplarına ait skewness ve kurtosis istatistiği değerleri -2 ile +2 arasında yer almaktadır. Bu nedenle yapılacak olan analizlerde parametrik testlerin kullanılması uygundur.

Performans ortalamalarından (Tablo 3); müşterilerin kalite, üretim ve müşteri ilişkileri boyutlarından memnuniyetlerinin daha yüksek olduğu görülmektedir. Müşteriler fiyat, çevre, lojistik boyutlar ile ilgili memnuniyet düzeylerinin daha düşük olduğu görülmektedir. İşletme iyileştirici- düzenleyici faaliyetler geliştirmeli ve uygulamalıdır. Tüm boyutlarının önem ortalamaları performans ortalamalarından daha yüksektir. Bu durum müşterilerin verdikleri önemin performanstan daha yüksek olduğunu, diğer bir deyişle performansın beklenen önem seviyesinden düşük olduğunu göstermektedir.

Tablo 5'de ÖPA ölçeği içerisinde yer alan alt boyutların ortalamaları yer almaktadır. Tablo incelendiğinde işletmenin kalite niteliklerinden üründe kullanılan kumaş yüzey görünümü homojen ve pürüzsüz olması, çevre niteliklerinden uluslararası ekolojik güvenilirliği ifade eden Oekoteks belgesi ve ürün etiketlerinde ürünün geri dönüşümlü olduğunu göstermesi niteliklerinde performansının önem derecesinde daha yüksek olduğu görülmektedir. Elde edilen verilere göre diğer tüm niteliklerde negatif fark, yani nitelik için ortaya çıkan performansın, verilen önemden düşük olduğu görülmektedir. Özellikle lojistik niteliklerinde bu negatif farkın daha yüksek olduğu söylenebilir.

Tablo 5: Alt Boyutlara İlişkin Önem ve Performans Ortalamaları

	Önem		Performans	
	Ort.	Stan. Sap.	Ort.	Stan. Sap.
Kalite				
1	4,83	0,38	4,13	0,63
2	4,73	0,45	4,17	0,65
3	4,60	0,50	4,47	0,57
4	4,70	0,47	4,57	0,50
5	4,03	0,93	3,73	0,64
6	4,77	0,43	4,07	0,58
7	4,77	0,43	4,00	0,58
8	4,37	0,61	4,07	0,58
9	4,80	0,41	4,53	0,57
10	4,23	0,68	4,50	0,68
11	4,40	0,67	4,13	0,68
Fiyat				
12	4,23	0,73	3,83	0,70
13	4,10	0,99	3,80	0,76
14	4,37	0,72	3,80	0,66
Çevre				
15	3,40	0,72	3,27	0,74
16	3,63	0,81	3,50	0,63
17	3,83	0,79	4,03	0,76
18	3,87	0,63	3,60	0,67
19	3,60	0,81	3,50	0,73
20	3,57	0,63	3,57	0,77
Lojistik				
21	4,77	0,50	3,63	0,76
22	4,80	0,41	3,73	0,78
23	4,53	0,68	3,73	0,78
24	4,60	0,56	3,93	0,91
25	4,40	0,62	3,97	0,61
26	4,60	0,56	4,07	0,44
Üretim				
27	4,47	0,57	3,73	0,69
28	4,63	0,67	4,00	0,74
29	4,30	0,74	4,20	0,48
30	3,97	0,72	3,63	0,61
31	4,17	0,87	4,13	0,68
32	4,83	0,37	4,27	0,45
33	4,73	0,45	4,13	0,57
34	4,57	0,68	3,73	0,74
35	4,63	0,61	4,17	0,64
36	4,63	0,61	4,17	0,59
37	4,43	0,68	4,37	0,56
38	4,60	0,56	4,23	0,73
39	4,60	0,56	4,20	0,55
40	4,50	0,63	3,83	0,64
41	4,59	0,63	3,90	0,54
42	4,53	0,68	3,57	0,86
Müşteri İlişkileri				
43	4,30	0,70	4,23	0,73
44	3,90	0,76	3,87	0,63
GENEL ORTALAMA				
	4,38		3,97	

3.4. Önem – Performans Analizi Matrisi

ÖPA matrisinde medyan değeri veya aritmetik ortalama değeri kullanılabilir. Araştırmacılar araştırmanın amacına göre iki seçenektan birine karar verebilirler. Eğer iki değer arasında bir fark yok ise daha fazla bilgi içerdiğinden dolayı aritmetik ortalama tercih edilmektedir. Eksenlerin (x ve y) pozisyonlarını belirlemek araştırmadaki bakış açısına göre değişik yöntemler içerebilir. Bu analizin amacı kesin değerlere ulaşmaktan ziyade önem ve performans seviyelerini belirlemektedir (Tekin ve diğ., 2014). Ankette yer alan önem sorularına verilen cevapların ortalamaları 4,38 olup ÖPA matrisinde x eksenindeki noktayı belirleyen genel önem ortalamasıdır. Performans sorularına verilen cevapların ortalamaları 3,97 olup ÖPA matrisinde y eksenindeki noktayı belirleyecek olan genel performans ortalamasıdır. Şekil 2’de araştırma verileri ile oluşturulan ÖPA matrisi dikey ekseninde önem yatay ekseninde performans seviyeleri ortaya yer almaktadır.

Elde edilen ÖPA matrisi sonrasında düşük öncelikliler, olası aşırılıklar, yoğunlaşılması gerekenler ve korunması gerekenler olmak üzere dört grup şeklinde hücrelere ayrılmıştır. Her bir hücre ile ilgili bulgular ve değerlendirmeler şu şekildedir.

Yoğunlaşılması Gerekenler: Müşteriler; on bir noktada işletme performansını yeterli görmemiştir (Tablo 6). Firma ağırlıklı olarak üretim ve lojistik alanlarında performans iyileştirme çalışmaları yapmalıdır.

Tablo 6: Yoğunlaşılması Gerekenler Müşteri İstekleri

<i>Fiyat</i>	14	Opsiyonlu fiyat teklifleri
<i>Lojistik</i>	21	Teslimat zamanına uygunluk
	22	Uygun teslimat seçeneklerinin araştırılması ve müşterinin bilgilendirilmesi
	23	Etkin bir lojistik sistemi
	24	Lojistik hizmetinde karşı tarafın bilgilendirilmesi
	25	Sevkiyat bölümünün ürün-müşteri-işlem takibini gerçekleştirebilecek bilgi ve deneyime sahip olmaları
<i>Üretim</i>	27	Ürün güncelleme yapılması
	34	Ürün üzerindeki nakışların arka kısımlarının sertliği
	40	Sipariş analizinin (model, renk, asorti) kısa sürede yapılması üretim sürecinin hızlı şekilde başlaması
	41	Ürünlerin takım, seri, asorti işlemlerinin işletme ve müşteri talimatları dikkate alınarak yapılması
	42	İşletme kapasitesinin doğru şekilde planlanması

Firmanın lojistik boyutunda yer alan altı alt boyuttan beş boyutun yoğunlaşılması gerekenler hücresinde olduğu görülmektedir. Bu bağlamda firmanın özellikle lojistik boyutunda stratejik anlamda düzenlemeler yapması gerekmektedir. Lojistik faaliyetlerde performans ölçümü firmanın mevcut ve potansiyel pazar payının belirlenmesi, üretim ve dağıtım sürecinin verimliliği ve etkinliği, finansal sonuçlar, satış gelirleri ve karlılık, yatırımlar ve getirileri alanlarında yapılır (Akal, 1995). Lojistik faaliyetlerde performans artırılması faaliyetleri, kurulacak ölçüm sistemine, göstergelere, işletme amaç, hedef, politika ve stratejilerine uyumlu olarak planlanıp uygulanmalıdır. Bu ölçümlerin ve geliştirmelerin yerine getirilmesinde çeşitli yönetsel yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bu yaklaşımlar; kıyaslama, dengeli ölçüm kartı, kurumsal kaynak planlaması, dış kaynak kullanımı, altı sigma, müşteri ilişkileri yönetimi ve değişim mühendisliğidir (Kayabaşı, 2007). İşletme bu yaklaşımları lojistik ve üretim performansını arttırmak için de kullanabilir. İşletme kendi için en uygun yaklaşımı dikkate alarak bir değerlendirme yapar ve uygularsa hem lojistik hem de üretim anlamında mevcut performansını geliştirebilir.

Düşük öncelikliler hücrelerinde yer alan konularda (Tablo 7) firmanın göstermiş olduğu performans düzeyi müşteri nezdinde yeterlidir. Tüm ifadeler üzerinden öncelik sıralaması yapıldığında üzerinde ek bir performans göstermeye gerek yoktur. Firmanın fiyat boyutunda yer alan üç alt boyuttan iki alt boyutun bu özelliğe sahip olduğu görülmektedir. Fiyat boyutunun diğer boyutlara nazaran müşteriler tarafından daha düşük öneme sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca altı alt boyuttan oluşan çevre boyutunun beş alt boyuta ait ifadesinin de bu hücrede yer aldığı görülmektedir. Müşterilerin özellikle Qekoteks belgesi hariç çevre boyutu ile ilgili diğer boyutlarda önem düzeylerinin düşük olmasına dayalı olarak müşteri firmaların çevre bakış açılarının reaktif boyutta olduğu söylenebilir.

Tablo 7: Düşük Öncelikli Müşteri İstekleri

<i>Kalite</i>	5	Nakliye sırasında kullanılan ambalaj malzemelerinin kaliteli olması
<i>Fiyat</i>	12	Ürün fiyatı
	13	Ödeme vadesi
<i>Çevre</i>	15	Kullanılan paket aksesuarlarının geri dönüşümlü olması
	16	Tekstil atıklarının değerlendirilmesi
	18	Kullanılan baskının organik boyalarla yapılmış olması
	19	Kullanılan kumaşın doğaya geri kazandırılması
	20	Ürün etiketlerinde ürünün geri dönüşümlü olduğunu göstermesi
<i>Üretim</i>	30	Kullanılan baskıdaki kimyasal oranı
<i>Müşteri İlişkileri</i>	44	İşletmenin MİY (müşteri ilişkileri yönetimi) yazılımı kullanılması

Korunması gerekenler hücrelerinde yer alan kalite, üretim ve lojistik boyutunda onyediy alt boyutta işletme yakaladığı performansı korumalıdır (Tablo 8). Müşteriler için yüksek önem arz eden ve firma performansının yüksek olduğu bu konular aynı zamanda firmanın rekabet gücünü sağlayan özellikleridir. İşletmelerin kalite ile ilgili hata bulduğu zaman gerekli düzeltici faaliyetin yapılmasını güvence altına alan veya hataları önlemeye yönelik sistemler kurması çok önemlidir. ÖPA'nın uygulandığı işletmede bu sistemler var olmakla birlikte devamlılığın sağlanabilmesi ve mevcut performansların korunabilmesi çok önemlidir.

Tablo 8: Korunması Gereken Müşteri İstekleri

<i>Kalite</i>	1	Ürünlerin kalite kontrol raporlarının tutulması
	2	Ürün temizliklerinin iyi yapılmış olması
	3	Firmanın kalite belgelerine sahip olması
	4	Ürünlerin kalite belgelerine sahip olması
	6	Ürün üzerinde bulunan aksesuar malzemelerinin (lastik, çıt çıt, fermuar gibi) sağlamlıklarının çok iyi kontrol edilmiş olması
	7	Ürünlerin dikim kalitesi
	9	Üründe kullanılan kumaşın kötü kokmaması
	11	Düzenleyici, iyileştirici faaliyet uygulamaları
<i>Lojistik</i>	26	Gümrük hizmetlerinin en hızlı şekilde yapılması
<i>Üretim</i>	28	Numune servis yeteneği, hatasız ve zamanında teslimat
	32	Dikiş başlangıç ve sonlarında sağlamaştırma dikişi
	33	Ürün dikiş yerleri kontrol edilmesi
	35	Nakışlı ürünlerde iğne delikleri
	36	Fermuarlar açılıp kapanırken kumaşa takılmamalıdır.
	37	Ürün dikiminde kullanılan ipliklerin kumaşla aynı tonda olması
	38	Ürünlerde yıkama talimatındaki baskıların silinmemesi
	39	Fiyat etiketi ve çeşitli karton etiketlerin doğruluğu ve takım şekli

Olası aşırılıklar hücrelerinde yer alan konularda firma müşteriler için düşük öneme sahip olan niteliklerde yüksek performans göstermiştir. Tablo 9'da yer alan kalite boyutu için iki soruda, çevre boyutu için bir soruda, üretim boyutu için iki soruda ve müşteri ilişkileri boyutu için bir soruda firmanın göstermiş olduğu performans müşteriler tarafından yüksek bulunmuştur. Fakat firmanın göstermiş olduğu yüksek performans müşteriler için çok fazla önem arz etmemektedir. Firma göstermiş olduğu yüksek performans için harcadığı çabayı, eksik olduğu diğer alanlara aktarabilir.

Tablo 9: Olası Aşırılıklar Müşteri İstekleri

<i>Kalite</i>	8	Üretim sürecinden sonra ürünlerin yıkama sürecinden geçmesi
	10	Üründe kullanılan kumaş yüzey görünümü homojen ve pürüzsüz olması
<i>Çevre</i>	17	Uluslararası ekolojik güvenilirliği ifade eden Oekoteks belgesi
<i>Üretim</i>	29	Kullanılan kumaşın içeriği
	31	Üretim süreci teknolojisi
<i>Müşteri İlişkileri</i>	43	Müşteri ilişkilerinde bire bir pazarlama

Elde edilen ÖPA Matrisinde her bir temel boyut dair bir değerlendirme yapılırsa işletmenin müşteri ilişkileri boyutu için mevcut performansının müşteriler açısından yeterli görüldüğü söylenebilir. Müşteriler için fiyat boyutu çok fazla önem arz etmemektedir. Müşterilerin verdiği düşük öneme göre firma; ürün için müşterilerden talep edeceği fiyat konusunda sıkıntı yaşamamaktadır. Benzer bir durumda çevre boyutu içinde söylenebilir. Çevre boyutu ağırlıklı olarak müşterilerin düşük önem verdiği ve firmanın da düşük performans sergilediği düşük öncelikli hücrede yer almıştır. Müşteriler açısından düşük önem verildiği için göreceli olarak diğer boyutlara nazaran mevcut performansın sürdürülmesi yeterlidir.

Kalite boyutuna ait alt boyutların ağırlıklı olarak korunması gerekenler hücrede yer aldığı görünmektedir. Müşteriler tarafından yüksek önem arz eden aynı zamanda da firmanın performans seviyesinin de yüksek önem düzeyini karşılayabildiği bu hücre rekabet avantajı açısından korunması gereken en önemli hücredir. Firma müşteri memnuniyetini sağlamış olduğu bu hücre ile ilgili mevcut durumunu korumalı ve rekabet avantajını arttıracak yöntemler geliştirmelidir.

Lojistik boyutu ile ilgili alt boyutların ortalamalarının matris üzerindeki dağılımına bakıldığında ağırlıklı olarak yoğunlaşılması gerekenler ve korunması gerekenler hücrede yer aldığı görünmektedir. Firma lojistik anlamında özellikle müşterilerin yüksek önem verdiği ve firmanın verilen öneme karşın yeterli performansı sergileyemediği yoğunlaşılması gerekenler boyutu için iyileştirme çalışmaları yapması gerekmektedir.

Üretim ile ilgili sorulara verilen cevapların matris üzerinde yoğunlaşılması gerekenler ve korunması gerekenler hücrede yer aldığı görünmektedir. Firmanın bu iki kritik boyut için de mevcut performansını arttıracak ve koruyacak önlemleri alması gerekmektedir.

SONUÇ

İşletme performansının ölçümü ile ilgili olarak hem ulusal hem uluslararası literatürde sayısız çalışmaya ulaşabilmek mümkündür. Bu çalışmaların önemli bir kısmında bazı yöntemlerin daha sık kullanıldığı ve bazı alanlara yönelik uygulamaların daha fazla yapıldığı görülmektedir. ÖPA tekniği genel olarak turizm ve sağlık alanlarında uygulanmış olup tekstil alanında yapılan bu çalışma bir ilktir. Bu çalışmada, tekstil sektöründe hizmet veren ağırlıklı olarak bebek tekstili üretimi yapan tekstil fabrikasının ürün ve hizmet kalitesi ölçümüne yönelik ÖPA'dan faydalanılmıştır. Yapılan çalışmada ÖPA yönteminden ve işletmenin kendine özgün niteliklerinden kaynaklanan özgün sonuçlara ulaşılmıştır.

Katılımcıların boyutlara ilişkin performans ortalamaları incelendiğinde müşterilerin kalite, üretim ve müşteri ilişkileri boyutlarından memnun kaldıkları görülmektedir. Müşteriler fiyat, çevre ve lojistik boyutları ile ilgili mevcut performanstan memnun olmadıkları tespit edilmiştir. Bu yüzden işletme iyileştirici, düzenleyici faaliyetler geliştirmeli ve uygulamalıdır. Müşterilerin önem ortalamaları altı boyut için de performans ortalamalarının üzerindedir. Hizmetin her özelliğinin ağırlığı, müşteri sadakati üzerindeki etki ile orantılı olmaktadır. Müşteriler bu açıdan memnun edilmezse, hayal kırıklığına uğrayacak ve firma sipariş miktarlarında azalma olacaktır. Firmanın dikkat etmesi gereken sonuçlardan biri eksik ve zayıf kaldığı boyutları bir önem sırasına koyup mevcut duruma göre müşteri memnuniyetini artırmanın yollarını aramaktır. Yapılan ÖPA sonucunda firmanın eksik ve zayıf aldığı konular fiyat, lojistik ve üretim başlıklarında toplanmıştır. Firma bu konular ile ilgili performans artırıcı tedbirler almalı ve uygulamaya başlamalıdır.

Firma fiyat boyutu içerisinde yer alan ve performansı zayıf görünen opsiyonlu fiyat teklifi verebilme konusunda kendini geliştirmelidir. Bazı müşteriler olmasını istediği numune fiyatını ve bu numuneye yakın fiyat opsiyonlarını değerlendirmek istemektedir. Her bir müşteri için ayrı ayrı sunulması gereken bu hizmet firma açısından zaman yönünden sıkıntı yaratsa da numunenin siparişe dönüşmesi aşamasında rekabet gücünü arttırıcı bir özelliktir.

Yapılan ÖPA analizinde lojistik boyutundaki performans ve önem farklılığı dikkat çekmektedir. Lojistik soruları incelendiğinde etkin bir lojistik sistemi ve istenen termin süresine uygunluk ifadelerinin almış olduğu performans ortalamaları beklenen önem düzeyinin çok altında kalmıştır. Yurt dışı müşterileri olan tekstil firmaları için lojistik büyük önem taşımaktadır. İçinde bulunduğumuz global koşullar, bir ürünün üretimiyle

satın alımı arasında yer alan ve şirketin kârlılığını doğrudan etkileyen lojistik süreçlerinin önemini daha da artırmıştır. Bugün şirketler üretim aşamasında maliyetleri düşürmekle birlikte doğru lojistik süreçlerini uygulayarak nakit akışlarını ve karlılıklarını artırmayı hedeflemektedir. Etkin bir lojistik yönetimi firmalar için maliyet düşürücü, üretim arttırıcı, kalite yükseltici, müşteri memnuniyeti arttırıcı, dolayısıyla da payını büyütme ve rekabet gücünü artırma etkisi sağlayacağı açıktır.

Yoğunlaşılması gerekenler hücrelerinde yer alan opsiyonlu fiyat teklifleri, sevkiyat bölümünün ürün-müşteri-işlem takibini gerçekleştirebilecek bilgi ve deneyime sahip olmaları, ürün güncellemesi yapılması, etkin bir lojistik sistemi, sipariş analizinin (model, renk, asorti) kısa sürede yapılması üretim sürecinin hızlı şekilde başlaması, ürünlerin takım, seri, asorti işlemlerinin işletme ve müşteri talimatları dikkate alınarak yapılması, lojistik hizmetinde karşı tarafın bilgilendirilmesi, ürün üzerindeki nakışların arka kısımlarının sertliği, işletme kapasitesinin doğru şekilde planlanması, teslimat zamanına uygunluk, uygun teslimat seçeneklerinin araştırılması ve müşterinin bilgilendirilmesi konularında işletme performansını yeterli görmemiştir. Firma ağırlıklı olarak üretim ve lojistik alanlarında performans iyileştirme çalışmaları yapmalıdır. Üretim sisteminin performansı faaliyet performansı ile ilişkilidir. Bir üretim biriminin amacı, ortaya koyduğu çıktılardan bir değer sağlamak, maddi ve beşeri kaynak kullanımını kısacası verimliliğini arttırmaktır (Parkan & Wu, 1997: 2963).

Olası aşırıliklar hücrelerinde yer alan uluslararası ekolojik güvenilirliği ifade eden Oekoteks belgesi, üretim süreci teknolojisi, müşteri ilişkilerinde bire bir pazarlama, kullanılan kumaşın içeriği, üretim sürecinden sonra ürünlerin yıkama sürecinden geçmesi, üründe kullanılan kumaş yüzey görünümü homojen ve pürüzsüz olması konularında yüksek performans göstermiştir. Fakat firmanın göstermiş olduğu yüksek performans müşteriler için çok fazla önem arz etmemektedir. Firma göstermiş olduğu yüksek performans için harcadığı çabayı eksik olduğu diğer alanlara aktarabilir.

Sonuç olarak firma kalite ve üretim boyutlarında yer alan bazı sorulardaki performans düzeyini korumaya devam etmelidir. Bunun yanında düşük performans sergilenen ve firmanın dikkat etmesi gereken en önemli iki boyut üretim ve lojistikdir. Firma bu iki boyut performansını iyileştirici önlemleri bir an önce almalı ve uygulamaya başlamalıdır. Çevre boyutu ile ilgili firmanın göstermiş olduğu performans müşteriler tarafından yüksek bulunmuş olup; firmanın bu boyuta verdiği önemi azaltıp yoğunlaşması gereken ve zayıf kaldığı boyutlara yönelmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Abalo, J., Varela, J. & Manzano, V. (2007). "Importance Values for Importance-Performance Analysis: A Formula for Spreading Out Values Derived From Preference Rankings", *Journal of Business Research*, 60, 115-121.
- Akal, Z. (1995). *İmalatçı ve Kamu Özel Kesim Kuruluşlarında İşletmeler Arası Toplam Performans, Verimlilik, Karlılık ve Maliyet Karşılaştırmaları*, MPM, Ankara.
- Albayrak, A. (2014). "Hava Limanı Restoranlarında Hizmet Kalitesinin Önem Performans Analiziyle Değerlendirilmesi", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 6 (3), 157-178.
- Albayrak, T. & Caber, M. (2011). "Önem-Performans Analizi: Destinasyon Yönetimine Dair Bir Örnek", *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Cilt:11, Sayı:4, 627-638.
- Alberty, S. & Mihalik, B. (1989). "The Use Of Importance-Performance Analysis As An Evaluative Technique In Adult Education", *Evaluation Review*, 13: 33-44.
- Alpar, R. (2011). *Uygulamalı Çok Değişkenli Yöntemler*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Assael, H. (1998). *Consumer Behavior*, An International Publishing Company, New York.
- Atılğan, T. (2006). "Tekstil ve Hazır Giyim Sektöründe Değer Zinciri ve Ekonomik Etkileri", *Tekstil ve Konfeksiyon Dergisi*, Cilt:16, Sayı:1, 260-270.
- Bartlett, P.A. (1992). "An Importance-Performance Analysis (IPA) of the Design Features Of An Outdoor Golf Practice Facility", *Doctorate Dissertation*, University Of Arkansas, Arkansas, USA.
- Bercman, H. & Gilson C. (1986). *Consumer Behaviour Concepts and Strategies*, 3 Ed. PWS Kent Publishing Company, 163-170
- Cengiz, F. & Kantarcı, K. (2013). "Üçüncü Yaş Turistlere Yönelik Turistik Ürün Önem-Performans Analizi" *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt:5, Sayı:2, 29-35.
- Chan, P. (2005). "Relevant Attributes In Assessment For Design Features of Indoor Games Halls: The Application of Importance-Performance Analysis", *Doctorate Dissertation*, Indiana University, Indiana, U.S.A.
- Chen, J., Becken, S., & Stantic, B. (2022). "Assessing Destination Satisfaction by Social Media: An Innovative Approach Using Importance-Performance Analysis". *Annals of Tourism Research*, 93, 103371.
- Çatı, K., Koçoğlu, C.M. & Gelibolu, L. (2010). "Müşteri Beklentileri ile Müşteri Sadakati Arasındaki İlişki: Beş Yıldızlı Bir Otel Örneği", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 19, Sayı 1, 429-446.
- Doğantan, E. (2021). "Turizm Programlarında Sunulan E-Öğrenme Araçlarının Önem-Performans Analiziyle Değerlendirilmesi". *Türk Turizm Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 767-782.
- Dolinsky, A. L. & Caputo, R. K. (1991). "Adding a Competitive Dimension to Importance-Performance Analysis: An Application to Traditional Health Care Systems", *Health Care Marketing Quarterly*, 8(3/4), 61-79
- DuVernois, C.C. (2001). "Using An Importance-Performance Analysis of Summer Students in the Evaluation of Student Health Services", *Allied Health East Tennessee State University*.
- Dwyer, L., Cvelbar, L. K., Edwards, D. & Mihalic, T. (2012). "Fashioning a Destination Tourism Future: The Case of Slovenia", *Tourism Management*, 33 (2): 305-316.
- Esen, F.Ö., Esen, T. & Kılıç, B. (2017). "Günübirlik Kültür Turlarında Alınan Yiyecek Hizmetinin Önem Performans Analizi ile Değerlendirilmesi", *3.Uluslararası Girişimcilik İstihdam ve Kariyer Kongresi*, Muğla Üniversitesi
- Ford, J., Joseph, M. & Joseph, B. (1999). "Importance Performance Analysis as a Strategic Tool for Service Marketers: The Case of Service Quality Perceptions of Business Students in New Zealand and The USA", *Journal of Services Marketing*, Vol. 13 No. 2, pp. 171-186.
- Güler, O., Yayla, F., & Öztürk, M. (2021). "Çocuklu Ailelerin Restoran Seçim Kriterleri ve Hizmet Kalitesi Algıları: Önem-Performans Analizi ile Bir Araştırma". *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 16(61), 170-192.
- Hawes, J.M. & Rao, C.P. (1985). "Using Importance-Performance Analysis to Develop Health Care Marketing Strategies", *Journal of Health Care Marketing*, 5, 19-25.
- Hooker, T. (2018). "Equine Assisted Programs For Military Service Members: A Program Evaluation Using Importance-Performance Analysis", *Clemson University, U.S.A.*
- İslamoğlu, A.H. & Alnıaçık, Ü. (2014). "Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri", *International Journal of Social Science Research*, Beta Basım, İstanbul.
- Joseph, M. & Stone, G. (2003). "An Empirical Evaluation of US Bank Customer Perceptions of the Impact of Technology on Service Delivery in the Banking Sector", *International Journal of Retail and Distribution Management*, Vol. 31, No. 4, 190-202.
- Kalaycı, Ş. (2014). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Kalder, (1999). "Kalite Anlayışı Değişiyor", *Önce Kalite*, Yıl:6, Sayı:34, S. 38.
- Kayabaşı, A. (2007). "İşletmelerin Rekabet Gücünün Geliştirilmesinde Lojistik Faaliyetlerin Performansının Arttırılması: Üretim İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi*, İzmir.
- Kitcharoen, K. (2004). "The Importance-Performance Analysis of Service Quality in Administrative Departments of Private Universities in Thailand", *ABAC Journal*, 24, 20-46.
- Kotler, P. (1997). *Marketing Management Analysis Planing, Implementation and Contral*, New Jersey, Prentice Hall Inc.
- Levenburg, N.M. & Magal, S.R. (2004). "Applying Importance Performance Analysis to Evaluate E-Business Strategies among Small Firms", *E-service Journal*, 3(3), 29-48.

- Mahani, S., Neil, D. & Fiona, E.C. (2012). Importance Performance Analysis of Retail Website Service Quality, Open Research Online, England.
- Martina, J.A. & James, J.C. (1977). "Importance-Performance Analysis", Journal of Marketing, Vol.41, No.1, 77-79.
- Matzler, K., Sauerwein, E. & Heischmidt, K.A. (2003). "Importance-Performance Analysis Revisited: The Role of the Factor Structure of Customer Satisfaction", The Service Industries Journal, Vol. 23 No. 2, 112-129.
- Nisco, A. & Riviezzo, A. & Napolitano, M. (2014). "An Importance-Performance Analysis of Tourist Satisfaction at Destination Level: Evidence from Campania (Italy)", European Journal of Tourism Research, 10, 64-75.
- O'Neill, M. & Palmer, A. (2004). "Importance-Performance Analysis: A useful Tool for Directing Continuous Quality Improvement in Higher Education", Quality Assurance in Education, Vol. 12 No. 1, 39-52.
- Oh, H. (2001). "Revisiting Importance-Performance Analysis" Tourism Management, 22, 617-627.
- Oh, H. & Parks, S. C. (1996). "Customer Satisfaction and Service Quality: A Critical Review of the Literature and Research Implications for The Hospitality Industry", Hospitality Research Journal, Vol.20, No.3, 35-64.
- Oliver, R. L. (1980). "Cognitive Model of the Antecedents and Consequences of Satisfaction Decisions", Journal of Marketing Research, Vol. 17, No. 4, 460-469
- Oliver, R. L., Balakrishnan, P. S., & Barry, B. (1994). "Outcome Satisfaction in Negotiation: A Test of Expectancy Disconfirmation". Organizational Behavior and Human Decision Processes, 60(2), 252-275.
- Oliver, R. L., (2003). Satisfaction: A Behavioral Perspective On The Consumer, Boston, MA:Irwin, McGrawHill, s. 13; Aktaran: Duman T., "Richard Oliver's Perspectives on Consumer Satisfaction and Consumer Value: A Theoretical Cross Examination", Cilt no: 5, Sayı no: 2 (Nisan-Haziran 2003), s.47. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, İzmir.
- Onaran, B., Bulut, Z.A. & Özmen, A. (2013). "Müşteri Değerinin, Müşteri Tatmini, Marka Sadakati ve Müşteri İlişkileri Yönetimi Performansı Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma", Business and Economics Research Journal, Volume 4, Number 2, 37-53.
- Ortinau, D. J., Bush, A. J., Bush, R. P. & Twible, J. L. (1989). "The Use of Importance-Performance Analysis for Improving The Quality of Marketing Education: Interpreting Faculty-Course Evaluations", Journal of Marketing Education, 78-86.
- Özer, L. & Antepioğlu, P. (2005). "Hizmet Satın Alma Sürecinde Kulaktan Kulağa İletişimin Etkisi" Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt:23, Sayı:1, 203-224.
- Özguven, N. (2008). "Hizmet Pazarlamasında Müşteri Memnuniyeti ve Ulaştırma Sektörü Üzerinde Bir Uygulama", Dokuz Eylül Üniversitesi, Ege Akademik Bakış, Cilt 8, Sayı 2, 651-682.
- Parkan, C. & M.L. Wu (1997). "On the Equivalence of Operational Performance Measurement and Multiple Attribute Decision Making." Int J Production Research, 35(11): 2963-2988.
- Rial, A., Rial, J., Varela, J. & Real, E. (2008). "An Application of Importance-Performance Analysis (IPA) to the Management of Sport Centers" Managing Leisure, 13, 179-188.
- Saltık, İ.A., (2017). "Ölüdeniz Tabiat Parkı Hizmet Kalitesinin Önem Performans Analizi ile Değerlendirilmesi", Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:19, Sayı:1, 197-210.
- Sampson, S.E. & Showalter, M.J. (1999). "The Performance-Importance Response Function: Observations and Implications", The Service Industries Journal, 19, 1-25.
- Shulman, K.I., Herrmann, N., Brodaty, H., Chiu, H., Lawlor, B. & Ritchie, K. (2006). "IPA Survey of Brief Cognitive Screening Instruments", International Psychogeriatrics, 18(2), 281-294.
- Skok, W., Kophamel, A. & Richardson, I. (2001). "Diagnosing Information Systems Success: Importance Performance Maps in the Health Club Industry". Information and Management, 38, 409-419.
- Şimşek, M. (2002). TKY ve Tarihteki Bir Uygulaması Ahilik, 1.Baskı, Hayat Yayınları, İstanbul.
- T Test (2019). <https://tezverianaliz.com/biyoistatistik-derhanesi/t-test-students-t-test/> (erişim tarihi; 28.06.2019).
- Tekin, Ö.A., Kalkan, G. & Duman, H. (2014). "Hizmet Kalitesinin Önem Performans Analizi ile Ölçülmesi: Üniversite Sosyal Tesislerinin Konaklama Üniteleri Üzerinde Bir Uygulama", Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:7, Sayı:31, İstanbul.
- Tontini, G. & Silveira, A. (2007). "Identification of Satisfaction Attributes Using Competitive Analysis of Improvement Gap", International Journal of Operations Production Management, 27 (5), 482-500.
- Tunca, M.Z. & Bayhan, M. (2012). "Kalite Fonksiyon Göçerimi Yönteminin Tedarikçi Seçiminde Kullanımı", Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 11, 53-69.
- Uzkurt, C. & Torlak, Ö. (2007). "İşletmelerin Müşteri Değeri Yaratma Çabaları Üzerinde Öğrenme ve Pazar Odaklı Kültürün Etkileri" Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 25, Sayı 1, 239-257.
- Vavra, T. G. (1999). "Müşteri Tatmini Ölçümlerinizi Geliştirmenin Yolları", Kalder Yayınları, İstanbul.
- Wade, D.J. & Eagles, P.F.J. (2010). "The Use Of Importance Performance Analysis and Market Segmentation for Tourism Management in Parks and Protected Areas: An Application to Tanzania's National Parks", Journal of Ecotourism, 44: 196-212.
- Warnick, R. B. (1983). "Marketing Factors in the Evaluation of Exercise/Fitness Programs: An Examination of Core and Fringe Participation by Importance-Performance Analysis", Doctorate dissertation, The Pennsylvania State University, Pennsylvania, U.S.A.
- Wirtz, J. & Bateson J.E.G. (1999). "Consumer Satisfaction with Services: Integrating the Environment Perspective in Services Marketing into the Traditional Disconfirmation Paradigm", Journal of Business Research, 44: 55-66.

- Yavaş, U.& Shemwell, D.J. (2001). “Modified Importance-Performance Analysis: An Application to Hospitals”, *International Journal of Health Care Quality Assurance*, 14(3), 104-110.
- Yılmaz, E. (2005). “Bilgi İşletmeleri Olarak Üniversite Kütüphanelerinde Müşteri Merkezli Yapılanma ve Kullanıcı Memnuniyeti”, *Verimlilik Dergisi*, Milli Produktivite Merkezi, 114-155.

Metaverse Dünyasının Eğitim Modeli Olarak Kullanımı ve Muhasebe Eğitimine Yansımaları ¹

Use of The World of Metaverse in Education and Its Reflections on Accounting Education

Işık ALTUNAL *

ÖZ

Covid-19 pandemisinin başlamasıyla beraber öğrenciler, özellikle ilk iki eğitim-öğretim yılında gerek ilk ve orta öğretimde gerekse yüksek öğretimde akranlarıyla fiziksel etkileşimden ve sosyal bir öğrenme ortamından yoksun bir şekilde eğitimlerine devam etmişlerdir. Bu dönemlerde tüm eğitim kurumları hızlı bir şekilde online eğitime geçmesine ve bazı platformlar ile sosyal etkileşim kurmaya çalışmasına rağmen hem eğitimciler hem de öğrenciler için eğitimin en kötü yılları olduğu yapılan akademik çalışmalar ile ifade edilmektedir. Pandeminin dijitalleşmeye olan etkisi nedeniyle eğitim yöntemlerinde de birçok farklı model geliştirilmiş ve öğrencilerin hazırbulunuşluk düzeylerinin ve birbirleriyle etkileşimin daha yüksek olduğu üç boyutlu modeller üzerine yoğunlaşmıştır.

Çalışmanın amacı günümüzde çokça tartışılan ve üç boyutlu sanal dünyayı ifade eden Metaverse kavramının, eğitim modeli olarak kullanılabilirliğini tartışmak ve muhasebe eğitiminde kullanılabilirliğine yönelik bazı değerlendirmelerde bulunmaktadır. Bu amaç doğrultusunda çalışmada, literatürden hareketle Metaverse kavramı çeşitli yönleriyle ele alınmış Metaverse ortamında yapılan eğitim çalışmalarının avantajlarına ve dezavantajlarına değinilerek muhasebe eğitiminde kullanılabilirliğine yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur.

ANAHTAR KELİMELER

Metaverse, Muhasebe Eğitimi, Sanal Evren

ABSTRACT

With the onset of the Covid-19 pandemic, especially in the first two academic years, students in both primary and secondary education and higher education have continued their education without physical interaction with their peers and without a social learning environment. In these terms, although all educational institutions quickly switched to online learning model and tried to establish social interaction with some platforms, it is expressed by academic studies that it was the worst years of education for both educators and students. Due to the effect of the pandemic on digitalization, many different models have been developed in education methods and three-dimensional models have been focused on, where students' readiness levels and interaction with each other are higher.

The aim of the study is to discuss the usability of the Metaverse concept, which is widely discussed today and expresses the three-dimensional virtual world, as an education model and to make some evaluations about its usability in accounting education. In parallel with this purpose, in the study, the concept of Metaverse has been discussed in various aspects based on the literature, and some suggestions have been made for its usability in accounting education by referring to the advantages and disadvantages of educational studies conducted in Metaverse environment.

KEYWORDS

Metaverse, Accounting Education, Virtual Universe

	<i>Makale Geliş Tarihi / Submission Date</i> 01.07.2022	<i>Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance</i> 16.08.2022
<i>Atf</i>	Altunal, I. (2022). Metaverse Dünyasının Eğitim Modeli Olarak Kullanımı ve Muhasebe Eğitimine Yansımaları. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 433-443.	

¹ Bu çalışma 18-22 Mayıs tarihleri arasında 40. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumunda sunulan bildirinin genişletilmiş halidir.

* Arş. Gör. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, isik.altunal@dpu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-0659-3591

GİRİŞ

İçerisinde bulunduğumuz dijital çağda, yaşanan büyük değişimlere ayak uydurabilmek hem eğitimcilerin hem öğrencilerin hem de muhasebe meslek mensuplarının zorunlu olduğu konulardan birisidir. Ülkelerin ayakta kalmaları konusunda büyük önem taşıyan işletmelerde, muhasebe meslek mensupları işletmelerin doğumundan ölümüne kadar hep var olmakta ve bu nedenle onların değişime ayak uydurması hayati bir konu olmaktadır. Aynı şekilde söz konusu meslek mensuplarının yetişmesinde temel rol oynayan muhasebe öğretim üyelerinin ve muhasebe derslerinin de dijital değişime ayak uydurması mecburiyet haline gelmiştir.

Pandemi ile beraber birçok eğitim kurumu, kamu veya özel sektör işletmeleri çalışmalarının bir kısmını veya tamamını çevrimiçi erişim teknolojileriyle yapmaya başlamış ve bu durum dijitalleşmeye hız kazandırmıştır. Eğitim alanına bakıldığında tüm eğitim kademelerinde çevrimiçi eğitim modeline geçilmiştir. Ülkemizde 2021-2022 eğitim öğretim yılında Milli Eğitim bünyesindeki okullar çevrimiçi eğitimi tamamen kaldırmasına rağmen Yüksek Öğretim bünyesindeki üniversiteler ise belli bir sınırdan kalmak şartıyla hem çevrimiçi eğitime hem de yüz yüze eğitime kaldığı yerden devam etmiştir². Dijitalleşme her ne kadar büyük kolaylıklar ve yenilikler getirirse de dijitalleşmenin özellikle muhasebe eğitimi alanında eğitim kalitesini artırdığı pek söylenememektedir. Çünkü eğitim sadece akademik yönü olan değil aynı zamanda sosyal yönü de olan bir faaliyettir. Bu nedenle öğrencilerde, sosyal etkileşimi çok az akademik yönü ise fazla olan çevrimiçi eğitim yöntemine karşı beklenen ilgi meydana gelmemiş ve öğrencilerin hazırbulunuşluğu azalmıştır. (Aristovnik ve diğ., 2020). Yapılan akademik çalışmalar, çevrimiçi muhasebe eğitimi gerçekleştiren akademisyenler ve öğrenciler açısından muhasebe derslerinin pek verimli olmadığını ve kalitenin daha da düştüğünü göstermektedir (Akgün, 2020; Kurnaz & Serçemeli, 2020; Narlıkaya & Demir, 2020; Serçemeli & Kurnaz, 2020; Gümüş & Karaca, 2021). Birtakım sanal platformlarla yapılmaya çalışılan çevrimiçi eğitim sürecinde, öğrencilerin okul ortamından ciddi derecede uzaklaştığı görülmüştür. Öyle ki, küçük yaşlardan itibaren internete ve taşınabilir teknolojiye erişimle büyüyen Z kuşağı dahi çevrimiçi eğitimin yetersizliğinden kaynaklanan sorunlar nedeniyle çevrimiçi eğitimden beklenen verimi alamamıştır. Dijital çağda büyüyen yeni neslin çevrimiçi eğitimin yetersizliklerinden kaynaklı sorunları aşacak ve onların hazırbulunuşluğunu ve birbirleriyle etkileşimlerini en üst düzeye çıkarabilecek yeni bir eğitim modeline yönelik çalışmalara yoğunlaşmıştır. Artırılmış gerçeklik ve sanal gerçeklik teknolojilerinin ileri düzeyde kullanımı genç nesiller için çok çekici bir hale gelmiş ve oluşturulacak üç boyutlu sanal evrende ve ileri düzeyde artırılmış gerçeklik ile eğitim yapılması üzerine çalışmalar hız kazanmıştır.

Geleneksel ve/veya çevrimiçi eğitim ile verilen eğitimde istenilen sonuçların elde edilememesi nedeniyle aynı eğitim, aynı öğrencilere, aynı arkadaşlarıyla ve aynı öğretmenleriyle üç boyutlu sanal bir ortamda ve kendilerini temsil eden avatarları vasıtasıyla verilebilseydi eğitim daha etkileyici, ilgi çekici ve kaliteli olabilir miydi? Bu sorunun cevabı günümüzde çokça gündeme gelen Metaverse kavramını ve Metaverse ortamının sağladığı imkânları değerlendirmek ve uygulamak ile bilinecektir.

Çalışmada literatürden hareketle Metaverse kavramı tanımlanmış ve Metaverse ortamının eğitim alanında kullanılabilirliğine yönelik çalışmalar incelenmiş olup, muhasebe eğitimine yönelik birtakım değerlendirmelerde bulunulmuştur. Bu doğrultuda çalışmada aşağıdaki sorulara yanıtlar aranacaktır.

- i. Metaverse teknolojisi eğitim metodu olarak hangi alanlarda kullanılmaktadır?
- ii. Metaverse teknolojisinin eğitim metodu olarak kullanımındaki avantaj ve dezavantajları nelerdir?
- iii. Metaverse teknolojisi ile muhasebe eğitimi nasıl verilebilir?

Çalışmada derleme yöntemi ile geniş bir literatür incelenmesi yapılmış ve literatürden elde edilen sonuçlar ve kendi değerlendirmemiz ışığında araştırma sorularına ilgili bölüm başlıkları altında cevaplar aranmıştır.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Metaverse'ün tam olarak ne olduğunu daha iyi anlayabilmek için öncelikle temel kavramların iyi bilinmesi gerekmektedir. Metaverse kavramı, sanal gerçeklik, artırılmış gerçeklik, karma gerçeklik ve genişletilmiş gerçeklik kavramları genellikle birbirlerine karıştırılan kavramlardır. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle bu kavramlar arasındaki farklar açıklanmıştır.

1.1. Metaverse Kavramı

Metaverse kelimesi, “Ötesi, Sonrası” anlamında kullanılan Meta kelimesi ile “Evren” anlamında kullanılan “Universe” kelimelerinden oluşan birleşik bir kelimedir (Duan ve diğ., 2021: 1; Mystakidis, 2022: 486).

² Çalışmada çevrimiçi eğitim tabiriyle Zoom, Google Meet, Microsoft Team vb platformlar kullanılarak yapılan senkron veya asenkron eğitim kastedilmektedir.

Metaverse teriminden ilk olarak Neal Stephenson tarafından 1992 yılında bilim kurgu olarak yayımlanan Snow Crash (Parazit) romanında bahsedilmiştir (Maharg & Owen, 2007: 22; Sachs, 2021: 4).

Metaverse, fiziksel gerçekliği dijital sanallıkla birleştiren ve çok kullanıcıli bir ortam olan gerçeklik sonrası evren olarak tanımlanabilmektedir (Mystakidis, 2022: 486). Nitekim Facebook kurucusu Mark Zuckerberg, Metaverse için ekranlarda daha fazla zaman geçirmek değil, geçirdiğimiz zamanında iyi hale getirilmesi olarak tanımlamıştır (Zuckerberg, 2021). Bir başka tanıma göre Metaverse, sosyal ağ hizmetlerinden biridir. Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime girebildiği, nesnelere oluşturarak kullanabildiği genellikle bilgisayar tabanlı simüle edilmiş ve bir çevrimiçi topluluk türü olan sanal bir dünya olarak tanımlanmaktadır (Farjami ve diğ., 2011: 500). Guo ve Gao (2022)'e göre ise Metaverse, internetin artırılmış ve sanal gerçeklik gözlükleriyle kullanımınıdır (Guo & Gao, 2022: 1). Mark Zuckerberg'e göre de Metaverse sadece içeriği görüntülemek yerine içinde yaşadığımız somutlaştırılmış bir internet olarak tanımlanmaktadır (Zuckerberg, 2021).

Metaverse sanal evrenin daha ötesi olarak bilinmelidir (Kye ve diğ., 2021: 2). Başka bir tanımda ise katılımcıların alan ve zaman kısıtı olmaksızın sanal bir ortamda gerçek yaşamı yeniden tasarlamak için avatarlar aracılığıyla etkileşim kurdukları sanal yapılar olarak ifade edilmektedir (Diaz ve diğ., 2020: 94). Stephenson, Metaverse'ü kullanıcıların dijital avatarlar aracılığıyla etkileşime girdiği fiziksel dünyaya paralel devasa bir sanal ortam olarak tanımlanmaktadır (Lee ve diğ., 2021: 1).

Metaverse ortamında yer alan kişiler, kendilerini temsil eden avatarlar ile etkileşimde bulunmaktadır (Farjami ve diğ., 2011: 500). Avatar kullanıcıları hem bilinçli hem de bilinçsiz olarak onları maddi bedenlerine çok benzer şekillerde kullandıklarından, sosyal etkileşimlerin yapılandırılmasında önemli bir rol oynamaktadır. Avatar her iki cinsiyetten de bir insan şeklinde olsa da, çok çeşitli fiziksel niteliklere de sahip olabilmekte ve çok çeşitli insansı ve diğer formları üretmek için giyinebilmekte veya başka şekillerde özelleştirilebilmektedir (Ayiter, 2008: 44).

Literatürde Metaverse ile ilgili yapılan tanımlar bir araya getirildiğinde Metaverse kavramının internetin somutlaştırılmış üç boyutlu yeni bir versiyonu olduğu sonucu çıkarılmaktadır. Metaverse sadece sanal gerçeklik olarak düşünülmemelidir. Zuckerberg (2021)'in ifade ettiği gibi Metaverse, içinde yaşayacağımız bir sanal evren olarak bilinmelidir. Buradan hareketle, gelecek Metaverse dünyasında iş, eğitim ve tüm çalışmaların sanal ortama taşınması gibi bir öngörü söz konusudur. Gelecekte kişilerin fiziki olarak işe gitmek yerine giyilebilir teknolojiyi kıyafetini giyerek avatari aracılığıyla sanal ofisinde işlerini yapabileceği, mesaisini bitirdikten sonra zaman kaybetmeden farklı bir sanal dünyaya geçmesi gibi günümüz sanal gerçekliğinin çok daha ötesi bir durum kastedilmektedir (Collins, 2008: 51). Sonuç olarak, böyle bir dünyaya ulaşmak için hızla akan bir teknolojiye bile 30 yıllık bir zamana ihtiyacın olduğu tahmin edilmektedir (Duan ve diğ., 2021: 153).

Güncel çalışmalarda ifade edilen Metaverse dünyası daha çok Zoom, Teamviewer veya Google Meet aracılığıyla yapılan görüşmelerin artık sanal ortamda avatarlar eşliğinde üç boyutlu bir şekilde gerçekleştirilmesi olarak görülmektedir. Bu Metaverse'ün sadece başlangıç aşaması olarak kabul edilebilir. Ancak Neal Stephenson'un ifade ettiği Metaverse'ü ifade etmemektedir. Çalışmamızda da üç boyutlu sanal ortamda yapılan eğitim literatürde ifade edildiği gibi Metaverse ortamında eğitim olarak varsayılmıştır.

1.2. Sanal Gerçeklik, Arttırılmış Gerçeklik, Karma Gerçeklik ve Genişletilmiş Gerçeklik Kavramları

Sanal gerçeklik kavramı literatüre yeni girmiş bir terim değildir. İlk olarak 1982 yılında gösterime giren Tron adlı filmde sanal gerçeklik tanıtılmış ve 1990'lerden sonra sanal gerçeklik moda haline gelmiştir. 1992 yılında yayınlanan "Lawnmower Man" adlı bir başka filmde sanal gerçeklikle alakalı giyilebilir teknolojileri betimleyen bir film yayınlanmıştır (Collins, 2008: 51). Sanal gerçeklik tamamen dijital olarak oluşturulan, yapay bir ortamı ifade etmektedir (Mystakidis, 2022: 2). Sanal gerçeklik, iç dünyayı simüle eden bir Metaverse türüdür. Sanal gerçeklik teknolojisi; gelişmiş üç boyutlu grafikler, avatarlar ve anlık iletişim araçları içerir. Kullanıcıların tamamen sanal bir gerçeklik içinde olduklarını hissettikleri bir dünyadır. Aynı zamanda, birden fazla kullanıcının aynı anda erişebildiği ve kullanıcının kendini ifade eden bir avatar oluşturarak katılabileceği internet tabanlı üç boyutlu alan olarak da karakterize edilmektedir (Kye ve diğ., 2021: 5).

Arttırılmış gerçeklik, üç boyutlu sanal nesnelere gerçek zamanlı bir ortama entegre edilmesi olup, gerçek ve sanal nesnelere birleşimidir. Arttırılmış gerçeklik, fiziki gerçekliğe birtakım cihazlar yardımı ile sanal nesnelere eklenmesinden oluşmaktadır. Sonuç itibariyle arttırılmış gerçeklik tabiri sanal sahnelerin gerçek objeler üzerine eklenmesi, gerçek sahneler ile sanal sahnelerin aynı ortamın parçasıymış gibi görüntülenmesine imkân sağlayan bir teknolojidir (Ibáñez & Delgado-Kloos, 2018). Arttırılmış gerçeklikte akıllı telefonlar, tabletler, gözlükler, kontakt lensler gibi cihazların kullanılması gerekmektedir (Andrews ve diğ., 2019: 4; Mystakidis, 2022: 487). Arttırılmış gerçeklik görüntüsünü sağlamak için başa takılan ekranlar (iki veya üç boyutlu bilgi görüntüsü sağlayan Google gözlükleri gibi) ya da mobil cihazlar kullanılabilir. Arttırılmış

gerçekliğin en yaygın kullanımı mobil araçlar aracılığıyla kullanımıdır. Artırılmış gerçeklik uygulamaları tipik olarak fiziksel dünyayı görüntülemek ve dijital bilgilerle gerçek zamanlı olarak artırılabilen duvarlar, metin veya yüzler gibi özellikleri işlemek için cihaz kamerasını kullanmaktadır. Artırılmış gerçeklik uygulamalarının popüler örnekleri arasında Pokémon Go oyunu yer almaktadır (Andrews ve diğ., 2019: 4).

Karma gerçeklik fiziki dünyayı sanal varlıklar ile birleştiren bir teknolojidir. Karma gerçeklikte fiziksel ve sanal öğeler aynı ortamlarda etkileşimde bulunabilmek mümkündür. Bu teknoloji, sanal gözlükle üç boyutlu sanal bir ortamda iken fiziki dünyayı da görmemize olanak sağlar, yani aynı anda hem sanal dünyada hem de gerçek dünyada olmasına olanak sağlamaktadır (Milgram ve diğ., 1994: 283). Genişletilmiş gerçeklik kavramı ise; sanal gerçeklik, artırılmış gerçeklik ve karma gerçekliğin birleştirilmiş haline denmektedir. Genişletilmiş gerçeklik terimi son zamanlarda artırılmış gerçeklik, sanal gerçeklik ve karma gerçekliğin tamamını kapsayan bir şemsiye terim olarak kullanılmaktadır. Özetle kullanıcının fiziksel dünya görüşünü tamamen kapatan cihazları ifade etmek için sanal gerçeklik, kullanıcının fiziksel ve dijital dünyaları görmesini sağlayan cihazları ifade etmek için artırılmış gerçeklik ve genel bir terim olarak genişletilmiş gerçeklik terimi kullanılmaktadır (Andrews ve diğ., 2019: 4).

Metaverse'ün teknolojik altyapısından bir diğeri Web 3 teknolojisidir. Web devrimlerine bakıldığında Web 1 teknolojisi tek yönlü olan ve üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmasına izin vermeyen bir teknolojiyi ifade etmektedir. Ansiklopedinin dijital ortama taşınıp sadece okunması ve üzerinde değişiklik yapılamaması örnek olarak verilebilir. Web 2 teknolojisi ise şu anda kullandığımız ve etkileşim kurmaya izin veren teknolojidir. Güncel uygulamalar ile veri değiştirilebilmekte ve veri üretilebilmektedir. Web 2 teknolojisi belirli bir server'a bağlıdır. Örneğin Google'ın server'ı Google'da aranan verileri depolamakta ve bunları işleyerek kullanmaktadır. Belli bir server'a bağlı olmayan merkezizsiz internete ise Web 3 olarak belirtilmektedir (Nath vd., 2014). Çağdaş web 2 teknolojisinde iki boyutlu olarak internetin içerisine girip gezebiliyorken, Web 3 teknolojisinde üç boyutlu olarak ekrandan yönetmek yerine bağlantılı kulaklık ve gözlüklerle sanal gerçekliğin içerisinde yer alınmaktadır. Bu nedenle Web 3 teknolojisi Metaverse'ün bir diğer alt teknolojilerinden birisini ifade etmektedir.

2. METAVERSE ORTAMININ EĞİTİM MODELİ OLARAK KULLANILABİLİRLİĞİ

Çalışmanın bu kısmında literatürden hareketle Metaverse teknolojisi eğitim metodu olarak hangi alanlarda kullanılmaktadır? sorusuna cevap aranmıştır.

Metaverse'ün esasen birçok alanda kullanımı mümkündür. Psikolojik destek veya terapi için veya eğitim yöntemi olarak kullanılması gibi birçok alanda etkin bir şekilde kullanılabilir (Akdeniz ve diğ., 2020). Benzer şekilde metaverse askeri eğitim ve araç kullanma simülasyonlarında, peyzaj, şehir düzenlemesi gibi işlemlerde kullanılabilir.

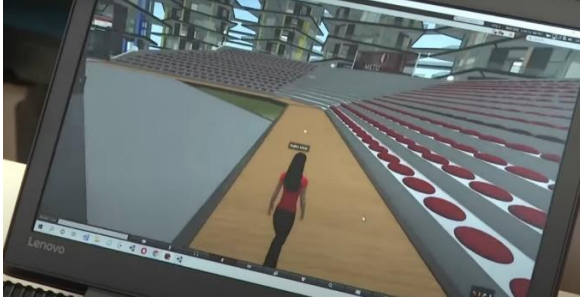
Eğitim açısından düşünüldüğünde sanal ortam sınırsız ve istenildiği şekilde tasarlanabildiği için bu tasarım bir amfi şeklinde olabileceği gibi, bir hastane, ofis veya klinik şeklinde de olabilmektedir. Fiziki gerçekliğe yakın olan sanal gerçeklik ile kişiler daha etkin bir şekilde hareket etme imkânına sahip olacaktır. Metaverse ortamındaki öğrenme öğrenciler için araştırmaya motivasyon sağlayabilir, bilgi daha eğlenceli, sürükleyici ve etkileşimli bir şekilde aktarılabilir. Ek olarak siber kültür (bilgisayarlar ve network ağlarla gerçekleşen kültürleşme) ile öğrenciler dijital yetkinliklerini artırmada bazı avantajlar elde edebilecektir (Diaz ve diğ., 2020: 96). Alışılmışın dışında olan bu denli bir eğitim modeli ile öğrenciler keşfedebilecek, diğer kullanıcılarla tanışabilecek, daha fazla sosyalleşebilecek, bireysel ve grup etkinliklerine rahatlıkla katılabilecek hale gelecektir (Liu & Zhang, 2012: 737).

Çalışmada Metaverse ile eğitim; esasen derslerin fiziksel gerçekliğe en yakın ortamda yapılabilmesini ifade eden bir sanal eğitim modeli olarak ifade edilmektedir. Günümüzde Stanford Üniversitesi gibi köklü üniversiteler yabancı dil ve tıp eğitiminde Metaverse dünyasını kullanmaya başlamıştır. Bu sayede farklı ülkelerden öğrenciler daha gerçekçi ve etkileşimli bir ortamda yabancı dil eğitimi alabilecek ve bu durum ise fırsat eşitliğini sağlayabilecektir. Yine farklı ülkelerde Metaverse dünyası ile eğitimler verildiği görülmektedir (Ogles, 2021; Andrews ve diğ., 2019: 6). Tıp eğitiminde anatomiye daha iyi anlamaları için Metaverse alt teknolojisi olan genişletilmiş gerçeklik teknolojisinin kullanılmasıyla öğrenciler, sanal gerçeklikte anatomiye öğrenmenin ders kitaplarından, videolardan, modellerden ve kadavralardan çok daha ilgi çekici bir yol olduğunu bildirmiştir. Metaverse ortamını eğitimde kullanmanın ne kadar fayda sağladığı henüz net olmamakla birlikte, öğrencilerin üç boyutlu teknolojileri içeren materyaller üzerinde daha iyi performans gösterdiğine dair bazı kanıtlar yer almaktadır (Andrews ve diğ., 2019: 6).

Metaverse dünyasıyla ilgili yerel eğitim çalışmalarına bakıldığında Orta Doğu Teknik Üniversitesi'nin (ODTÜ) üç boyutlu Metaverse dünyasına giriş yaptığı ve avatarlar eşliğinde ve sanal gerçeklik gözlükleri yardımıyla sanal bir ortamda eğitim gerçekleştirdiği görülmektedir. (ODTÜ, 2021). Ayrıca ülkemizde faaliyet

gösteren eğitim kurumları ile ilgili haber demeçleri incelendiğinde, Metaverse ortamında yapılması planlanan eğitimlere rastlamak mümkündür. Aşağıdaki resimde Türkiye’de ilk sanal kampüsü kuran Orta Doğu Teknik Üniversitesinin tasarladığı sanal derslikler gösterilmektedir.

Resim 1: Metaverse Ortamında Eğitim



Kaynak: (ODTÜ, 2022).

Metaverse dünyasında (üç boyutlu sanal ortamda) yapılan eğitim çalışmalarına ait literatür incelendiğinde sanal ortamda eğitim tekniği olarak problem-bazlı öğrenme tekniğinin kullanıldığı, eğitmenin konu hakkında öğrencilerin tartışmasını destekleyen bir rehber görevi yaptığı görülmektedir (Nakahira ve diğ., 2010; Farjami ve diğ., 2011; Liu & Zhang, 2012; Barry ve diğ., 2015). Metaverse ortamının aynı şekilde yabancı dil öğrenmek için ideal bir yapıya sahip olduğu, sanal ortamda farklı ülkelerden kişilerin yabancı dil kursuna katılması nedeniyle etkileşimin daha da arttığı ifade edilmektedir. Yapılan çalışmalar yabancı dil öğrenimi için Metaverse ortamının etkinliğini ortaya koymuştur (Liu & Zhang, 2012; Guo & Gao, 2022; Lee & Hwang, 2022). Sanal gerçeklik ile uygulamalı eğitimin daha kolay verilebildiği, örneğin makine üretim parçaları tasarlanıp çeşitli senaryolar ile eğitimlerin verildiği, uçak bakımlarının metaverse ortamında etkili bir şekilde öğretilbildiği çalışmalar da mevcuttur (Siyaev & Jo, 2021). Aynı şekilde kimya öğretiminde sanal bir laboratuvar ortamında öğrencilere pek çok farklı kimya dersinin verildiği görülmektedir (EON-XR, 2020). Metaverse ortamında eğitimin tamamlayıcı bir eğitim modeli olarak kullanılması gerektiğine ve hibrit bir eğitim modelinin benimsenmesine yönelik öneriler de mevcuttur (Diaz ve diğ., 2020). Geleceğin interneti olarak ifade edilen Metaverse’ün, günümüz teknolojileri ve birtakım uygulamalarla (E-öğrenme sistemleri dahil olmak üzere) uyumu sağlanmaya çalışılmalıdır (Dahan ve diğ., 2022: 9). Bugün aşına olduğumuz bütün internet uygulamaları Metaverse’de kendi sunumlarına sahip olacaklardır (Guo & Gao, 2022: 2).

Sonuç itibariyle Metaverse teknolojisinin eğitim ortamı olarak yabancı dil eğitimi, kimya, tıp, mühendislik ve teknik bilimler gibi uygulama gerektiren bilim dallarında kullanıldığı görülmektedir.

Ülkemiz açısından değerlendirildiğinde Metaverse ortamındaki ilk eğitim modelini ODTÜ’nün gerçekleştirdiği ve bunun dışında bazı özel eğitim kurumlarının Metaverse ortamına yönelik eğitimler için altyapı yatırımları yapmaya başladığı görülmektedir. Bu nedenle ülkemizde Metaverse ortamındaki eğitimin yaygınlaşması ve sürdürülebilir bir eğitim haline gelmesinde biraz daha uzun bir sürecin olduğu anlaşılmaktadır.

Metaverse dünyası ile gerçek dünyada bilim laboratuvarı kurmak çok maliyetli iken çok daha az maliyetle dijital karşılığını inşa etmek mümkün hale gelebilir. Bütçelerin yetersiz kaldığı ve verimli kullanılması zorunlu olan ülkemizde zaman ve maliyetten tasarruf etmek mümkün hale gelecektir. Burada TÜBİTAK veya YÖK nezdinde bir çalışma biriminin kurulması önerilmektedir. TÜBİTAK’ın blokzincir üzerine yaptığı çalışmalar gibi Metaverse ortamında bilim laboratuvarlarını kurabilmesi ve bunun tek merkezden yapılması üniversitelerin ayrı ayrı sanal laboratuvar kurma maliyetinin de önüne geçmiş olacak ve uygulama birliğini sağlamış olacaktır.

2.1. Metaverse Ortamındaki Eğitimin Çevrimiçi Eğitimden Farkı

Çevrimiçi eğitim modelinde eğitmen ve öğrenci Zoom, Teamviewer, Google Meet veya daha farklı platformlarda eğitim öğretimi devam ettirmektedir. Çevrimiçi eğitimin doğası gereği öğrenciler eğitmenleriyle çok az etkileşime girmekte ve öğrenciler sosyalleşme eksikliği yaşamaktadır (Anwar & Adnan, 2020: 45).

Online eğitimde çoğu zaman öğrenciler kameralarını kapatmakta, ders olduğu gözükse bile ders ortamında olmayabilmektedir. Haliyle çevrimiçi eğitim sisteminde etkileşim daha az olmaktadır. Ayrıca Zoom, Google Meet gibi iki boyutlu web tabanlı uygulamalar üzerinde yapılan senkron çevrimiçi eğitimde ciddi bir zihin yorgunluğu ortaya çıkabilmektedir. Asenkron olarak verilen çevrimiçi eğitimlerde ise öğrencinin motivasyonu için zararlı bir duygu olan duygusal izolasyona sebep olabilmektedir. Sonuç olarak, senkron veya asenkron

çevrimiçi platformlardaki e-öğrenme dersleri yüksek terk oranlarıyla karşı karşıyadır (Mystakidis, 2022: 488). Ancak Metaverse ortamında (üç boyutlu sanal ortamda) kendisinin ve arkadaşlarının avatar ile orada bulunması öğrencinin daha fazla etkileşim halinde olmasını sağlamaktadır. Öğrencinin ortamda bulunma hissini derse olan hazırbulunuşluğunu da artıracığı düşünülmektedir. Sonuç itibarıyla çevrimiçi eğitim modelinde öğrenciler eğitim ortamının dışında iken Metaverse ortamında öğrenciler eğitim ortamının içerisinde olmaktadır.

Metaverse dünyasının eğitimde kullanımı ile fiziksel sınırlar ortadan kalkmakta ve sınırsız bir sanal dünyaya erişilmektedir. Ayrıca üç boyutlu sanal gözlükler takıldığı için dışarıdaki dikkati dağıtacak unsurlar farkedilmeyeceğinden %100 odaklanma sağlanabilecektir. Bu durumun eğitimde kaliteyi daha fazla artıracığı düşünülmektedir.

3. METAVERSE ORTAMINDAKİ EĞİTİMİN OLASI AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Çalışmanın bu kısmında literatürden hareketle Metaverse teknolojisinin eğitim metodu olarak kullanımındaki avantaj ve dezavantajları nelerdir? sorusuna cevap aranmıştır.

3.1. Metaverse Ortamındaki Eğitimin Olası Avantajları

Z kuşağı veya milenyum çağı çocukları olarak adlandırılan yeni nesil gençlerin artık TV izlemek yerine Sosyal Medya gibi sanal ortamlara çok daha fazla ilgi duyduğu ve zaman geçirdiği bir gerçektir. Her ne kadar kuşak ayrımı yaparak genellemek yanlış olsa da genel kabul görmüş olan bu ayrımında 1995 yılı ve sonrası doğumluları ifade eden Z kuşağı, doğduğundan beri internet ve bilgisayarların içerisinde yaşamaktadır (Park & Kim, 2022: 1). Haliyle üniversite öğrencilerinin tamamına yakınının Z kuşağı olduğu ve bu kuşağın gözlem yaparak öğrenme sağladığı düşünüldüğünde üç boyutlu sanal ortamlarda oluşturulacak eğitim materyallerinin yeni nesil öğrencilerin ilgisini çok daha fazla çekeceği düşünülmektedir. Yapılan çalışmalar dijital öğrenmede sanal gerçeklik teknolojisinin öğrencilere öğrenmeyi daha eğlenceli ve heyecan verici bir hale getirdiği ifade edilmektedir (Lee & Hwang, 2022: 4785).

Metaverse ortamındaki eğitim modelinde, üç boyutlu bir sanal ortamda insan beyninin o ortamdaki gibi algılaması nedeniyle gençlerin çok daha fazla ilgi duyacağı ve öğrencilerin hazırbulunuşluğunun çevrimiçi (uzaktan) eğitim sistemine göre çok daha fazla olacağı düşünülmektedir. Metaverse'un, teknik imkânlar ve sanal dünyaya uyum sağlandığında tüm sektörlerde olduğu gibi eğitimde de yeni bir kapı aralayacağı varsayılmaktadır (Collins, 2008: 51-52). Ayrıca Meta-human gibi programlar ile katılımcıların yüzü kopyalanabilmekte ve kişinin oluşturacağı avatara katılımcının kendi yüzü aktarılabilir (Unrealengine.com, 2022). Bu nedenle kişiler sanal ortamda kendi fiziksel görüntüsünü kullanabilecektir. Sanal gözlüklerle sanal bir ortamda kişilerin avatarları aracılığıyla eğitim yapılması fiziksel gerçeklik hissini daha da etkin hale getirmektedir.

Öğrencilerin uygulamalı eğitimi gereği gerçek dünyadaki bir tesise veya yere ara sıra yapılan saha gezisi yerine, bir tuşa tıklanmasıyla yerel "dijital" ortamlarında profesyonellere ve uzmanlara hazır erişime sahip olsaydı eğitim nasıl değişirdi? Bu tür fütüristlik faaliyetler günümüzde (facebook gibi) birçoğunun prototiplerde ve kaba deneylerde gerçekleştiği bilinmektedir. Örneğin 1990'ların başında hiç kimse internet'in günlük yaşamımıza ne kadar entegre olacağını tahmin edemezken bugün birçok insanın gerçek dünya ile sanal dünyaların ne kadar hızlı bir şekilde iç içe geçebileceğini hayal etmesi oldukça zordur. Ancak web tabanlı teknolojilerin hızla yayılması, bu değişikliklerin ne kadar hızlı gerçekleşebileceğinin bir örneği olarak göz önünde bulundurulmalıdır (Collins, 2008: 53).

3.2. Metaverse Ortamındaki Eğitimin Olası Dezavantajları

Literatürden hareketle Metaverse ortamında yapılan eğitim uygulamalarına ilişkin olumsuz kanılar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir;

- Metaverse ortamının oluşturulabilmesi için yüksek internet alt yapısı, daha teknolojik bilgisayarlar, giyilebilir teknolojiler ve enerji gerekmektedir. Dolayısıyla fırsat eşitliği sağlaması beklenen Metaverse ortamının fırsat eşitliğini bozması söz konusudur (Mystakidis, 2022: 493).
- Yüksek ekipman maliyeti, metaverse kullanımının yaygınlaşmasının önündeki bir engeldir. Artırılmış gerçeklik ile ilgili riskler, fiziksel refah, sağlık, güvenlik, psikolojik, ahlak ve etik ve veri gizliliği şeklinde ifade edilebilir. Fiziksel düzeyde, artırılmış gerçeklik uygulamalarında kullanıcıların dikkatlerinin dağılması tehlikeli durumlara neden olabilmektedir. Aşırı bilgi yüklenmesi, önlenmesi gereken psikolojik bir zorluktur. Ahlaki sorunlar, önyargılı görüşlere yönelik yetkisiz büyütme ve olgu manipülasyonunu içermektedir. Veri toplama ve üçüncü kişilerle paylaşma kişisel verilerin güvenliği açısından büyük risk oluşturabilir (Christopoulos ve diğ., 2021:10)

- Sanal Gerçeklik ile ilgili olarak mide bulantısı ve baş dönmesi en sık bildirilen sağlık sorunları arasındadır (Pellas ve diğ., 2021: 854). Baş ve boyun yorgunluğu, sanal gerçeklik başlıklarının ağırlığı nedeniyle daha uzun kullanım seansları için de bir sınırlamadır. Genişletilmiş sanal gerçeklik kullanımı bağımlılığa, anti- sosyal davranışa (sosyal izolasyona) ve gerçek, fiziksel yaşamdan uzak durmaya yol açabilmekte ve bu durum genellikle vücut ihmali ile sonuçlanabilmektedir (Slater ve diğ., 2020: 7).
- Metaverse ortamındaki sanal sınıfta yüz ifadelerinin olmaması öğretim için en büyük engeldir. Hem öğretmenin hem de öğrencilerin bu ifade eksikliği sanal öğrenme için ciddi bir kusur olabilmektedir. Çünkü yüz ifadeleri ister gerçek hayatta olsun isterse sanal dünyada olsun genellikle tartışma için en önemli faktörlerden birisidir. Her ne kadar bu sorunun çözümü içinde avatarlara göz kırpmaya özelliği konulmuş ve eğitimin zorluğu kadar öğrencilerin göz kırpması istenmişse de tam anlamıyla gerçekliği sağlamada henüz etkili olmadığı söylenebilmektedir (Barry ve diğ., 2015: 1196).
- Sanal dünyanın yavaşlamaması veya bağlantının kopmaması için internet bağlantısının iyi olması gerekmektedir. Aynı şekilde sanal dünyadan yararlanmak isteyen kullanıcı ekipmanlarının da hem işlem kapasitesi hem de ekran kartı olarak iyi bir donanıma sahip olması gerekmektedir (Diaz ve diğ., 2020: 104).
- Bilgisayar ortamında artık CD'ler aracılığıyla yüklenen oyunların yerini online oyunlar almıştır. Online oyunlar yüklemeye ve oynama da genellikle ücretsiz olmakta ancak oyun içerisinde ücret ödenmesi gerektiren birçok unsur olmaktadır. Metaverse'de de durumun aynı olacağı düşünülmektedir. Metaverse ortamına girişler ücretsiz ancak yapılacak işlemlerde ücret ödenecek birçok harcama olması mümkündür.
- Metaverse ortamında, sosyal bağlantıların zayıflaması, sanal alandan ve Metaverse'ün kimliksizliğinden ötürü çeşitli suçlar işlenmesi mümkündür (Kye ve diğ., 2021: 1).

4. METAVERSE ORTAMINDA GERÇEKLEŞTİRİLEN EĞİTİMİN MUHASEBE EĞİTİMİNDE KULLANILABİLİRLİĞİ VE BİRTAKIM ÖNERİLER

Çalışmanın bu kısmında literatürdeki çalışmalardan hareketler “Metaverse teknolojisi ile muhasebe eğitimi nasıl verilebilir?” sorusuna cevap aranacaktır. Literatürde yapılan çalışmalarda sanat, tarih, coğrafya gibi temel bilimler ile tıp, hukuk, mimarlık gibi uygulamanın ve vaka analizinin öne çıktığı alanlarda sanal gerçeklik ile eğitim daha etkin olarak kullanılabilirdiği görülmektedir. Ancak muhasebe-finance derslerine yönelik bir öneri getirebilmek için gelecekteki muhasebe mesleğinin ne şekilde evrileceğini tahmin etmek de önemlidir. Yapılan çalışmalar dijitalleşme sonucunda muhasebenin akıllı kayıt sistemlerine dönüşeceğini ve muhasebe mesleğinin geleneksel muhasebecilikten çok stratejik kararlar almada rol oynayan bir hale bürüneceğini ifade etmektedir (Kablan, 2018: 1568). Günümüzde de E-Fatura, E-defter, E-beyanname gibi e-muhasebe uygulamalarının yaygınlaşması ile geleneksel muhasebe mesleğinin de muhasebe bilgi sistemlerini yönetmek gibi muhasebe mühendisliğine evrileceği öngörülmektedir (Yükçü & Yükçü, 2019). Bu nedenle gelecekte muhasebe alanında eğitimin, mali tabloları analiz edip yorumlayan, mali problemleri çözen ve stratejik kararlar alan, işletmelerin geleceğini inşa edecek stratejileri geliştirebilen kişileri yetiştirmeye yönelik olacağı öngörülmektedir.

Günümüzde muhasebenin ana konusu yönetim danışmanlığı yapmaktır. Muhasebe meslek mensubunun asıl görevi ise müşavirlik ve denetim hizmetidir. Muhasebe meslek mensubu geleneksel anlamda sadece defter tutma görevini icra ettiği takdirde, yakın gelecekte defter tutmanın tarihe karışacağı zaman işsiz kalacağı da aşikar bir durumdur.

Değişen ve gelişen ekonomik ve teknolojik gelişmelerle birlikte muhasebe ve muhasebe eğitimi de değişmektedir. Muhasebe eğitiminin dijital ortamlarda verilmesine yönelik güncel çalışmalar incelendiğinde muhasebe eğitiminde çeşitli simülasyonlar yaparak oyun bazlı bir eğitim önerisi verildiği görülmektedir (Koç, 2021; Yaşar & Alkan, 2019). Ancak oyun tabanlı öğrenme yönteminde kullanılan simülasyonlar iki boyut içermekte ve öğrenci Metaverse ortamındaki gibi olayın içerisinde değil dışında kalmaktadır. Çalışmada ise aynı simülasyonların üç boyutlu olarak yani Metaverse ortamında öğrencilerin içerisinde yaşadığı bir eğitim metodu önerilmektedir. Bu açıdan bakıldığında Metaverse ortamında her şeyi yapmak mümkündür. Ayrıca muhasebeyi öğrenmenin en etkili yolunun teorik eğitim ile belli bir temele oturtulmasının ardından o dersi canlı yaşatabilmek ve uygulatabilmek olduğu ifade edilebilir. Öğrenciler için uygulamanın daha sürükleyici ve ilgi çekici hale getirilmesinde Metaverse, aracı olarak kullanılabilir. Örneğin maliyet muhasebesi dersi için bir üretim ortamı oluşturulup o üretim ortamındaki maliyet modelleri gösterilebilir. Sanal ortamda bir şirket tasarlayıp örnek olay dahilinde öğrenciler şirketlerin yatırım veya stratejik kararları almada muhasebe verilerini nasıl kullanacağını öğrenmeleri mümkündür. Buradaki temel sorun Metaverse ortamındaki sanal eğitimin nasıl ve kimler tarafından tasarlanacağıdır. Sanal ortamın oluşturulması için üç boyutlu modelleme

programları olan 3ds Max, Blende veya Maya gibi programlar kullanılabilir. Ancak bu programların kullanımı ciddi bir bilgi ve uzmanlık gerektirmektedir (Duan ve diğ., 2021: 4). Bu nedenle üniversiteler kendi üç boyutlu sanal platformlarını geliştirebilecek veya dışarıdan hizmet alarak üç boyutlu sanal platformlarda eğitim verebilecektir. Muhasebe öğretim üyelerine düşen görev ise eğitim faaliyeti için kullandıkları Google Meet ve Team Viewer gibi çeşitli platformlar için gösterdiği çabayı, üç boyutlu sanal ortam için geliştirilen platformu kullanabilmede de gösterebilmesidir. Üç boyutlu sanal ortamda öğrencilerin birbiriyle üst düzey etkileşime gireceği (grup çalışması yapabileceği) ve çeşitli problemler karşısında çözüm üretmesini sağlayarak stratejik kararlar verebileceği sanal ortamların oluşturulabilmesi en önemli zorluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Sonuç itibarıyla içerisinde bulunduğumuz zamanda Metaverse ortamında muhasebe eğitimine yönelik birtakım öneriler aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- Öncelikle hibrit bir eğitim modeli önerilmektedir. Teorik eğitimlerin verilmesinden sonra Metaverse ortamında uygulama yapılması çok daha etkili olacaktır.
- Metaverse uygulamaları için YÖK'ün nezdinde bir uygulama birliğinin sağlanması önerilmektedir. Pandemi döneminde Anadolu Üniversitesi, Atatürk Üniversitesi ve İstanbul Üniversitesi'nin yayınladığı açıköğretim kitapları tüm kullanıcılara açık hale getirilerek, hem öğrenciler hem de öğretim üeleri için önemli bir kaynak haline gelmiş ise aynı şekilde üç boyutlu sanal gerçeklik ortamlarının YÖK başkanlığında oluşturularak tüm eğitim camiasına açık hale getirilmesi önerilmektedir. YÖK nezdinde oluşturulması önerilen sanal uygulama platformu ile üç boyutlu sanal öğrenmede uygulama birliğinin sağlanması mümkün hale gelecektir. Bu sayede hem üniversitelerimiz hazır bir şekilde sanal gerçeklik uygulamasına sahip olacak hem de eğitim alanındaki dijital değişime daha hızlı adapte olabilecektir. Ayrıca ayrı ayrı sanal ortamların tasarlanması sonucundaki yüksek maliyetten de kurtulması mümkün hale gelecektir.
- İşletmesi olmayan işletme fakültesi, hastanesi olmayan tıp fakültesine benzetilmektedir (İbiş, 2022). Öğrencilerin işletmelerde hiçbir uygulama yapmadan mezun olması onlar açısından bir eksiklik. Bu sorunun aşılabilmesi için işletmelerin dijital ikizlerinin oluşturulması önerilmektedir. İşletmelerin dijital ikizinin oluşturulacağı sanal gerçeklik ortamında öğrencilerin işletme uygulamalarını yapabilmesi, hem öğrenci ve öğretim üyelerinin dijital yetkinliklerini hem de eğitimin kalitesini artırabilecektir.
- Muhasebe meslek mensuplarının dijital yetkinliklerinin artırılması gerektiği birçok akademik çalışmada ifade edilmektedir. Üç boyutlu sanal gerçeklik teknolojilerinin üniversitelerde kullanımı sayesinde geleceğin muhasebe meslek mensuplarında daha fazla dijital yetkinliğe sahip olacağı düşünülmektedir.
- Yücel vd., (2022) çalışmasında muhasebe eğitiminde Vak'a kullanımına yönelik bazı öneriler getirmiştir. Vak'a kullanımı öğrenciyi gerçek olayların içerisine dahil etmesi açısından muhasebe eğitiminde çok önemli bir yer tutmaktadır. Yapılan çalışmada kısaca;
 - ➔ Vak'a geliştirme merkezinin kurulması,
 - ➔ Muhasebe eğitiminde vak'a kullanımı ve muhasebe derslerini vak'a metodu ile uygulama yapılmasına yönelik birtakım öneri ve sorunlar dile getirilmiştir (Yücel ve diğ., 2022).

Çalışmamızda aynı vak'a uygulamalarının üç boyutlu versiyonlarının oluşturulması önerilmektedir. Çünkü vak'ayı geliştirmek zor ancak geliştirilmiş bir vak'anın günümüz bilgisayar programlarıyla üç boyutlu sanal ortama aktarılması çok daha kolay olacaktır.

SONUÇ

Dünün eğitim yöntemleri ile yarının eğitiminin verilemeyeceği ve öğrencilerin daha fazla etkileşim içerisinde olacağı öğrenci odaklı bir eğitim yönteminin olması gerekliliği aşikar bir durumdur. Önüne geçilemez bir dijital evrim yaşadığımız günümüzde blockchain teknolojileri ile merkeziyetsiz yani belli server'a bağlı olmayan teknolojilerin gelişmesi, verisi belli server'larda depolanan Web 2.0 teknolojisinden, Merkeziyetsiz Server'ları ifade eden Web 3.0 teknolojisine geçilmesi gibi birçok yenilik yaşamamızın olağan akışını çok hızlı bir şekilde değiştirmektedir. Bu değişim özellikle muhasebe mesleğini ve haliyle verilecek muhasebe eğitimini de etkileyecektir. Muhasebe mesleğinin bir muhasebe mühendisliğine dönüşeceği yapılan akademik çalışmalarla sıklıkla dile getirilmektedir (Yükçü ve Yükçü, 2019). Endüstri 4.0 ile birlikte sanal, gerçeklik, artırılmış gerçeklik, karma gerçeklik ve genişletilmiş gerçeklik teknolojilerinin kullanılma sıklığının artması, akıllara eğitimde bu teknolojilerin ne şekilde kullanılacağı sorusunu getirmektedir.

Metaverse ortamında verilen eğitimlere yönelik literatür araştırması sonucunda, Metaverse ortamındaki eğitimin birçok avantajı olduğu gibi dezavantajlarının olduğu görülmektedir. Öğrencilerin anti-sosyal hale gelmesi, genel ahlaka uygun olmayan hallerle daha sık karşılaşabilmesi, fiziki ve psikolojik sağlık sorunlarının baş gösterebilmesi üç boyutlu sanal ortamın en büyük dezavantajları arasındadır. Diğer yandan bakıldığında Z kuşağı öğrencilerinin sosyal medya bağımlılıklarının her geçen gün arttığı bilinmektedir. Bu bağımlılığa

Metaverse de eklenirse ne gibi sonuçlarla karşılaşılacağı da bir başka sorundur. Bu nedenle bu teknoloji kontrollü olarak kullanılmalıdır. Her ne kadar Metaverse ortamının fiziki gerçekliğe çok yakın bir hale geleceği tahmin edilse de insan duygularının olmadığı, samimiyetin ve empatinin eksik kaldığı bir ortamda eğitimin de eksik kalacağı düşünülmektedir. Metaverse ortamındaki eğitim bir amaç değil sadece araç olmalıdır. Hibrit bir eğitim modeli ile öncelikle çağın gerektirdiği teorik muhasebe eğitimi verildikten sonra konu ile ilgili mekan ve zaman kısıtı olmayan üç boyutlu sanal ortamda inşa edilecek muhasebe simülasyonları ile eğitimin çok daha kalıcı hale geleceği düşünülmektedir. Çalışmanın sonucunda YÖK nezdinde oluşturulacak bir sanal gerçeklik eğitim platformu ile her ders ve konuda sanal simülasyonların yapılarak herkese açık hale getirilmesi, öğrencilerin işletme uygulamaları için işletmelere ait dijital ikizlerinin oluşturulabilmesi, Vak'a kullanımına yönelik eğitimlerin hem teorik olarak hem de Metaverse ortamında verilmesi önerilmektedir. Eğitim alanında Metaverse kullanımının daha çok uygulamalı bilimlerde ve vak'a analizinde kullanıldığı görülmektedir. Önümüzdeki çalışmalarda vak'a metodu ile verilen muhasebe derslerinin Metaverse ortamında bir sanal öğrenme çerçevesinde uygulama yapılabilmesi önerilmektedir. Uygulama yapılabildiği takdirde muhasebe eğitiminin üç boyutlu sanal ortamdaki etkinliği tam olarak tespit edilebilecektir.

KAYNAKÇA

- Akdeniz, S., Ahçı, Z., & Yumuşak, S. (2020). Sanal gerçeklik ve psikoterapide kullanımı. *Karatay Sosyal Araştırmalar Dergisi*(4), 1-20.
- Akgün, A. İ. (2020). COVID-19 Sürecinde Acil Durum Uzaktan Eğitimi Yoluyla Verilen Muhasebe Eğitimine Yönelik Öğrenci Görüşleri. *Açıköğretim Uygulamaları ve Araştırmaları Dergisi*, 6(4), 208-236.
- Andrews, C., Southworth, M., Silva, J., & Silva, J. (2019). Extended Reality in Medical Practice. *Current Treatment Options in Cardiovascular Medicine*, 21. doi:10.1007/s11936-019-0722-7
- Anwar, K., & Adnan, M. (2020). Online learning amid the COVID-19 pandemic: Students perspectives. *Journal of Pedagogical Research*, 1, 45-51. doi:10.33902/JPSP.2020261309
- Aristovnik, A., Keržič, D., Ravšelj, D., Tomažević, N., & Umek, L. (2020). Impacts of the COVID-19 Pandemic on Life of Higher Education Students: A Global Perspective. *Sustainability*, 12(20). doi:10.3390/su12208438
- Ayiter, E. (2008). Integrative art education in a metaverse: ground. *Techoetic Arts*, 6(1), 41-53.
- Barry, D. M., Ogawa, N., Dharmawansa, A., Kanematsu, H., Fukumura, Y., Shirai, T., Kobayashi, T. (2015). Evaluation for Students' Learning Manner Using Eye Blinking System in Metaverse. *Procedia Computer Science*, 60, 1195-1204. doi:https://doi.org/10.1016/j.procs.2015.08.181
- Christopoulos, A., Mystakidis, S., Pellas, N., & Laakso, M.-J. (2021). ARLEAN: An Augmented Reality Learning Analytics Ethical Framework. *Computers*, 10(8). doi:10.3390/computers10080092
- Collins, C. (2008). Looking to the Future: Higher Education in the Metaverse. 43, 51-63.
- Dahan, N. A., Al-Razgan, M., Al-Laith, A., Alsoufi, M. A., Al-Asaly, M. S., & Alfakih, T. (2022). Metaverse Framework: A Case Study on E-Learning Environment (ELEM). *Electronics*, 11(10). doi:10.3390/electronics11101616
- Diaz, J. E. M., Saldana, C. A. D., & Avila, C. A. R. (2020). Virtual World as a Resource for Hybrid Education. *International Journal of Emerging Technologies In Learning*, 15(15), 94-109. doi:10.3991/ijet.v15i15.13025
- Duan, H., Li, J., Fan, S., Lin, Z., Wu, X., & Cai, W. (2021). Metaverse for Social Good: A University Campus Prototype. *EON-XR*. (2020). A virtual Lab For Chemistry Students. *A Virtual Lab for Chemistry Students - EON Reality* (25.06.2022)
- Farjami, S., Taguchi, R., Nakahira, K. T., Nunez Rattia, R., Fukumura, Y., & Kanematsu, H. (2011). Multilingual Problem Based Learning in Metaverse. *Knowledge-Based and Intelligent Information and Engineering Systems*, Berlin, Heidelberg.
- Guo, H. Y., & Gao, W. R. (2022). Metaverse-Powered Experiential Situational English-Teaching Design: An Emotion-Based Analysis Method. *Frontiers in Psychology*, 13. doi:10.3389/fpsyg.2022.859159
- Gümüş, A., & Karaca, H. (2021). Öğretim Elemanlarının Uzaktan Muhasebe Eğitimine Yaklaşımını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 19(42), 891-910.
- Ibáñez, M.-B., & Delgado-Kloos, C. (2018). Augmented reality for STEM learning: A systematic review. *Computers & Education*, 123, 109-123. doi:https://doi.org/10.1016/j.compedu.2018.05.002
- Kablan, A. (2018). Endüstri 4.0 "Nesnelerin İnterneti"- Akıllı İşletmeler ve Muhasebe Denetimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23, 1561-1579.
- Koç, F. (2021). Türkiye Muhasebe Standartları/türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) Kapsamında Yer Alan Ölçüm Esaslarının Öğretilmesinde Oyunlaştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 17(1).
- Kurnaz, E., & Serçemeli, M. (2020). COVID-19 Pandemi Döneminde Akademisyenlerin Uzaktan Eğitim ve Uzaktan Muhasebe Eğitimine Yönelik Bakış Açılımları Üzerine Bir Araştırma. *Uluslararası Sosyal Bilimler Akademi Dergisi* (3), 262-288.
- Kye, B., Han, N., Kim, E., Park, Y., Jo, S., & Huh, S. (2021). Educational applications of metaverse: possibilities and limitations. *jeehp*, 18(0), 32-30. doi:10.3352/jeehp.2021.18.32
- Lee, H., Woo, D., & Yu, S. (2022). Virtual Reality Metaverse System Supplementing Remote Education Methods: Based on Aircraft Maintenance Simulation. *Applied Sciences*, 12(5). doi:10.3390/app12052667
- Lee, H. J., & Hwang, Y. (2022). Technology-Enhanced Education through VR-Making and Metaverse-Linking to Foster Teacher Readiness and Sustainable Learning. *Sustainability (Switzerland)*, 14(8). doi:10.3390/su14084786
- Lee, L.-H., Braud, T., Zhou, P., Wang, L., Xu, D., Lin, Z., Hui, P. (2021). All One Needs to Know about Metaverse: A Complete Survey on Technological Singularity, Virtual Ecosystem, and Research Agenda.
- Liu, X., & Zhang, J. (2012). Foreign Language Learning through Virtual Communities. *Energy Procedia*, 17, 737-740. doi:https://doi.org/10.1016/j.egypro.2012.02.165
- Maharg, P., & Owen, M. (2007). Simulations, Learning and The Metaverse: Changing Cultures in Legal Education. *Journal of Information, Law and Technology*, 1.
- Milgram, P., Takemura, H., Utsumi, A., & Kishino, F. (1994). Augmented reality: A class of displays on the reality-virtuality continuum. *Telemanipulator and Telepresence Technologies*, 2351. doi:10.1117/12.197321
- Mystakidis, S. (2022). Metaverse. *Encyclopedia*, 2(1). doi:10.3390/encyclopedia2010031
- Nakahira, K. T., Rodrigo, N. R., Taguchi, R., Kanematsuy, H., & Fukumural, Y. (2010). Design of a multilinguistic Problem Based Learning learning environment in the metaverse. *2nd International Symposium on Aware Computing*.

- Narlıkaya, Z., & Demir, Ö. (2020). COVID-19 Salgını Sürecinde Muhasebe ve Finans Derslerini Alan Öğrencilerin Uzaktan Eğitime İlişkin Tutumlarının Araştırılması. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 7(60), 2894-2904.
- Nath K., S. Dhar and S. Basishtha, (2014). "Web 1.0 to Web 3.0 - Evolution of the Web and its various challenges," 2014 International Conference on Reliability Optimization and Information Technology (ICROIT), 86-89, doi: 10.1109/ICROIT.2014.6798297.
- ODTÜ. (2021). Türk Araştırmacılarından Okulları "Metaverse" Ortamına Taşıyan Teknoloji. <https://basinda.metu.edu.tr/2021-12-15/2769799>. (20.04.2022)
- ODTÜ. (2022). ODTÜ Sanal Kampüs. <http://virtualcampus.metu.edu.tr/index-tr.php?p=metu-virtual-campus>. (20.04.2022)
- Ogles, J. (2021). World's First Virtual Reality Charter School, Optima Domi, Launching In Naples. <https://floridapolitics.com/archives/480583-worlds-first-virtual-reality-charter-school-optima-domi-launching-in-naples/>. (19.04.2022)
- Park, S., & Kim, S. (2022). Identifying World Types to Deliver Gameful Experiences for Sustainable Learning in the Metaverse. *Sustainability*, 14(3). doi:10.3390/su14031361
- Pellas, N., Mystakidis, S., & Kazanidis, I. (2021). Immersive Virtual Reality in K-12 and Higher Education: A systematic review of the last decade scientific literature. *Virtual Reality*, 25(3), 835-861. doi:10.1007/s10055-020-00489-9
- Sachs, G. (2021). Framing the Future of Web 3.0. Metaverse Edition. Retrieved from <https://www.goldmansachs.com/insights/pages/framing-the-future-of-web-3.0-metaverse-edition.html>:
- Serçemeli, M., & Kurnaz, E. (2020). Covid-19 Pandemi Döneminde Öğrencilerin Uzaktan Eğitim ve Uzaktan Muhasebe Eğitimine Yönelik Bakış Açılırları Üzerine Bir Araştırma. *Uluslararası Sosyal Bilimler Akademik Araştırmalar Dergisi*, 4(1), 40-53.
- Siyayev, A., & Jo, G. S. (2021). Towards Aircraft Maintenance Metaverse Using Speech Interactions with Virtual Objects in Mixed Reality. *Sensors*, 21, 2066. doi:10.3390/s21062066
- Slater, M., Gonzalez-Lienres, C., Haggard, P., Vinkers, C., Gregory-Clarke, R., Jelley, S., Silver, J. (2020). The Ethics of Realism in Virtual and Augmented Reality. *Frontiers in Virtual Reality*, 1.
- Unrealengine.com. (2022). MetaHuman creator. <https://www.unrealengine.com/en-US/digital-humans>. (19.04.2022)
- Yaşar, R. Ş., & Alkan, G. (2019). Muhasebe Eğitiminde Oyunlaştırma: Dijital Oyun Tabanlı Öğrenme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(2), 331-352.
- Yücel, G., Güvemli, B., & Adiloğlu, B. (2022). Muhasebe Eğitiminde Vak'a Kullanımı: Geliştirme ve Uygulama Sorunları. *Dijital Çağda Muhasebe Eğitiminden Beklentiler*, 40. *Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı*, 18-22 Mayıs, Bolu, Abant.
- Yükçü, S., & Yükçü, C. (2019). Bilim, Felsefe, Muhasebeye Estetik Bakış. <https://acikerisim.deu.edu.tr/xmlui/handle/20.500.12397/13889>: İzmir Kitapana Yayınevi.
- Zuckerberg, M. (2021). Founder Letter. Meta. <https://about.fb.com/news/2021/10/founders-letter/>. (19.04.2022)

COVID-19 Pandemisi Sürecinde Uzaktan Eğitim ve Muhasebe Eğitimine İlişkin Öğrenci Algılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma

A Research on The Evaluation of Student Perceptions Regarding Distance Education and Accounting Education During The COVID-19 Pandemic Period

Samet BÜLBÜL *
Yıldız AYANOĞLU **
Serap Sebahat YANIK ***

ÖZ

COVID-19 pandemisi hayatın her alanını etkilemiş ve insanların yaşam tarzlarında önemli değişikliklere neden olmuştur. Küresel salgının toplumsal hayatta meydana getirdiği önemli etkilerden biri de yüzyüze eğitime getirilen sınırlamalar ve buna yönelik alınan kararlar gelmektedir. Yüzyüze eğitime ara verilmesi ve uzaktan eğitimin zorunlu olmasıyla birlikte eğitimin her alanında uzaktan eğitim uygulamaları yaygınlaşmış ve yükseköğretim öğrencileri de ders çalışma ve öğrenme süreçlerini uzaktan eğitimle gerçekleştirmeye çalışmışlardır. Bu kapsamda, en az bir tane muhasebe dersi almış öğrencilerin uzaktan eğitim ve yüz yüze eğitime ilişkin karşılaştırmalarından hareketle muhasebe derslerine ilişkin öğrenme ve ders verimliliğinin değerlendirilmesi amaçlanmış ve 2020-2021 Bahar eğitim döneminde İşletme bölümü öğrencilerine anket uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar, öğrencilerin çoğunluğunun; uzaktan eğitim sürecinde sayısal temelli derslerin ortalama süresinin 40 dakika olmasını tercih ettiklerini, uzaktan eğitimde derslerin verimli ve faydalı olduğu görüşüne katılmadıklarını ve pandemi sonrasında tüm muhasebe derslerinin yüzyüze yapılmasını istediklerini ortaya koymuştur. Anketin sonucunda uzaktan eğitimle ilgili öğrencilerin kişisel düşünce ve değerlendirmelerine de yer verilmiştir. Burada dikkat çeken hususların içerisinde; giderilmesi geciken alt yapı sorunlarının olması, bazı öğretim üyelerinin e-postalara zamanında cevap vermemesi, ödev yöntemiyle veya çevrimiçi ortamda gerçekleşen sınavlarda ölçme ve değerlendirmede yapılan haksızlıklar yer almaktadır.

ANAHTAR KELİMELELER

Uzaktan Eğitim, Hibrit Eğitim, Muhasebe, Muhasebe Eğitimi

ABSTRACT

The COVID-19 pandemic has affected all areas of life and caused significant changes in people's lifestyles. At the beginning of the important impact of the global pandemic on social life are the limitations imposed on face-to-face education and the decisions taken to address it. With the interruption of face-to-face education and the necessity of distance education, distance education applications have become widespread in all areas of education and higher education students have also tried to carry out their course work and learning processes with distance education. In this context, in the study, based on the comparisons of students who have taken at least one accounting course on distance education and face-to-face training, it was aimed to evaluate the learning and course efficiency of accounting courses and a questionnaire was applied to Business department students in the spring academic period of 2020-2021. The results obtained revealed that the majority of students prefer the average duration of numerically based courses to be 40 minutes during the distance education process, they disagree with the view that distance education courses are efficient and useful, and they want all accounting courses to be conducted face-to-face after the pandemic. As a result of the questionnaire, personal thoughts and evaluations of students related to distance education were also included. Among the notable points here are; there are infrastructure problems that are delayed to be fixed, some academicians do not respond to emails in a timely manner, and there are unfairness in measurement and evaluation in exams that take place by homework method or online.

KEYWORDS

Distance Education, Hybrid Education, Accounting, Accounting Education

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
05.07.2022	08.08.2022
Atf	Bülbül, S., Ayanoglu, Y. ve Yanik, S. S. (2022). COVID-19 Pandemisi Sürecinde Uzaktan Eğitim ve Muhasebe Eğitimine İlişkin Öğrenci Algılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 444-458.

* Dr., Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Doktora Programı, sametbulbul@anadolu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2795-4608

** Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, yıldiz.ayanoglu@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1024-2105

*** Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, serap.yanik@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7525-8717

GİRİŞ

COVID-19 pandemisi ekonomik ve sosyo-kültürel alanda önemli değişiklikleri beraberinde getirmiş ve alınan önleyici tedbirlerle günlük hayata dönük kısıtlamalar kendini göstermiştir. Tüm dünyada yaşanan bu dönüşümden ülkemizdeki eğitim öğretim faaliyetleri de etkilenmiş ve uzaktan eğitim yöntemine geçiş sürecini zorunlu kılmıştır. Ancak, ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından alınan bu kararların uygulanması aşamasında, öğrenci sayıları çok olan bazı yükseköğretim kurumları tam anlamıyla hazırlık yapamamışlar ve teknolojik altyapılarını tamamlamakta zorlanmışlardır. Öncesinde uzaktan eğitim tecrübesi ve altyapısı olan kurumlar bu süreci daha kolay geçirirken gerekli donanım ve sistem altyapısı olmayan kurumlarda uygulamaya dönük bazı problemlerin ortaya çıkması kaçınılmaz olmuştur. Dolayısıyla, uzaktan eğitime yönelik alınan kararların sonucu olarak, üniversiteler açısından gerekli teknik altyapı çalışmaları hızlı bir şekilde yapılmaya çalışılmış, ders içerikleri hazırlanmış ve gerek ders işleme gerekse öğretim yöntemleri yönüyle ilave teknolojiler kullanılmaya başlanmıştır.

Uzaktan eğitim sistemi, geleneksel öğretim yöntemlerinin sınıf içi ortamlarda uygulanmadığı ya da yeterli olmadığı durumlarda, dersin öğrencisi ile öğreticisini bir araya getirmeye yönelik, özel öğretim teknolojileriyle donatılan merkezi, planlı ve sistemli açık erişime uygun kapsamlı bir öğrenme tekniğidir (Cabı ve Ersoy, 2017: 420). Uzaktan eğitimde mevcut teknolojilerin tamamı paydaşların ihtiyaçları doğrultusunda öğrenme kaynaklarına uyumlu hale getirilmekte ve dersi veren ve dersi alan taraflar arasındaki sınırlılıklar da ortadan kaldırılmaktadır (Bozkurt, 2017: 95). Ayrıca uzaktan eğitim sistemi ile birbirlerinden fiziki olarak ayrı olan öğrenci ve öğretici sanal ortamda bir araya gelmekte ve çevrimiçi uygulamalar sayesinde mekandan/zamandan bağımsız olarak öğrenme süreçleri yerine getirilmektedir (Moore, Kearsley, 2012: 110).

Uzaktan eğitim sisteminin başarısı, kullanılan teknolojinin uygunluğu ve tarafların bu sisteme erişim imkanlarıyla doğrudan bağlantılıdır. Bunun yanında öğretim süreçlerinin tasarımı ve eğitim sürecinin doğru planlanması da öğrenme açısından meydana gelebilecek kayıpları en az seviyeye indirmesi açısından önemli bir yere sahiptir. Bu kapsamda, öncelikle sistemde tarafların ihtiyacına uygunluk, kullanıcılarda yeterlilik/yetenlik, altyapıda sağlamlık ve sürdürülebilirlik daha fazla öne çıkmıştır. Dolayısıyla, pandemi nedeniyle uzaktan eğitimin zorunlu hale gelmesi ve bu sürecin başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için üniversiteler bünyesinde gerekli bilgi ve iletişim teknolojilerinin hazır hale getirilmesi kritik öneme sahip olmuş ve sistemin kullanımını gerekli altyapı ile desteklenmiştir (Gürer vd., 2016: 52).

Bu bilgiler kapsamında, çalışmada COVID-19 pandemi sürecinde ve daha öncesinde muhasebe dersi almış ve geleneksel yüz yüze eğitim yöntemi ile uzaktan eğitim sistemini tecrübe etmiş öğrencilerin uzaktan eğitim ve muhasebe eğitimi üzerine değerlendirmeleri incelenmiştir. Öğrencilerin gerek uzaktan eğitim sistemine gerekse muhasebe derslerine yönelik bakış açılarını öğrenmenin yanında sistemin iyileştirilmesi, geliştirilmesi ve geri bildirimlerle desteklenmesi açısından da önemli bilgiler edinilmiştir. 2021 yılının Mayıs-Haziran aylarında yapılan araştırma kapsamında toplanan verilerin analiz edilmesinin ve değerlendirilmesinin ardından çalışmanın sonunda öğrencilerin görüş ve öneri olarak ifade ettiği bilgiler de derlenerek özet biçimde sunulmuştur.

1. UZAKTAN EĞİTİM HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Uzaktan eğitim, sunmuş olduğu kolaylıklar ve çok amaçlı sunum imkanları sayesinde öğrenme-öğretme faaliyetlerine önemli katkılar sunmaktadır. Katılımcıların aynı fiziki mekanda bulunma zorunluluğunun olmaması ve eğitimin birden fazla teknolojik araçla desteklenmesi sayesinde gerek öğrenen gerekse öğreten açısından zaman daha verimli kullanılabilir. “Öğrenci başarısını gözetken, öğretimde çeşitli materyallerin ve araç-gereç planlamasına imkan veren ve teknik kapasitesi yüksek uzaktan eğitim yöntemi, geleneksel eğitim yöntemlerinden farklılaştığı alanlarda eğitimin kalitesini daha da artırmıştır. Dolayısıyla, uzaktan eğitim, birbirinden farklı özelliklere (yaş, cinsiyet, mekan, zaman vb.) sahip bireyleri aynı platformda bir araya getirmesi, öğrenme zorluklarını teknolojik desteklerle gidermeye çalışması ve eğitimi daha geniş bir çerçevede ele alması nedeniyle geleneksel yöntemlerden önemli ölçüde farklılaşmaktadır (Simonson vd. 2003).”

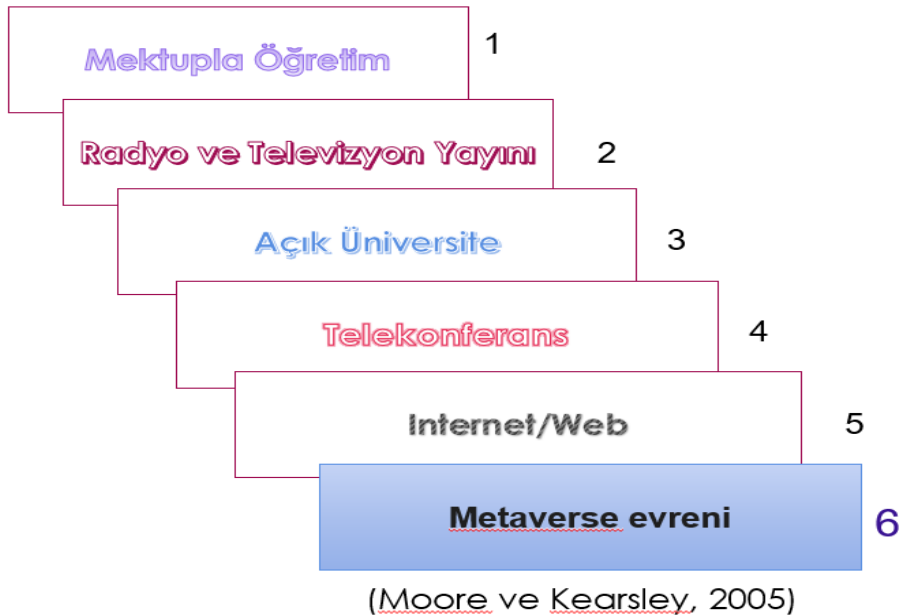
1.1. Uzaktan Eğitim Kavramı ve Tarihi

Bilişim teknolojisi alanında meydana gelen gelişmelerle birlikte, uzaktan eğitim çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından farklı amaçlarla kullanılmış ve bu konuda önemli bilimsel çalışmalar da yapılmıştır. Uzaktan Eğitim (Distance Education) kavramı, ilk etapta Wisconsin Üniversitesi'nin 1892 yılı kataloğunda ifade edilmiş ve bu kavram öncelikle William Lighty tarafından 1906 yılındaki bir yazı metninde kullanılmıştır (Adıyaman, 2014). Sonrasında bu kavram (Fernunterricht), Alman eğitimci Otto Peters tarafından 1960-1970'lerde Almanya'da

tanıtılmış ve Fransa’da ise uzaktan eğitim kuruluşlarına Télé Enseignement adı verilmiştir (Verduin ve Clark, 1994). Uzaktan eğitimin gelişen teknolojiye uyumu sayesinde geleneksel eğitimde karşılaşılan problemlerin giderilmesi ve kısıtlılıkların ortadan kaldırılmasıyla eğitim-öğretim faaliyetinin planlama ve uygulama aşamalarında önemli gelişmeler kaydedilmiştir.

Dünyada uzaktan eğitim, ilk olarak 1728 yılında posta yoluyla yapılmaya başlanmış ve o günden bugüne dek çeşitli teknolojilerle desteklenerek gelişimini sürdürmüştür. Uzaktan eğitimin tarihçesine bakıldığında, başlangıç noktası 20 Mart 1728 tarihli Boston Gazetesinde bir ilana dayanmakta olup bu ilanda mektupla steno dersleri verileceği duyurulmaktadır. Devamında ise 1833 yılında İsvec’te bir gazete ilanı mektupla yazılı anlatım dersinin verileceğini duyurmuştur. (Holmberg, 1995). Bu kapsamda, uzaktan eğitim düşüncesinin gelişim sürecinde; ilk olarak 1870’lerde gazete ve mektuplarla eğitimin yapılmaya çalışıldığı, 1950’lerde basılı yayımlarla bunun desteklendiği, 1980’lerde radyo-TV gibi teknolojilerin kullanıldığı ve 2000’lerde de internetle birlikte artık web tabanlı uygulamaların yaygınlaştığı görülmektedir (İşman, 2011). Geçmişle kıyaslandığında teknolojinin hızla gelişimi ve internet tabanlı uygulamalar sayesinde uzaktan eğitim, başlangıç noktasından oldukça ileri bir seviyeye taşınmıştır. Başlangıçta, birbirinden fiziki olarak uzakta yer alan insanları eğitim-öğretime dahil etmesi, onlara posta ile bilgi transferi yapması dikkate alındığında günümüzde de benzer amaçlar olduğu görülecektir. Ancak özellikle internet ile birlikte görüntü ve ses teknolojilerinin kullanılmaya başlanması ve karşılıklı etkileşime önem verilmesi sayesinde uzaktan eğitim öğretmen ve öğrenciye zaman konusunda önemli esneklik ve bağımsızlık kazandırmıştır (Uşun, 2006: 11).

Özetle uzaktan eğitimin gelişim aşamalarını aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz. 6. aşama Moore ve Kearsley’den (2005) alınan şekle günümüzdeki gelişmeler doğrultusunda tarafımızca eklenmiştir.



1.2. Uzaktan Eğitimde Türkiye Uygulamaları

Ülkemizde uzaktan eğitim, 1960’larda kavramsal olarak tartışılmakla beraber 1970’li yıllara kadar önemli bir gelişme kaydedememiştir. Orta öğretim düzeyinde yapılan sınırlı çalışmalar belirli bir aşamaya gelmiş ancak lisans eğitim düzeyinde en büyük gelişme 1980 sonrasında Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesinin kurulması sayesinde gerçekleşmiştir. Yükseköğretimde uygulanan, büyük ilgi gören ve başarılı olan bu çalışma, ilerleyen yıllarda eğitimin diğer alanlarına da uygulanmış ve çok fazla sayıda öğrenciyi eğitim sistemine dahil ederek eğitim-öğretimi yaygınlaştırmıştır. Açık öğretim sisteminde sunulan materyaller, dijital ve sesli kitaplar, konu özetleri, ders videoları ve çevrimiçi testler/deneme sınavları gibi oldukça geniş bir çerçeveyi kapsamaktadır (Kaya, 2002). Uzaktan eğitim kavramının ve sisteminin ülkemizdeki gelişim sürecine bakıldığında kronolojik olarak aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir:

Tablo 1: Uzaktan Eğitimin Ülkemizdeki Gelişim Süreci

Tarih	Uzaktan Eğitim Gelişim Süreci
1927	Dönemin Milli Eğitim Bakanı Mustafa Necati tarafından uzaktan eğitim konusunun tartışmaya açılması
1956	Milli Eğitim Bakanlığı bünyesinde “Mektupla Öğretim Merkezi”nin kuruluşu
1961	Mektupla Öğretim Merkezi’nin genel müdürlük statüsüne yükseltilmesi
1966	YAY-KUR eğitimleriyle uzaktan eğitim çalışmalarının geliştirilmesi
1975	Açık Üniversite kurulmasına yönelik kararın alınması
1978	Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi’nin kurulması
1981	Anadolu Üniversitesi-TRT işbirliğiyle okul televizyonlarında eğitim-öğretime başlaması
1992	Milli Eğitim Bakanlığı bünyesinde Açık Öğretim Lisesi’nin kurulması
1998	ODTÜ’de internet tabanlı eğitim kullanılarak IDEA Paketinin uygulanmaya başlanması

Yukarıdaki bilgilerden hareketle, ülkemizde uzaktan eğitim uygulamaları kapsamında COVID-19 pandemi sürecinde ilk olarak Millî Eğitim Bakanlığı bünyesinde EBA TV İlkokul, EBA TV Ortaokul ve EBA TV Lise kanalları devreye girmiş ve ders anlatımları ve etkinlik videoları kayda alınmıştır. Ayrıca pandemi süreci boyunca üniversiteler de uzaktan eğitime geçiş konusunda büyük çabalar sarf etmiş ve üniversitelerin önemli bir çoğunluğu teknolojik altyapı çalışmalarını gerçekleştirmiştir. “189 Üniversiteden 121’i (%64’ü) 23 Mart 2020 (YÖK’ün üniversitelerde eğitime ara vermesinden bir hafta sonra), 41’i (%21,6’sı) ise 30 Mart 2020, 25’i ise (%13,2’si) 6 Nisan 2020 tarihlerinde uzaktan öğretim uygulamalarına başlamıştır. Bu sonuçlar üniversitelerin çok kısa sürede uzaktan öğretime geçiş süreçlerini tamamladıklarını göstermektedir.”(YÖK, 2020).

1.3. Uzaktan Eğitimin Avantaj ve Dezavantajları

Uzaktan eğitim, alternatif öğretim fırsatları sunması, aynı anda çok sayıda kişiye ulaşabilmesi ve gerçek zamanlı erişimle birlikte eğitim metotlarını zenginleştirilmesi bakımından önemli avantajları bünyesinde barındırmaktadır. Ayrıca, zaman ve mekan konusundaki esneklik ve tasarruf sayesinde aynı zamanda birçok farklı kitleye hitap edebilmektedir. Bununla birlikte eğitimde kalitenin göstergesi olan nitelikli eğitimciyi, tek merkezden birçok noktaya ulaştırdığı ve daha fazla kişinin yararlanmasını sağladığı için okullar arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmakta ve öğrencileri standart bir eğitimde eşitlemiş olmaktadır. Özellikle de öğrenci sayısının oldukça fazla ve öğretmenin de az olduğu sınıflarda standart kalitede bir eğitim vermek mümkün olamamaktadır(Bozkurt, 2017; Ülker vd., 2011). Bunun yanında, derslere devam sorununun ortadan kalkması ve öğrencinin de istediği zamanda dersleri yeniden dinleme/izleme imkanı sayesinde her iki taraf önemli kazanımlar elde etmiş olmaktadır(İşman,2011). Öğrencilere alternatif eğitim seçeneği sunması, kitlesel eğitime imkan vermesi, eğitim maliyetinde tasarruf sağlaması, fırsat eşitliğini gidermesi ve zengin öğrenme içeriği sunması sayesinde uzaktan eğitim günümüz dünyasında herkes için önemli bir öğrenme yöntemi olmaktadır.

Uzaktan eğitimin avantajlarının yanında bazı dezavantajlarının olduğu da kabul edilmelidir. Öncelikle teknolojiye erişim ve teknik alt yapısı olmayan öğrenciler açısından uzaktan eğitim ciddi zorluklara neden olacaktır. Ayrıca öğretmenin eğitim platformunda tek kaynaktan dersini aktarması/işlemesi ve böylece etkileşimin sınıf ortamına göre daha az gerçekleşmesi bazı öğrenciler açısından öğrenme kayıplarına ve dikkat dağınıklığına neden olabilecektir(Kaya, 2002). Laboratuvar ortamı gerektiren ve uygulama yapılmasını gerektiren derslerde ise örgün eğitimde sağlanan imkânların sunulmaması büyük bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Karşılıklı fikir alışverişinin nispeten zor olması, motivasyon kayıpları, sosyalleşmenin olmaması, beceri, tutum ve davranış geliştirmenin sınırlılığı, sistemde yaşanabilecek teknik aksaklıklar ve iletişimde yaşanabilecek problemleri ele aldığımızda söz konusu eğitim yönteminin sürdürülebilir olması için önemli çabalar sarf edilmesi gerekliliği unutulmamalıdır(Günter vd. 2012: 55, 56; Ayyıldız vd. 2011: 4-5).

2. LİTERATÜR TARAMASI

2021-2022 eğitim öğretim yılında her ne kadar yüzyüze eğitim esas olsa da çevrimiçi, hibrit gibi ders işleme şekilleri birçok üniversitede devam etmektedir. Kısıtlamaların devam ettiği 2020–2021 yıllarında uzaktan muhasebe eğitimi konusunda ülkemizde yapılan araştırmalar ve onların sonuçlarına yönelik bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

Demir ve Narlıkaya(2020) çalışmalarında, muhasebe derslerini alan öğrencilerin uzaktan eğitime ilişkin tutumlarını, ön bilgi düzeyinin öğrenmedeki farklılığını analiz etmişler ve öğrencilerin uzaktan eğitime ilişkin

tutumlarının cinsiyet açısından farklılık göstermediğini ancak sınıf düzeyinde anlamlı farklılıklara neden olduğunu tespit etmişlerdir.

Özdemir vd.(2020) çalışmalarında, uzaktan eğitimle muhasebe dersleri alan öğrencilerin derse ilişkin tutum ve algılarını incelemişler, bunlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğunu tespit etmişlerdir. Elde edilen sonuçlara göre uzaktan eğitim algısında cinsiyet faktörünün önemli olduğunu, yaşanan yerin de özyeterlilik ve mesleki yeterlilik açısından anlamlı farklılıklara yol açtığını tespit etmişlerdir.

Serçemeli ve Kurnaz(2020) çalışmalarında, daha önce en az bir muhasebe dersi almış lisans öğrencilerinin uzaktan eğitim sistemine ilişkin görüşlerini ve uzaktan eğitim yönteminin uygulanabilirliğini incelemişler ve esnek zaman/mekân imkanları açısından uzaktan eğitime olumlu yaklaşıldığını ancak psikolojik olarak kendilerini iyi hissetmeyen öğrencilerin sınavlarına odaklanmadıklarını ve verimin azaldığını tespit etmişlerdir.

Brauna vd.(2020) çalışmalarında, pandemi sürecinde muhasebe eğitimi konusunda çevrimiçi eğitim talebinin arttığını ve öğrencilerin derslerde tamamlamadıkları konulardaki eksikliklerini bu kurs/eğitimlerle gidermeye çalıştıklarını tespit etmişlerdir.

Yardımcıoğlu vd.(2021) çalışmalarında, pandemi döneminde meslek yüksekokulu öğrencilerinin muhasebe eğitimine karşı tutumlarını ve sınıf düzeyleri arasındaki farklılığı incelemişlerdir. Elde edilen sonuçlarda, öğrencilerin muhasebe derslerini eğlenceli ve gerekli gördüklerini, muhasebeye karşı tutumların cinsiyet ve gelir açısından farklılık gösterdiğini ancak sınıf düzeyleri açısından farklılık göstermediğini tespit etmişlerdir.

Karyağdı ve Yolci(2021) çalışmalarında, pandemi sürecindeki muhasebe derslerinin uzaktan eğitimle verilmesine yönelik yapılan araştırmada öğrenci bakış açılarını incelemişler ve muhasebe derslerinin uzaktan eğitimle alınmasının öğrencilerde korku ve sıkıntıya neden olduğunu ve bunun da başarı kaygısını artırarak öğrenmeyi zorlaştırdığını tespit etmişlerdir.

Lopena vd.(2021) çalışmalarında, Bacoled City’de yüksek öğretim muhasebe eğitimi alan 4 öğrenciyi seçmişler ve pandemi sürecinde yaşadıkları zorluklarla ilgili görüşmeler yapmışlardır. Çalışma sonucunda öğrencilerin pandemi sürecinden olumsuz etkilendiklerini, öğrenme beceri ve kapasitelerinin azaldığını ve pandeminin kendilerinde dersin izler bıraktıklarını tespit etmişlerdir.

Süklüm(2021) çalışmasında, öğrencilerin uzaktan eğitim ve uzaktan muhasebe eğitimi konusundaki görüşlerini incelemiş ve muhasebe derslerini uzaktan eğitimle almanın sakıncalı olduğunu ancak öğrencilerin bu sisteme kolay alıştıklarını, ödevler ve ders materyallerine erişim konusunda da memnun olduklarını tespit etmiştir.

Karcıoğlu vd.(2022) çalışmalarında, lisans öğrencilerinin uzaktan eğitim kapsamında muhasebe derslerine yönelik bakış açılarını tespit etmeyi amaçlamışlardır. Elde edilen sonuçlara göre, öğrencilerin uzaktan eğitime karşı olmadıklarını fakat muhasebe derslerini uzaktan eğitimle almak istemediklerini çünkü öğretim üyeleriyle iletişim kuramadıklarını, konuyu anlayamadıklarını ve öğrencinin akademik performansına göre dezavantajların farklılaştığını tespit etmişlerdir.

3. ARAŞTIRMANIN AMACI VE METODOLOJİSİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmada, pandemi sürecinde uzaktan eğitim yöntemiyle muhasebe eğitimi alan lisans öğrencilerinin yüz yüze eğitim ve uzaktan eğitime yönelik bakış açılarının öğrenilmesi, derslerin işlenmesi, eğitimin içeriği, verimliliği ve kullanılan eğitim materyallerinin yeterliliği konularındaki düşüncelerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, lisans eğitiminde en az bir muhasebe dersi alan öğrencilerin derslere ve derslerin işlenişine ilişkin görüşlerinin değerlendirilmesi ve ortaya çıkan önemli hususların vurgulanması çalışmanın önemini ifade etmektedir.

3.2. Araştırmanın Yöntemi, Kapsam ve Sınırlılıkları

Araştırma kapsamında Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi (AHBVÜ) İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’nde 2020-2021 eğitim öğretim yılı bahar döneminde İşletme lisans eğitimi alan öğrencilere anket formu gönderilmiş ve tamamen gönüllülük esasına göre cevaplanan 215 anket değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Gönderilen anket formu 4 ana başlıktan ve toplamda 34 sorudan oluşmakta olup bu sorulardan 3 tanesinde cevapların 1’den 5’e kadar önem sırasına göre numaralandırılması istenmiştir. Araştırmanın yapılması için Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Etik Kurulu’dan 21.04.2021-20710 sayılı karar ile izin alınmıştır.

Anket sonuçlarının yorumlanmasında katkı sağlayacağı düşüncesiyle araştırmanın yapıldığı AHBVÜ İİBF’de pandemi döneminde eğitimin nasıl devam ettirildiği hakkında kısa bir bilgi verecek olursak: “eve kapanma tedbirlerine” geçildiği Mart 2020’de yani 2019-2020 eğitim öğretim yılının Bahar döneminde eğitim,

bahsi geçen üniversitenin Öğrenci Bilgi Sisteminin entegre edildiği Anadolu Üniversitesi MERGEN isimli Uzaktan Eğitim Sistemi üzerinden, YÖK'ün erişime açtığı ders kitaplarından not ve/veya internet ortamında erişime açık ders anlatımlı videolar paylaşılarak sürdürülmüş, sınavlar ise ağırlıklı olarak ödev verme şeklinde gerçekleştirilmiştir.

Anketin uygulandığı 2020-2021 yılı Bahar döneminde ise küresel salgının devam etmesi nedeniyle eğitim mecburen yine uzaktan eğitim şeklinde yürütülmüş, derslerin minimum %40 MERGEN sistemi veya Google Meet üzerinden çevrimiçi (online), %60'ı için ise ders materyali (not, video, çalışma sorusu gibi) yüklemesi yapılmıştır. Ancak birçok öğretim üyesinin, ders notu paylaşmanın yanı sıra derslerinin büyük bir kısmını çevrimiçi yapmaya gayret ettiği gözlenmiştir. İşletme Bölümünde muhasebe derslerini veren öğretim üyeleri de aynı şekilde derslerinin tamamına yakın kısmını çevrimiçi yürütmeye özen göstermişlerdir. Özetlersek anketin uygulandığı dönemde öğrenciler derslerini evden (buldukları yerden) takip ederek, sınavlarını ise vize ve final ödevleriyle ve/veya sistem yüklenen sorularla kısa sınav şeklinde vermişlerdir.

3.3. Verilerin Analizi

Araştırmada elde edilen veriler SPSS paket programında işlenmiş ve sonuçları analiz edilmiştir. Verilerin analizinde, frekans dağılımı ve ölçeklendirme yöntemi uygulanmış ve açıklayıcı ilave notlarla birlikte bütüncül bir değerlendirme imkânı elde edilmiştir. Yapılan anket çalışmasının soruları ek 1'de sunulmuş, fakat analizler sonucunda elde edilen istatistiksel sonuçların tablolarına sayfa kısıtı nedeniyle özetle sunulamamıştır. Tam metinde bulguları özetleyen tablolara yer verilecektir.

4. ARAŞTIRMA SONUCU ELDE EDİLEN BULGULAR

Bu başlıkta araştırmaya ait önemli bulgulara, analiz sonuçlarına yer verilmiş, ankette yer alan soru grupları ayrı ayrı alt başlıklarda değerlendirilmiştir. Sonuçlara ilişkin tablolar ise ekte yer almaktadır.

4.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Değerlendirmeler

Çalışmaya katılan 215 öğrencinin %55'i kız, %44'ü erkek öğrencilerden oluşmakta ve %53'lük oranı 21-23 yaş aralığındadır. Öğrencilerin %63'üne karşılık gelen büyük çoğunluğu büyükşehirde yaşarken, en az oran olarak sadece %4'ü köyde yaşadığını belirtmiştir. Yüksek öğrenimdeki sınıfına bakıldığında %33'ü birinci sınıfta iken yalnızca %9'u okulu uzattığını ifade etmiştir. Not ortalamasında ise 2,50-3,50 aralığı öğrencilerin %68'ini oluşturmaktadır. Ailelerinde kendileri dahil uzaktan eğitimden faydalanan kişi sayısında ise %80'lik kısmında ya kendileri ya da kendileri dahil 2 kişi oldukları görülmektedir. Öğrencilerin %63'ü okumak için çalışmak zorunda olmadığını ifade etmiş ve bu öğrencilerin derslere devamlılığı %65 ile en yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Ayrıca katılımcıların %56'sı COVID-19 hastalığı yaşamadığını, sadece %14'ü ciddi problem yaşadığını ifade etmiştir.

4.2. Uzaktan Eğitimde Derslerin İşlenme Yöntemlerine İlişkin Değerlendirmeler

Derslere katılım ve dersi takip açısından gün fark etmeksizin tüm derslere katılanların oranı %44 iken, genelde derslere katılmayanların oranı %7'de kalmıştır. Derslere katılımda ise kendi telefon/tablet/bilgisayarını kullananların oranı toplam %85'tir. Uzaktan eğitimde verilen gerek sözel gerekse sayısal derslerin süresi konusunda %38'i 40 dakika isterken, 20 dakika olmasını talep edenler %3'ün altında kalmıştır. Çalışmanın önemli sorularından olan "uzaktan eğitimin verimliliğine ve faydasına katılma" derecesinde öğrencilerin %5'i tam olarak katılmakla birlikte; %20'lik kısım uzaktan eğitimin verimliliğine ve faydasına kesinlikle katılmadığını ifade etmiştir. Ancak öğrencilerin uzaktan eğitime yönelik bu düşüncelerine rağmen uzaktan eğitimin başlamasının ardından genel not ortalamasının ne yönde değiştiği sorusunun cevaplarına bakıldığında %57'si olumlu yönde değiştiğini, %6'sı değişmediğini ve sadece %3'ü olumsuz yönde değiştiğini belirtmiş ve %83'lük kısmı da alttan aldıkları dersleri geçtiklerini belirtmiştir.

4.3. Muhasebe Derslerine İlişkin Değerlendirmeler

Muhasebe derslerine bakış konusunda öğrencilerin %85'i dersi gerekli görmekle birlikte muhasebe derslerine ilişkin sınavların ödev, sunum, dönem projesini sisteme yükleme şeklinde olmasını talep edenlerin oranı %44'tür. Uzaktan eğitimin önemli avantajlarından biri olan çevrim içi videoları yeniden izleme oranı, konu telafisi konusunda %40 ile en başta gelirken ders notlarını takip ederek telafi çalışması yapanlar %17'de kalmıştır. Ayrıca dikkat çeken bir diğer husus, öğrencilerin %62'sinin sınav kaygısı olmadan, uzaktan eğitimde alınan muhasebe derslerini örgün öğretime geçildiğinde imkân verilmesi halinde tekrar almak istediğini belirtmesidir. Muhasebe derslerinin uzaktan eğitim sürecince seçmeli olup olmaması konusunda belirgin bir

oran farkı görülmemekle birlikte, en az bir muhasebe dersi alan öğrencilerin %85'lik önemli bir kısmı dersleri başarıyla geçtiğini ve ortalamasını yükselttiğini ifade etmiştir.

4.4. Salgın Süreci Sonrasına İlişkin Değerlendirmeler

Pandemi sonrasına ilişkin görüşlere bakıldığında, öğrencilerin %58'i muhasebe derslerinin tamamının yüz yüze olmasını istemektedir. Genel (Finansal) Muhasebe dersi özelinde sorulan soruda da benzer şekilde olmak üzere öğrencilerin %74'ü yüz yüze ders talep etmektedir. Salgın ortamı kalktığında ve sınavlar yüz yüze yapılmaya başlandığında muhasebe derslerini yine de uzaktan eğitimle almaya devam etmek isteyenlerin oranı ise %13'te kalmış olup, kararsız olanlar %15'tir. Geri kalan %71'lik kısım muhasebe derslerini yüz yüze talep etmektedir. Bir diğer ifadeyle, dersin zorluğu, uzaktan eğitimde yaşanan öğrenme güclüğü ve dersin verimliliği konularında olumsuz görüş bildirilmiş ve bunun yanında muhasebe dersine yönelik yüz yüze eğitim talebi ısrarla vurgulanmıştır.

Konu anlatımlarını uzaktan eğitim, uygulama ve örnek çözümlerini yüz yüze olarak talep eden öğrencilerin önemli bir çoğunluğunun detaylarına bakıldığında uzaktan eğitimin esnek zamanlı, tekrar izleme/dinleme imkanının olması, derse katılımın kolay, hızlı ve düşük maliyetli olması, ders esnasındaki fiziki ortamdaki rahatlık ve devamsızlıktan kalma durumunun olmaması dikkat çeken nedenler arasında yer almaktadır. Bu nedenler arasında en fazla orana sahip olan eğitimin esnek zamanlı ve tekrar izleme/dinleme imkanı olması faktörü %67 ile diğer nedenlerin oldukça önünde olup en çok vurgulanan konu olmuştur. Ayrıca, uzaktan eğitimde derslerin yeterince verimli geçmemesi, teknolojik aksaklıklar, altyapı eksikliği, öğrenmede yaşanan zorluklar ve sınavda başarısız olma kaygısı gibi faktörlere bakıldığında kendi içinde en yüksek oran %47 ile derslerin yeterince verimli geçmemesi sorusuna aittir.

4.5. Sonuçlara Geneline İlişkin Değerlendirmeler

Öğrencilerin uzaktan eğitim sürecinde kendisi ve aileleri ile ilgili COVID-19 problemi yaşamasında erkekler daha fazla problem yaşarken, hiçbir problem yaşamadığını ifade edenlerde kadınlar %64 ile en fazladır. Derslerin takibinde gün fark etmeksizin tüm derslere katılımı ise %54 ile kadınlar önde iken genelde derslere katılmam diyenlerde erkeklerin sayısı daha fazladır. Derslere katılımı sınıflar arasındaki farklılıklar incelendiğinde, tüm derslere katılan %44'lük grubun içerisinde en yüksek oran %57 ile 2'nci sınıflar olmuştur. 4'üncü sınıflar ile okulu uzattım diyenlerin oranında ise derslere katılım oranı diğer sınıflara göre daha az gerçekleşmiştir ve bunun nedeni çalışmak zorunda olunması sonuçlarıyla da uyumludur. Çalışmak zorunda olanlarda derslere katılım daha az görülürken son sınıflara yaklaştıkça bu oranlar daha yükselmektedir.

Çevrim içi video derslerini 1'inci sınıflar %33 ile önemli bulurken okulu uzattım diyenlerde bu oran %10'da kalmaktadır. Dikkat çeken bir husus, çalışmak zorunda olanların çevrim içi dersleri daha önemli bulduğu sonucu olup cevap verenlerin %42'si çevrim içi dersleri desteklemektedir. Bir diğer ifadeyle, çalışmak zorunda olan öğrenciler derslere katılım, tekrar izleme imkanı ve esneklik konusundaki avantajları nedeniyle çevrim içi videoları kendileri açısından daha uygun bulmuşlardır. Uzaktan eğitimin başlamasının ardından genel not ortalamasının değişimine bakıldığında özellikle son sınıfların %86'sı olumlu yönde değiştiğini ifade etmiş ve olumsuz yönde değiştiğini belirtenler %2'de kalmıştır. Öğrenememe kaygısı açısından ise son sınıflar arasındaki oran diğer sınıflara göre daha yüksektir ve öğrencilerin %27'si %80 - %100 arası düzeyde öğrenememe kaygısı yaşadığını söylemiştir.

Sınav kaygısı olmadan, uzaktan eğitimde alınan muhasebe derslerini örgün öğretime geçildiğinde imkân verilmesi halinde tekrar almak ister misiniz sorusunda, evet isterim diyenler %33 ile en önde iken hayır istemem diyenler %18'dir. Tekrar almak istemeyenlerin detayına bakıldığında da 3 ve 4'üncü sınıf öğrencilerin diğer sınıflara göre daha fazla olduğu görülmektedir. Gerek 1'inci gerekse 2'nci sınıflarda bu oranın diğerlerine göre yüksek olması, yükseköğretimin ilk yıllarında olmaları ve çalışmak zorunda olmamaları ile de açıklanabilir. Bir diğer neden olarak da son sınıflarda muhasebe dersinin tekrar alınması mezuniyet işlemlerinde ve iş hayatında gecikmelere neden olabileceği için tercih edilmemiş ve bu sebeple de dersi geçmiş olmak kendileri açısından yeterli kabul edilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Uzaktan eğitim sürecindeki araştırma kapsamındaki öğrencilerin önemli bir kısmının büyükşehirlerde yaşadığı, teknolojik olarak problemle karşılaşmadıkları ve çalışmak zorunda olmadıkları için de derslere devam konusunda sıkıntı çekmedikleri belirlenmiştir. Uzaktan eğitim sürecinin zorluğu ve öğrenme konusunda yaşanan aksamları da genel olarak %70'lik bir oranla çevrim içi videoları izleyerek ve kitaplardan çalışarak aşmakta oldukları tespit edilmiştir. Derslere katılım konusunda sorun yaşamayan öğrencilerin en büyük problemi uzaktan eğitim sisteminde derslerin işlenişinde ve konuların öğrenilmesinde yaşanan bazı kaygılar

oluşturmaktadır. Söz konusu soruya verilen cevapta öğrencilerin %50'si öğrenememe kaygısını yüksek oranda yaşadığını ifade etmiş ve bunu telafi etmek için de ders videolarını tekrar izlediğini ve konu açığını kitaplardan telafi etmeye çalıştığını belirtenlerin oranı %71 olarak tespit edilmiştir. Bu sonuçlar, Özdemir vd.(2021) tarafından yapılan araştırma sonuçlarıyla önemli ölçüde benzerlik göstermektedir. Öğrencilerin öğrenememe kaygısı ve derse yönelik çabalarının yanında sınav hususunda %44'lük bir oran, ödev, sunum, dönem projesi sisteme yükleme şeklinde ölçme ve değerlendirme isteği talebinde bulunmuştur. Elde edilen bu sonuç ise Karcıoğlu vd.(2022), Süklüm(2021), Serçemeli ve Kurnaz(2020) tarafından yürütülen araştırma sonuçlarıyla tutarlılık göstermektedir. Ayrıca uzaktan eğitime yönelik algının cinsiyete göre farklılaşmadığı ancak sınıflar açısından farklılıkların olduğu sonucunun Yardımcıoğlu vd.(2021) çalışmasında ifade edilen sonuçlarla benzer olduğu saptanmıştır.

Araştırmanın son bölümünde öğrencilerden konu ile ilgili görüş ve önerilerinin yer aldığı kısımda gerek eğitimin içeriğine gerekse kullanılan altyapı eksikliklerine olan problemler göze çarpmaktadır. Özellikle uzaktan eğitim konusunda altyapısı yetersiz kalan ya da mevcut duruma cevap veremeyen teknolojik sistemler öğrencilerin önemli bir kısmında olumsuz geri bildirim olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında öğretim üyelerinin paylaşmış oldukları notların konunun içeriği açısından kısa ve yetersiz olması, dersi veren öğretim üyesine ulaşmada yaşanan problemler, ders sürelerinin verimli geçmemesi, ödevlerde yaşanan haksız ve adil bir notlandırma, sisteminin kurulmaması konusunda yaşanan problemler öğrenciler açısından vurgulanan diğer hususlar arasındadır. Nitekim bu hususlar Karyagdı ve Yolci(2021) ile Serçemeli ve Kurnaz(2021) tarafından yapılan araştırma sonuçlarıyla da tutarlıdır.

Bütün bunlar birlikte ele alındığında, uzaktan eğitimin yüz yüze eğitime göre öğrenciler açısından bazı avantajları olmakla birlikte öğrenciye göre farklılaşan dezavantajlarının da olduğu belirlenmiştir. Her ne kadar esneklik, derse katılım ve erişim alanında görülen kolaylıklar ifade edilse de özellikle muhasebe dersi gibi gerek sayısal gerekse uygulama içeren derslerde yüz yüze eğitim vazgeçilmez bir öğretim yöntemi olarak karşımızda durmaktadır. Dolayısıyla, muhasebe derslerinin uzaktan eğitimle verilmesi söz konusu olduğunda en başta sistem altyapısının sağlam kurulması, ders içeriklerinin öğrencilerin kolayca anlayabileceği ve erişebileceği şekilde tasarlanması ve öğrenciler tarafından dile getirilen hususların akademisyenler tarafından dikkate alınması eğitimin kalitesini artıran önemli konular arasında olacaktır. Ancak 2021-2022 eğitim yılında devlet üniversitelerinin büyük bir kısmının teknolojik altyapıyla ilgili sorunları aştıkları üniversitelerin tanıtım film ve reklamlarından görüldüğünü belirtmek gerekir.

Diğer taraftan pandemi süreci uzadıkça öğrencilerin de hocaların da deneyimi arttığından, uzaktan eğitimden beklenen verimliliğin de artacağı kişisel kanaatimizdir. Son gelişmeler ışığında artık sadece yüzyüze veya sadece uzaktan eğitim yerine "hibrit" eğitim olarak tanımlanan ve isteyen öğrencinin sınıfta, isteyen öğrencinin bulunduğu yerden dersi çevrimiçi takip etme imkânı veren sistemlerin kullanılmalarının, bununla birlikte yüzyüze eğitimde çeşitli nedenlerle ders saatinde sınıfta yapılamayan derslerin, online olarak telafisinin yapılabileceği karma sistemlerin uygulanmasının daha fazla eğitimci ve öğrenci tarafından benimseneceği ve yaygınlaşacağı aşikardır.

KAYNAKÇA

- Adıyaman, Z. (2014). Uzaktan Eğitim Yoluyla Yabancı Dil Öğretimi. Sakarya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 0 (4), Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sakaefd/issue/11231/134140>
- Bozkurt, A. (2017). "Türkiye'de Uzaktan Eğitimin Dünü, Bugünü ve Yarını", Açıköğretim Uygulamaları ve Araştırmaları Dergisi, 3(2), 85-124.
- Brauna, Robert L.; Margaret N. Boldt , Shawn Mauldin ve Chuck Viosca (2020). "Accounting Graduates with both Online and Traditional Coursework: İmpact on Hiring Decisions, Accounting Education, Vol: 29, No: 4, 340–355, <https://doi.org/10.1080/09639284.2020.1788613>
- Cabı, E. ve Ersoy, H.(2017)."Yükseköğretimde Uzaktan Eğitim Uygulamalarının İncelenmesi: Türkiye Örneği", Yükseköğretim ve Bilim Dergisi, 7(3), 419-429
- Demir, Ö. ve Narlıkaya, Z.(2020)."COVID-19 "Salgını Sürecinde Muhasebe ve Finans Derslerini Alan Öğrencilerin Uzaktan Eğitime İlişkin Tutumlarının Araştırılması". Journal of Social and Humanities Sciences Research, 7(60), 2894-2904.
- Günter, T., Özel Güneş, E., ve Ofluoğlu Demir, E. (2012). "Türkiye'deki Meslek Yüksekokullarında Uzaktan Eğitim", Yükseköğretim ve Bilim Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, Nisan, Sayfa 54-62, DOI: 10.5961/jhes.2012.034
- Gürer, M. D., Tekinarslan, E., ve Yavuzalp, N. (2016). "Çevrimiçi Ders Veren Öğretim Elemanlarının Uzaktan Eğitim Hakkındaki Görüşleri", Turkish Online Journal of Qualitative Inquiry, 7(1).
- Holmberg, B. (1995). "Theory and Practice of Distance Education", London: Routledge
- İşman, A. (2011). Uzaktan Eğitim. Ankara: Pegem Akademi.
- Karacıoğlu R., Kılıçarslan Ş., ve Çelik K.(2022)."COVID-19 Pandemi Döneminde Lisans Öğrencilerinin Uzaktan Eğitim Kapsamında Muhasebe Derslerine Yönelik Bakış Açılı Üzerine Bir Araştırma", Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Ocak, Cilt: 12, Sayı: 1. ISSN 2146-2879
- Karyağdı, N.G. ve Yolcu M.(2021)."COVID-19 Pandemi Sürecinde Muhasebe Derslerinin Uzaktan Eğitimle Verilmesine Yönelik Bir Çalışma: Ağrı İbrahim Çeçen ve Bitlis Eren Üniversitesinde Bir Araştırma", Oltu Beşeri ve Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 2
- Kaya, Z. (2002). "Uzaktan Eğitim", Pegem A Yayınları, 1. Baskı, Ankara
- Lopena, Grace; Nenette D. Padilla ve Dennis V. Madrigal(2021). "Walking Through A Maze:The Struggles of Accountancy Students with Online Learning in the Context of the COVID-19 Pandemic, Philippine Social Science Journal (PSSJ), Volume 4 Number 3 July-September
- Moore, M. G. ve Kearsley, I. G.(2012)."Distance Education: a Systems View of Online Learning" (3rd ed.). New York: Wadsworth Publishing.
- Özdemir, M., Karavardar, A. ve Özkan, M. (2021). "Pandemi Sürecinde Uzaktan Eğitimle Muhasebe Dersleri Alan Öğrencilerin Uzaktan Eğitim Algılarının Değerlendirilmesi" International Social Sciences Studies Journal, (e-ISSN:2587-1587) Vol:7, Issue:76; pp:07-19.
- Serçemeli M. ve Kurnaz E.(2020). "COVID-19 Pandemi Döneminde Öğrencilerin Uzaktan Eğitim ve Uzaktan Muhasebe Eğitimine Yönelik Bakış Açılı Üzerine Bir Araştırma", Journal of International Social Sciences Academic Researches,- C:4 /S:1 Yıl: 4/1
- Simonson, M., Smaldino, S., Albright, M., ve Zvacek, S. (2003). "Teaching And Learning At A Distance", Upper Saddle River, NJ: Pearson Education.
- Süklüm, N. (2021). "Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin COVID-19 Pandemi Dönemi Uzaktan Muhasebe Eğitimi Hakkındaki Görüşleri", Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, 16 (1), 76-90. <https://dergipark.Org.tr/tr/pub/girkal/issue/64462/930105>
- Uşun, S. (2006). Uzaktan Eğitim, Nobel Yayıncılık, Ankara
- Ülker Ayyıldız, M. S., Günlük, M., ve Nil Erbey, S. (2011). "Muhasebe Öğretim Elemanlarının Uzaktan Eğitim ve Uzaktan Muhasebe Eğitimine Yönelik Tutumları Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı, 32, 1-14.
- Verduin Clark,(1994) (Aktaran: Özbay, Ö. 2015,"Dünyada ve Türkiye'de Uzaktan Eğitimin Güncel Durumu", Uluslararası Eğitim Bilimleri Dergisi, Yıl: 2, Sayı: 5, Aralık 2015, s. 376-394
- Yardımcıoğlu, M., Şitak, B. ve Yörük, A. (2021). "Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Muhasebe Eğitimine Karşı Tutumlarının COVID-19 Pandemi Döneminde İncelenmesi", Uluslararası Sosyal Bilimler ve Eğitim Dergisi – USBED Cilt/Volume 3, Sayı/Issue 4, 155-180. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/usbed>
- Yüksek Öğretim Kurulu (2020). Uzaktan eğitim aylık durum tespiti. Erişim adresi: <https://www.yok.gov.tr/Sayfalar/Haberler/2020/uzaktan-egitime-yonelik-degerlendirme.aspx> Erişim Tarihi: 25.06.2022

EKLER**EK 1: Anket Soruları****“UZAKTAN EĞİTİM SÜRECİNDE MUHASEBE DERSLERİNE İLİŞKİN TUTUMUN BELİRLENMESİ: İŞLETME BÖLÜMÜ ÖĞRENCİLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA”**

Sevgili Öğrenciler,

Bu anket, öğrencilerimizin uzaktan eğitim ile ilgili görüşlerini, bu süreçte verilen muhasebe derslerinin verimliliğine yönelik değerlendirmelerini ve salgın sonrasındaki muhasebe eğitiminden beklentileri ölçmek amacıyla yapılmaktadır. Dolayısıyla uzaktan eğitim süreci ve muhasebe dersleri konusunda bilginize ve düşüncelerinize ihtiyaç duymaktayız. Ankete katılım tamamen gönüllülük esasına dayanmaktadır. Verdiğiniz bilgiler kesinlikle gizli tutulacak, kimseyle paylaşılmayacak ve sadece bilimsel araştırma amacıyla kullanılacaktır. İstedığınız zaman çalışmadan ayrılabilir ve önceden paylaştığımız bilginin kullanılmasından vazgeçebilirsiniz. Anketleri doldurarak bize vereceğiniz samimi ve doğru cevaplar, sizlerin değerlendirmelerini anlamamıza yönelik çalışmalarımıza önemli katkılar sağlayacaktır. Bu sebeple bilimsel çalışmamıza vereceğiniz destek bizim için çok değerlidir. Araştırmayla ilgili ilave görüş, öneri ve eleştirilerinizi çalışmanın sonundaki alanı kullanarak bize iletebilir, sorularınızı da e-posta adresimize yönlendirebilirsiniz.

İlginiz ve katkınız için teşekkürlerimizle,

Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU

Prof. Dr. Serap YANIK

Dr. Samet BÜLBÜL

Bu araştırmaya tamamen gönüllü olarak katılıyorum. Çalışmayı istediğim zaman yarıda kesip bırakabileceğimi biliyorum ve verdiğim bilgilerin sadece bilimsel amaçlı olarak kullanılmasını kabul ediyorum.

KATILIMCILARIN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİ

- 1) **Cinsiyetiniz** () Kadın () Erkek
- 2) **Yaşınız** () 20 yaş altı () 21 – 23 () 24 yaş ve üstü
- 3) **Uzaktan Eğitim Sürecinde Genellikle Yaşadığınız Yer**
() Köy () Belde () İlçe () İl () Büyükşehir
- 4) **Yüksek Öğrenim Programındaki Sınıfınız**
() 1.sınıf () 2.sınıf () 3.sınıf () 4.sınıf () Okulu uzattım
- 5) **Genel Not Ortalamanız?**
() 2.00'den az () 2.00-2.50 arası () 2.51-3.00 arası () 3.01-3.50 arası () 3.51 ve üzeri
- 6) **Üniversitede okumak için çalışmak zorunda mısınız?**
() Evet () Hayır () Kısmen evet
- 7) **Ailenizin ortalama gelir düzeyi?**
() 2.500 ve altı () 2.501 – 5.000 () 5.001 – 7.500 () 7.501 – 10.000 () 10.001 ve üstü
- 8) **Ailenizde siz dahil uzaktan eğitimden faydalanan kaç kişi bulunmaktadır?**
() Sadece ben () 2 kişi () 3 kişi () 4 kişi () 5 kişi ve üstü

UZAKTAN EĞİTİMDE DERSLERİN İŞLENME YÖNTEMLERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

- 1) **Uzaktan eğitim sürecinde kendiniz ve aileniz ile ilgili Covid-19 problemi yaşadınız mı?**
() Evet, ciddi bir problem yaşadık
() Evet, ancak ciddi sayılmayan bir problem yaşadık
() Hayır, ailem de ben de bir problem yaşamadık
- 2) **Uzaktan eğitim derslerini hangi aralıklarla takip ediyor ve derslere katılıyorsunuz?**
() Gün fark emeksizin tüm derslere () Mesaide olmadığım saatlerde
() Birkaç günde bir, belli derslere () Genelde derslere katılmam
- 3) **Uzaktan eğitim sürecindeki derslere hangi teknolojik araçla katılıyorsunuz?**
(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)
() Kendi Mobil Telefonum () Kendi Tablet () Kendi Bilgisayarım
() Ailemden Birinin Mobil Telefonu () Ailemden Birinin Bilgisayarı
() Başkasının Bilgisayarı () Diğer (belirtiniz)

- 4) Uzaktan eğitimde verilen sözel derslerin her bir ders saati sizce kaç dakika olmalıdır?
 20 dk 30 dk 40 dk 50 dk 60 dk
- 5) Uzaktan eğitimde verilen sayısal ve uygulamalı derslerin her bir ders saati sizce kaç dakika olmalıdır?
 20 dk 30 dk 40 dk 50 dk 60 dk
- 6) Uzaktan eğitimin verimliliğine ve faydasına hangi oranda katılıyorsunuz?
 % 0 - % 19 % 20 - % 39 % 40 - % 59 % 60 - % 79 % 80 - % 100
- 7) Uzaktan eğitimin otokontrollü, disiplinli ve çalışkan öğrenciler için daha uygun bir ortam olduğu fikrine ne derece katılıyorsunuz?
 % 0 - % 19 % 20 - % 39 % 40 - % 59 % 60 - % 79 % 80 - % 100
- 8) Uzaktan eğitim sürecinde aşağıdaki yöntemlerin öğrenmede etkinliğini 1'den 5'e kadar önem sırasına göre numaralandırınız? (1-en çok önemli, 5-en az önemli)
 Çevrim içi canlı yayın dersleri Çevrim dışı video kayıtları Ders kitapları/kaynakları
 Öğretim üyesinin notları ve sunumları Araştırdığım diğer kaynaklar
- 9) Uzaktan eğitimin başlamasının ardından genel not ortalamanız ne yönde değişti? Eğer 1.sınıf öğrencisi iseniz, lütfen belirtiniz
 (...)1.sınıfım Değişmedi Olumlu yönde değişti Olumsuz yönde değişti
- 10) Uzaktan eğitimde ödev, proje ve benzeri yollarla yapılan notlandırma size göre ne derece objektiftir ve öğrencinin gerçek öğrenme sonucunu ne derece yansıtmaktadır?
 % 0 - % 19 % 20 - % 39 % 40 - % 59 % 60 - % 79 % 80 - % 100

MUHASEBE DERSLERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

- 1) İşletme programında yer alan muhasebe derslerine yönelik genel düşünceniz nedir?
 Gerekli ve faydalı Gerekli, ancak zor Gerekli, ancak sıkıcı
 Gereksiz ve zor Diğer(belirtiniz)
- 2) Uzaktan eğitimde verilen muhasebe derslerinin her bir ders saati sizce kaç dakika olmalıdır?
 20 dk 30 dk 40 dk 50 dk 60 dk
- 3) Uzaktan eğitimde muhasebe derslerine ilişkin sınavların hangi şekilde yapılmasını ve bunun için ne kadar süre verilmesini istersiniz?
 Ödev, sunum, dönem projesi sisteme yükleme şeklinde,Gün Saat verilmesi
 Klasik tipi soruların cevaplarının sisteme yüklenmesi,Gün Saat verilmesi
 Test tipi soruların cevaplarının sisteme yüklenmesi,Gün Saat verilmesi
 Online sözlü soru – cevap şeklinde, mülakat gibi bunun için dakika süre verilmeli
 Online test sorusu cevaplandırma şeklinde, bunun için dakika süre verilmeli
 Diğer(belirtiniz)
- 4) Uzaktan eğitimle verilen muhasebe derslerinde öğrenememe kaygısını hangi düzeyde (oranda) yaşıyorsunuz?
 % 0 - % 19 % 20 - % 39 % 40 - % 59 % 60 - % 79 % 80 - % 100
- 5) Uzaktan eğitim sürecinde muhasebe derslerine ilişkin bilgi eksikliğini nasıl telafi ediyorsunuz?
 Çevrimdışı videoları yeniden izleyerek Kitaplardan çalışarak
 Ders notlarını tekrar ederek Arkadaşlardan destek alarak
 Diğer(belirtiniz)
- 6) Örgün eğitim sürecinde kaç tane muhasebe dersini alttan aldınız? **NOT: 1.sınıf öğrencisi iseniz lütfen belirtiniz.**
 1.sınıfım Alttan ders almadım 1 - 2 ders aldım
 3 – 4 ders aldım 5 ve üzeri ders aldım
- 7) Örgün eğitim sürecinde alttan aldığınız kaç tane muhasebe dersini uzaktan eğitim sürecinde başarıyla geçtiniz?
 1 ders 2 ders 3 ders 4 ve üzeri

- 8) **Uzaktan eğitim sürecinde kaç tane muhasebe dersini alttan aldınız? NOT: 1.sınıf öğrencileri bu derse cevap vermeyecektir.**
 Alttan ders almadım
 1 ders aldım
 2 ders aldım
 3 ve üzeri ders aldım
- 9) **Uzaktan eğitim sürecinde muhasebe dersini alttan aldıysanız bu derse/dersleri geçtiniz mi?**
 Evet geçtim Hayır geçemedim Bir kısmını geçtim
- 10) **Sınav kaygısı olmadan, uzaktan eğitimde alınan muhasebe derslerini örgün öğretime geçildiğinde imkân verilmesi halinde tekrar almak ister misiniz?**
 Evet tüm muhasebe derslerini tekrar almak isterim
 Evet eksiklik duyduğum muhasebe dersleri tekrar almak isterim
 Alıp alamam konusunda kararsızım
 Hayır almak istemem
- 11) **“Örgün veya uzaktan eğitim şekli, öğrencilerin seçmeli muhasebe derslerini tercih edip etmeme durumunu etkilemez” görüşüne ne derece katılıyorsunuz?**
 % 0 - % 19 % 20 - % 39 % 40 - % 59 % 60 - % 79 % 80 - % 100

SALGIN SÜRECİ SONRASINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

- 1) **Salgın ortamı kalktığında genel olarak eğitimin nasıl devam etmesini istiyorsunuz?**
 Tüm dersler için uzaktan eğitim şeklinde
 Sayısal ve uygulamalı dersler için yüz yüze, teorik ve okuma temelli dersler için uzaktan eğitim şeklinde
 Tüm dersler için yüz yüze şeklinde
- 2) **Salgın ortamı kalktığında muhasebe derslerinin nasıl yürütülmesini istiyorsunuz?**
 Tüm muhasebe dersleri için uzaktan eğitim şeklinde
 Konu anlatımlarını uzaktan eğitim, uygulama ve örnek çözümlerini yüz yüze
 Tüm muhasebe dersleri için yüz yüze şeklinde
- 3) **Salgın ortamı kalktığında ve sınavlar yüz yüze yapılmaya başlandığında muhasebe derslerini yine de uzaktan eğitimle almaya devam etmek ister misiniz?**
 Evet Kararsızım Hayır
- 4) **3.soruya cevabınız “Evet” ise aşağıdaki nedenleri 1’den 5’e kadar önem sırasına göre numaralandırınız? (1-en çok önemli, 5-en az önemli)**
 Eğitimin esnek zamanlı ve tekrar izleme/dinleme imkanı olması
 Derse katılımın kolay, hızlı ve düşük maliyetli olması
 Derslerin daha eğitici ve öğretici olması
 Ders esnasındaki fiziki ortamdaki rahatlık
 Devamsızlıktan kalma durumunun olmaması
 Diğer(belirtiniz ve önem sırasını yazınız)
- 5) **3. Soruya cevabınız “Hayır” ise aşağıdaki nedenleri 1’den 5’e kadar önem sırasına göre numaralandırınız? (1-en çok önemli, 5-en az önemli)**
 Uzaktan eğitimde derslerin yeterince verimli geçmemesi
 Teknolojik aksaklıklar ve altyapı eksikliği
 Uzaktan eğitimde öğrenmede yaşanan zorluklar
 Konuları arkadaşlarla tartışma veya hocaya yüz yüze sorma imkanının olması
 Sınavda başarısız olma kaygısı
 Diğer(belirtiniz ve önem sırasını yazınız)

NOT: Uzaktan eğitimle ilgili ek görüş, öneri ve eleştirileriniz var ise lütfen belirtiniz?

EK 2: Araştırma Kapsamında Elde Edilen Bulgular

		Sayı	Yüzde(%)
Cinsiyet	Kadın	119	55,9
	Erkek	94	44,1
	Toplam	213	100,0
Yaş	20 yaş ve altı	61	28,6
	21 - 23 yaş arası	113	53,1
	24 yaş ve üzeri	39	18,3
	Toplam	213	100,0
Uzaktan Eğitim Sürecinde Genellikle Yaşadığınız Yer	Köy	10	4,7
	Belde	6	2,8
	İlçe	24	11,3
	İl	38	17,8
	Büyükşehir	135	63,4
	Toplam	213	100,0
Yüksek Öğretim Programındaki Sınıfınız	1. Sınıf	71	33,3
	2. Sınıf	33	15,5
	3. Sınıf	34	16,0
	4. Sınıf	55	25,8
	Okulu uzattım	20	9,4
	Toplam	213	100,0
Genel Not Ortalamanız	2,00'dan az	2	,9
	2,01 - 2,50 arası	42	19,7
	2,51 - 3,00 arası	70	32,9
	3,01 - 3,50 arası	75	35,2
	3,51 ve üzeri	24	11,3
	Toplam	213	100,0
Üniversitede okumak için çalışmak zorunda mısınız?	Evet	26	12,2
	Hayır	134	62,9
	Kısmen Evet	53	24,9
	Toplam	213	100,0
Ailenizin ortalama gelir düzeyi?	2.500 TL ve altı	15	7,0
	2.501 TL – 5.000 TL arası	85	39,9
	5.001 TL – 7.500 TL arası	51	23,9
	7.501 TL – 10.000 TL arası	42	19,7
	10.001 TL ve üstü	20	9,4
	Toplam	213	100,0
Ailenizde siz dahil uzaktan eğitimden faydalanan kaç kişi bulunmaktadır?	Sadece Ben	84	39,4
	2 kişi	88	41,3
	3 kişi	30	14,1
	4 kişi	8	3,8
	5 kişi ve üstü	3	1,4
	Toplam	213	100,0
Uzaktan eğitim sürecinde kendiniz ve aileniz ile ilgili Covid-19 problemi yaşadınız mı?			
		N	(%)
Evet, ciddi bir problem yaşadık		30	14,2
Evet, ancak ciddi sayılmayan bir problem yaşadık		62	29,2
Hayır, ailem de bende bir problem yaşamadık		120	56,6
Toplam		212	100,0

Uzaktan eğitim derslerini hangi aralıklarla takip ediyor ve derslere katılıyorsunuz?			Uzaktan eğitim sürecindeki derslere hangi teknolojik araçla katılıyorsunuz?		
	N	(%)		N	(%)
Gün fark etmeksizin tüm derslere	93	44,1	Kendi mobil telefonum	73	34,4
Mesaide olmadığım saatlerde	44	20,9	Kendi tabletim	8	3,8
Birkaç günde bir, belli derslere	58	27,5	Kendi bilgisayarım	108	50,9

Genelde derslere katılmam	16	7,6	Ailemden birinin mobil telefonu	1	,5
Toplam	211	100,0	Ailemden birinin bilgisayarı	16	7,5
			Başkasının bilgisayarı	5	2,4
			Diğer	1	,5
			Toplam	212	100,0

Uzaktan eğitimde verilen sözel derslerin her bir ders saati sizce kaç dakika olmalıdır?			Uzaktan eğitimde verilen sayısal ve uygulamalı derslerin her bir ders saati sizce kaç dakika olmalıdır?	
	N	(%)	N	(%)
20 dakika	6	2,8	1	0,5
30 dakika	52	24,6	28	13,2
40 dakika	81	38,4	79	37,3
50 dakika	47	22,3	50	23,6
60 dakika	25	11,8	54	25,5
Toplam	211	100,0	212	100,0

Uzaktan eğitimin başlamasının ardından genel not ortalamanız ne yönde değişti?			
		N	(%)
I. Sınıfım		70	33,3
Değişmedi		13	6,2
Olumlu yönde değişti		121	57,6
Olumsuz yönde değişti		6	2,9
Toplam		210	100,0

Uzaktan eğitimin verimliliğine ve faydasına hangi oranda katılıyorsunuz?			Uzaktan eğitimin otokontrollü, disiplinli ve çalışkan öğrenciler için daha uygun bir ortam olduğu fikrine ne derece katılıyorsunuz?	
	N	(%)	N	(%)
%0 - %19 arası	41	19,4	47	22,2
%20 - %39 arası	71	33,6	37	17,5
%40 - %59 arası	54	25,6	53	25,0
%60 - %79 arası	33	15,6	25	11,8
%80 - %100 arası	12	5,7	50	23,6
Toplam	211	100,0	212	100,0

İşletme programında yer alan muhasebe derslerine yönelik genel düşünceniz nedir?		
	N	(%)
Gerekli ve faydalı	95	44,6
Gerekli ancak zor	87	40,8
Gerekli ancak sıkıcı	19	8,9

Gereksiz ve zor	2	,9
Diğer	10	4,7
Toplam	213	100,0

Uzaktan eğitimde muhasebe derslerine ilişkin sınavların hangi şekilde yapılmasını istersiniz?		
	N	(%)
Ödev, sunum, dönem projesi sisteme yükleme şeklinde	94	44,5
Klasik tipi soruların cevapların sisteme yüklenmesi	45	21,3
Test tipi soruların cevapların sisteme yüklenmesi	61	28,9
Online sözlü soru - cevap şeklinde, mülakat gibi	4	1,9
Online test sorusu ve cevaplandırma şeklinde	4	1,9
Diğer	3	1,4
Toplam	211	100,0

Uzaktan eğitim sürecinde muhasebe derslerine ilişkin bilgi eksikliğini nasıl telafi ediyorsunuz?		
	N	(%)
Çevrim içi videoları izleyerek	84	39,8
Kitaplardan çalışarak	62	29,4
Ders notlarını tekrar ederek	36	17,1
Arkadaşlardan destek alarak	13	6,2
Diğer	16	7,6
Toplam	211	100,0

Sınav kaygısı olmadan, uzaktan eğitimde alınan muhasebe derslerini örgün öğretime geçildiğinde imkân verilmesi halinde tekrar almak ister misiniz?		
	N	(%)
Evet tüm muhasebe derslerini tekrar almak isterim	67	31,8
Evet eksiklik duyduğum muhasebe dersleri tekrar almak isterim	64	30,3
Alıp almama konusunda kararsızım	43	20,4
Hayır almak istemem	37	17,5
Toplam	211	100,0

Salgın ortamı kalktığında genel olarak eğitimin nasıl devam etmesini istiyorsunuz?		
	N	(%)
Tüm dersler için uzaktan eğitim şeklinde	20	9,4
Sayısal ve uygulamalı dersler için yüz yüze, teorik ve okuma temelli dersler için uzaktan eğitim şeklinde	69	32,5
Tüm dersler için yüz yüze şeklinde	123	58,0
Toplam	212	100,0

Salgın ortamı kalktığında muhasebe derslerinin nasıl yürütülmesini istiyorsunuz?		
Tüm muhasebe dersleri için uzaktan eğitim şeklinde	23	10,9
Konu anlatımlarını uzaktan eğitim, uygulama ve örnek çözümlerini yüz yüze	32	15,2
Tüm muhasebe dersleri için yüz yüze şeklinde	156	73,9
Toplam	211	100,0

Muhasebe Alanında Lisansüstü Eğitim Veren Öğretim Üyelerinin Öğrenci İntihallerine İlişkin Algı ve Tutumları ¹

Perceptions and Attitudes Of The Academicians, Who Lecture Post-Graduate Accounting Courses, Against The Plagiarism Of The Students

Fatma TEMELLİ *
Recep GÜNEŞ **

ÖZ

Etik ihlallerden biri olan ve özellikle öğrenciler arasında sıklıkla rastlanılan bir durum olan intihal kavramı Türk Dil Kurumunun Genel Türkçe Sözlüğü'nde; "başkalarının yazılarından bölümler, dizeler alıp kendisininmiş gibi gösterme veya başkalarının konularını benimseyip değişik bir biçimde anlatma" olarak tanımlanmıştır. İntihale sebebiyet veren pek çok durum bulunmaktadır. İntihalin farklı türleri ve bir kişinin intihal yapabileceği farklı yollar vardır. Literatürde genellikle öğrenci intihaline yönelik araştırmalar öğrenci algılarına dayalı olarak gerçekleştirilmiştir. Öğretim üyelerinin intihal algılarını tespit etmeye yönelik çalışmalar ise sayıca daha azdır. Bu çalışmanın amacı; Türkiye'nin farklı üniversitelerinde muhasebe alanında lisansüstü eğitim veren öğretim üyelerinin öğrenci intihallerine yönelik algılarını ve tutumlarını incelemektir. Bu araştırma, muhasebe alanında lisansüstü eğitim veren öğretim üyelerinin öğrenci intihaline yönelik algılarının ve tutumlarının incelenmesi, bu intihal sorunuyla mücadelede ele alınması gereken bazı noktalara dikkat çekecek olması ve öğrenci intihalini önlemeye yönelik olası çözüm önerilerini sunmayı hedeflemesi açısından önem arz etmektedir. Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada ulaşılan veriler SPSS paket programı ile analiz edilmiştir ve elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır.

ANAHTAR KELİMELER

İntihal Algısı ve Tutumu, Öğrenci İntihali, Lisansüstü Muhasebe Eğitimi, Akademisyenler

ABSTRACT

The plagiarism term, which is one of the types of ethical violations and also widespread among the students, is described in General Turkish Dictionary of Turkish Language Institution as writing some chapters or sentences from any other works without referring to them, or claiming that those ideas are belong to himself or herself. There are many situations that create plagiarism. There are different types of plagiarism, and different ways in which a person may plagiarize. Researches towards students' plagiarism in literature have always been performed based on the students' perceptions. However, the researches on the plagiarism perceptions of the academicians are rather low. This study aims to investigate the perceptions and attitudes of the academicians who give post-graduate lectures in the field of accounting in various universities in Turkey, against the students' plagiarism. This study plays a significant role emphasising on the perception and attitude of the academicians who give post-graduate lectures in the field of accounting submitting possible solutions for struggling with plagiarism, and avoiding the students from plagiarism. In this study, the questionnaire method was used as a data collection tool. The data obtained through the study were analysed by means of the SPSS pocket program, and the results were interpreted.

KEYWORDS

Plagiarism Perception and Attitude, Plagiarism of the Student, Post-Graduate Accounting Education, Academicians

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
22.07.2022	08.08.2022
Atıf	Temelli, F. ve Güneş, R. (2022). Muhasebe Alanında Lisansüstü Eğitim Veren Öğretim Üyelerinin Öğrenci İntihallerine İlişkin Algı ve Tutumları. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 459-474.

¹ Bu çalışma, 18-22 Mayıs 2022 tarihlerinde Bolu'da düzenlenen 40. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda sözlü olarak sunulan özet bildirinin genişletilmiş ve geliştirilmiş halidir.

* Doç. Dr., Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ftemelli@agri.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7436-5289

** Prof. Dr., Artvin Çoruh Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Finans ve Bankacılık Bölümü, recep.gunes@artvin.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8007-8697

GİRİŞ

Teknolojideki hızlı gelişmeler bilginin oluşmasını kolaylaştırdığı gibi bu bilginin tüm dünyada yayılmasında önemli bir etken olmuştur. Artık arama motorları sayesinde istenilen bilgiye çok kısa sürede çok kolay bir şekilde ulaşmak mümkündür. Gelişen bu teknolojiler, diğer sektörleri olduğu gibi eğitim sektörünü de etkilemiştir (Uzun vd., 2007: 183). Eğitimin alt alanlarından biri olan muhasebe eğitimi de bu teknolojik gelişmelerden önemli ölçüde payını almıştır. Muhasebe eğitimi, işletmelerdeki muhasebe bilgi sisteminin kalitesini etkilediği gibi muhasebe mesleğinde ve akademik meslek hayatında da bilgi birikiminin oluşmasında ve şekillenmesinde oldukça önemlidir.

Bahsedilen bilgi birikiminin en önemli kaynağı ise konu ile ilgili yazılan makalelerde ve tezlerde ortaya konan görüşlerdir. Diğer bir ifadeyle muhasebe eğitiminde etkinliği arttırmanın en önemli yollarından biri, muhasebeye yönelik araştırmaların ve yayınların arttırılmasıdır (Tekşen vd., 2010: 111). Son yıllarda giderek etkisi artan teknolojideki gelişmeler, kuşak farkının olması, eğitim anlayışında değişme gibi birtakım faktörler eğitimin her alanını etkilediği gibi muhasebe eğitimini de etkilemektedir. Bu etkinin ortadan kaldırılması için ise muhasebe eğitiminde öğretim materyallerinin güncellenmesi, ders programlarının gözden geçirilmesi ve öğretim elemanlarının yeterli donanıma sahip olması gerekmektedir (Türegün ve Kaya, 2019: 340). Bunlara ilaveten, yeterli donanım ve deneyime sahip danışman öğretim üyelerinin lisansüstü öğrencileri doğru bir şekilde yönlendirmesi ve uygulamaya dönük konularda çalışmalar yapması da bir zorunluluk olarak görülmektedir (Cavlak vd., 2021: 78).

Günümüzde bilimsel çalışmaların yeri ve önemi yadsınamayacak boyuttadır. Gelişen dünya ve yeni düzenin getirdiği bir sonuç olarak insanların kendini ve toplumu geliştirme ihtiyacı giderek artmakta ve dolayısıyla akademik çalışmalar da nicelik olarak artış göstermektedir. Ancak burada önemli olan akademik çalışmaların niceliksel artışı değil niteliksel artışı olmalıdır. Çalışmalarda niteliksel açıdan bir gelişimin söz konusu olabilmesi için bazı etik kurallar olmalıdır. Bilimsel araştırma ve yayınlarda göz önünde bulundurulması ve uyulması gereken ise, bilimsel etik kurallarıdır (Topçu ve Güner, 2019: 83).

Akademik çalışma ortamında ve akademik araştırmalarda etik olmayan davranışlar yeni bir konu değildir. Ancak internetin hızla gelişmesi ile birlikte son yıllarda akademik hayatın çeşitli kademelerinde suistimal vakaları artmıştır (Chavez vd., 2020: 618). Özellikle bilgisayar ve internet teknolojisinin hızla gelişmesi, Endüstri 4.0 devrimiyle birlikte bilgiye erişimin ve paylaşımın kolaylaşması ve hız kazanması beraberinde çeşitli sorunların da ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu sorunlardan biri de etik dışı davranışlar olup bu davranışlar giderek yaygınlaşmıştır. “Yükseköğretim Kurumları (YÖK) Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi”ne göre bilimsel araştırma ve yayın etiğine aykırı başlıca davranışlar; “intihal”, “sahtecilik”, “çarpıtma”, “tekrar yayım”, “dilimleme” ve “haksız yazarlık” olarak belirtilmiştir (<https://www.yok.gov.tr>). Türkiye Bilimler Akademisi-TÜBA (2002) tarafından hazırlanmış olan “Bilimsel Araştırmada Etik ve Sorunları” isimli raporda, bilimde etik dışı davranışların başlıca nedenleri dört madde olarak belirtilmiştir. Bu nedenlerden ilki; bilimsel araştırma eğitiminin ve etik eğitiminin verilmemesi veya yetersizliğidir. İkincisi; alanda yükselme, toplumda, üniversite ve bilim çevrelerinde yer edinme ve kabul görme hırından dolayı etik dışı davranışlara (uydurmacılık, yinelenen yayın, sahtecilik, aşırı macılık gibi) yönelmedir. Üçüncüsü; daha fazla sayıda yayın yapılmasının bilimsel ortamda saygınlığın artmasına neden olacağına ilişkin yanlış düşünceler, yanılğılardır. Dördüncüsü ise; bilimsel yayınlara maddi destek veren kurumların olmasından dolayı, bu kurumlarda çalışan veya öğrenim gören kişilerin burs, proje vb. desteğinden mahrum olmamak için kendilerini hızla fazla sayıda yayın yapmaya zorlamaları ile ortaya çıkan etik dışı davranışlarıdır (TÜBA, 2002).

İntihal, akademik camiada en sık görülen veya yaygın olan etik sorunlardan biri olarak kabul edilmektedir. TDK (2011)’e göre intihal kavramı, “Başkalarının yazılarından bölümler, dizeler alıp kendisininmiş gibi gösterme veya başkalarının konularını benimseyip değişik bir biçimde anlatma” olarak tanımlanmıştır. TÜBA (2002)’ye göre intihal kavramı aşırı macılık olarak ifade edilmiş olup, “Temelde aşırı macılık başkalarına ait olan araştırma verilerinin, olduğu gibi, kaynak bildirilmeden ve kendi araştırma verileri imiş gibi yayımlanmasıdır”. Yine TÜBA (2002)’ye göre daha geniş bir tanımlamada ise aşırma, “Bir başkasına ait olan fikrin, buluşun, araştırma sonuçlarının veya araştırma ürünlerinin bir bölümünün ya da tümünün, hatta kitapların tümünün ya da bir bölümünün kaynak gösterilmeksizin istemli olarak kopya ya da tercüme edilip yazarın kendi üretimi imiş gibi gösterilmesi” olarak ifade edilmiştir. “YÖK Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi”ne göre ise intihal kavramı, “Başkalarının özgün fikirlerini, metotlarını, verilerini veya eserlerini bilimsel kurallara uygun biçimde atıf yapmadan kısmen veya tamamen kendi eseri gibi göstermek” şeklinde tanımlanmıştır.

Üniversite öğrencilerinden genellikle araştırma becerileri kazanmış olması beklenmekte, bundan dolayı çalışma konularıyla ilgili kaynakları nereden bulacakları, bu kaynaklardan nasıl yararlanacakları ve sunacaklarına ilişkin bilgi verilmesi, çoğu zaman mesleki bilgilerin aktarılması kaygısının gerisinde kalmaktadır. İlk ve orta eğitimde kazandırılmayan araştırma becerileri ve akademik etik ilkeler, üniversite yıllarında ödev, rapor, tez vb. hazırlama süreçlerinde bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Yapılan çalışmalar, öğrenciler arasında intihalin, bilinçli olarak yapıldığı gibi bilinçsiz olarak yapılma oranının yüksek olduğunu göstermektedir (Ünal ve Uçak, 2017: 178). Yine, bilgi toplumunun ve yeni bilgi teknolojilerinin gelişmesi, dijital kaynakları kullanarak öğrenme yollarına olanak sağlarken, fikri mülkiyet haklarının ihlal edilmesine de neden olmakta ve bunun sonucunda intihal vakaları artmaktadır (Chavez vd., 2020: 618).

Bu çalışmanın amacı, öğrenci intihali ile ilgili algıları ve tutumları, Türkiye'nin farklı üniversitelerinde muhasebe alanında lisansüstü düzeyde muhasebe eğitimi veren öğretim üyelerinin bakış açıları ile ortaya koymaktır. Literatürde öğrenci intihaline yönelik araştırmaların çoğu, öğrenci algılarına dayalı olarak yapılmıştır. Bu araştırma ise, Türkiye'de 55 farklı üniversitede görev yapan ve lisansüstü düzeyde muhasebe eğitimi veren 113 öğretim üyesinin yükseköğretimde öğrenci intihaline yönelik algı ve tutumlarının incelendiği bir çalışmadır. Bu çalışmayı literatürdeki diğer çalışmalardan ayıran en önemli husus ise öğrenci intihaline yönelik algı ve tutumlar belirlenirken, sadece muhasebe alanında lisansüstü eğitim veren öğretim üyelerinin görüşlerine başvurulmuş olmasıdır.

1. LİSANSÜSTÜ DÜZEYDE MUHASEBE EĞİTİMİ

Lisansüstü eğitim; üniversitede lisansüstü dereceler aldırın, araştırma yoluyla bilgiye katkıda bulunacak, gelişen toplumun ihtiyaçlarını karşılayacak bilim adamı ve öğretim elemanı yetiştirmeyi amaçlayan bir eğitim faaliyetidir (Karakütük, 1983'den aktaran: Altınay, 2016: 162). 20.04.2016 Resmî Gazetede ilan edilen 29690 sayılı Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği Madde 4'e göre; "*Yüksek lisans programı, tezli ve tezsiz olmak üzere iki şekilde yürütülebilir. Bu programların hangi enstitü anabilim/anasanat dallarında ve nasıl yürütüleceği ile yükseköğretim kurumlarının yetkisinde olan tezli ve tezsiz yüksek lisans programları arasında geçişe izin hususları senatolar tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenir*" ibaresiyle yüksek lisans eğitimine ilişkin genel bir çerçeve çizilmiştir. Yönetmelik Madde 6'da "*Tezli yüksek lisans programı öğrencinin bilimsel araştırma yöntemlerini kullanarak bilgilere erişme, bilgiyi derleme, yorumlama ve değerlendirme yeteneğini kazanmasını sağlar*" ibaresi bulunmaktadır. Yönetmelik Madde 11'de "*Tezsiz yüksek lisans programı, öğrenciye mesleki konularda bilgi kazandırarak mevcut bilginin uygulamada nasıl kullanılacağını gösterir*" ibaresi bulunmaktadır. Yönetmelik Madde 15'de "*Doktora programı, öğrenciye bağımsız araştırma yapma, bilimsel problemleri, verileri geniş ve derin bir bakış açısı ile irdeleyerek yorum yapma, analiz etme ve yeni sentezlere ulaşmak için gerekli becerileri kazandırır*" ibaresi bulunmaktadır. Ayrıca, "*Doktora çalışması sonunda hazırlanacak tezin, bilime yenilik getirme, yeni bir bilimsel yöntem geliştirme, bilinen bir yöntemi yeni bir alana uygulama niteliklerinden en az birini yerine getirmesi gerekir*" ifadesi yer almaktadır.

Muhasebe eğitimi; işletme kararlarına fayda sağlayacak bilgilerin belirlenmesi, toplanması, işlenmesi, doğruluğunun denetlenmesi, raporlar halinde özetlenmesi ve raporlanan bilgilerin karar alma sürecinde nasıl kullanılacağı hususunda öğrencilerin bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin uygulanması noktasında gelişen bilgi teknolojilerinden yararlanarak öğrencilerin yeterliliklerinin geliştirilmesidir (Gökçen, 1998: 43). Muhasebe eğitimi, muhasebe alanında bilgi kazandırılmasıyla birlikte bu bilgilerin kullanılmasına ilişkin yöntem ve kuralların öğrenilmesi ve uygulanmasıyla başarıya erişmeyi sağlayan bir eğitim sürecidir (Demirkan, 2001: 54).

Muhasebe eğitiminde istenen hedeflere varılabilmesi için, öğrencilere muhasebe bilgisinin hem teorik hem de uygulamalı olarak verilmesi ve öğrencilerin muhasebe bilgileri ile donatılması gerekmektedir. Bu çerçevede muhasebe eğitiminin esas amacı, öğrencilere finansal nitelikteki bilgileri doğru ve dürüst bir biçimde kullanmasını öğretmek ve bu bilgileri uygulamalarla desteklemektir (Tosunoğlu ve Cengiz, 2020: 195).

Dünyada olduğu gibi Türkiye'de de muhasebe eğitimi birçok üniversitede lisans, yüksek lisans ve doktora düzeyinde verilmektedir. Alınan muhasebe eğitimi hem iş dünyası açısından hem de akademik açıdan önemli bir bilgi birikimi sunmaktadır. Lisans eğitimlerini tamamlayan öğrenciler, lisansüstü eğitim programlarına başvurarak seçtikleri muhasebe alanında uzmanlaşma olanağı elde etmektedir (Çelenk vd., 2010: 159; Altınay, 2016: 176). Lisansüstü düzeyde verilen muhasebe eğitimi, öğrencilerin lisans düzeyinde elde ettikleri bilgileri bir üst seviyeye taşımalarını sağlamaktadır. Ayrıca pek çok üniversitede lisansüstü eğitim ile öğrenciler, muhasebe alan dersleri dışında, bilimsel araştırma yöntemleri ve yayın etiği gibi dersleri de alarak çeşitli bilimsel çalışmalar yapmaya hazırlanabilmektedir.

Lisansüstü eğitimler bilginin üretilmesine katkı sağlayan ve üniversitelerin araştırma yönünü destekler nitelikte olan eğitimlerdir. Lisansüstü eğitimler belli bir alanda uzman (bilim insanları, araştırmacılar) yetiştirmekle birlikte geleceğin akademisyenlerinin (öğretim üyeleri) yetiştirilmesi gibi önemli bir işleve de sahiptir (Alkan, 2014: 42). Lisansüstü eğitim, önemli bir eğitim aşaması olup tüm dünyada bu eğitim kendine has bazı sorunlara sahiptir. Bu sorunların belki de en önemlisi intihal konusudur.

2. BİLİMSEL ARAŞTIRMALARDA ETİK VE İNTİHAL

Bilimsel çalışmanın kendisi nesnel olmasına rağmen bilimle uğraşanlar için bunu söylemek her zaman doğru değildir. Sonuçta bilimle uğraşanlar bir insandır ve çeşitli iç-dış etmenlerden etkilenilmekte, dolayısıyla öznellik ister istemez sürece karışmaktadır. Elbette bilimsel süreçte yaratıcılık, dürüstlük, sezgi gücü, merak ve bilimcinin çalışmaya ilişkin bilişsel süreçleri gibi öznel durumlar istenen ve gerekli olan durumlardır. Ancak, bilimsel çalışmanın nesnelliğini ve güvenilirliğini bozan bir öznellik söz konusu olduğunda işin rengi değişmektedir ve bu konu bilimsel etiğin alanına girmektedir (Erkuş, 2011: 203). Maalesef tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de bilimsel etiğe aykırılık oluşturan pek çok örnekle karşılaşmaktadır.

İntihal, akademik dünyada önemli bir araştırma konusudur. İntihal olgusu, başkalarının yayınlanmış ve yayınlanmamış fikirlerinin kaynak gösterilmeden kullanılmasından, araştırma desteği taleplerinden yeni yazarlık altında (yeni yazılan eserde, önceki yazar veya yazarlardan bahsedilmemesi), bazen farklı bir dilde tam metnin yayınlanmasına kadar değişkenlik göstermektedir. Herhangi bir hazırlık, araştırma, yazma veya yayınlama düzeyinde ortaya çıkabilmekte, basılı ve dijital tüm versiyonları ifade etmektedir (Elshafei ve Jahangir, 2020: 1). Diğer bir ifadeyle başkasının eserinden alıntı, basılı bir eserden, bir kitap ya da makaleden paragrafların ve hatta sayfaların fotokopi ile olduğu gibi alınması şeklinde olabildiği gibi, internetten kes yapıştır yöntemi ile paragrafların ve hatta sayfaların olduğu gibi alınması şeklinde ve bir eserin bir bölümünün ya da tamamının olduğu gibi bazen de çevirisinin yapılması şeklinde olabilmektedir (Dinler, 2016: 146).

İntihal yalnızca faydalanılan kaynağa atıf yapılmaması ile sınırlı olmamakla birlikte, kaynak gösterilmesi durumlarında da söz konusu olabilmektedir. Bu tür intihallerden bazıları şunlardır (Dinler, 2016: 146):

-*Dipnotun Unutulması Numarası*: Yazarın adını verip, tam künyeyi vermeyerek kaynağın orijinaline ulaşma ihtimalinin ortadan kaldırılması.

-*Yanlış Bilgilendirme*: Yanlış künye vererek kaynağın orijinaline ulaşma ihtimalinin ortadan kaldırılması.

-*Tırnak İşaretsiz Alıntı*: Bir kaynaktan birebir alıntı yapılması ve bunun atıf yapılarak belirtilmesine rağmen tırnak işareti konmasının önemsenmemesi.

- *Mükemmel Suç*: Yararlanılan kaynaklara bazı yerlerde atıf yapılmasına rağmen, çalışmanın geri kalan kısımlarındaki analizlerin kendine ait olduğu fikrini oluşturma düşüncesiyle bazı kaynaklara atıf verilmemesi.

“YÖK Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi”nde bilimsel çalışmalarda intihal dışında sahtecilik, çarpıtma, tekrar yayın, dilimleme, haksız yazarlık ve çalışmaya destek veren kişileri, kurum veya kuruluşları belirtmeme, kaynakların usulsüz kullanımı, asılsız/dayanaksız ve yersiz suçlamalarda bulunmak, akademik atama ve yükseltmelerde bilimsel araştırma veya yayınlara yönelik yanlış/yanıltıcı beyanda bulunmak gibi diğer etik dışı davranışlar da söz konusudur.

İntihal, son yıllarda yükseköğretimde ortaya çıkan çok katmanlı bir sahtekârlık olgusu olarak tanımlanmıştır. Yapılan birçok araştırma cinsiyet, sosyalleşme, performans (üretkenlik) faydası, çalışma motivasyonu, metodolojik belirsizlik, internet ve yeni teknolojiler aracılığıyla elektronik bilgilere kolay erişim gibi bir dizi faktörü intihal için itici güçler olarak ifade etmiştir. İntihalın etkileri yaygındır ve kimse bundan muaf değildir. Ne yabancılık ne de bilgisizlik, kişiyi zorunlu intihalin etik ve yasal sorunlarından muaf tutmaz. İntihal, kurumsal suistimal, yasal sonuçlar ve mali cezalarla birlikte akademik itibarı ve mesleki itibarı tehdit eden bir unsurdur (Elshafei ve Jahangir, 2020: 1).

Fishman'a (2009) göre bir kişi şu eylemleri gerçekleştirdiğinde intihal yapmış olur: (1) Kelimeleri, fikirleri veya çalışma ürünlerini kullandığında; (2) Başka bir kişiye veya belirli kaynağa atfettiğinde; (3) Eseri elde edildiği kaynağa atfetmediğinde; (4) Orijinal yazarlığa ilişkin makul bir varsayımın olduğu bir durumda ve (5) Finansal olması gerekmeyen herhangi bir kâr, kredi veya kazanç elde etme durumunda intihal yapmış olur.

Howard (1992) dört tür intihal tanımlamış olup bunlar; (1) Bir başkasının yazılı eserini kendisininmiş gibi sunmak, (2) Yama yazma (Yama yazma; bir kaynak metinden kopyalamayı ve ardından bazı kelimeleri silmeyi, dilbilgisi yapılarını değiştirmeyi veya bire bir eşanlamlılarını eklemeyi ifade etmektedir (Howard, 1995: 788)) veya başkalarının cümlelerini kendi cümleleri ile karıştırmak, (3) Kaynak göstermemek ve (4) Doğrudan alıntı yaparken alıntı kullanmamaktır.

Sastroasmoro (2007)'ye göre intihal dört kategoriye ayrılmaktadır: (1) neyin intihal edildiğine dayalı olan intihal (fikir intihali, içerik intihali, veri intihali, kelime intihali ve paragraf intihali), (2) maksada dayalı olan

intihal (kasıtlı intihal ve kasıtsız intihal), (3) bir kaynak makaledeki intihal içeren kelimelerin, cümlelerin veya paragrafların yüzdesine dayalı olan intihal (%30'dan az ise hafif intihal, %30 - %70 arasında ise orta intihal, %70'den fazla ise toplam intihal) ve (4) oluşma biçimine dayalı olan intihal (kelimesi kelimesine intihal, mozaik intihal ve kendi kendine intihal veya otomatik intihal) olarak kategorize edilmektedir.

İntihalin farklı türleri ve bir kişinin intihal yapabileceği farklı yollar bulunmaktadır. Akademik intihal, akademik çalışma veya ödevler kapsamında yapılan bu türlerden biridir. Akademik intihal, yalnızca eğitimin genel kalitesine zarar vermemekle kalmayıp aynı zamanda liyakatten de ödün verdiği için akademide etik dışı bir durum olarak kabul edilmektedir. Sonuç olarak, genellikle yükseköğretim kurumlarından ve düzenleyici kurumlardan disiplin cezaları talep etmektedir. Ne yazık ki bu disiplin politikalarına, önleyici tedbirlere ve cezalandırıcı eylemlere rağmen, özellikle yükseköğretimde intihal artmaya devam etmektedir. Bunun nedenlerinden biri, öğrencilerin internette ve diğer çevrimiçi kaynaklarda ilgili materyalleri nispeten kolaylıkla aramasına olanak tanıyan modern araç ve yazılımların varlığı olabilir. Başka kelimelerle ifade etme yazılımına erişimin artması bu sorunu daha da artırmaktadır. Bu durumda eğitim kurumları bu sorunu çözmek için önemli miktarda zaman, çaba ve kaynak ayırmak zorunda kalacaklardır. Öğrencilerin intihal konusunda farkındalık ve anlayış eksikliği de bir diğer önemli nedendir (Malik vd., 2021: 1-2).

21. yüzyılın başlarından itibaren Endüstri 4.0 olarak ifade edilen dördüncü sanayi devrimiyle birlikte intihal, gelişmesi ve yayılması noktasında gerekli tüm unsurlara sahip olmuş ve akademik yaşam pratiğinin yaygınlaştığı alanlardan biri haline gelmiştir. Bilgilere erişmeyi mümkün kılan mevcut araçlardan örneğin; arama motorları daha çok yönlü hale gelmekte ve kullanıcının neyi aramak istediğini ayırt etme kapasitesi artmakta ve daha fazla erişime sahip olmasına yardımcı olmakta ve böylece intihalin yayılmasına sebep olmaktadır (Diaz vd., 2021: 176). İçeriği öğrenciler tarafından genellikle kamuya ait olarak algılanan ve dolayısıyla kabul edilmeye ihtiyaç duymayan internet, intihalin başlıca kaynaklarından biridir (Khoii ve Atefi, 2019: 3233). Freedman (1998), interneti intihalin yükselişinde kritik bir katkı olarak görürken, DeVoss ve Rosati (2002) ise sadece interneti suçlamanın “özgünlüğü tanıma ve ödüllendirmede başarısızlık” olduğunu iddia etmektedir.

Yapılan birçok araştırma üniversite öğrencilerinin çalışmalarında intihal yaptıklarını ve bunun da önemli bir sorun olduğunu ortaya koymaktadır (Park, 2003; Perry, 2010; Ersoy ve Özden, 2011; Ünal ve Uçak, 2017; Topçu ve Güner, 2019; Chavez vd., 2020; Deniz, 2020). Literatür ayrıca, intihal için başka birçok nedenden bahsetmektedir. Bunlardan bazıları farkındalık eksikliği, dil sorunları, sıkı bir program ve yetiştirilmesi gereken son tarihler, öğrencilerin tutumları, yüksek rekabet ve beklentiler, başarısızlık korkusu, akranların etkisi ve sınav baskısı gibi faktörlerdir. Öğrenciler genellikle sınırlı bir süre içinde ödevleri ve diğer görevleri tamamlamak zorunda olduklarından, zamanla ilgili yetersizlikler bir intihal nedenidir. İntihalin bir başka nedeni de verilen görevlerin zorluğudur. Zayıf önleyici tedbirler ve disiplin işlemleri ve/veya politika uygulama eksikliği de öğrencileri intihal yapmaya teşvik edebilir (Malik vd., 2021: 2).

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Konu ile ilgili olarak ulusal ve uluslararası literatürde yapılan çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir:

Fish ve Hura (2013) tarafından yapılan çalışmada, büyük bir şehir üniversitesindeki öğrencilerin intihal algılarını tespit etmek için anket uygulanmış, çalışmada başka bir yazarın fikirlerini kullanmaktan, başka bir yazarın çalışmasından birebir kopyalanmış bir belgenin tamamını göndermeye kadar, tüm intihal türleri arasında nasıl değişiklikler bulunduğu araştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda; diğer öğrencilerin her tür intihal yapma olasılığının kendilerinden çok daha fazla olduğuna inandıkları ve bazı intihal türlerinin diğerlerinden daha ciddi olduğunun farkında oldukları tespit edilmiştir.

Kayaoğlu vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada, öğrencilerin intihal algılarının incelenmesine yönelik olarak yükseköğretim düzeyinde kültürler arası bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonucunda; zaman eksikliğinin, yoğun programların ve zayıf akademik yazma becerilerinin, intihalin en sık nedenleri olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte diğer çalışmaların aksine, artan intihal ile ilgili olarak internetin rolü minimum düzeyde bulunmuştur.

Gottardello vd. (2017) tarafından yapılan çalışmada, profesörlerin üniversite öğrencilerinin intihallerine ilişkin algıları hakkındaki mevcut bilgilerin belirlenmesi ve eleştirel olarak değerlendirilmesi amaçlanmış ve bütünleştirici bir literatür taraması yoluyla profesörlerin öğrenci intihal algısı araştırılmıştır. Bu doğrultuda, profesörlerin intihal algılarıyla ilgili bir dizi anahtar kelime kombinasyonu kullanılarak, 2000'den 2016'ya kadar literatür araştırması yapılmıştır. Tespit edilen yirmi iki çalışma, profesörler arasında öğrencilerin intihal hakkında büyük ölçüde zıt ve eşit olmayan algılarını ortaya koymuştur. Çalışmanın sonuçları; sadece profesörlerin bir kavram olarak intihalin ne olduğuna ilişkin algılarına odaklanmanın değil, bunun onlar için ne ölçüde önemli, yaygın ve ciddi bir sorun olduğunun haritasını çıkarmanın da gerekli olduğunu göstermiştir.

Darmayanti vd. (2018) tarafından yapılan çalışmada, Kuzey Bali'deki üniversite öğrencilerinin intihal algıları, öğrencilerin intihal yapma nedenleri ve öğrencilerin intihalden kaçınma yolları araştırılmıştır. Bu amaç doğrultusunda, farklı bölüm ve fakültelerden 175 öğrenciye anket uygulanmıştır. Çalışmanın sonucunda; yeterlilik düzeyine göre öğrencilerin intihal algısı puanının yüksek olduğu ve intihal konusunu anladıkları tespit edilmiştir. Öğrencilerin intihal hakkında bilgi sahibi oldukları ve öğrencilerin intihalden ne olursa olsun kaçınmalarının beklendiği sonucuna varılmıştır.

Fatimah ve Wulandari (2018) tarafından yapılan çalışmada, Endonezya'daki yükseköğrenim öğrencileri arasındaki intihal algısı incelenmiştir. Bu çalışmada incelenen öğrenci algısı, öğrencilerin hangi eylemleri intihal olarak kategorize ettiklerine ilişkin anlayışları ile ilgilidir. Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda; öğrencilerin temel intihal kavramı bilgisine sahip oldukları ve intihal yapmamak için diğer eserlere nasıl atıf yapılacağına ilişkin bilgiye sahip oldukları tespit edilmiştir.

Dumitrina vd. (2019) tarafından yapılan çalışmada, farklı fakültelerde öğrenim gören üniversite öğrencilerinin akademik intihal ile ilgili algılarına ilişkin bir takım bulguların ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, Lleida Üniversitesi'nde birinci sınıf öğrencilerine çevrimiçi bir anket uygulanmıştır. Çalışmanın sonucunda; öğrencilerin “kopyala ve yapıştır” ve “başka sözcüklerle ifade” şeklindeki intihal algılarında birbirine yakın rakamlar ortaya çıkmıştır. Ayrıca öğrencilerin büyük bir çoğunluğu, bir metni çevirmenin intihal olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir. Yükseköğretimde intihal sorununun üstesinden gelmenin anahtarının eğitim olduğuna da vurgu yapılmıştır.

Khoii ve Atefi (2019) tarafından yapılan çalışmada, EFL Üniversitesi profesörlerinin ve öğrencilerinin intihalin doğasına ve nedenlerine ilişkin algıları araştırılmıştır. Katılımcılar, 20 EFL üniversitesi profesörü ve TEFL yüksek lisans ve doktora seviyelerinde okuyan 40 üniversite öğrencisinden oluşmuştur. Çalışmanın sonucunda; her iki grubun da intihalin doğası ve ilgili etik konular hakkında eşit derecede farkında oldukları, öğrencilerin ise intihal için mazeretler ve cezalar konusunda oldukça farklı bakış açılarına sahip oldukları tespit edilmiştir.

Topçu ve Gürer (2019) tarafından yapılan çalışmada, devlet ve vakıf üniversitesinde öğrenim gören öğrencilerin intihal algısını tespit etmeye yönelik bir anket uygulanmıştır. Çalışmanın sonucunda; öğrencilerin intihal hakkında genel bir bilgi sahibi oldukları, öğrencilerin çoğunluğunun intihal kavramını lisans eğitimi sürecinde öğrenmiş oldukları, intihal kavramı hakkında bilinçli oldukları, intihali oluşturan unsurların öğrenciler tarafından bilinmemesi, öğrencilerin ödevleri yaparken kolaya kaçmak istemeleri, intihal mevzuatı ile alakalı bilgisizlikleri, intihali suç olarak görmemeleri, yabancı dil eksikliği ve internet üzerinden bilgiye erişimin kolaylığı gibi nedenlerden dolayı intihal yapıldığı ortaya koyulmuştur.

Chavez vd. (2020) tarafından yapılan çalışmada, Peru'nun Arequipa şehrinde dört üniversitede öğrenim gören öğrencilerin akademik intihal davranışları ve algıları incelenmiştir. Bu doğrultuda, Arequipa'daki dört üniversiteden 2019 yılının ilk döneminde kayıtlı 1405 öğrenciye yapılandırılmış bir anket uygulanmıştır. Çalışmanın sonuçları, öğrencilerin ankette intihal olarak kabul edilen bazı fiilleri işlediklerini kabul ettiklerini göstermiştir.

Elshafei ve Jahangir (2020) tarafından yapılan çalışmada, Jazan Üniversitesi'ndeki öğrenciler arasında intihali etkileyen faktörler; öğrencilerin interneti intihal için kullanma eğilimleri, eğilimlerini etkileyen faktörler ve intihal nedenleri araştırılmıştır. Çalışmada, Jazan Üniversitesi'ndeki öğrenciler arasında intihal ve akademik suistimal algısı analiz edilmiş, başlıca sahtekârlık faktörleri ve öğrencilerin intihal ve suistimal yasaları hakkındaki görüşleri incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda; öğrencilerin çeşitli intihal durumlarına verdikleri yanıtlara göre, intihalin birçok biçimi hakkında yanlış anlamalar ve kavram yanılgılarına sahip oldukları tespit edilmiştir.

Deniz (2020) tarafından yapılan çalışmada, eğitim fakültesi öğretim üyelerinin öğrenci intihali hakkındaki görüşlerini tespit etmek için Türkiye'de üç farklı eğitim fakültesinde görev yapan 18 öğretim üyesinin görüşlerini incelemeye yönelik bir araştırma yapılmıştır. Araştırmanın verileri, yarı yapılandırılmış mülakat formuyla elde edilmiş ve betimsel analiz, içerik analizi ve sürekli karşılaştırma yöntemleri ile çözümlenmiştir. Çalışmanın sonucunda; öğrenci intihali sorunuyla mücadele etmede üzerinde durulması gereken bazı hususlara dikkat çekilerek birkaç uygulama önerisi sunulmuştur. Ayrıca çalışma, öğrenci intihaline karşı öğretim üyelerinin tutum ve uygulamalarının öğrencilerin etik dışı davranışlarını etkileyebileceğini göstermektedir.

Nabee vd. (2020) tarafından yapılan çalışmada, ulaştırma ve lojistik yönetimi alanındaki üniversite öğrencilerinin akademik intihal ile ilgili algılarının tespit edilmesi ve üniversite öğrencilerinin intihal uygulamalarının yordayıcılarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Öğrencilerden intihal anlayışları, intihal uygulamaları, üniversite intihal politikası anlayışı, bölüm intihal politikası anlayışı, üniversite ve bölüm eğitim çalışmaları ve bunların yeterliliği hakkında bilgi toplamak için kendi kendine tasarlanmış, yapılandırılmış bir

anket geliştirilmiştir. Çalışmanın sonucunda; yüksek düzeyde intihal anlayışı, üniversite ve bölüm intihal politikalarına ilişkin farkındalık ortaya koyulmuştur.

Diaz vd. (2021) tarafından yapılan çalışmada, Ekvador'daki lise öğrencileri arasında internet kaynaklarının kullanımı ile intihal düzeyleri arasındaki ilişkiyi incelemek için bir anket uygulanmış ve öğrenciler internet araçlarının kullanımına göre k-ortalamlar yöntemi kullanılarak sınıflandırılmıştır. Sınıflandırmalar ve intihal düzeyleri arasında lojistik regresyon yoluyla neden-sonuç ilişkileri kurulmuştur. Çalışmanın sonucunda; öğrencilerin internet becerilerinin ve internete olan güveninin intihal düzeylerini doğrudan etkilediği tespit edilmiştir.

Malik vd. (2021) tarafından yapılan çalışmada, akademik intihalin belirleyicilerinin araştırılması ve bu konuyu ele almanın yollarının bulunması için Pakistan'daki bir çevrimiçi (internete bağlı şekilde) üniversite üzerinde nitel bir araştırma yapılmıştır. Öğrencilere, intihalin farkındalığı ve anlaşılması, belirleyicileri ve bununla başa çıkma yolları hakkındaki görüşlerini yansıtmaları için açık uçlu bir anket uygulanmıştır. Çalışmanın sonucunda; 267 çevrimiçi üniversite öğrencisinin çoğunun intihal konusunda zayıf bir farkındalığa ve anlayışa sahip olduğu tespit edilmiştir.

Nagi ve John (2021) tarafından yapılan çalışmada, Tayland Üniversitesi öğrencilerinin intihale karşı tutumları üzerine bir araştırma yapılmıştır. Yapılan bu araştırma, tutum, öznel normlar ve algılanan davranışsal kontrollerin, birlikte bireyin niyetlerini ve davranışlarını şekillendirdiğini belirten Planlı Davranış Teorisi'ne (TPB) dayanmaktadır. Çalışmanın sonucunda; Taylandlı öğrencilerin intihal konusunda uygun bilgi ve uygulamalardan yoksun olduğu tespit edilmiştir. Aynı zamanda, intihalin önüne geçmek ve Taylandlı öğrencilerin İngilizce yeterliliklerini geliştirmek için öneriler sunulmuştur.

Muluk vd. (2021) tarafından yapılan çalışmada, Endonezya'da İngiliz Dili Eğitimi bölümü öğrencilerinin intihal algıları, öğrencilerin lisans tezlerini tamamlamalarında intihali tetikleyen faktörler ve intihalden kaçınma stratejileri incelenmiştir. Çalışmada nitel bir yöntem yaklaşımı kullanılmış olup, rastgele seçilen 10 mezun bu çalışmaya katılmayı kabul etmiştir. Çalışma bulguları, öğrencilerin intihalden kaçınmak için uyguladıkları üç strateji olduğunu ortaya koymuş olup bunlar; başkalarının fikirlerini başka sözcüklerle ifade etmek ve alıntı yapmak, intihalin anlamını anlamak ve derslerin özel yöntemini ve çevrimiçi intihal tespit yazılımını kullanmak şeklinde belirlenmiştir. Ayrıca, çalışmada öğrencileri intihal yapmaya iten faktörlerin, ödevde zaman kısıtlaması ve zayıf zaman yönetimi, çevrimiçi kaynakların kullanım kolaylığı, intihal konusunda anlayış eksikliği ve intihal eylemlerinin zayıf anlaşılması ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir.

Tran vd. (2022) tarafından yapılan çalışmada, lisansüstü öğrencilerin intihal algılarını tespit etmek için Yeni Zelanda'daki Vietnamlı ve yerel öğrencilerle ilgili bir vaka çalışması gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonucunda; iki grup öğrenci arasında algı farklılıkları tespit edilmiştir. Algı farklılıkları, yalnızca öğrencilerin ilk olarak eğitim gördükleri kültürden değil, bir dizi etkiden ve önceki deneyimlerden kaynaklanmıştır. Öğrencilerin yaşı, cinsiyeti, akademik düzeyleri, disiplinleri ve öğretim deneyimleriyle ilgili farklılıklar tespit edilmiştir.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, öğrenci intihali ile ilgili algı ve tutumlarının, Türkiye'nin farklı üniversitelerinde muhasebe alanında lisansüstü düzeyde muhasebe eğitimi veren öğretim üyelerinin bakış açıları ile ortaya konulmasıdır.

4.2. Araştırmanın Önemi

Bu araştırma, lisansüstü düzeyde ders veren ve danışmanlıkları olan öğretim üyelerinin intihalin önlenmesi konusunda bir değişim-dönüşüm yaratabilecek olmaları dolayısıyla önem arz etmektedir. Ayrıca, öğrenci intihallerine yönelik ulusal ve uluslararası literatürde öğretim üyelerinin bakış açısını tespit etmeye yönelik çalışmalar çok azdır. Bu nedenle bu araştırma, farklı bir bağlamda Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarında görev yapan ve lisansüstü eğitim veren öğretim üyelerinin öğrenci intihaline yönelik algı ve tutumlarını tespit etmeye yönelik olması açısından literatürdeki boşluğun doldurulmasında katkı sağlayacak niteliktedir. Ayrıca literatürde, öğrenci intihallerine yönelik algı ve tutumların tespitinde muhasebe alanında lisansüstü eğitim veren öğretim üyelerinin bakış açısına yönelik çalışmalara rastlanılmamıştır.

4.3. Araştırmanın Sınırları

Bu araştırma, Türkiye'nin farklı bölgelerindeki üniversitelerde sadece muhasebe alanında lisansüstü eğitim veren öğretim üyelerinin, öğrenci intihallerine yönelik algı ve tutumlarını tespit etmeye yönelik görüşleri ile sınırlıdır. Ayrıca bu araştırma, zaman ve maliyet faktörlerinden dolayı Türkiye'nin farklı bölgelerindeki

toplam 55 üniversitenin öğretim üyeleri (muhasabe alanında lisansüstü eğitim veren öğretim üyeleri) ile sınırlıdır. Dolayısıyla bu çalışma, ölçek geliştirmenin bir pilot uygulaması, yani, sadece muhasabe alanında lisansüstü eğitim veren öğretim üyelerinin görüşlerine başvurulmuş olması sonucunda hazırlanmış bir çalışmadır.

4.4. Araştırma Yöntemi ve Veri Toplama Aracı

Öğretim üyelerinin öğrenci intihallerine ilişkin algı ve tutum ölçeğine yönelik ifadelerin tamamına yakın bir kısmı Deniz (2020)'nin "Eğitim Fakültesi Öğretim Üyelerinin Öğrenci İntihaline İlişkin Görüşleri" isimli makale çalışmasından faydalanılarak ve yazardan gerekli izinler ve görüşler alınarak oluşturulmuştur. Ölçekte yer alan ifadelerden sadece 3 (üç) tanesi çalışmanın yazarları tarafından eklenmiştir. Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış ve kolayda örnekleme yöntemine göre örneklem oluşturulmuştur.

Oluşturulan toplam 23 maddelik ölçek, iç tutarlılığı olumsuz etkileyen 5 madde çıkarılarak 18 maddeye indirgenmiştir. Öğrenci intihallerine ilişkin algı ve tutum ölçeğindeki 18 maddenin güvenilirliğini hesaplamak için iç tutarlılık katsayısı olan "Cronbach Alpha" hesaplanmıştır. Ölçeğin genel güvenilirliği $\text{Alpha}=0.817$ olarak yüksek derecede güvenilir bulunmuştur (Kalaycı (Ed.), 2010: 405; Güriş ve Astar, 2015: 283). Ölçeğin yapı geçerliliğinin ortaya koymak için açıklayıcı (açımlayıcı) faktör analizi yapılmıştır. Yapılan Barlett testi sonucunda ($p=0.000<0.05$) faktör analizine alınan değişkenler arasında ilişkinin olduğu bulunmuştur. Yapılan test sonucunda ($\text{KMO}=0.770>0,60$) örnek büyüklüğünün faktör analizi yapılması için yeterli olduğu tespit edilmiştir. Faktör analizi uygulanırken varimax yöntemi seçilmiş ve faktörler arasındaki ilişkinin yapısının aynı kalması sağlanmıştır. Faktör analizi sonucunda değişkenler, toplam açıklanan varyansı %71.174 olan 5 faktör altında toplanmıştır. Güvenirliğine ilişkin bulunan alpha ve açıklanan varyans değerine göre, öğrenci intihallerine ilişkin algı ve tutum ölçeğinin geçerli ve güvenilir bir araç olduğu belirlenmiştir. Bu ölçeğe ait oluşan faktör yapısı Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. Faktör Yapısı

Boyutlar	Faktör Yüğü
İntihali Önlemeye Yönelik Görülen Gereklilikler (Özdeğer=5,584; Açıklanan Varyans=16,849; Alpha=0,814)	
Üniversitelerde öğrencilerin etik dışı davranışlarını düzeltmeye yönelik uygulamalar gerçekleştirilmelidir	0,816
Danışman öğretim üyeleri tarafından intihal taramaları yapılarak öğrencilere bu konuda geri dönüt sağlanmalıdır	0,765
İntihallerin önüne geçmek için üniversitelerde bilimsel yayın etiği ve intihal konusunda ilave dersler ve eğitimler verilmelidir	0,721
Üniversitelerde intihali önleyici ve cezalandırıcı denetim mekanizmaları uygulamaya konulmalıdır	0,704
İntihal programlarının farklı dillerdeki tüm kaynakları tarayarak yapılan intihalleri daha kapsamlı bir şekilde tespit etmesi sağlanmalıdır	0,682
Yetersiz Denetimden Kaynaklanan Öğrenci Yönelimi (Özdeğer=2,669; Açıklanan Varyans=16,189; Alpha=0,876)	
İntihale yönelik yeterli kontrolün olmaması öğrencinin intihal yapmasına cesaret verir	0,886
İntihale yönelik yeterli yaptırımın olmaması öğrencinin intihal yapmasına cesaret verir	0,879
Öğrencinin tespit edilemeyeceğine ilişkin algısı intihal yapmasına neden olur	0,777
Öğrencinin kolayca yönelmesi intihal yapmasına neden olur	0,541
İntihale Yönelik Norm Algısı (Özdeğer=1,958; Açıklanan Varyans=15,210; Alpha=0,873)	
İntihal yapmak akademik hırsızlıktır	0,887
İntihal yapmak emeğe saygı duymamaktır	0,858
İntihal yapmak etik dışı bir davranıştır	0,842
Öğretim Üyesinin İş Yüğü Kaynaklı İhmali (Özdeğer=1,379; Açıklanan Varyans=12,230; Alpha=0,751)	
Öğretim üyesinin haftalık ders saatinin fazlalığı intihalin önlenmesinde bir engeldir	0,925
Öğretim üyesi başına düşen öğrenci sayısının fazlalığı intihalin önlenmesinde bir engeldir	0,920
Akademik yükselmelerde (Dr. Öğr. Üyesi, Doç. Dr. gibi) bir yılda belirli bir sayıdan fazla akademik çalışma yapılması intihal konusunda dikkatsizliğe neden olur	0,476
İntihale Yönelme Nedenleri (Özdeğer=1,221; Açıklanan Varyans=10,696; Alpha=0,653)	
İnternetin hızla yaygınlaşması, bilgiye ve bilgi kaynaklarına erişimin artması öğrencinin intihal yapmasına neden olur	0,778

Öğrencinin başarısız olma kaygısı intihal yapmasına neden olur	0,760
Kısa sürede bitirilmesi gereken ödevler/çalışmalar öğrencinin intihal yapmasına neden olur	0,649
Toplam Varyans=%71.174; Genel Güvenirlilik (Alpha)=0.817	

Alt faktör puanları, bir alt faktör içinde yer alan tüm öğelerin puanları eklenerek ve o alt ölçek içinde her cevaplayan tarafından cevaplanan öge sayısına oranlanarak 1 (Bir) ile 5 (Beş) puan arasında hesaplanmaktadır.

4.5. Verilerin İstatistiksel Analizi

Öğretim üyelerine anketler uygulandıktan sonra elde edilen veriler SPSS 22 paket programı ile analiz edilmiştir. Bu kapsamda tanımlayıcı istatistik analizler, güvenilirlik analizi, normallik testleri yapılmıştır. Araştırma değişkenlerinin normal dağılım gösterip göstermediğini belirlemek üzere Kurtosis (Basıklık) ve Skewness (Çarpıklık) değerleri incelenmiştir (Tablo 3). İlgili literatürde, değişkenlerin basıklık ve çarpıklık katsayılarının +1.5 ile -1.5 (Tabachnick ve Fidell, 2013), +2.0 ile -2.0 (George, ve Mallery, 2010) arasında olması durumunda verilerin dağılımı normal dağılım olarak kabul edilmektedir. Bu çalışmada da verilerin normal dağılım gösterdiği tespit edilmiştir. Verilerin analizinde parametrik testler kullanılmıştır. Öğretim üyelerinin tanımlayıcı özelliklerine göre ölçek düzeylerindeki farklılaşmaların incelenmesinde t-testi ve tek yönlü varyans analizinden (Anova testi) faydalanılmıştır.

4.6. Araştırmanın Bulguları ve Yorumlar

Muhasebe alanında lisansüstü düzeyde muhasebe eğitimi veren öğretim üyelerinin tanımlayıcı özelliklerine yönelik bulgular Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Katılımcıların Tanımlayıcı Özelliklere Göre Dağılımı

Gruplar	Frekans(n)	Yüzde (%)
Cinsiyet		
Kadın	46	40,7
Erkek	67	59,3
Yaş		
40 yaş ve altı	33	29,2
41-50 yaş arası	43	38,1
50 yaş ve üzeri	37	32,7
Medeni Durum		
Evli	88	77,9
Bekar	25	22,1
Akademik Unvan		
Dr. Öğr. Üyesi	37	32,7
Doç. Dr.	34	30,1
Prof. Dr.	42	37,2
Görev Yapılan Üniversite Türü		
Devlet Üniversitesi	108	95,6
Vakıf Üniversitesi	5	4,4
Hangi Düzeyde Lisansüstü Ders Verildiği		
Yüksek Lisans	51	45,1
Yüksek Lisans ve Doktora	62	54,9
Danışmanlık Yapılan Öğrenci Sayısı		
1-5 arası	59	52,2
6-10 arası	36	31,9
11 ve Üzeri	18	15,9
Lisansüstü Mezun Edilen Öğrenci Sayısı		
0-5 Öğrenci	52	46,0
6-10 Öğrenci	22	19,5
11-15 Öğrenci	11	9,7
15 Öğrenci ve Üzeri	28	24,8

Haftalık Ortalama Ders Yüğü		
10 Saat ve Altı	20	17,7
11-20 Saat	57	50,4
20 Saat Üzeri	36	31,9
İntihal Programı Kullanma Deneyimi		
Hem Tezlerinde Hem de Ödevlerinde Kullanmam	32	28,3
Genelde Tezler İçin Kullanırım, Ödevlerde Sıklıkla Kullanmam	40	35,4
Hem Tezlerinde Hem de Ödevlerinde Kullanırım	41	36,3

Tablo 2’de görüldüğü gibi araştırmaya katılan öğretim üyelerinin 46’sı (%40,7) kadın, 67’si (%59,3) erkektir. Katılımcıların 33’ü (%29,2) 40 yaş ve altı, 43’ü (%38,1) 41-50 yaş arası, 37’si (%32,7) 50 yaş ve üzeri yaş grubundadır. Katılımcıların 88’i (%77,9) evli, 25’i (%22,1) bekarıdır. Katılımcıların 37’si (%32,7) Dr. Öğr. Üyesi, 34’ü (%30,1) Doç. Dr., 42’si (%37,2) Prof. Dr. unvanına sahiptir. Katılımcıların 108’i (%95,6) devlet üniversitesinde, 5’i (%4,4) vakıf üniversitesinde görev yapmaktadır. Katılımcıların 51’i (%45,1) yüksek lisans düzeyinde, 62’si (%54,9) yüksek lisans ve doktora düzeyinde ders vermektedir. Katılımcıların 59’u (%52,2) 1-5 arası öğrenciye, 36’sı (%31,9) 6-10 arası öğrenciye, 18’i (%15,9) 11 ve üzeri sayıda öğrenciye danışmanlık yapmaktadır. Katılımcıların 52’si (%46,0) 0-5 öğrenci arasında lisansüstü öğrenci, 22’si (%19,5) 6-10 arası lisansüstü öğrenci, 11’i (%9,7) 11-15 arası lisansüstü öğrenci, 28’i (%24,8) 15 ve üzerinde lisansüstü öğrenci mezun etmiştir. Katılımcıların 20’sinin (%17,7) haftalık ortalama ders yükü 10 saat ve altı, 57’sinin haftalık ortalama ders yükü (%50,4) 11-20 saat, 36’sının haftalık ortalama ders yükü (%31,9) 20 saatin üzerindedir. Katılımcıların 32’si (%28,3) hem tezlerinde hem de ödevlerinde intihal programı kullanmadıklarını, 40’ı (%35,4) genelde tezler için kullandıklarını ancak ödevlerde sıklıkla kullanmadıklarını, 41’i (%36,3) hem tezlerinde hem de ödevlerinde intihal programı kullandıklarını belirtmişlerdir.

Öğretim üyelerinin öğrenci intihallerine ilişkin algı ve tutum puan ortalamaları Tablo 3’de verilmiştir.

Tablo 3. Katılımcıların Öğrenci İntihallerine İlişkin Algı ve Tutum Puan Ortalamaları

	N	Ort	Ss	Min.	Maks.	Kurtosis	Skewness
İntihali Önlemeye Yönelik Görülen Gereklilikler	113	4,301	0,500	3,200	5,000	-0,975	-0,002
Yetersiz Denetimden Kaynaklanan Öğrenci Yönelimi	113	4,272	0,622	1,000	5,000	0,845	-1,321
İntihale Yönelik Norm Algısı	113	4,681	0,562	1,330	5,000	0,754	-0,963
Öğretim Üyesinin İş Yüğü Kaynaklı İhmali	113	3,162	0,997	1,000	5,000	-0,596	-0,312
İntihale Yönelme Nedenleri	113	3,596	0,817	1,000	5,000	0,733	-0,498

Ölçek boyutları 1 ile 5 puan aralığında ölçülmektedir. Bu bağlamda dağılım aralığını hesaplamak için “Dağılım aralığı=En büyük değer- En küçük değer/ Derece” formülünden yararlanılmıştır. Bahsedilen dağılım aralığı “4 puanlık” genişlikte bulunmakta ve bu genişlik ise 5 eşit genişliğe bölünmektedir. Araştırmada elde edilen veriler aşağıda belirlenen sınır değerler kapsamında yorumlanmıştır (Sümbüloğlu, 1993: 9):

“Çok düşük=1.00- 1.79”

“Düşük=1.80- 2.59”

“Orta=2.60- 3.39”

“Yüksek=3.40-4.19”

“Çok yüksek=4.20-5.00”

Tablo 3’de görüldüğü gibi öğretim üyelerinin “İntihali Önlemeye Yönelik Görülen Gereklilikler” ortalaması çok yüksek 4,301±0,500 (Min=3.2; Maks=5), “Yetersiz Denetimden Kaynaklanan Öğrenci Yönelimi” ortalaması çok yüksek 4,272±0,622 (Min=1; Maks=5), “İntihale Yönelik Norm Algısı” ortalaması çok yüksek 4,681±0,562 (Min=1.33; Maks=5), “Öğretim Üyesinin İş Yüğü Kaynaklı İhmali” ortalaması orta 3,162±0,997 (Min=1; Maks=5), “İntihale Yönelme Nedenleri” ortalaması yüksek 3,596±0,817 (Min=1; Maks=5) olarak tespit edilmiştir.

Öğretim üyelerinin öğrenci intihallerine ilişkin algı ve tutum puanlarının tanımlayıcı özelliklerine göre farklılaşma durumu Tablo 4’de verilmiştir.

Tablo 4. Öğrenci İntihallerine İlişkin Algı ve Tutum Puanlarının Tanımlayıcı Özelliklere Göre Farklılaşma Durumu

Demografik Özellikler	n	İntihali Önlemeye Yönelik Görülen Gereklilikler	Yetersiz Denetimden Kaynaklanan Öğrenci Yönelimi	İntihale Yönelik Norm Algısı	Öğretim Üyesinin İş Yükü Kaynaklı İhmali	İntihale Yönelme Nedenleri
		Ort±SS	Ort±SS	Ort±SS	Ort±SS	Ort±SS
Cinsiyet						
Kadın	46	4,204±0,489	4,310±0,448	4,609±0,468	3,145±0,860	3,544±0,818
Erkek	67	4,367±0,500	4,246±0,720	4,731±0,617	3,174±1,088	3,632±0,821
t=		-1,715	0,532	-1,141	-0,152	-0,563
p=		0,089	0,596	0,257	0,874	0,575
Yaş						
40 yaş ve altı	33	4,352±0,532	4,174±0,804	4,636±0,733	2,869±1,102	3,586±0,890
41-50 yaş arası	43	4,307±0,500	4,343±0,605	4,628±0,500	3,357±0,898	3,760±0,680
50 yaş üzeri	37	4,249±0,479	4,277±0,432	4,784±0,446	3,198±0,973	3,414±0,876
F=		0,370	0,685	0,912	2,325	1,805
p=		0,692	0,506	0,405	0,103	0,169
Medeni Durum						
Evli	88	4,352±0,496	4,293±0,673	4,689±0,585	3,163±0,992	3,621±0,855
Bekar	25	4,120±0,480	4,200±0,395	4,653±0,486	3,160±1,037	3,507±0,674
t=		2,080	0,655	0,282	0,013	0,617
p=		0,040	0,514	0,779	0,990	0,539
Akademik Unvan						
Dr Öğr Üyesi	37	4,249±0,500	4,230±0,735	4,622±0,699	3,036±1,097	3,604±0,757
Doç Dr	34	4,318±0,568	4,324±0,659	4,618±0,563	3,284±0,925	3,814±0,678
Prof Dr	42	4,333±0,448	4,268±0,479	4,786±0,402	3,175±0,972	3,413±0,936
F=		0,306	0,200	1,153	0,550	2,319
p=		0,737	0,819	0,319	0,579	0,103
Hangi Düzeyde Lisansüstü Ders Verildiği						
Yüksek Lisans	51	4,298±0,543	4,230±0,748	4,621±0,667	2,948±1,057	3,543±0,803
Yüksek Lisans ve Doktora	62	4,303±0,466	4,307±0,499	4,731±0,459	3,339±0,916	3,640±0,833
t=		-0,055	-0,645	-1,038	-2,106	-0,628
p=		0,957	0,520	0,302	0,037	0,531
Danışmanlık Yapılan Öğrenci Sayısı						
1-5 Arası	59	4,248±0,500	4,292±0,690	4,644±0,640	3,107±1,007	3,509±0,712
6-10 Arası	36	4,344±0,516	4,257±0,526	4,778±0,414	3,157±1,028	3,676±0,791
11 ve Üzeri	18	4,389±0,473	4,236±0,591	4,611±0,551	3,352±0,932	3,722±1,150
F=		0,749	0,071	0,796	0,411	0,722
p=		0,475	0,932	0,454	0,664	0,488
Lisansüstü Mezun Edilen Öğrenci Sayısı						
0-5 öğrenci	52	4,308±0,513	4,202±0,716	4,577±0,674	2,974±1,001	3,647±0,700
6-10 öğrenci	22	4,255±0,513	4,421±0,373	4,818±0,367	3,242±0,778	3,697±0,674
11-15 öğrenci	11	4,382±0,502	4,341±0,551	4,727±0,467	3,606±0,929	3,727±0,841
15 Öğrenci ve üzeri	28	4,293±0,488	4,259±0,622	4,750±0,477	3,274±1,130	3,369±1,075
F=		0,161	0,681	1,202	1,527	0,995
p=		0,922	0,565	0,313	0,212	0,398

Haftalık Ortalama Ders Yüğü		Ort±SS	Ort±SS	Ort±SS	Ort±SS	Ort±SS
10 saat ve altı	20	4,410±0,560	4,300±0,930	4,567±0,852	3,300±1,401	3,633±0,936
11-20 saat	57	4,284±0,511	4,228±0,539	4,673±0,486	3,006±0,793	3,573±0,809
20 saat üzeri	36	4,267±0,451	4,326±0,544	4,759±0,476	3,333±1,014	3,611±0,783
F=		0,588	0,296	0,765	1,433	0,049
p=		0,557	0,744	0,468	0,243	0,953
İntihal Programı Kullanma		Ort±SS	Ort±SS	Ort±SS	Ort±SS	Ort±SS
Hem Tezlerinde Hem de Ödevlerinde Kullanmam	32	4,238±0,491	4,070±0,843	4,594±0,770	3,292±0,946	3,719±0,587
Genelde Tezler İçin Kullanırım, Ödevlerde Sıklıkla Kullanmam	40	4,290±0,506	4,306±0,440	4,800±0,432	3,267±0,925	3,492±0,732
Hem Tezlerinde Hem de Ödevlerinde Kullanırım	41	4,361±0,506	4,396±0,542	4,634±0,470	2,959±1,091	3,602±1,028
F=		0,558	2,638	1,434	1,346	0,684
p=		0,574	0,076	0,243	0,265	0,507

F: Anova Testi; t: Bağımsız Gruplar T-Testi; PostHoc: Tukey, LSD

Tablo 4’de görüldüğü gibi öğretim üyelerinin öğrenci intihallerine ilişkin algı ve tutum puanlarının tanımlayıcı özelliklere göre farklılaşma durumu aşağıda belirtilmiştir:

-Öğretim üyelerinin, intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler, yetersiz denetimden kaynaklanan öğrenci yönelimi, intihale yönelik norm algısı, öğretim üyesinin iş yükü kaynaklı ihmali, intihale yönelme nedenleri puanları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

-Öğretim üyelerinin, intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler, yetersiz denetimden kaynaklanan öğrenci yönelimi, intihale yönelik norm algısı, öğretim üyesinin iş yükü kaynaklı ihmali, intihale yönelme nedenleri puanları yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

-Öğretim üyelerinin, intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler puanı medeni duruma göre anlamlı farklılık göstermektedir. Bu farkın nedeni, öğretim üyelerinden evli olanların intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler puanının ($x=4,352$), bekar olan öğretim üyelerinin intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler puanından ($x=4,120$) yüksek olmasıdır ($t=2,080$; $p=0.04<0.05$). Ancak öğretim üyelerinin, yetersiz denetimden kaynaklanan öğrenci yönelimi, intihale yönelik norm algısı, öğretim üyesinin iş yükü kaynaklı ihmali, intihale yönelme nedenleri puanları medeni duruma göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

-Öğretim üyelerinin, intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler, yetersiz denetimden kaynaklanan öğrenci yönelimi, intihale yönelik norm algısı, öğretim üyesinin iş yükü kaynaklı ihmali, intihale yönelme nedenleri puanları akademik unvana göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

-Öğretim üyelerinin, iş yükü kaynaklı ihmali, hangi düzeyde lisansüstü ders verildiğine göre anlamlı farklılık göstermektedir. Bu farkın nedeni, sadece yüksek lisans dersi veren öğretim üyesinin iş yükü kaynaklı ihmali puanlarının ($x=2,948$), yüksek lisans ve doktora dersi veren öğretim üyesinin iş yükü kaynaklı ihmali puanlarından ($x=3,339$) düşük olmasıdır ($t=-2,106$; $p=0.037<0.05$). Ancak öğretim üyelerinin, intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler, yetersiz denetimden kaynaklanan öğrenci yönelimi, intihale yönelik norm algısı, intihale yönelme nedenleri puanları hangi düzeyde lisansüstü ders verildiğine göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

-Öğretim üyelerinin, intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler, yetersiz denetimden kaynaklanan öğrenci yönelimi, intihale yönelik norm algısı, öğretim üyesinin iş yükü kaynaklı ihmali, intihale yönelme nedenleri puanları danışmanlık yapılan öğrenci sayısına göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

-Öğretim üyelerinin, intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler, yetersiz denetimden kaynaklanan öğrenci yönelimi, intihale yönelik norm algısı, öğretim üyesinin iş yükü kaynaklı ihmali, intihale yönelme nedenleri puanları lisansüstü mezun edilen öğrenci sayısına göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

-Öğretim üyelerinin, intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler, yetersiz denetimden kaynaklanan öğrenci yönelimi, intihale yönelik norm algısı, öğretim üyesinin iş yükü kaynaklı ihmali, intihale yönelme nedenleri puanları haftalık ortalama ders yüküne göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

-Öğretim üyelerinin, intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler, yetersiz denetimden kaynaklanan öğrenci yönelimi, intihale yönelik norm algısı, öğretim üyesinin iş yükü kaynaklı ihmali, intihale yönelme nedenleri puanları intihal programı kullanma deneyimine göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

SONUÇ

Öğrencilere eğitim süreçlerinde araştırma becerilerinin ve etik eğitimin kazandırılması oldukça önemli ve gereklidir. Eğitim sürecinde kazandırılan bu becerilere ileride meslek hayatında da ihtiyaç duyulmaktadır. Üniversitelerde özellikle lisansüstü düzeyde eğitim, araştırmaların en fazla yapıldığı ve öğrencileri akademik açıdan meslek hayatlarına hazırlayan bir eğitim sürecidir. Bu nedenle genel olarak tüm üniversite öğrencilerinde olduğu gibi özellikle lisansüstü düzeyde eğitim verilen öğrencilerden de beklenen, akademik dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmeleridir. Elbette bu süreçte üniversitelere ve bu üniversitelerde eğitim veren öğretim elemanlarına/öğretim üyelerine önemli görevler ve sorumluluklar düşmektedir.

Lisansüstü düzeyde muhasebe eğitimi veren öğretim üyelerinin öğrenci intihallerine ilişkin algı ve tutumlarını belirlemeye yönelik olan bu çalışmada, ölçeği geliştirmek için 23 maddeye faktör analizi uygulanarak ölçeğin boyutlandırılması yapılmıştır. Faktör analizi sonucunda; ölçekte iç tutarlılığı olumsuz etkileyen 5 madde ölçekten çıkarılmış ve geriye kalan 18 maddenin güvenilirliğini hesaplamak için iç tutarlılık katsayısı olan "Cronbach Alpha" hesaplanmıştır. Ölçeğin genel güvenilirliği Cronbach Alpha=0.817 olarak çok yüksek bulunmuştur. Geçerlilik ve güvenilirlik analizi sonucunda ölçek kullanılması uygun görülmüş olup, faktör analizi sonucunda elde edilen verilerin boyutu, muhasebe alanında lisansüstü düzeyde muhasebe eğitimi veren öğretim üyelerinin öğrenci intihallerine ilişkin algı ve tutumlarında etkili olan 5 faktör olarak belirlenmiştir. Bu faktörler; "İntihali Önlemeye Yönelik Görülen Yeterlilikler", "Yetersiz Denetimden Kaynaklanan Öğrenci Yönelimi", "İntihale Yönelik Norm Algısı", "Öğretim Üyesinin İş Yükü Kaynaklı İhmali" ve "İntihale Yönelme Nedenleri" olarak isimlendirilmiştir. Güvenirliğine ilişkin bulunan alpha ve açıklanan varyans değerine göre, öğrenci intihallerine ilişkin algı ve tutum ölçeğinin geçerli ve güvenilir bir araç olduğu belirlenmiştir.

Katılımcıların demografik ve diğer tanımlayıcı özelliklerine bakıldığında; araştırmaya katılan öğretim üyelerinin çoğunluğu erkek; 41-50 yaş aralığında; evli; Prof. Dr. unvanına sahip; büyük çoğunluğu devlet üniversitesinde görev yapmaktadır. Yine çoğunluğu hem yüksek lisans hem de doktora düzeyinde ders vermekte; 1-5 arası sayıda lisansüstü öğrenciye danışmanlık yapmakta; 0-5 sayıda lisansüstü öğrenci mezun etmiş bulunmaktadır. Yine çoğunluğunun haftalık ortalama ders yükü 11-20 saat aralığındadır. Çoğunluğu hem tezlerinde hem de ödevlerinde intihal programı kullanmaktadır.

Araştırmaya katılan öğretim üyelerinin öğrenci intihallerine ilişkin algı ve tutum puan ortalamalarına bakıldığında; "İntihali Önlemeye Yönelik Görülen Gereklilikler" ortalaması çok yüksek, "Yetersiz Denetimden Kaynaklanan Öğrenci Yönelimi" ortalaması çok yüksek, "İntihale Yönelik Norm Algısı" ortalaması çok yüksek, "Öğretim Üyesinin İş Yükü Kaynaklı İhmali" ortalaması orta, "İntihale Yönelme Nedenleri" ortalaması yüksek olarak bulunmuştur. Elde edilen bu sonuçlara bakıldığında; araştırmaya katılan öğretim üyelerinin öğrenci intihallerine ilişkin algı ve tutumlarında kişisellik ve duygusallıktan daha uzak, objektif ve ortak bir eğitim gösterdiği söylenebilir. Bu duruma binaen, lisansüstü düzeyde muhasebe eğitimi veren öğretim üyelerinin öğrenci intihali konusunda duyarlı bir yapıya sahip oldukları ve intihal kavramı hakkında bilinçli oldukları söylenebilir. Üniversitelerde öğrencilerin etik dışı davranışlarını düzeltmeye yönelik uygulamalar gerçekleştirilmesi, danışman öğretim üyeleri tarafından intihal taramaları yapılarak öğrencilere bu konuda geri dönütlerin sağlanması, intihallerin önüne geçmek için üniversitelerde bilimsel yayın etiği ve intihal konusunda ilave dersler ve eğitimlerin verilmesi, üniversitelerde intihali önleyici ve cezalandırıcı denetim mekanizmalarının uygulamaya konulması ve intihal programlarının farklı dillerdeki tüm kaynakları tarayarak yapılan intihalleri daha kapsamlı bir şekilde tespit etmesine yönelik olarak öğretim üyelerinin çok yüksek düzeyde duyarlılık gösterdikleri tespit edilmiştir. Yine öğretim üyeleri, intihale yönelik yeterli kontrolün ve yaptırımın olmamasının öğrenciyi intihal yapması konusunda cesaretlendirdiği, öğrencinin tespit edilemeyeceğine ilişkin algısının ve kolayca yönelmesinin intihal yapmasına neden olduğu görüşüne çok yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir. Yine öğretim üyeleri, intihal yapmanın akademik hırsızlık olduğu, intihal yapmanın emeğe saygı duymamak olduğu ve intihal yapmanın etik dışı bir davranış olduğu ilkelerine çok yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir. Öğretim üyeleri, öğretim üyesinin haftalık ders saatinin fazlalığının, yine öğretim üyesi başına düşen öğrenci sayısının fazlalığının intihalin önlenmesinde bir engel oluşturduğu görüşüne, akademik yükselmelerde bir yılda belirli bir sayıdan fazla akademik çalışma yapılmasının intihal konusunda dikkatsizliğe neden olduğu görüşüne orta düzeyde katılım göstermişlerdir. Öğretim üyeleri, öğrencilerin intihale yönelme nedenleri olarak; internetin hızla yaygınlaşması, bilgiye ve bilgi

kaynaklarına erişimin artması, öğrencinin başarısız olma kaygısı, kısa sürede bitirilmesi gereken ödevler/çalışmaların olması durumuna yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir.

Öğretim üyelerinin, “intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler” puanı medeni duruma göre anlamlı farklılık göstermiştir. Bu farkın nedeni, evli olan öğretim üyelerinin “intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler” puanının bekar olan öğretim üyelerinin “intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler” puanından yüksek olmasıdır. Yani evli olan öğretim üyelerinin bekar olan öğretim üyelerine göre “intihali önlemeye yönelik görülen gereklilikler” (Bu gereklilikler; üniversitelerde öğrencilerin etik dışı davranışlarını düzeltmeye yönelik uygulamaların gerçekleştirilmesi, danışman öğretim üyeleri tarafından intihal taramaları yapılarak öğrencilere bu konuda geri dönütlerin sağlanması, intihallerin önüne geçmek için üniversitelerde bilimsel yayın etiği ve intihal konusunda ilave dersler ve eğitimlerin verilmesi, üniversitelerde intihali önleyici ve cezalandırıcı denetim mekanizmalarının uygulamaya konulması, intihal programlarının farklı dillerdeki tüm kaynakları tarayarak yapılan intihalleri daha kapsamlı bir şekilde tespit etmesi) konusunda daha duyarlı oldukları söylenebilir.

“Öğretim üyelerinin iş yükü kaynaklı ihmali”, hangi düzeyde lisansüstü ders verildiğine göre anlamlı farklılık göstermiştir. Bu farkın nedeni, sadece yüksek lisans dersi veren “öğretim üyelerinin iş yükü kaynaklı ihmali” puanlarının, hem yüksek lisans hem de doktora (yüksek lisans+doktora) dersi veren “öğretim üyelerinin iş yükü kaynaklı ihmali” puanlarından düşük olmasıdır. Yani hem yüksek lisans hem de doktora düzeyinde ders veren öğretim üyelerinin, iş yükünden kaynaklı ihmaller (Bu ihmaller; öğretim üyesinin haftalık ders saatinin fazlalığı, öğretim üyesi başına düşen öğrenci sayısının fazlalığı, akademik yükselmelerde bir yılda belirli bir sayıdan fazla akademik çalışma yapılması) konusunda sadece yüksek lisans dersi veren öğretim üyelerine göre daha net ve belirgin bir farkındalığa sahip oldukları söylenebilir.

Araştırmaya katılan öğretim üyelerinin genel olarak öğrenci intihallerine ilişkin algı ve tutumları ile demografik özellikleri arasında anlamlı ilişkilerin bulunmamasının nedeninin, intihale yönelik ilkelerin evrensel etik ilkeler olmasından kaynaklandığı ve öğretim üyelerinin bu konuda ortak algı ve tutumlara sahip olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Sonuç olarak; muhasebe alanında lisansüstü düzeyde muhasebe eğitimi veren öğretim üyelerinin intihal konusunda oldukça bilinçli ve farkındalık sahibi oldukları görülmektedir. Elbette öğrenci intihalleri ile mücadele etmede, hem üniversitelere hem de öğretim üyelerine önemli görevler düşmektedir. Öğrencilere önlisans, lisans veya lisansüstü eğitim süreçlerinden herhangi birinde mutlaka “Bilimsel Araştırma Yöntemleri ve Yayın Etiği” dersini almaları sağlanmalıdır. Hatta bu dersin ortaöğretim kurumlarının müfredatlarına zorunlu ders olarak konulması önerilmektedir. Caydırıcılığı artırmak için bu etik dışı davranışlara teşebbüs eden veya bu tarz davranışları tekrar eden öğrencilere daha ciddi yaptırımlar uygulanabilir. İntihal konusunda daha çözüm odaklı kararlar alınabilmesi için TÜBİTAK bünyesindeki “Araştırma ve Yayın Etiği” kurullarının yapısı güçlendirilebilir. Lisansüstü öğrencilerinin gelişmesi ve ilerlemesinde danışmanlık uygulamaları oldukça önemlidir. Ancak, danışman olarak atanan öğretim üyeleri aynı süreç içerisinde ders, akademik yayın, proje vb. çalışmalara yoğunlaştığı için zaman zaman lisansüstü öğrencilere gereken ilgi ve desteği verememektedir. Bu durumdan ötürü lisansüstü çalışmalar ya istenen nitelikte olmamakta ya da tamamlanamamaktadır. Bu da lisansüstü eğitimin kalitesinin düşmesine neden olmaktadır. Yine bu süreçte danışman öğretim üyelerine önemli sorumluluklar düşmektedir.

Bu araştırmada, Türkiye’nin farklı üniversitelerinde görev yapan ve lisansüstü düzeyde muhasebe eğitimi veren öğretim üyelerinin öğrenci intihaline ilişkin algı ve tutumlarını ortaya koymak ve öğrenci intihalini önlemeye yönelik olası çözüm önerileri sunmak amaçlanmıştır. Bununla birlikte, Türkiye’de 55 farklı üniversitede görev yapan ve lisansüstü düzeyde eğitim veren öğretim üyelerine yönelik ankete dayanan bu araştırmanın bulguları Türkiye’deki tüm üniversiteler için genelleştirilemez. Bu nedenle ileride yapılacak çalışmalarda, lisansüstü düzeyde muhasebe eğitimi veren daha fazla sayıda üniversitenin araştırma kapsamına dahil edilmesi önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Alkan, Gönül (2014). “Türkiye’de Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma (1984-2012)”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (61), s.41-52.
- Altınay Tarakçıoğlu, Ayşenur (2016). Bölüm Adı: Lisansüstü Düzeyde Muhasebe Eğitimi (s.157-195). Kitap Adı: Türkiye’de Muhasebe Eğitimi (Editör: Doç. Dr. Ahmet Gökğöz), Ekin Yayınevi, Bursa.
- Cavlak, Hakan, Cebeci, Yasin, Güneş, Necati ve Tan, Ömer Faruk (2021). “Muhasebe Eğitimi İle İlgili Lisansüstü Tezlerin Analizi (1991-2019)”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (89), s.75-100.
- Chávez, Dennis Arias, Zumarán, Julio E Postigo, Condori, Klinge Villalba ve Quispe, Teresa Ramos (2020). “Behaviors and Perception About Academic Plagiarism In Students Of Four Universities In The City Of Arequipa, Peru”. Humanities & Social Sciences Reviews, 8(1), s.618-623.
- Çelenk, Hakan, Atmaca, Metin ve Horasan, Emre (2010). “Marmara Üniversitesi’nde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Muhasebe Alanına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Öneri, 9(33), s.159-171.
- Darmayanti, K. S. D., Santosa, M. H. ve Kusuma, I. P. I. (2018). “University Students’ Perception toward Plagiarism”. Language and Education Journal Undiksha, 1(1), s.13-20.
- Demirkan, Şefika (2001). “Muhasebe Eğitim Yöntemleri”, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar), 23-27 Mayıs 2001, Antalya.
- Deniz, Ünal (2020). “Eğitim Fakültesi Öğretim Üyelerinin Öğrenci İntihallerine İlişkin Görüşleri”. Yükseköğretim Dergisi, 10(2), s.193-204.
- DeVoss, Dànienne ve Rosati, Annette C. (2002). ““It Wasn’t me, Was it?” Plagiarism and the Web”. Computers and Composition, 19(2), s.191-203.
- Diaz, Juan C. Torres, Duart, Josep M., Carrión, Pablo V. Torres ve Gutierrez, Isidro Marín (2021). “Plagiarism and use of technology by high school students”. Campus Virtuales, 10(2), s.175-184.
- Dinler, Zeynel (2016). Bilimsel Araştırma ve E-Kaynaklar. Ekin Kitabevi, Bursa.
- Dumitrina, Nechita Olivia, Casanovas, Montserrat ve Capdevila, Yolanda (2019). “Academic Writing and the Internet: Cyber-Plagiarism amongst University Students”. Journal of New Approaches in Educational Research, 8(2), s.112-125.
- Elshafei, Hanaa A. ve Jahangir, Tamanna M. (2020). “Factors affecting plagiarism among students at Jazan University”. Bulletin of the National Research Centre, 44(71), s.1-5.
- Erkuş, Adnan (2011). Davranış Bilimleri İçin Bilimsel Araştırma Süreci. Seçkin Yayıncılık, İstanbul.
- Ersoy, Ali ve Özden, Muhammet (2011). “Öğretmen Adaylarının Ödevlerinde İnternette İntihal Yapmalarında Öğretim Elemanının Rolüne İlişkin Görüşleri”. İlköğretim Online, 10(2), s.608-619.
- Fatimah ve Wulandari, Istiqomah (2018). “Perception of Plagiarism among Students of Higher Education in Indonesia”. Alphabet, 01(01), s.30-40.
- Fish, Reva ve Hura, Gerri (2013). “Students’ perceptions of plagiarism”. Journal of the Scholarship of Teaching and Learning, 13(5), s.33-45.
- Fishman, Teddi (2009). ““We know it when we see it” is not good enough: toward a standard definition of plagiarism that transcends theft, fraud, and copyright”. 4th Asia Pacific Conference on Educational Integrity (4APCEI), 28-30 September 2009, University of Wollongong NSW Australia, s.1-5.
- Freedman, Morris (1998). “Don’t Blame the Internet for Plagiarism”, Education Week, 18(14), s.36-40.
- George, Darren ve Mallery, Paul (2010). SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference, 17.0 update, Pearson, Boston.
- Gottardello, Debora, Pàmies, Maria Del Mar, Valverde, Mireia (2017). “Professors’ perceptions of university students’ plagiarism: A literature review”. BiD: textos universitaris de biblioteconomia i documentació, (39), DOI: <https://Dx.Doi.Org/10.1344/Bid2017.39.11>.
- Gökçen, Gürbüz (1998). “Uygulamacıların Muhasebe Eğitiminden Beklentileri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (9), s.43-50.
- Güriş, Selahattin ve Astar, Melek (2015). Bilimsel Araştırmalarda SPSS İle İstatistik. Der Yayınları, İstanbul.
- Howard, Rebecca Moore (1992). “A Plagiarism Pentimento”. Journal of Teaching Writing, 11(2), s.233-245.
- Howard, Rebecca Moore (1995). “Plagiarisms, Authorships, and the Academic Death Penalty”. College English, 57(7), s.788-806.
- Kalaycı, Şeref (Ed.) (2010). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri. Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Kayaoğlu, M. Naci, Erbay, Şakire, Flitner, Cristina ve Saltaş, Doğan (2015). “Examining students’ perceptions of plagiarism: A cross-cultural study at tertiary level”. Journal of Further and Higher Education, s.1-24. DOI: 10.1080/0309877X.2015.1014320.
- Khoii, Roya ve Atefi, Mahsa (2019). “Perceptions of Plagiarism in Academic Settings: Are University Students and Professors in the same Boat?”, Literacy Information and Computer Education Journal (LICEJ), 10(3), s.3232-3237.
- Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği, (20.04.2016 tarih ve 29690 sayılı). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=21510&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>, Erişim Tarihi: 04.05.2022.

- Malik, Muhammad Abid, Mahroof, Ameema ve Ashraf, Muhammad Azeem (2021). "Online University Students' Perceptions on the Awareness of, Reasons for, and Solutions to Plagiarism in Higher Education: The Development of the AS&P Model to Combat Plagiarism". *Applied Sciences*, 11, 12055, s.1-14. <https://doi.org/10.3390/app112412055>.
- Muluk, Safrul, Habiburrahim ve Safrul, Muhammad Safwan (2021). "EFL Students' Perception On Plagiarism In Higher Education: Triggering Factors and Avoiding Strategies". *Jurnal Ilmiah Didaktika*, 22(1), s.20-36.
- Nabee, Sumayah Goolam, Mageto, Joash ve Pisa, Noleen (2020). "Investigating Predictors of Academic Plagiarism among University Students". *International Journal of Learning, Teaching and Educational Research*, 19(12), s.264-280.
- Nagi, Kuldeep ve John, Varughese K. (2021). "A Study Of Attitude Towards Plagiarism Among Thai University Students". *European Journal of Foreign Language Teaching*, 5(4), s.21-35.
- Park, Chris (2003). "In other (people's) words: Plagiarism by university students-literature and lessons". *Assessment and Evaluation in Higher Education*, 28(5), s.471-488.
- Perry, Bob (2010). "Exploring Academic Misconduct: Some Insights Into Student Behaviour". *Active Learning in Higher Education*, 11(2), s.97-108.
- Sastroasmoro, Sudigdo (2007). "Beberapa Catatan tentang Plagiarism". *Majalah Kedokteran Indonesia*, 57(8), 239-244.
- Sümbüloğlu, Kadir (1993). *Biyoistatistik*. Özdemir Yayıncılık, Ankara.
- Tabachnick, Barbara G. ve Fidell, Linda S. (2013). *Using Multivariate Statistics*. Pearson, Boston.
- TDK (2011). *Türkçe Sözlük*. TDK Yayınları, Ankara.
- Tekşen, Ömer, Tekin, Muzaffer ve Gençtürk, Mehmet (2010). "Muhasebe Eğitiminin Değerlendirilmesi: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi'ne Bağlı Meslek Yüksekokulları Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (46), s.100-112.
- Topçu, Kevser ve Gürer, Havva Hidayet (2019). "Üniversite Öğrencilerinin İntihal Algısı". *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 61, s.83-91.
- Tosunoğlu, Büşra ve Cengiz, Selim (2020). "Türkiye'de Muhasebe Eğitimi: Lisans Müfredatının İncelenmesi ve Gelişmeler Kapsamında Değerlendirilmesi". *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi (JEBPIR)*, 6(2), s.194-214.
- Tran, Minh Ngoc, Hogg, Linda ve Marshall, Stephen (2022). "Understanding postgraduate students' perceptions of plagiarism: a case study of Vietnamese and local students in New Zealand". *International Journal for Educational Integrity*, 18(3), s.1-21.
- Türegün, Nida ve Kaya, Can Tansel (2019). "Küreselleşmenin Türkiye'deki Yükseköğretim ve Muhasebe Eğitimi Üzerindeki Etkileri". *Yükseköğretim ve Bilim Dergisi*, 9(2), s.335-341.
- Türkiye Bilimler Akademisi (TÜBA) (2002). *Bilimsel Araştırmada Etik ve Sorunları*. Türkiye Bilimler Akademisi Yayınları, Ankara.
- Uzun, Erman, Karakuş, Türkan, Kurşun, Engin ve Karaaslan, Hasan (2007). "Öğrenci Gözüyle "Aşırma" (İntihal): Neden ve Çözüm Önerileri". *Akademik Bilişim'07 - IX. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri*, 31 Ocak-2 Şubat 2007 Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Ünal, Yurdagül ve Özenç Uçak, Nazan (2017). "Farklı Eğitim ve Kültürlerdeki Üniversite Öğrencilerinin İntihale İlişkin Görüş ve Davranışları". *Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 34(1), s.177-194.
- Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi, <https://www.yok.gov.tr/Sayfalar/Kurumsal/mevzuat/bilimsel-arastirma-ve-etik-yonetmeli.aspx>, Erişim Tarihi: 06.05.2022.

Medya Okuryazarlık Düzeyi ile Finansal Okuryazarlık Düzeyi Arasındaki İlişkinin Tespitine Yönelik Ampirik Bir Çalışma

An Empirical Study on the Analysis of the Relationship Between Media Literacy Level and Financial Literacy Level

Ümmü Saliha EKEN İNAN *
Abdurrahman GÜMRAH **
Alaaddin Selçuk KÖYLÜOĞLU ***

ÖZ

Bu çalışmanın amacı finansal okuryazarlık düzeyi ile medya okuryazarlığı düzeyi arasındaki ilişkiyi tespit etmektir. Söz konusu amaç doğrultusunda; çalışmada, Doğan (2018)'in iki farklı boyuttan oluşan finansal okuryazarlık ölçeği ile Koç ve Barut (2016)'un üç farklı boyuttan oluşan medya okuryazarlık ölçekleri birleştirilerek kullanılmıştır. Araştırma, üniversite öğrencileri üzerinde gerçekleştirilmiş olup 302 katılımcı araştırmaya dahil olmuştur. Çalışma sonucunda, finansal okuryazarlık düzeyi ile medya okuryazarlık düzeyi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ilişki tespit edilmiştir. Bu ilişki her iki ölçeğin tüm alt boyutlarında geçerlidir. Ayrıca katılımcıların kendisini girişimci olarak tanımlamasının finansal okuryazarlık düzeyini etkilediği, buna karşın katılımcıların alacak oldukları kararlarda ebeveynlerinin etkili olup olmamasının finansal okuryazarlık düzeyleri üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı yine çalışma sonucunda tespit edilmiştir.

ANAHTAR KELİMELELER

Medya Okuryazarlığı, Finansal Okuryazarlık, Girişimcilik, Ebeveyn Etkisi

ABSTRACT

The aim of this study is to determine the relationship between financial literacy and media literacy. In line with this purpose, the financial literacy scale of Doğan (2018) consisting of two different dimensions and the media literacy scales of Koç and Barut (2016) consisting of three different dimensions were combined and used in the study. The research was carried out on university students and 302 participants were included in the research. As a result of the study, a statistically significant and positive relationship was determined between financial literacy and media literacy. This relationship is valid in all sub-dimensions of both scales. In addition, as a result of the study, it was determined that the participants' self-identification as an entrepreneur affects financial literacy, however, whether the participants' parents are influential in the decisions they will take does not have any effect on financial literacy.

KEYWORDS

Media Literacy, Financial Literacy, Entrepreneurship, Parental Effect

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
25.07.2022	17.08.2022
Atıf	Eken İnan, Ü. S., Gümrah, A. ve Köylüoğlu, A. S.. (2022). Medya Okuryazarlık Düzeyi ile Finansal Okuryazarlık Düzeyi Arasındaki İlişkinin Tespitine Yönelik Ampirik Bir Çalışma. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 475-488.

* Dr. Öğr. Üyesi, Selçuk Üniversitesi SBMYO Yönetim ve Organizasyon, salihaken@selcuk.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6442-3000

** Dr. Öğr. Üyesi, Selçuk Üniversitesi SBMYO Yönetim ve Organizasyon, agumrah@selcuk.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2588-7448

*** Dr. Öğr. Üyesi, Selçuk Üniversitesi Kulu MYO Dış Ticaret, selcuk641@gmail.com, ORCID: 0000-0003-0359-1443

GİRİŞ

Okuryazarlık kavramının en yaygın standart kullanımı, kişinin yazılı kelimeleri okuyabilme becerisidir (Potter, 2019). Günümüzde medya ve teknolojinin küresel kültürle birleşmesi, dünyayı öğrenme şeklimizi değiştirmiş (Thoman ve Jolls, 2004), okuryazarlığı; yazılı kelimeleri okuma yeteneğinden ibaret olmadığı, bu yelpazenin gittikçe genişlediğini göstermiştir. Bu genişleme ile medya okuryazarlığı, finansal okuryazarlık, görsel okuryazarlık, hikâye okuryazarlığı, bilgisayar okuryazarlığı (Potter, 2019), teknolojik okuryazarlık, dijital okuryazarlık, bilgi okuryazarlığı, ağ okuryazarlığı ve daha fazlasını kapsayacak şekilde bir şemsiye (Adams ve Hamm, 2006) oluşturulmuştur. Bu kanallar ve araçların doğru ve amacına uygun bir şekilde kullanılmasına olan ihtiyaç dolayısıyla bu kadar çeşitli okuryazarlık kavramı literatürde kendine yer bulmuştur.

Medya çağında okuryazar olmak, karar verirken bireyi güçlendiren eleştirel düşünme becerileri gerektirir (Radeloff ve Bergman, 2009). Medya içeriği, medyaya maruz kalmanın potansiyel etkilerinin sınırlı bir öngörücüsü olmakla birlikte, bireylerin medya deneyimlerine ne anlam yüklediği, medyayı kullandıkları bağlamı ve medya aracını nasıl/neden kullandıklarını (Brown, 2006) açıklar. Günümüz dünyasında sadece basılı kelimeleri okuyabilmek yeterli olamamaktadır. Her yaş grubundan bireylerin multimedya kültürünün güçlü görüntülerini eleştirel bir şekilde yorumlamaları (Thoman ve Jolls, 2004), yoğun medya mesajlarının zararlarından etkilenme riskini azaltmaları ve medya mesajlarının olumlu etkilerini açığa çıkarma (Potter, 2019) potansiyeline erişmeleri gerekmektedir. Bu anlayışla; medya okuryazarlığı, bir bireyin belirli sonuçlar için bilgiye erişme, bilgiyi analiz etme ve üretme yeteneği olarak ifade edilebilir.

Çağımızda, bireylerin kendi finansal yönetimini gerçekleştirebilmesi için bazı finansal kavramlara âşina olması yeterli görülmemektedir. Aynı zamanda finansal araçların da neler olduğu ve bu araçlardan nasıl yararlanılması gerektiği konusunda bilgi kaynaklarına erişebilmesi bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Literatürde, finansal okuryazarlık ile ilgili yapılan tanımlamalardan, bireylerin günlük hayatta finansal konuları anlayabilme yeteneği şeklinde kapsayıcı bir açıklamaya ulaşılabilmektedir (Allgood ve Walstad, 2013).

Medya okuryazarlığı ve finansal okuryazarlık çalışmalarında, medya eğitimi ve finansal eğitimin gerekliliği üzerine odaklanılmış ve bu konuya eğitim politikalarında ve programlarında yer verilmiştir. Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Örgütü (United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization – UNESCO) tarafından 40 ülkeden, 180 katılımcı ile gerçekleştirilen konferansta, dünya çapında medya eğitiminin geleceği, farklı ülkelerdeki doğası ve statüsü tartışılmıştır. Medya okuryazarlığının çağdaş zamanlarda lüks olmaktan çıkarak bir zorunluluk haline geldiği, ticari medya tarafından manipüle edilen bir bireye demokrasinin nasıl işleyeceği konuları sorgulanmıştır (UNESCO, 1990). Sosyal anlamda ve finansal anlamda faydalı olan hedeflere ulaşabilmek adına yararlanılacak en önemli aracın finansal eğitim olduğu görülmektedir. Finansal eğitime olan ihtiyaç bireylerin finansal güvenliklerini sağlamak için artan sorumlulukları ile tetiklenmiştir. İyi bilgilendirilmiş, mali açıdan eğitilmiş tüketiciler aileleri adına daha iyi kararlar verebilecek ve bu nedenle ekonomik güvenliklerini ve refahlarını arttırabileceklerdir.

Medya okuryazarlık düzeyi ile finansal okuryazarlık düzeyi arasındaki ilişkinin incelenmesi üzerine kurgulanan bu çalışmanın amacı; medya okuryazarlık düzeyi ile finansal okuryazarlık düzeyi arasındaki ilişkinin tespit edilmesidir. Söz konusu amaç doğrultusunda çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm olan literatür taramasında, finansal ve medya okuryazarlığını konu edinmiş çalışmalar detaylı olarak incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünü araştırma metodolojisi oluştururken üçüncü bölümde araştırma kapsamında elde edilmiş olan bulguların analiz sonuçları yer almaktadır. Son olarak, çalışmanın sonuç bölümünde elde edilen bulgular yorumlanarak çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

1. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde finansal okuryazarlık düzeyi ve medya okuryazarlık düzeyi konularını araştıran çok sayıda çalışma yer almaktadır. Bu bağlamda literatürde finansal okuryazarlık düzeyi ile medya okuryazarlık düzeyi arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmaların bir kısmının özetleri aşağıda Tablo-1’de verilmiştir.

Tablo 1: Medya Okuryazarlık Düzeyi ile Finansal Okuryazarlık Düzeyi Arasındaki İlişkiyi İnceleyen Çalışmalar

Yazar(lar)	Ülke	Metot	Bulgu
Hoffmann ve Otteby (2018)	USA	Yapısal Eşitlik Modeli	Finansal okuryazarlık ile kişisel finansal bloglar (yardımsever) arasında anlamlı aynı zamanda pozitif bir korelasyon tespit edilmiştir.

Crawford, Lajbcygier ve Maitra (2018)	Kamboçya	Nitel Araştırma	Televizyon komedi şovuna rastgele atanan katılımcıların tasarruf hesabı ile daha fazla ilgilendiklerini tespit etmişlerdir.
Gomez-Carrasco ve Michelin (2017)	İspanya	Deneyisel Araştırma	Twitter'ın hisse senedi piyasasında yatırımcı kararları üzerinde önemli bir etkisi olduğunu sonucunu elde etmişlerdir.
Özdemir, Temizel, Sönmez ve Er (2015)	Türkiye	Küme Analizi ve Anova Testi	Finansal varlıkların seçiminde bilgi kaynaklarından en çok internetin tercih edildiğini tespit etmişlerdir.
Supinah, Japang ve Amin (2016)	İtalya	Nitel Araştırma	Sosyal medyanın finansal tutum ve davranışla, basılı medyanın finansal tutum ile ve son olarak elektronik medyanın ise finansal tutum ve davranışla arasında anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir.
Karaa ve Kuğu (2016)	Türkiye	Kruskal-Wallis, Pearson Chi-Square Tests, Posthoc Tests.	Üniversite öğrencilerinin sosyal medya ile finansal okuryazarlık düzeyleri arasında anlamlı ilişkiler olduğunu ortaya çıkarmışlardır.
Akmese, Aras ve Akmese (2016)	Türkiye	Mann-Whitney U Test	Finansal performansın geliştirilmesinde sosyal medyadan faydalanmanın işe yaradığı sonucuna ulaşılmıştır.
Gitonga (2015)	Kenya	İçerik Analizi	Gazetelerin finansal okuryazarlığın sağlanmasında etkili olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır.
Li ve diğ. (2014)	Çin	Nitel Araştırma	Bir firmanın haber makalelerinde geçen temel bilgilerin yatırımcıların ticari faaliyetlerini etkilediği ortaya çıkmıştır.
Ansong ve Gyensare (2012)	Gana	Tesadüfi Örneklem Yöntemi	Medyaya erişimin finansal okuryazarlık üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olmadığı gözlemlenmiştir.
Sohn, Joo, Grable, Lee ve Kim (2012)	Kore	Regresyon Analizi	Medya ile Koreli lise öğrencilerinin finansal okuryazarlık düzeyleri arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki bulunmuştur.
Spader, Ratcliffe, Montoya ve Skillern (2009)	USA	Transtheoretical Model	Televizyon izlemenin finansal öğrenme ve finansal tutum üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir.
Lyons, Scherpf ve Roberts (2006)	USA	Nitel Araştırma	Lise ve üniversite öğrencilerinin yüzde 33'ünün internet ve finansal medyayı bir bilgi kaynağı olarak gördüğü sonucuna ulaşılmıştır.
Loibl ve Hira (2005)	USA	Hiyerarşik Çoklu Regresyon	Bireylerin finansal planlama için medyayı kullanmalarının daha iyi finansal uygulamalarla ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Hilgert ve Hogarth (2002)	USA	Nitel Araştırma	Hane halklarının para yönetiminde öğrenme kaynağı olarak medya kaynaklarını, videoları ve broşürleri tercih ettiklerini ortaya koymuşlardır.

Kaynakça: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo-1'de yer alan veriler incelendiğinde; her ne kadar bazı çalışmalarda kısmi ilişkiye, bazı çalışmalarda da herhangi bir ilişkiye ulaşılamasa da (Ansong ve Gyensare, 2012) medya okuryazarlık düzeyi ile finansal okuryazarlık düzeyi arasında anlamlı ve pozitif ilişkilerin tespit edildiği çalışmaların baskın olduğu görülmektedir. Bu ilişkide medya aracı olarak televizyon ve internetin öne çıktığı anlaşılmaktadır (Özdemir ve diğ., 2015, Spader ve diğ., 2009). Sosyal medya uygulamalarında ise, Twitter ve Facebook en çok tercih edilenlerdir (Gomez-Carrasco ve Michelin, 2017, Karaa ve Kuğu, 2016). Çalışmalarda; özellikle gençlerin, bilgi kaynağı olarak sosyal mecraları yoğunlukla kullandıkları dile getirilmektedir. Medya okuryazarlığı ve finansal okuryazarlık düzeyleri arasındaki bu ilişkinin temeli; bireylerin, karmaşık finansal kararları öncesinde bilgi edinmek için medyaya başvurmasına ve finansal bilgilerini geliştirmek istemesine dayanmaktadır. Medya okuryazarlık düzeyi ile finansal okuryazarlık düzeyleri arasındaki ilişkilerin incelendiği çalışmalarda da görüldüğü üzere, sosyal medya taraflar arasında interaktif bir ilişki kurmakta, bilgi paylaşımını daha da hızlı hale getirmekte ve hem bireysel hem de kurumsal ölçekte maliyet avantajı sağlamaktadır. Dolayısıyla bu durum, kişilerin medya okuryazarlıklarının gelişmesi ile finansal okuryazarlıklarının daha da iyileştirilerek finansal kararlarında daha rasyonel davranmaları anlamına gelecektir.

2.METODOLOJİ

Çalışmanın bu kısmında araştırma metodolojisine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Aşağıda sırasıyla araştırmanın amacı ve önemi, araştırmanın kapsamı, araştırmanın veri seti ve araştırmanın kısıtları yer almaktadır.

2.1.Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmanın temel amacı, finansal okuryazarlık düzeyi ile medya okuryazarlık düzeyi arasındaki ilişkinin tespit edilmesidir. Ayrıca çalışmada finansal okuryazarlığı oluşturan alt boyutlar ile medya okuryazarlığını oluşturan alt boyutlar arasındaki ilişkilerin de tespit edilmesi amaçlanmıştır. Günümüz dünyasında, finansal okuryazarlık sadece iş dünyasında yer alan bireylerin değil hemen hemen tüm toplumun merak duyduğu ve alacakları kararları etkilemede giderek artan şekilde kullanılmaktadır. Zira teknolojinin gelişmesiyle birlikte toplumu oluşturan bireylerin finansal kararlar almaları, yatırım yapmaları vb. uygulamalar kolaylaşmış bu durum alınacak olan kararlarda finansal okuryazarlığın farkındalığının artmasına sebebiyet vermiştir. Benzer şekilde, özellikle sosyal medya kullanımının giderek yaygınlaşması, iletişim kanallarının sürekli olarak değişmesi ve yayılması, medya okuryazarlık bilgisinin önemini giderek artırmaktadır. Bu bağlamda söz konusu edilen maddeler doğrultusunda çalışmanın finansal okuryazarlık ile medya okuryazarlığı arasındaki ilişkiyi tespit etmeye odaklanması açısından önem arz ettiği düşünülmektedir.

2.2.Araştırmanın Kapsamı

Çalışma kapsamı üniversite öğrencileri ile sınırlandırılmıştır. Bu bağlamda Temmuz 2022 tarihi itibarıyla Selçuk Üniversitesi'nde kayıtlı ve farklı bölümlerde öğrenimlerine devam eden 302 öğrenci araştırma kapsamına alınmıştır. Üniversite öğrencilerinin teknoloji kullanımında toplumdaki diğer gruplara göre daha ileride olmaları, özellikle sosyal medya kullanımında ve medya okuryazarlığı konularında öğrenmeye ve araştırmaya diğer toplumsal gruplardan çok daha istekli oldukları düşünülmüşünden dolayı araştırma kapsamı bu şekilde belirlenmiştir.

2.3.Araştırmanın Veri Seti

Çalışmada finansal okuryazarlık düzeyi ile medya okuryazarlık düzeyi arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amacıyla anket yönteminden faydalanılmıştır. Çalışmada Doğan (2018)'in iki farklı alt boyuttan oluşan finansal okuryazarlık anketi ile Koç ve Barut (2016)'un üç farklı boyuttan oluşan medya okuryazarlık anketi herhangi bir değişiklik yapılmadan kullanılmıştır. Uygulanan anket formunda, ölçek ifadeleri beşli likert tipinde derecelendirilmiş ve puanlanmıştır. Araştırma kapsamında, elektronik ortamda oluşturulan anket formları yine elektronik ortamda araştırma kapsamına alınmış olan öğrencilere gönderilmiş ve elde edilen veriler SPSS paket programı yardımıyla çeşitli istatistiksel analizlere tabi tutulmuştur.

Önceden belirlenmiş olan ölçek türüne göre hazırlanan, medya okuryazarlık ve finansal okuryazarlık düzeyi ölçeklerinin güvenilirliği Cronbach's Alpha Güvenilirlik katsayısı ile ölçülmüştür. Çalışmada Cronbach's Alpha güvenilirlik değerleri tüm ölçeklerde 0.80'den yüksek olması anketin kabul edilebilir ve iyi düzeyde güvenilirliğe sahip olduğunun göstergesidir (Baker, 1991).

Sürekli değişkenlerin normal dağılıma uygunluğu Shapiro-Wilk testi kullanılarak değerlendirilmiştir. Test sonucunda verilerin normal dağılım ailesinden geldiği belirlenmiştir. Parametrik test koşullarını sağlaması doğrultusunda verilerin değerlendirilmesi, bağımsız iki grup arasında sayısal verilerin karşılaştırılmasında kullanılan Independent t-test ile analiz edilmiştir. Sürekli değişkenler arasındaki ilişki Pearson korelasyon analizi ile test edilmiştir. Analiz sonucunda değişkenler arasındaki ilişkilerin derecesi, büyüklüğü ve yönü Pearson korelasyon katsayısı (r) ile değerlendirilmiştir. Analiz sonuçları yorumlanırken hata 0,05 veya 0.01 düzeylerinde tutulmuş olup, böylelikle kararlar % 95 ve % 99 güven seviyesinde verilmiştir.

2.4.Araştırma Hipotezleri ve Araştırma Modeli

Daha önce çalışmanın literatür taraması kısmında yer alan bilgiler ve detaylı olarak yapılan literatür araştırmaları sonucunda belirlenmiş olan araştırma hipotezleri şu şekildedir.

"H₁: Finansal okuryazarlık düzeyinin girişimcilik ile arasında anlamlı bir ilişki vardır."

"H₂: Finansal okuryazarlık düzeyinin ebeveyn etkisi ile arasında anlamlı bir ilişki vardır."

"H₃: Medya okuryazarlık düzeyi bilgi sahibi olmak ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı sosyal medya kullanımı arasında anlamlı bir ilişki vardır."

"H₄: Medya okuryazarlık düzeyi bilgi sahibi olmak ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı kitlesel iletişim araçları kullanımı arasında anlamlı bir ilişki vardır."

“H₅: Medya okuryazarlık düzeyi analiz edebilme ve tepki oluşturabilme ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı sosyal medya kullanımı arasında anlamlı bir ilişki vardır.”

“H₆: Medya okuryazarlık düzeyi analiz edebilme ve tepki oluşturabilme ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı kitlesel iletişim araçları kullanımı arasında anlamlı bir ilişki vardır.”

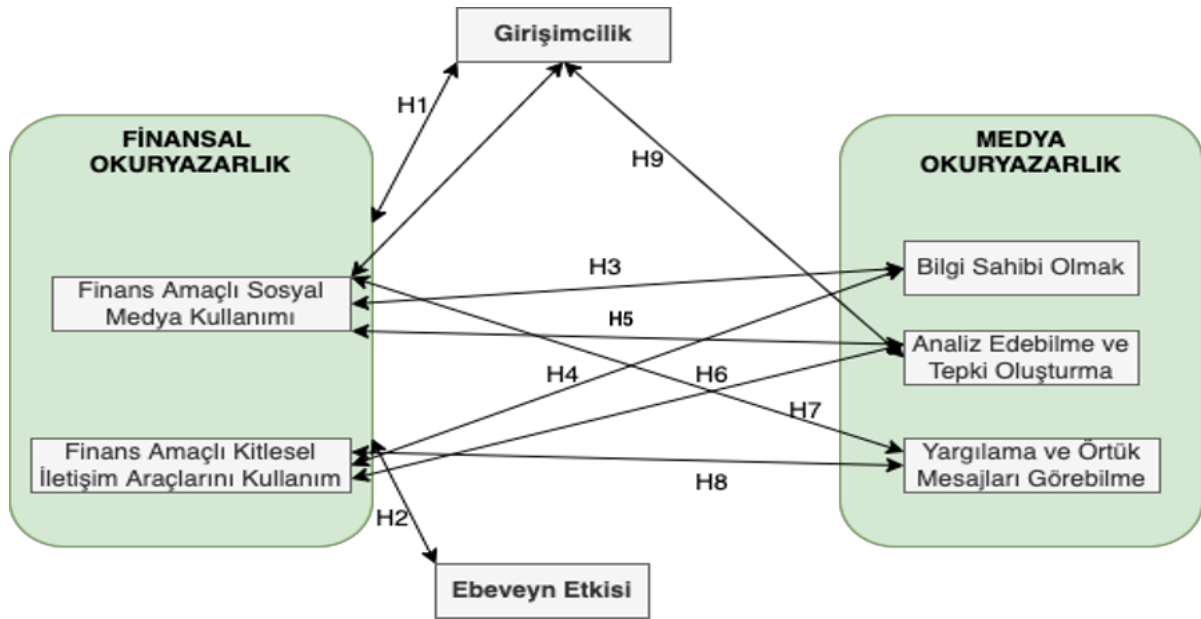
“H₇: Medya okuryazarlık düzeyi yargılama ve örtük mesajları görme ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı sosyal medya kullanımı arasında anlamlı bir ilişki vardır.”

“H₈: Medya okuryazarlık düzeyi yargılama ve örtük mesajları görme ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı kitlesel iletişim araçları kullanımı arasında anlamlı bir ilişki vardır.”

“H₉: Girişimcilik faktörünün, analiz etme ve tepki oluşturma ile finans amaçlı sosyal medya kullanımı ilişkisinde düzenleyici rolü vardır.”

Yukarıda yer alan hipotezler kapsamında araştırma modeli aşağıda Şekil-1’deki gibi oluşturulmuştur.

Şekil 1: Araştırma Modeli



Şekil 1 incelendiğinde; araştırma modelini, finansal okuryazarlığın alt boyutları olan finans amaçlı sosyal medya kullanımı ve finans amaçlı kitlesel iletişim araçlarının kullanımı alt boyutları ile medya okuryazarlığının alt boyutları olan bilgi sahibi olmak, analiz edebilme ve tepki oluşturma, yargılama ve örtük mesajları görebilme alt boyutları arasındaki ilişkiler oluşturmaktadır. Ayrıca katılımcıların girişimcilik düzeyleri ve ebeveyn etkilerinin finansal okuryazarlık üzerindeki etkisi de araştırmada incelenmiştir. Son olarak, girişimcilik faktörünün finans amaçlı sosyal medya kullanımı ve analiz edebilme ve tepki oluşturma alt boyutları arasındaki düzenleyici rolü araştırma modelinde yer almaktadır.

2.5. Araştırmanın Kısıtları

Tüm bilimsel araştırmalarda olduğu gibi bu çalışmanın da birtakım kısıtları bulunmaktadır. Öncelikli olarak çalışmada finansal okuryazarlık ve medya okuryazarlık düzeyleri belirlenmiş olan alt boyutlar çerçevesinde değerlendirilmiştir. Dolayısıyla farklı çalışmalarda farklı alt boyutların ele alınması sonucunda farklı sonuçlara ulaşılabilir. Çalışma yine üniversite öğrencileri üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın farklı gruplar üzerinde yapılması sonucu farklı sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Benzer şekilde araştırma evreninin tamamına ulaşmanın zamansal ve maddi olarak imkânsız olmasından ötürü araştırma örnekleme üzerinden sonuçlar yorumlanmıştır. Sonuçların tüm üniversite öğrencileri üzerinde genelleyerek yorumlanması yanlış sonuçlar ortaya çıkarabilecektir.

3. BULGULAR

Çalışmanın bu kısmında araştırma verilerinden elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Aşağıda, öncelikli olarak araştırma kapsamında kullanılmış olan ölçeklerin güvenilirlik analizi sonuçları yer almaktadır. Sonrasında araştırma kapsamında belirlenmiş olan araştırma hipotezlerinin test sonuç bulguları yer almaktadır.

3.1. Ölçeklerin Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Araştırmada kullanılan ölçeklere ait güvenilirlik analizi sonuçları aşağıda Tablo-2’de yer almaktadır.

Tablo 2:Güvenilirlik Analizi Sonuçları

	<i>Ölçekler</i>	<i>Madde Sayısı</i>	<i>Cronbach'ın Alpha Değeri</i>	<i>Maddeler Arası İlişki</i>	<i>Testin Toplanabilirliği</i>
<i>Medya Okuryazarlık</i>	Bilgi Sahibi Olma	7	0,877	F=16.693, p=0.0001<0.05*	F=3.072, p=0.080>0.05
	Hotelling T ²			F=14,425; p=0,0001*	
	Analiz Etme & Tepki Oluşturma	6	0,854	F=42.128 p=0.0001<0.05*	F=2.116, p=0.146>0.05
	Hotelling T ²			F=39,177; p=0,0001*	
	Yargılama & Örtük Mesajları Görme	4	0,894	F=9.119, p=0.0001<0.05*	F=0.873, p=0.090>0.05
	Hotelling T ²			F=11,806; p=0,0001*	
<i>Finansal Okuryazarlık</i>	Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı	7	0.915	F=76.364, p=0.0001<0.05*	F=0.484, p=0.487>0.05
	Hotelling T ²			F=59,237; p=0,0001*	
	Finans Amaçlı Kitlesele İletişim Araçları Kullanımı	8	0.939	F=54.755, p=0.0001<0.05*	F=3.287, p=0.070>0.05
	Hotelling T ²			F=35,278; p=0,0001*	

Tablo-2’de yer alan veriler incelendiğinde; medya okuryazarlığı ölçeği, bilgi sahibi olma alt faktörü için Cronbach’ın Alpha değeri; 0.877 olarak tespit edilmiştir. Bilgi sahibi olma faktörü maddelerinin homojen ve birbirleri ile ilişkili ifadeler olduğu, ayrıca testin toplanabilir özellikte olduğu tespit edilmiştir (F=16.693 p=0.0001<0.05; F=3.072, p=0.080>0.05). Bilgi sahibi olma ölçeğinin test tasarımının uygun yapıda olup olmadığını belirlemek için Hotelling’s T-Squared Testi yapılmış ve test sonuçlarına göre modelin uygun yapıda olduğu görülmüştür (F=14.425, p=0.0001<0.05). Analiz etme ve tepki oluşturma ölçeği için Cronbach’ın Alpha değeri; 0.854 olarak belirlenmiştir. Söz konusu ölçeğin maddelerinin homojen ve birbirleri ile ilişkili ifadeler olduğu, ilaveten testin toplanabilir özellikte olduğu tespit edilmiştir (F=42.128, p=0.0001<0.05; F=2.116, p=0.146>0.05). Analiz etme ve tepki oluşturma ölçeğinin güvenilirlik analizi uygulamaları bakımından, test tasarımının uygun yapıda olduğu da belirlenmiştir (F=39.177, p=0.0001<0,05). Yargılama ve örtük mesajları görme ölçeği için Cronbach’ın Alpha değeri; 0.894 olarak hesaplanmıştır. Yargılama ve örtük mesajları görme ölçeği maddelerinin homojen ve birbirleri ile ilişkili ifadeler olduğu, ayrıca testin toplanabilir özellikte olduğu tespit edilmiştir (F=9.119 p=0.0001<0.05; F=0.873, p=0.090>0.05). Ölçeğin, test tasarımının uygun yapıda olduğu da yine Hotelling’s T-Squared Testi yardımıyla belirlenmiştir (F=11.806, p=0.0001<0,05).

Finansal okuryazarlık ölçeği, finans amaçlı sosyal medya kullanımı alt faktörü için Cronbach’ın Alpha değeri; 0.915 olarak tespit edilmiştir. Finans amaçlı sosyal medya kullanımı faktörü maddelerinin homojen ve birbirleri ile ilişkili ifadeler olduğu, ayrıca testin toplanabilir özellikte olduğu tespit edilmiştir (F=76.364 p=0.0001<0.05; F=0.484, p=0.487>0,05). Finans amaçlı sosyal medya kullanımı ölçeğinin test tasarımının da uygun yapıda olduğu belirlenmiştir (F=59.237, p=0.0001<0.05). Finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı ölçeği için Cronbach’ın Alpha değeri; 0.939 olarak tespit edilmiştir. Söz konusu ölçeğin maddelerinin homojen ve birbirleri ile ilişkili ifadeler olduğu ve testin toplanabilir özellikte olduğu da gözlemlenmiştir (F=54.755, p=0,0001<0,05; F=3.287, p=0.07>0.05). Finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı ölçeğinin güvenilirlik analizi uygulamaları bakımından, test tasarımı da uygun niteliktedir (F=35.278, p=0.0001<0,05).

Elde edilen sonuçlar doğrultusunda ölçekler ve alt faktörlerinin literatürde kabul edilen güvenilirlik koşullarını yerine getirdiği, bağımsız olarak iç tutarlılıklarının kabul edilebilir ölçüde olduğu görülmüştür.

3.2. Demografik Bulgular

Araştırma kapsamında katılımcıların demografik verilerine ilişkin bulgular aşağıda Tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo 3: Demografik Bulgular

Cinsiyet	Sayı	Yüzde
Kadın	152	50,30%
Erkek	150	49,70%
Yaş		
18	5	1,70%
19	36	11,90%
20	79	26,20%
20 ve üstü	182	60,30%
Eğitim Durumu		
Lisans	79	26,20%
Ön Lisans	223	73,80%
Aylık Ortalama Gelir		
1.000 TL ve altı	146	48,30%
1.001 TL – 1.500 TL	58	19,20%
1.501 TL - 2.000 TL	22	7,30%
2.001 TL - 2.500 TL	16	5,30%
2.501 TL ve üstü	60	19,90%
Kendinizi girişimci olarak görüyor musunuz?		
Evet	162	53,60%
Hayır	140	46,40%
Aileniz aldığınız kararlarda etkili midir?		
Evet	235	77,80%
Hayır	67	22,20%

Tablo 3'te yer alan veriler incelendiğinde katılımcıların %50,3'lük kısmı kadınlardan, %40,7'lik kısmı erkeklerden oluşmaktadır. 18 yaşında olan 5 katılımcı genel toplamın % 1,79'lik kısmını oluştururken, 19 yaş katılımcı sayısı 36 olup % 11,90'lık kısmı oluşturmaktadır. 79 katılımcı 20 yaşında olup katılımcıların %26,2'lik kısmını oluştururken 182 katılımcı 20 yaş ve üzeri grupta yer almış ve %60,3'lük kısmı oluşturmuşlardır. Katılımcıların eğitim durumları incelendiğinde 79 katılımcı lisans düzeyinde, 223 katılımcı ise ön lisans düzeyinde eğitim almakta olduğu görülmüştür. 1.000 TL ve altında aylık geliri olanlar 146 kişi (%48,3), 1.001 TL ve 1.500 TL arası geliri olanlar 58 kişi (%19,2), 1.501 TL ve 2.000 TL arası geliri olanlar 22 kişi (%7,30), 2.001 TL ve 2.500 TL arası geliri olanlar 16 kişi (%5,30) ve 2.500 TL ve üstü geliri olanlar 60 kişi (%19,90)'dir. Katılımcıların %53,60'lık kesimi kendisini girişimci olarak görürken %46,4'ü kendisini girişimci olarak görmemektedir. Son olarak 235 katılımcının (%53,6) almış oldukları kararlarda ebeveyn etkisi mevcutken 67 (%22,2) tanesinin almış oldukları kararlarda aile etkisi bulunmamaktadır.

3.3. Hipotezlerin Test Edilmesi

Çalışmanın bu kısmında araştırma kapsamında oluşturulmuş olan hipotezler test edilmiştir. Aşağıda Tablo 4'te finansal okuryazarlık üzerinde girişimcilik ve ebeveyn etkisinin karşılaştırılmasına ait sonuçlar yer almaktadır.

Tablo 4: Finansal Okuryazarlığın Girişimcilik ve Ebeveyn Etkisine Göre Farklılığı

Boyutlar	Değişken	n	Ortalama	Std. Sapma	t-değeri	p-değeri
Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı	Girişimci (+)**	156	3.356	0.781	2.565	0.011*
	Girişimci (-)**	137	3.146	0.594		
Finans Amaçlı Kitlesele İletişim Araçları Kullanımı	Girişimci (+)	156	3.577	0.762	3.075	0.003*
	Girişimci (-)	137	3.332	0.603		
Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı	Ebeveyn Etkisi (+)	229	3.243	0.671	-0.641	0.522
	Ebeveyn Etkisi (-)	64	3.308	0.828		
Finans Amaçlı Kitlesele İletişim Araçları Kullanımı	Ebeveyn Etkisi (+)	229	3.473	0.631	0.503	0.615
	Ebeveyn Etkisi (-)	64	3.423	0.917		

İkili karşılaştırmalar Independent T-test ile yapılmıştır. * $\alpha=0.05$, **(+ ve (-) ifadeleri varlık ve yokluk durumlarını belirtmektedir.

Tablo 4'te yer alan veriler incelendiğinde; finansal okuryazarlık alt ölçeklerinden finans amaçlı sosyal medya kullanımı puanları girişimci olan kişilerde 3.356 ± 0.781 olarak belirlenirken, girişimci olmayan kişilerde söz konusu puan değerleri 3.146 ± 0.594 olarak tespit edilmiştir. Çalışmada yer alan girişimci bireylerin finansal amaçlı sosyal medya kullanımı, girişimci olmayan bireylerden istatistiksel olarak anlamlı ölçüde yüksektir ($p=0.011 < 0.05$).

Finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı girişimci kişilerde 3.577 ± 0.762 olarak gözlemlenirken, girişimci olmayanlarda ise 3.332 ± 0.603 olarak belirlenmiştir. Çalışma kapsamında finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı girişimcilerde, girişimci olmayanlara göre istatistiksel olarak anlamlı ölçüde farklı ve yüksek olarak tespit edilmiştir ($p=0.003 < 0.05$).

Bulgular sonucunda; finansal okuryazarlık düzeyi ile girişimcilik arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu belirlenmiş olup çalışma kapsamında geliştirilen,

" H_1 : Finansal okuryazarlık düzeyinin girişimcilik ile arasında anlamlı bir ilişki vardır." hipotezi reddedilememiştir.

Ebeveyn etkisi var olan kişilerde finans amaçlı sosyal medya kullanımı puanları 3.243 ± 0.671 olarak belirlenirken, ebeveyn etkisi olmayan kişilerde ise söz konusu puan değeri 3.308 ± 0.828 olarak gözlemlenmiştir. Çalışmada ebeveyn etkisi olmayan kişilerin finansal amaçlı sosyal medya kullanımı puanları, ebeveyn etkisi olan kişilerden daha yüksek bulunmasına karşın gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar gözlemlenmemiştir. Finans amaçlı sosyal medya kullanımı ebeveyn faktöründen etkilenmemektedir ($p=0.522 > 0.05$).

Finansal amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı ebeveyn etkisi olan bireylerde 3.473 ± 0.631 olarak gözlemlenirken, ebeveyn etkisi olmayanlarda ise 3.423 ± 0.917 olarak belirlenmiştir. Çalışma kapsamında finansal amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı, ebeveyn etkisi olan ve olmayan kişilerde istatistiksel olarak benzer niteliktedir. Ebeveyn etkisi finansal amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımını etkilememektedir ($p=0.615 > 0.05$).

Sonuçlar doğrultusunda; finansal okuryazarlık düzeyi ile ebeveyn etkisi arasında herhangi bir anlamlı ilişkinin mevcut olmadığı belirlenmiş ve araştırma kapsamında geliştirilen,

" H_2 : Finansal okuryazarlık düzeyinin ebeveyn etkisi ile arasında anlamlı bir ilişki vardır." hipotezi reddedilmiştir.

Medya okuryazarlık ve finansal okuryazarlık ilişkisini incelemek amacıyla korelasyon ve regresyon analizleri yapılmıştır. Yapılan çalışmada, medya okuryazarlık düzeyi ve finansal okuryazarlık düzeyi olmak üzere iki temel boyut bulunmaktadır. Ayrıca medya okuryazarlık düzeyi üç alt boyutu olan bilgi sahibi olma, analiz edebilme ve tepki oluşturabilme, yargılayabilme ve örtük mesajları görme boyutlarının, finansal okuryazarlık düzeyi iki alt boyutu olan finans amaçlı sosyal medya kullanımı ve finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı ile ilişkileri araştırılmıştır. Aşağıda Tablo 5'te medya okuryazarlık düzeyi ile finansal okuryazarlık düzeyi ölçeklerine ilişkin korelasyon analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 5:Medya Okuryazarlık Düzeyi ile Finansal Okuryazarlık Düzeyi Alt Ölçekleri Korelasyon Analizi Sonuçları

	Ort.	Std. Sapma	Bilgi Sahibi Olma	Analiz Etme & Tepki Oluşturma	Yargılama & Örtük Mesajları Görme	Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı	Finans Amaçlı Kitlesele İletişim Araçları Kullanımı
Bilgi Sahibi Olma	4.062	0.586	1				
Analiz Etme & Tepki Oluşturma	3.526	0.728	0.686**	1			
Yargılama & Örtük Mesajları Görme	3.704	0.784	0.641**	0.730**	1		
Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı	3.264	0.708	0.264**	0.398**	0.346**	1	
Finans Amaçlı Kitlesele İletişim Araçları Kullanımı	3.462	0.701	0.317**	0.393**	0.354**	0.820**	1

Tabloda, araştırmaya katılan kişilerin **Medya Okuryazarlık düzeyleri alt boyutları ile Finansal Okuryazarlık alt boyutları** ölçekleri için korelasyon ilişkilerine ait bilgiler (korelasyon katsayısı) ve ölçeklerin ortalama \pm standart sapma değerleri raporlanmıştır. Araştırılan Korelasyon ilişkisi ve özetlenen ortalama değerleri **Medya Okuryazarlık düzeyleri alt boyutları ve Finansal Okuryazarlık alt boyutları puanları**, üzerinden yürütülmüş olup; söz konusu puanlar, uygulanan anketlerden elde edilen veriler esas alınarak oluşturulmuştur. **: % 99 güven düzeyinde elde edilen bulguları temsil etmektedir.

Tablo 5'te yer alan veriler incelendiğinde; medya okuryazarlık düzeylerinden bilgi sahibi olma ile finans amaçlı sosyal medya kullanımı ölçeği arasında pozitif yönlü 0.264 katsayılı ilişki mevcuttur. Finans amaçlı sosyal medya puanındaki bir birimlik artış bilgi sahibi olma düzeyi puanında 0.264 birim artış sağlamaktadır ($r=0.264$ ve $p<0.01$). Finans amaçlı sosyal medya kullanımı ile medya okuryazarlık düzeyi analiz etme ve tepki oluşturma boyutu arasında pozitif yönlü 0.398 katsayılı ilişki belirlenmiştir ($r=0.398$ ve $p<0.01$). Finans amaçlı sosyal medya kullanımı ile yargılama ve örtük mesajları görme düzeyi arasında ise 0.346 katsayılı pozitif ilişki tespit edilmiştir ($r=0.346$, $p<0.01$). Finans amaçlı sosyal medya puanındaki bir birimlik artış analiz etme ve tepki oluşturma boyutu düzeyi puanında 0.398, yargılama ve örtük mesajları görme düzeyinde ise 0.346 birim artış sağlamaktadır.

Finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı ile bilgi sahibi olma ölçeği arasında pozitif yönlü 0.317 katsayılı ilişki mevcuttur. Finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı puanındaki bir birimlik artış bilgi sahibi olma düzeyi puanında 0.317 birim artış sağlamaktadır ($r=0.317$ ve $p<0.01$). Finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı ile analiz etme ve tepki oluşturma boyutu arasında pozitif yönlü 0.393 katsayılı ilişki gözlemlenmiştir. Finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı puanındaki bir birimlik artış analiz etme ve tepki oluşturma düzeyi puanında 0.398 birim artış sağlamaktadır ($r=0.398$ ve $p<0.01$). Ayrıca finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı ile yargılama ve örtük mesajları görme düzeyi arasında ise 0.354 katsayılı pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Finans amaçlı kitlesele iletişim araçları puanındaki bir birimlik artış yargılama ve örtük mesajları görme düzeyinde ise 0.354 birim artış sağlamaktadır ($r=0.398$ ve $p<0.01$).

Çalışma kapsamında medya okuryazarlık düzeyleri ile finansal okuryazarlık düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bulgulara erişilmesi sonrasında söz konusu parametreler arasındaki nedensellik ilişkileri araştırılmıştır. Bu bağlamda araştırmaya katılan kişilerin finansal okuryazarlık düzeyi alt boyutlarının, medya okuryazarlık düzeyi alt boyutları üzerindeki etkilerinin araştırılması hedeflenerek, bulgular regresyon analizi ile altı farklı modelde ayrı ayrı incelenmiş ve sonuçlar aşağıda Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6:Regresyon Analizi Sonuçları

Medya Okur Yazarlık		B (95 % GA)	t-değeri	Katsayı p değeri	R ²	p-değeri
Bilgi Sahibi Olma	Sabit Terim	3.539 (3.087 – 3.990)	15.422	0,0001*	0,212	0,0012*
	Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı	0.234 (0.128 – 0.34)	3.308	0,0022*		
Bilgi Sahibi Olma	Sabit Terim	3.516 (3.181 – 3.850)	16.676	0,0001*	0,259	0,001*
	Finans Amaçlı Kitlesele İletişim Araçları Kullanımı	0.258 (0.168 – 0.348)	3.480	0,001*		

Analiz Etme & Tepki Oluşturma	Sabit Terim	2.169 (1.625 – 2.712)	7.857	0,0001*	0.293	0,0001*
	Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı	0.315 (0.190 – 0.440)	4.973	0,0001*		
	Sabit Terim	2.546 (2.168 – 2.925)	13.292	0,0001*	0.244	0,0001*
	Finans Amaçlı Kitlesele İletişim Araçları Kullanımı	0.305 (0.187 – 0.413)	5.215	0,0001*		
Yargılama & Örtük Mesajları Görme	Sabit Terim	3.874 (3.459 – 4.289)	17.644	0,0001*	0.272	0,0001*
	Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı	0.284 (0.174 – 0.394)	4.036	0,0001*		
	Sabit Terim	2.720 (2.280 – 3.161)	12.152	0,0001*	0.302	0,0001*
	Finans Amaçlı Kitlesele İletişim Araçları Kullanımı	0.314 (0.260 – 0.409)	5.888	0,0001*		

Medya okuryazarlık düzeyleri ölçeği; yordayıcıları, güven aralıkları ve istatistik anlam değerleri ile özetlenmiştir. * $\alpha < 0,05$

Tablo 6 incelendiğinde medya okuryazarlık alt boyutlarından bilgi sahibi olma ile finans amaçlı sosyal medya kullanımı arasında;

Bilgi Sahibi Olma = 3.539 + 0.234 Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı + ϵ modeli kurulmuştur.

Kişilerin finans amaçlı sosyal medya kullanımı değerlerindeki bir birimlik artışın, bilgi sahibi olma ölçeğini %23,4 oranında artırdığı tespit edilmiştir. Söz konusu parametrenin bilgi sahibi olma üzerindeki etkisi istatistiksel olarak da anlamlı ölçüdedir ($p < 0.05$). Bu doğrultuda finans amaçlı sosyal medya kullanımının, bilgi sahibi olma düzeyi üzerinde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olduğu belirlenmiştir. Bu model ile toplam varyasyonun %21,2'si açıklanabilmektedir. Varyasyonun açıklanamayan kısmı, araştırılan parametre dışında, bilgi sahibi olma düzeyini etkileyen başka faktörlerden kaynaklanmaktadır. Kurulan söz konusu model de istatistiksel olarak anlamlı düzeydedir ($p = 0.0012 < 0.05$).

Bulgular sonucunda; medya okuryazarlık düzeyi bilgi sahibi olmak ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı sosyal medya kullanımı arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu belirlenmiş olup çalışma kapsamında geliştirilen,

“*H₃: Medya okuryazarlık düzeyi bilgi sahibi olmak ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı sosyal medya kullanımı arasında anlamlı bir ilişki vardır.*” hipotezi reddedilememiştir.

Medya okuryazarlık alt boyutlarından bilgi sahibi olma ile finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı arasında;

Bilgi Sahibi Olma = 3.516 + 0.258 Finans Amaçlı Kitlesele İletişim Araçları Kullanımı + ϵ modeli kurulmuştur.

Katılımcıların finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı değerlerindeki bir birimlik artışın, bilgi sahibi olma ölçeğini % 25.8 oranında artırdığı belirlenmiştir. Parametrenin bilgi sahibi olma üzerindeki etkisi istatistiksel olarak da anlamlı ölçüdedir ($p < 0.05$). Bu doğrultuda finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımının, bilgi sahibi olma düzeyi üzerinde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Kurulan model ile toplam varyasyonun %25,9'u açıklanabilmektedir. Varyasyonun açıklanamayan kısmı, araştırılan parametre dışında, bilgi sahibi olma düzeyini etkileyen başka faktörlerden kaynaklanmaktadır. Kurulan söz konusu model de istatistiksel olarak anlamlı düzeydedir ($p = 0.001 < 0.05$).

Elde edilen sonuçlara göre; medya okuryazarlık düzeyi bilgi sahibi olmak ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu belirlenmiş olup çalışma kapsamında geliştirilen,

“*H₄: Medya okuryazarlık düzeyi bilgi sahibi olmak ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı kitlesele iletişim araçları kullanımı arasında anlamlı bir ilişki vardır.*” hipotezi reddedilememiştir.

Medya okuryazarlık alt boyutlarından analiz edebilme ve tepki oluşturabilme ile finans amaçlı sosyal medya kullanımı arasında;

Analiz Edebilme ve Tepki Oluşturabilme = 2.169 + 0.315 Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı + ϵ modeli kurulmuştur.

Kişilerin finans amaçlı sosyal medya kullanımı değerlerindeki bir birimlik artışın, analiz edebilme ve tepki oluşturabilme ölçeğini %31,5 oranında artırdığı gözlemlenmiştir. Söz konusu parametrenin analiz edebilme ve tepki oluşturabilme üzerindeki etkisi istatistiksel olarak da anlamlı ölçüdedir ($p < 0.05$). Finans amaçlı sosyal medya kullanımının, analiz edebilme ve tepki oluşturabilme düzeyi üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu

belirlenmiştir. Model ile toplam varyasyonun % 29.3'ü açıklanabilmiştir. Kurulan söz konusu model de istatistiksel olarak anlamlı düzeydedir ($p=0.0001<0.05$).

Sonuçlar doğrultusunda; medya okuryazarlık düzeyi analiz edebilme ve tepki oluşturabilme ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı sosyal medya kullanımı arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu belirlenmiş olup çalışma kapsamında geliştirilen,

"H₅: Medya okuryazarlık düzeyi analiz edebilme ve tepki oluşturabilme ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı sosyal medya kullanımı arasında anlamlı bir ilişki vardır." hipotezi reddedilememiştir.

Medya okuryazarlık alt boyutlarından analiz edebilme ve tepki oluşturabilme ile finans amaçlı kitlesel iletişim araçları kullanımı arasında;

Analiz Edebilme ve Tepki Oluşturabilme = 2.546 + 0.305 Finans Amaçlı Kitlesel İletişim Araçları Kullanımı + ϵ modeli kurulmuştur.

Katılımcıların finans amaçlı kitlesel iletişim araçları kullanımı değerlerindeki bir birimlik artışın, analiz edebilme ve tepki oluşturabilme ölçeğini %30,5 oranında artırdığı belirlenmiştir. Parametrenin bilgi sahibi olma üzerinde pozitif yönlü ve istatistiksel olarak da anlamlı etkisi vardır ($p<0.05$). Kurulan model ile toplam varyasyonun % 24.4'ü açıklanabilmiştir. Varyasyonun açıklanamayan kısmı, araştırılan parametre dışında, analiz edebilme ve tepki oluşturabilme düzeyini etkileyen başka faktörlerden kaynaklanmaktadır. Kurulan söz konusu model de istatistiksel olarak anlamlı düzeydedir ($p=0.0001<0.05$).

Bulgular doğrultusunda; medya okuryazarlık düzeyi analiz edebilme ve tepki oluşturabilme ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı kitlesel iletişim araçları kullanımı arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu belirlenmiş olup çalışma kapsamında geliştirilen,

"H₆: Medya okuryazarlık düzeyi analiz edebilme ve tepki oluşturabilme ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı kitlesel iletişim araçları kullanımı arasında anlamlı bir ilişki vardır." hipotezi reddedilememiştir.

Medya okuryazarlık alt boyutlarından yargılama ve örtük mesajları görme ile finans amaçlı sosyal medya kullanımı arasında;

Yargılama ve Örtük Mesajları Görme = 3.874 + 0.284 Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı + ϵ modeli kurulmuştur.

Kişilerin finans amaçlı sosyal medya kullanımı değerlerindeki bir birimlik artışın, yargılama ve örtük mesajları görme ölçeğini %28,4 oranında artırdığı gözlemlenmiştir. Finans amaçlı sosyal medya kullanımının, yargılama ve örtük mesajları görme üzerindeki etkisi istatistiksel olarak da anlamlı düzeydedir ($p<0.05$). Sonuçlar doğrultusunda finans amaçlı sosyal medya kullanımının, yargılama ve örtük mesajları görme düzeyi üzerinde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olduğu belirlenmiştir. Mevcut model ile toplam varyasyonun % 27.2'si açıklanabilmiştir. Kurulan söz konusu model de istatistiksel olarak anlamlı düzeydedir ($p=0.0001<0.05$).

Ulaşılan sonuçlar doğrultusunda; medya okuryazarlık düzeyi yargılama ve örtük mesajları görme ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı sosyal medya kullanımı arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu belirlenmiş olup çalışma kapsamında geliştirilen,

"H₇: Medya okuryazarlık düzeyi yargılama ve örtük mesajları görme ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı sosyal medya kullanımı arasında anlamlı bir ilişki vardır." hipotezi de reddedilememiştir.

Medya okuryazarlık alt boyutlarından yargılama ve örtük mesajları görme ile finans amaçlı kitlesel iletişim araçları kullanımı arasında;

Yargılama ve Örtük Mesajları Görme = 2.720 + 0.314 Finans Amaçlı Kitlesel İletişim Araçları Kullanımı + ϵ modeli kurulmuştur.

Katılımcıların finans amaçlı kitlesel iletişim araçları kullanımı değerlerindeki bir birimlik artışın, yargılama ve örtük mesajları görme ölçeğini % 31.4 oranında artırdığı belirlenmiştir. Parametrenin yargılama ve örtük mesajları görme üzerindeki etkisi istatistiksel olarak da anlamlı ölçüdedir ($p<0.05$). Bu doğrultuda finans amaçlı kitlesel iletişim araçları kullanımının, yargılama ve örtük mesajları görme düzeyi üzerinde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Kurulan model ile toplam varyasyonun % 30.2'si açıklanabilmiştir. Varyasyonun açıklanamayan kısmı, araştırılan parametre dışında, bilgi sahibi olma düzeyini etkileyen başka faktörlerden kaynaklanmaktadır. Kurulan söz konusu model de istatistiksel olarak anlamlı düzeydedir ($p=0.0001<0.05$).

Elde edilen sonuçlara göre; medya okuryazarlık düzeyi yargılama ve örtük mesajları görme ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı kitlesel iletişim araçları kullanımı arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu belirlenmiş olup çalışma kapsamında geliştirilen,

"H₈: Medya okuryazarlık düzeyi yargılama ve örtük mesajları görme ile finansal okuryazarlık düzeyi finans amaçlı kitlesel iletişim araçları kullanımı arasında anlamlı bir ilişki vardır." hipotezi de reddedilememiştir.

Katılımcıların, analiz etme ve tepki oluşturma ile finans amaçlı sosyal medya kullanımı ilişkilerinde girişimcilik faktörünün düzenleyici etkisi Hayes Model 1 düzenleyici değişken regresyon analizi ile incelenmiştir. Sonuçlar aşağıda Tablo 7’de yer almaktadır.

Tablo 7: Analiz Etme ve Tepki Oluşturma Regresyon Analizi Sonuçları

Analiz Etme ve Tepki Oluşturma	β (95 % GA)	F	R ²	p
Sabit Terim	3.228* (2.878 – 3.578)			
Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı	0.238* (0.148 – 0.328)	10.813		0,0001**
Girişimci (+)	0.467* (0.337 – 0.597)		0,327	
Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı* Girişimci (+)	0.212* (0.166 – 0.258)			
Girişimci (+)	0.352* (0.268 – 0.436)	7.135		0,021*
Girişimci (-)	0.109* (0,025 – 0.193)			

Analiz Etme ve Tepki Oluşturma ölçeği; yordayıcıları, güven aralıkları ve istatistik anlam değerleri ile özetlenmiştir. * $\alpha=0,05$,

Tablo-7’de yer alan veriler incelendiğinde “Analiz Etme ve Tepki Oluşturma = 3.228 + 0.238 Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı + 0.467 Girişimci + 0.212 Finans Amaçlı Sosyal Medya Kullanımı*Girişimci” modeli oluşturulmuştur.

Kişilerin finans amaçlı sosyal medya kullanımı, analiz etme ve tepki oluşturma düzeylerini %23,8 artırmaktadır. Girişimci bireylerin analiz etme ve tepki oluşturma düzeyleri, girişimci olmayanlardan %46,7 daha yüksektir. Modelde girişimci ile finans amaçlı sosyal medya kullanımı etkileşiminin analiz etme ve tepki oluşturma düzeyine olan etkisi de önemli düzeydedir ($\beta=0.212$, $p<0.05$). Buna göre girişimcilik faktörünün analiz etme ve tepki oluşturma ile finans amaçlı sosyal medya kullanımı arasında düzenleyici bir rol oynadığı belirlenmiştir. Ayrıca girişimci bireylerin finans amaçlı sosyal medya kullanımı ile analiz etme ve tepki oluşturma düzeyleri %35,2 artarken, aynı oran girişimci % 10.9 olarak belirlenmiştir. Her iki etki değeri de istatistiksel olarak anlamlı düzeydedir ($p<0.05$). Kurulan model ile toplam varyasyonun % 32.7’si açıklanabilmektedir. Elde edilen sonuçlar doğrultusunda,

“H₀: Girişimcilik faktörünün, analiz etme ve tepki oluşturma ile finans amaçlı sosyal medya kullanımı ilişkisinde düzenleyici rolü vardır.” hipotezi de reddedilememiştir.

Girişimci ve finans amaçlı sosyal medya kullanan kişilerin, analiz etme ve tepki oluşturma düzeyleri, girişimci olmayan ve finans amaçlı sosyal medya kullanan kişilere kıyasla çok daha düşük bulunmuştur. Dolayısıyla girişimci kişilerin finans amaçlı sosyal medya kullanımı ile medya okuryazarlık analiz etme ve tepki oluşturma düzeyleri artmaktadır.

SONUÇ

Dünya genelinde toplumlarda finansal okuryazarlık isteği giderek artmaktadır. Bu artışın nedenleri arasında teknolojik gelişmelerin hızı, finansal yatırımların cep telefonlarını kullanarak yapılabilecek seviyelerde kolaylaşması vb. nedenler sayılabilir. Bununla birlikte dünya genelinde yaşanan değişim ve dönüşümler medya okuryazarlığını da önemli bir noktaya taşımıştır. Zira medya araçlarıyla ülkelerde yönetimler değişmekte, toplumlar medya aracılığı ile temenni ve isteklerini yönetimlere bildirebilmekte ve zaman zaman alınmış olan kararlardan medya gücünün etkisiyle geri dönüş yapılabilir.

Bu çalışma; finansal okuryazarlık düzeyi ile medya okuryazarlık düzeyi arasındaki ilişkiyi tespit etmeyi amaçlamıştır. Söz konusu amaç doğrultusunda üniversite öğrencileri üzerinde araştırma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada anket yönteminden yararlanılmış ve Selçuk Üniversitesi’nin farklı birimlerinde okumakta olan öğrenciler üzerinde uygulama yapılmıştır.

Çalışma sonucunda, katılımcıların finansal okuryazarlık düzeyleri ile kendilerini girişimci olarak tanımlamaları arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Daha açık bir ifade ile kendisini girişimci olarak tanımlayan bireylerin finansal okuryazarlık düzeyleri yüksek olmaktadır. Bu durum beklenen bir durum olarak değerlendirilebilir. Yine çalışma sonucunda katılımcıların alacak oldukları kararlarda ebeveynlerinin etkili olup olmamasının finansal okuryazarlık düzeyi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Çalışmada, finansal okuryazarlık düzeyi ile medya okuryazarlık düzeyi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ilişki tespit edilmiştir. Bu ilişki her iki okuryazarlık düzeyinin tüm alt boyutlarında geçerlidir.

Daha açık bir ifade ile medya okuryazarlık düzeyi yüksek olan bir bireyin finansal okuryazarlık düzeyinin de yüksek olması beklenmektedir. Bu durum, finansal okuryazarlığın sadece rakamları okumak ve analiz etmek olmayıp sosyal olay ve gelişmeleri de takip ederek tüm gelişmeleri bir bütün halinde değerlendirmesi gerektiğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

Bu çalışma üniversite öğrencileri üzerinde gerçekleştirilmiştir. Konuya ilgi duyan araştırmacılar farklı ölçek ve farklı örneklemeler üzerinde farklı sonuçlara erişebilecektir. Gelecek çalışmalarda finansal okuryazarlık ve medya okuryazarlık düzeyleri farklı alt boyutlarda ele alınarak çalışmalar yapılabilir. Özellikle medya okuryazarlığı sosyal medya özelinde değerlendirilip karşılaştırmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Adams, D. ve Hamm, M. (2006). *Media and Literacy* (Third.). Illinois, USA: Charles C Thomas Publisher Ltd.
- Akmese, H., Aras, S. ve Akmese, K. (2016). Financial Performance and Social Media: A Research on Tourism Enterprises Quoted in Istanbul Stock Exchange (BIST). *Procedia Economics and Finance*, 39, 705–710.
- Allgood, S. ve Walstad, W. (2013). Financial Literacy and Credit Card Behaviors: A Cross-Sectional Analysis by Age. *Numeracy* 6, 1(3), 1–26.
- Ansong, A. ve Gyensare, M. A. (2012). Determinants of university working-students' financial literacy at the University of Cape Coast, Ghana. *International Journal of Business and Management*, 7(9).
- Baker, R. (1991). The reliability and criterion validity of a measure of patients' satisfaction with their general practice. *Fam Pract*, 8, 171–177.
- Brown, J. (2006). Media Literacy Perspectives. *Journal of Communication*, 48(1).
- Crawford, A., Lajbcygier, P. ve Maitra, P. (2018). Financial education via television comedy. *Applied Economics Letters*, 25(20), 1407–1410.
- Doğan, D. (2018). Kuşaklar Arasındaki Finansal Okuryazarlık Seviyesi Üzerinde Sosyal Medya İle Kitle İletişim Araçlarının Etkisinin İrdelenmesi. Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Gitonga, L. W. (2015). Financial literacy targeting the youth and the media in Kenya. An analysis of the daily nation and the standard newspapers in 2015.
- Gomez-Carrasco, P. ve Michelon, G. (2017). The Power of Stakeholders' Voice: The Effects of Social Media Activism on Stock Markets. *Business Strategy and the Environment*, 26(6), 855–872.
- Hilgert, M. A. ve Hogarth, J. M. (2002). Financial Knowledge, Experience and Learning Preferences: Preliminary Results From a New Survey on Financial Literacy. *Consumer Interest Annual*, 48(1), 1–7.
- Hoffmann, A. ve Otteby, K. (2018). Personal finance blogs: Helpful tool for consumers with low financial literacy or preaching to the choir? *International Journal of Consumer Studies*, 42(2), 241–254.
- Karaa, İ. E. ve Kuğu, T. D. (2016). Determining Advanced and Basic Financial Literacy Relations and Overconfidence, and Informative Social Media Association of University Students in Turkey. *Educational Sciences: Theory and Practice*, 16(6), 1865–1891.
- Koc, M. ve Barut, E. (2016). Development and Validation of New Media Literacy Scale (NMLS) for University Students. *Computers in Human Behavior*, 63, 834–843.
- Li, Q., Wang, T., Li, P., Liu, L., Gong, Q. ve Chen, Y. (2014). The effect of news and public mood on stock movements. *Information Sciences*, 278(Complete), 826–840.
- Loibl, C. ve Hira, T. K. (2005). Self-Directed Financial Learning and Financial Satisfaction. *Journal of Financial Counseling and Planning*, 16(1), 11–21.
- Lyons, A. C., Scherpf, E. ve Roberts, H. (2006). Financial education and communication between parents and children. *The Journal of Consumer Education*, 23, 64–67.
- Özdemir, A., Temizel, F., Sönmez, H. ve Er, F. (2015). Financial literacy of university students: A case study for Anadolu University, Turkey. *International Journal of Management Economics and Business*, 11(24), 97–110.
- Potter, W. J. (2019). *Media Literacy* (Ninth Edit.). USA: Sage Publications.
- Radeloff, C. L. ve Bergman, B. J. (2009). Global Perspectives: Developing Media Literacy Skills to Advance Critical Thinking. *Feminist Teacher*, 19(2), 168–171.
- Sohn, S.-H., Joo, S.-H., Grable, J. E., Lee, S. ve Kim, M. (2012). Adolescents' financial literacy: the role of financial socialization agents, financial experiences, and money attitudes in shaping financial literacy among South Korean youth. *Journal of adolescence*, 35(4), 969–980.
- Spader, J., Ratcliffe, J., Montoya, J. ve Skillern, P. (2009). The Bold and the Bankable: How the Nuestro Barrio Telenovela Reaches Latino Immigrants with Financial Education. *Journal of Consumer Affairs*, 43(1), 56–79.
- Supinah, R., Japang, M. ve Amin, H. (2016). The Role of Financial Socialization Agents on Young Adults' Financial Behaviours and Attitudes. *The 2016 WEI International Academic Conference Proceedings içinde*. Rome, Italy.
- Thoman, E. ve Jolls, T. (2004). Media Literacy—A National Priority for a Changing World. *American Behavioral Scientist*, 48(1), 18–29.
- UNESCO. (1990). *International Media Literacy Conference: New Directions in Media Education*.

Türk ve Amerikan Üniversitelerinde Okutulan Muhasebe ve Teknoloji Derslerinin Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı (IES 2) Açısından Karşılaştırılması¹

Comparison of Accounting and Technology Courses Taught in Turkish and American Universities in Terms of The International Accounting Education Standard (IES 2)

Meltem GÜL *
İbrahim AKSU **

ÖZ

Bu çalışmada Amerika Birleşik Devletlerindeki üniversitelerle Türkiye'deki üniversitelerin işletme lisans bölümlerindeki dersler karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 2 (IES) kapsamındaki muhasebe finans ve teknoloji teknik yeterlilik alanlarına göre müfredatlarda yer alması gereken dersleri kapsamaktadır. Karşılaştırmada yararlanılan üniversiteler URAP Araştırma Laboratuvarı tarafından sıralanan 2021-2022 dünya genel sıralamasındaki Amerika Birleşik Devletlerindeki ilk on üniversite ile Türkiye'deki ilk on üniversiteden oluşmaktadır.

Araştırma sonuçlarına göre Türkiye'deki üniversitelerin IES 2'ye genel uyumu muhasebe finans ve teknoloji yeterlilik alanlarında Amerika Birleşik Devletleri'ndeki üniversitelere göre daha yüksek bulunmuştur. Türkiye'deki üniversitelerin standarda en yüksek uyum sağladığı yetkinlik alanı finans ve mali yönetim iken, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki üniversitelerin en yüksek uyum sağladığı yetkinlik alanı yönetim muhasebesi ve kontroldür.

ANAHTAR KELİMELER

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı IES 2, Müfredat, Muhasebe, Teknoloji

ABSTRACT

In this study, the courses in the undergraduate business administration departments of universities in the United States and universities in Turkey were compared. This comparison covers the courses that should be in the curriculum according to the accounting, finance and technology technical competence areas within the scope of the International Accounting Education Standard 2 (IES). Universities used in the comparison are composed of the first ten universities in the United States and the first ten universities in Turkey in the 2021-2022 world general ranking, listed by URAP Research Laboratory.

According to the results of the research, the general compliance of the universities in Turkey with IES 2 was found to be higher than the universities in the United States, according to the fields of accounting, finance and technology qualifications. While finance and financial management is the competency area with which universities in Turkey have the highest compliance, management accounting and control is the competency area with which universities in the United States have the highest compliance.

KEYWORDS

International Accounting Education Standard IES 2, Curriculum, Accounting, Technology

	<i>Makale Geliş Tarihi / Submission Date</i> 10.06.2022	<i>Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance</i> 21.08.2022
Atf	Gül, M. ve Aksu, İ. (2022). Türk ve Amerikan Üniversitelerinde Okutulan Muhasebe ve Teknoloji Derslerinin Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı (IES 2) Açısından Karşılaştırılması. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 489-496.	

¹ Bu çalışma, 18-22 Mayıs tarihlerinde Bolu'da düzenlenen 40. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu'nda sunulan bildiri den türetilmiştir.

* Öğr. Gör. Dr., Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, m.gul@firat.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8085-0704

** Prof Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ibrahim.aksu@inonu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3903-9338

GİRİŞ

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB), dünya genelinde muhasebe eğitiminin kalitesini artırmak için sekiz adet uluslararası eğitim standardı yayımlamıştır. Uluslararası eğitim standartlarının amacı, muhasebe meslek mensupları için ön yeterlilik eğitimi ve sürekli mesleki gelişim için küresel ölçütler oluşturmaktır. Bu standartlar, muhasebe meslek mensuplarının niteliklerini, eğitimini ve öğretimini kapsamaktadır. Yayımlanan sekiz adet standarttan, IES 2 muhasebe meslek adaylarında olması gereken muhasebe finans ve bilgi teknolojisi alanlarına yönelik olarak bilgi ve yetkinlik içeriğini kazanmaları gerektiğini vurgulamaktadır (IAESB, 2019).

IES 2'nin amacı, aday muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe meslek mensubu olarak rollerini yerine getirebilmeleri için teknik yeterlilik kazanmaları gerektiğidir. Teknik yeterlilik, muhasebe meslek mensuplarıyla ilgili tanımlanmış standartlara, mevzuata ve düzenlemelere göre bir görevi yerine getirmek için mesleki bilgiyi uygulama yeteneğidir. IES 2 kapsamında, profesyonel muhasebe eğitiminin içeriği şunlardan oluşmalıdır:

- 1) muhasebe, finans ve ilgili bilgiler,
- 2) organizasyonel ve ticari bilgiler
- 3) bilgi teknolojisi bilgisi ve yeterlilikleri (IAESB,2019).

IAESB tarafından yayımlanan 8 adet standart şunlardır:

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 1 : Bu standart, bir IFAC üye kuruluşunun mesleki muhasebe eğitimi ve pratik deneyim programına giriş şartlarını ortaya koymaktadır. Muhasebe mesleğine giriş seviyesi olarak gerekli eğitim gereksinimlerini içermektedir. Ayrıca, giriş seviyesi niteliklerin nasıl değerlendirileceği konusunda bazı yorumlar sağlamaktadır.

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 2 : Bu standart, adayların muhasebe meslek mensubu olarak nitelendirilmeleri için edinmeleri gereken profesyonel muhasebe eğitim programlarının bilgi içeriğini belirlemektedir. Bu standardın amacı, bir IFAC üye kuruluşuna üyelik adaylarının, giderek daha karmaşık ve değişen bir ortamda yetkin muhasebe meslek mensupları olarak işlev görmelerini sağlamak için yeterli gelişmiş muhasebe meslek bilgisi bilgisine sahip olmalarını sağlamaktır.

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 3 : Bu standardın amacı, bir IFAC üye kuruluşuna üyelik hususunda adayların muhasebe meslek mensubu olarak görev yapmak için uygun beceriler (entelektüel, teknik, kişisel, kişiler arası ve örgütsel) ile donatılmalarını sağlamaktır.

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 4 : Bu standart, muhasebe meslek mensuplarının yeterliliğe götüren eğitim programı sırasında edinmeleri gereken mesleki değerleri, etik ve tutumları belirlemektedir. Her programın mesleki değerlerin, etik ve tutumların öğrenilmesine yönelik yaklaşımı, kendi ulusal ve kültürel ortamını ve hedeflerini yansıtacak olsa da, tüm programlar asgari gereksinimleri karşılamalıdır.

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 5 : Bu standardın amacı, muhasebe meslek mensubu olarak kalifiye olmak isteyen adayların, yetkin muhasebe meslek mensubu olarak görev yapmak için yeterlilik zamanında uygun görülen pratik deneyimi edinmelerini sağlamaktır.

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 6 : Bu standart muhasebe meslek adaylarının kazanmış oldukları mesleki yetenek ve yeterliliğin ölçülmesi sürecini ifade etmektedir. Adayların mesleki yetenekleri ve yetkinlikleri, muhasebe meslek mensubunun yeterliliği verilmeden önce resmi olarak değerlendirilmelidir. Bu değerlendirme, IFAC üye kuruluşunun sorumluluğundadır ve bir IFAC üye kuruluşu veya bir IFAC üye kuruluşundan elde edilen önemli girdilerle ilgili düzenleyici makam tarafından gerçekleştirilmelidir.

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 7 : Bu standart tüm meslek mensupları için gerekli olan sürekli mesleki gelişim sürecini ifade etmektedir. Üye kuruluşlar, tüm muhasebe meslek mensupları için yeterliliğin sürekli iyileştirilmesinin ve yaşam boyu öğrenme taahhüdünün önemini teşvik etmelidir.

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 8 : Bu standart, belirli ortamlarda ve endüstrilerde çalışanlar da dahil olmak üzere denetim uzmanları için yeterlilik gerekliliklerini belirlemektedir. Denetimle ilgili olarak, profesyonel denetçilik için gerekli yeterlilik şartlarının kazanılması gerekliliğini ifade etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Amerika Birleşik Devletlerindeki üniversitelerin işletme lisans bölümleriyle, Türkiye'deki üniversitelerin işletme lisans bölümlerindeki muhasebe ve teknoloji derslerinin uluslararası muhasebe eğitim standardı IES 2'ye uyumunu karşılaştırmalı olarak incelemektir. Karşılaştırma yapılacak ülke üniversiteleri olarak Amerika Birleşik Devletlerinin seçilme nedeni; güçlü bir ekonomiye sahip olması, üniversitelerindeki uluslararası öğrenci potansiyelinin fazla olması, akredite edilmiş üniversite sayısının oldukça fazla olması ve üniversite başarı sıralamalarında ilk sıralarda yer alıyor olmasıdır. Çalışma sonucunda Türkiye'deki üniversitelerin IES 2'ye uyumunun Amerika Birleşik Devletlerindeki üniversitelere kıyasla daha yüksek olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Türkiye'deki üniversitelerin en yüksek uyum sağladığı yetkinlik alanı

finans ve mali yönetim iken, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki üniversitelerin en yüksek uyum sağladığı yetkinlik alanı yönetim muhasebesi ve kontroldür.

1. LİTERATÜR ÖZETİ

IES 2'ye yönelik olarak ulusal ve uluslararası literatürde yapılan çalışmalar incelendiğinde şu sonuçlara ulaşılmıştır.

Uyar (2008) ise IES 2'nin belirlediği yetkinlik alanlarından özellikle bilgi teknolojisine yönelik derslerin yetersiz olduğunu ifade etmiştir. Can ve Demirci (2016) çalışmalarında, Sakarya üniversitesinde 13 bölümde verilen muhasebe derslerinin uluslararası muhasebe eğitim standartları kapsamında inceleyerek uyumunu tespit etmeye çalışmışlardır. 13 bölüm içerisinden uluslararası muhasebe eğitim standartlarına en uygun olan bölümün işletme bölümü olduğunu tespit etmişlerdir. Kızılyalçın (2020) çalışmasında Türkiye'deki 92 işletme bölüm müfredatını incelemiştir. İşleme bölüm müfredatlarının uluslararası muhasebe eğitim standardı (IES 2) ye kısmen uyduğunu ifade etmiştir. Türkiye'deki üniversitelerin muhasebe eğitiminde standartların belirlediği yetkinlik alanlarının gereği tam olarak karşılanamamaktadır (Özdoğan ve Mollooğulları, 2019). Aksu ve Gül (2021) çalışmalarında Türkiye'deki üniversiteleri; en başarılı, en eski, en yeni ve vakıf üniversiteleri olarak gruplandırmış ve işletme bölüm müfredatlarının IES'2 ile uyumunu araştırmışlardır. Çalışma sonucuna göre Türkiye'deki üniversitelerin IES'2 ye olan genel uyumunun yetersiz olduğu, özellikle bilgi teknolojileri alanında da uyumun yetersizliğine dikkat çekmişlerdir. Ayrıca incelenen dört grup üniversite arasından en yüksek uyumun yeni kurulan üniversite müfredatlarına ait olduğu görülmüştür.

Watty vd. (2013) Sri Lanka'daki muhasebe eğitiminin iş dünyasının değişen ve hızlı büyümesi yapısını karşılayamadığını tespit etmiştir. Çalışma, Sri Lanka'daki muhasebe eğitiminin akademi ve uygulama arasında koordinasyondan yoksun olduğu ve iş gereksinimlerine uygun muhasebe ders müfredatının güncellenmesine ihtiyaç olduğu sonucuna varmıştır. Al Ambagi vd. (2018) Irak'taki üniversitelerin müfredatlarının IES 2 ile %55 oranında uyumlu olduğunu, en yüksek uyumun ise muhasebe ve finansla ilgili alanlara yönelik olduğunu ifade etmişlerdir. Hijazi vd.(2019) Arap Körfezi üniversitelerinde işletme eğitiminin karşılaştığı zorlukları araştırdıkları çalışmalarında, akreditasyon gerekliliklerinin ve nitelikli öğretim üyesi bulma sorununun işletme eğitiminin karşılaştığı zorlukların başında geldiğini ifade etmişlerdir. Teodor ve Radojko (2020) Bosna Hersek'teki üniversitelerin müfredatlarının IES 2 ile uyumlu olmadığını ifade etmişlerdir. Mahd ve Mardini (2020) Ortadoğu ve Kuzey Afrika ülkelerindeki muhasebe eğitim müfredatının uluslararası muhasebe eğitim standardı IES'2 ye uyumunu konu edindikleri çalışmalarında, bölümdeki akademisyenlerle bir görüşme gerçekleştirmişlerdir. Akademisyenlere göre muhasebe eğitiminde teorik ve pratik arasında bir boşluk bulunmaktadır ve uluslararası muhasebe eğitim standartlarına uyum konusunda üniversitelerin yetersiz kalmaktadır. Solak vd. (2021) Kırgızistan'daki üç üniversitede yer alan sekiz bölüm müfredatını IES 2 kapsamında incelemiştir. Kırgızistan – Türkiye Manas Üniversitesi işletme bölümündeki derslerin IES 2'ye uyumunun yüksek olduğu sonucu ortaya çıkmıştır

2. METODOLOJİ

Çalışma kapsamında incelenen üniversiteler URAP Araştırma Laboratuvarı tarafından sıralanan 2021-2022 dünya genel sıralaması gözetilerek oluşturulmuştur. İncelenen üniversitelerin müfredatı IES 2 kapsamında belirtilen teknik yetkinlik alanlarına göre incelenmiştir. Tablo 2'de araştırmada kullanılan teknik yetkinlik alanları verilmiştir. Çalışmada Can ve Demirci (2016) tarafından yürütülen çalışmada belirtilen dersler esas alınmıştır.

Tablo 1: Çalışmada Yer Alan Üniversiteler

Amerika Birleşik Devletleri	Türkiye
Michigan University	Hacettepe Üniversitesi
Washington University	Ortadoğu Teknik Üniversitesi
Pennsylvania University	Koç Üniversitesi
Massachusetts Institute of Technology	İstanbul Teknik Üniversitesi
Cornell University	İstanbul Üniversitesi
California University (Berkeley)	Ankara Üniversitesi
Ohio State University	Ege Üniversitesi
Pittsburgh University	Sabancı Üniversitesi
Minnesota University	Bilkent Üniversitesi
The University of North Carolina at Chapel Hill	Yıldız Teknik Üniversitesi

Tablo 2: IES 2 Teknik Yetkinlik Alanları

Yetkinlik Alanı	Dersler
1- Finansal Muhasebe ve Raporlama	Finansal Muhasebe
	Muhasebe Tarihi
	Envanter
	Şirketler Muhasebesi
	UMS/UFRS
2- Yönetim Muhasebesi ve Kontrol	Yönetim Muhasebesi
	Maliyet Muhasebesi
3- Vergi	Vergi Sistemi
	Vergi Hukuku
4- Denetim ve Güvence	Muhasebe Denetimi
	Uluslararası Denetim Standartları
5- İş ve Ticaret Hukuku	İş Hukuku
	Ticaret Hukuku
6- Finans ve Finansal Yönetim	Finansal Yönetim
	Mali Tablolar Analizi
	Sermaye Piyasaları
7- Mesleki Değerler ve Etik	İş Etiği
8- Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Muhasebesi	Devlet Muhasebesi
	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Muhasebesi
9- Temel Bilgi Teknolojileri	Bilgisayarlı Muhasebe
	Kurumsal Kaynak Planlaması
	Temel Bilgi Teknolojileri Kullanımı
	Muhasebe Bilişim Sistemleri

2.1. Bulgular

Aşağıdaki tabloda IES 2’de yer alan teknik yetkinlik alanlarında bulunması gereken dersler çalışma kapsamında incelenen üniversitelerde bulunma durumuna göre yüzdesel olarak ifade edilmiştir. Üniversitelerin resmi web sitelerinde yer alan müfredatları incelenerek zorunlu ve seçmeli ders kategorilerine göre ayrılıp IES 2’ye uyumu analiz edilmiştir.

Tablo 3: Yetkinlik Alanlarının İlgili Derslerle Karşılama Durumu

Yetkinlik Alanı	Dersler	Amerika Birleşik Devletleri		Yetkinlik Alanlarının İlgili Derslerle Karşılama Oranı	Türkiye		Yetkinlik Alanlarının İlgili Derslerle Karşılama Oranı
Finansal Muhasebe ve Raporlama	Finansal Muhasebe	10/Z	-	%32	10/Z	-	%36
	Muhasebe Tarihi	-	-		-	-	
	Envanter	-	-		1/Z	2/S	
	Şirketler Muhasebesi	1/Z	4/S		-	2/S	
	UMS/UFRS	-	1/S		-	3/S	
Yönetim Muhasebesi ve Kontrol	Yönetim Muhasebesi	9/Z	-	%75	5/Z	3/S	%75
	Maliyet Muhasebesi	3/Z	3/S		4/Z	3/S	
Vergi	Vergi Sistemi	2/Z	6/S	%40	2/Z	1/S	%20
	Vergi Hukuku	-	-		1/Z	-	
Denetim ve Güvence	Muhasebe Denetimi	4/Z	3/S	%40	2/Z	8/S	%50
	Uluslararası Denetim Standartları	1/Z	-		-	-	

İş ve Ticaret Hukuku	İş Hukuku	3/Z	2/S	%25	7/Z	-	%60
	Ticaret Hukuku	-	-		4/Z	1/S	
Finans ve Finansal Yönetim	Finansal Yönetim	1/Z	2/S	%47	7/Z	3/S	%87
	Mali Tablolar Analizi	3/Z	6/S		4/Z	6/S	
	Sermaye Piyasaları	-	2/S		1/Z	5/S	
Mesleki Değerler ve Etik	İş Etiği	3/Z	2/S	%50	-	4/S	%40
Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Muhasebesi	Devlet Muhasebesi	-	2/S	%30	-	-	%0
	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Muhasebesi	-	4/S		-	-	
Temel Bilgi Teknolojileri	Bilgisayarlı Muhasebe	-	-	%30	-	3/S	%28
	Kurumsal Kaynak Planlaması	-	-		-	-	
	Temel Bilgi Teknolojileri Kullanımı	1/Z	9/S		1/Z	7/S	
	Muhasebe Bilişim Sistemleri	2/Z	-		-	-	

Tablo 3’de uluslararası muhasebe eğitim standartlarına göre Amerika Birleşik Devletleri ve Türkiye’deki üniversitelerde müfredatlarda yer alan dersler gösterilmiştir. Her iki ülkenin üniversitelerinin müfredatının tamamında yer alan ortak dersin Finansal Muhasebe olduğu ve her iki ülkede de zorunlu ders kategorisinde verildiği görülmüştür. Görülme sıklığına göre en fazla Finansal Muhasebe, Mali Tablolar Analizi ve Yönetim Muhasebesi derslerinin verildiği görülmektedir. Yetkinlik alanlarına göre incelendiğinde Türkiye’de Finansal Muhasebe ve Raporlama alanının ilgili derslerle karşılaşma oranı %36 iken, Amerika Birleşik Devletlerinde %32’dir. Bu alanda Muhasebe Tarihi dersinin her iki ülkede de müfredatlarda yer almadığı görülmektedir. Yönetim Muhasebesi ve Kontrol alanının ilgili derslerle karşılaşma oranının her iki ülkede de %75 olduğu görülmektedir. Türkiye’de bu alanın %45’i zorunlu derslerle karşılaşırken, Amerika Birleşik Devletlerinde %60’ı zorunlu derslerle karşılaşmaktadır. Türkiye’de Vergi alanının ilgili derslerle karşılaşma oranı Amerika Birleşik Devletlerinin yarısı kadardır(%20’ye %40). Türkiye’de Denetim ve Güvence alanının ilgili derslerle karşılaşma oranı %50, Amerika Birleşik Devletlerinde %40’dır. Bu alanda Uluslararası Denetim Standartları dersinin Türkiye’de müfredatlarda yer almadığı görülmektedir. Türkiye’de İş ve Ticaret Hukuku alanının ilgili derslerle karşılaşma oranı %60 iken Amerika Birleşik Devletlerinde %25’tir. Türkiye’de Finans ve Mali Yönetim alanının ilgili derslerle karşılaşma oranı %87 iken Amerika Birleşik Devletlerinde %47’dir. Türkiye’de Mesleki Değerler ve Etik alanının ilgili derslerle karşılaşma oranı %40 iken Amerika Birleşik Devletlerinde %50’dir. Türkiye’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Muhasebesi alanının ilgili bir dersi bulunmamaktadır. Temel Bilgi Teknolojileri alanının dersleri açısından ülkelerin aynı düzeyde olduğu görülmektedir. Muhasebe Tarihi ve Kurumsal Kaynak Planlaması derslerinin ise her iki ülkenin üniversitelerinde de müfredatlarda yer almadığı tespit edilmiştir. Can ve Demirci(2016) de çalışmalarında benzer sonuca dikkat çekmiştir. Genel olarak değerlendirildiğinde Türkiye’deki üniversitelerin IES’2 ye uyumunun daha yüksek olduğu söylenebilir. Amerika Birleşik Devletlerindeki üniversitelerin IES 2’ye olan uyumunun yetersizliği bu okulların uluslararası tanınmış bir kuruluş olan Association to Advance Collegiate Schools of Business (AACSB) tarafından akredite edilmiş olmasıdır. Akredite kurumun kendi normları bulunmakta ve müfredatlarda bu normlar çerçevesinde oluşturulmaktadır. Bu sebeple Amerika Birleşik Devletlerindeki üniversitelerin uluslararası muhasebe eğitim standartlarını değil, akreditasyon kurumlarının müfredatlarını benimsediğini ifade edebiliriz.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe eğitiminde tekdüzeliğin sağlanması için IFAC tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları muhasebe eğitim uygulamalarında küresel çapta birlik sağlayabilmek için yayınlanmakta ve uygulanmaktadır. Bu standartlar muhasebe eğitimi için yol gösterici niteliktedir. Çalışmadan elde edilen bulgular şu şekilde özetlenebilir:

- Türkiye'deki üniversitelerin muhasebe finans ve teknoloji teknik alanlarına göre IES 2'ye genel uyumu %43, Amerika Birleşik Devletleri üniversitelerinin ise %39'dur. Bu bakımdan Türkiye'deki üniversitelerin IES 2'ye uyumunun daha yüksek olduğu görülmektedir.
- Teknik yeterlilik alanlarına göre incelendiğinde Türkiye'de Finans ve Mali Yönetim alanının ilgili derslerle karşılaşma oranı %87 ile en yüksek IES 2'ye uyum alanı olduğu görülmektedir.
- Amerika Birleşik Devletlerindeki en yüksek uyum oranının ise %75 ile Yönetim Muhasebesi ve Kontrol alanına ait olduğu görülmektedir.
- Türkiye'de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Muhasebesi alanına yönelik ders müfredatlarda bulunmamaktadır.
- Amerika Birleşik Devletlerinde ise en düşük uyumun %25 ile İş ve Ticaret Hukuku alanına ait olduğu görülmektedir.
- Temel Bilgi Teknoloji alanına yönelik derslerin Türkiye'ye kıyasla Amerika Birleşik Devletlerinde daha fazla olduğu görülmektedir. Ancak yine de bu oran IES 2'ye uyum konusunda oldukça düşük kalmaktadır. Uyar (2008), Wessels (2007) ve Yusof ve Abdul Majid (2017) de çalışmalarında üniversitelerdeki bilgi teknolojisine yönelik derslerin yetersizliğinden bahsetmişlerdir.
- Çalışma sonucunda elde edilen genel verilere göre Amerika Birleşik Devletleri ve Türkiye'deki üniversitelerin muhasebe finans ve teknolojiye yönelik müfredatlarının IES 2'ye kısmen uyum sağladığı görülmüştür. Bu durum Kızılyalçın(2020), Frijat ve Shbeliat (2016), Aksu ve Gül(2021) çalışmalarıyla örtüşmektedir.

Tüm dünyada muhasebe eğitiminin geliştirilmesinin bir parçası olan uluslararası muhasebe eğitim standartlarına uyum, alanın geleceği açısından oldukça önemlidir. Amerika Birleşik Devletleri'nin IES 2 ye uyumu kısmen yeterli bulunmuş olsa dahi bu ülkedeki çalışma kapsamında incelenen üniversitelerin tamamı Association to Advance Collegiate Schools of Business (AACSB) tarafından akredite edilmiştir. Bu sebeple söz konusu üniversitelerin akreditasyon kurumunun müfredat beklentisini karşıladığı düşünülmektedir. Bu kapsamda akreditasyon kuruluşlarının değerlendirme kriterleri ile Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulunun (IAESB) belirlediği kriterler arasında uyum sağlanması gerektiği düşünülmektedir. Boyce, (2004)'da çalışmasında üniversitelerin muhasebe bölümlerini müfredat içeriği ve öğrenme çıktılarını profesyonel çerçeveler, sınavlar ve akreditasyon kriterleri ile uyumlu hale getirmeleri gerektiğini ifade etmiştir.

Uluslararası muhasebe eğitim standartları dünya çapında muhasebe meslek mensuplarının asgari bir standardı karşılamasına yönelik muhasebecilerin eğitimi ile ilgilidir. Bu bakımdan Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) kuruluşunun da bu konudaki mesleki yeterlilik kriterleri dikkate alınmalıdır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üyeliği bulunan mesleki kuruluşların ülke çapında uluslararası muhasebe eğitim standartlarını tanıtmaları önerilmekle beraber, Türkiye'de bu konuda TÜRMOB'un öncülük etmesi beklenebilir.

TÜRMOB ve YÖK işbirliği ile başlı başına bir meslek olan muhasebe alanıyla ilgili lisans düzeyinde eğitim veren bölümlerin açılması için gerekli çalışmalarda bulunulmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

Türkiye'de SMMM olabilmek için lisans mezuniyeti şartı sağlanan bölüm sayısı oldukça fazladır. Bu bakımdan uygun müfredatı sağlamayan bölümler için bölüm sınırlandırması getirilebilir.

Teknolojik alanda yaşanan gelişmelerin muhasebe eğitiminde kullanılabilmesi için üniversite ve fakülte yönetimleri tarafından uygun altyapının oluşturulması gerektiği düşünülmektedir.

Muhasebe alanında yaşanan mesleki değişimler konusunda akademisyenlerin bilgilendirilmesine yönelik her ilde bulunan muhasebe odaları aracılığıyla eğitimler düzenlenmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın IES 2'ye olan uyumunun uluslararası boyutta incelemesi yönüyle literatüre katkı sağlaması beklenmektedir. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda da, çalışmaların ulusal boyutta ele alınması uluslararası olarak değerlendirilmesi mevcut durumu ortaya koymak açısından önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- Aksu, İbrahim, Meltem, Gül, (2021) Teoriden Pratiğe Muhasebe Eğitimi, İşletme Bölüm Müfredatlarının Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı IES-2 Açısından İncelenmesi, Bölüm 2, Gazi Kitapevi, Ankara
- Al-Anbagi, Al-Azzawi, Al Obaidi, (2018) “Compliance With International Education Standards (IES 2) In Iraq Towards The Adoption Of International Accounting Standards”, *Biblioteca Digital Repositorio Academico*, 34(86), s. 2456-2469.
- Boyce, Gordon, (2004), “Critical Accounting Education: Teaching And Learning Outside The Circle”, *Critical Perspectives on Accounting*, 15(4-5), s. 565-586.
- Can, Ahmet Vecdi, Demirci, Şuayyip Doğuş, (2016) “Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 2 Muhasebe Eğitim Programlarının İçeriğine Uyum: Sakarya Üniversitesi Örneği”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16, 12(12),s. 319-338.
- Frijat, Yaser Al, Shbeilat, Mohammad, (2016). “Jordanian Universities and Their Role in the Trend Towards the Development of Technical Competence for Accounting Learning Outcomes in line with IES”, *Accounting and Finance Research*, 5(2), s. 20-31.
- Hijazi, Rafiq, Hassan, Yousef, Husain, Zafar, (2019) “Deans’ Perceptions Of Challenges Facing Business Education İn The Arabian Gulf”, *The Journal, of Education for Business*, 95(1), s. 10-22, DOI: 10.1080/08832323.2019.1595502
- Kızılyalçın, Ali, (2020) “Türkiye’deki Üniversitelerde Bulunan İşletme Bölümleri Ders Programlarının Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı UMES 2 Bağlamında İncelenmesi ve Uyumlaştırılması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 85, s. 129-152.
- Teodor, Petrovic, Radojko, Lukic, (2020). “The Application Of International Education Standards In Theaccounting Education System In Bosnia And Herzegovina”, *Zbornik Radova Ekonomskog Fakulteta Brčko*, 14(1), s. 23-34.
- Solak, Bilal, Faydalı, Fatih, Ospankulova, Ayşe (2021) “Kırgızistan’ daki Üniversitelerde Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları 2 İle Uyumuna Yönelik Bir Araştırma”, 8. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi Bildiri Kitabı, 4-7 Kasım 2021, Malatya 265-278.
- Osama, Mah’d, Ghassan, Mardini (2020) The Quality Of Accounting Education And The İntegration Of The İnternational Education Standards: Evidence From Middle Eastern And North African Countries, *Accounting Education*, DOI: 10.1080/09639284.2020.1790020
- Özdoğan, Burak, Mollaoğulları, Batuhan. Fatih, (2019) “Devlet Üniversitelerinde Verilen Muhasebe Eğitimi İle Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Üzerine Mukayeseli Bir İnceleme: Ege Bölgesi Örneği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (4), s. 1037-1060.
- Uyar, Süleyman, (2008) “Uluslararası Eğitim Standartları (IES) ve Akdeniz Üniversitesi’nde Muhasebe Eğitimi”, *World of Accounting Science*,1, s. 79-107.
- Yusof, Rohana, Abdul Majid, Abdul, Halim, (2017) “Examining the Current Status of International Education Standards Compliance in ASEAN Countries”, *Journal of Business Managment and Accounting* 7(1), s. 1-16.
- Watty, Kim, Sugahara, Satoshi, Abayadeera, Nadana, Perera, Luckmika, (2013) “Developing A Global Model Of Accounting Education And Examining IES Compliance İn Australia, Japan, And Sri Lanka”, *Accounting Education*, 22(5), s. 502–506. <https://doi.org/10.1080/09639284.2013.824199>
- Wessels, P. (2007), An Analysis of The Current IT Education Offered To Accounting Students At South African Universities, *South African Journal of Accounting Reserach*, 21(1), 103-127.

Elektronik Kaynaklar

- https://urapcenter.org/Rankings/2021-2022/World_Ranking_2021-2022 (Erişim Tarihi 07.03.2022)
- <https://michiganross.umich.edu/undergraduate/bba/curriculum> (Erişim Tarihi 07.03.2022)
- <https://foster.uw.edu/academics/degree-programs/undergraduate-programs/curriculum/> (Erişim Tarihi 07.03.2022)
- <https://undergrad-inside.wharton.upenn.edu/curriculum/> (Erişim Tarihi 07.03.2022)
- <https://haas.berkeley.edu/undergrad/academics/curriculum/degree-requirements/> (Erişim Tarihi 07.03.2022)
- <https://fisher.osu.edu/academic-departments/amis/courses-syllabi> (Erişim Tarihi 07.03.2022)
- <https://cba.pitt.edu/academics/business-majors/accounting/> (Erişim Tarihi 07.03.2022)
- <https://carlsonschool.umn.edu/degrees/undergraduate/majors-and-minors/accounting> (Erişim Tarihi 07.03.2022)
- <https://www.kenan-flagler.unc.edu/programs/undergraduate-business/academics/major/> (Erişim Tarihi 07.03.2022)
- <https://mitsloan.mit.edu/undergrad/15-1-management-major-requirements> (Erişim Tarihi 07.03.2022)
- <https://dyson.cornell.edu/programs/undergraduate/degree-requirements/core/> (Erişim Tarihi 07.03.2022)
- <https://bilsis.hacettepe.edu.tr/> (Erişim Tarihi 08.03.2022)
- <https://ba.metu.edu.tr/tr/programlar/lisans-programi/mufredat> (Erişim Tarihi 08.03.2022)
- <https://case.ku.edu.tr/akademik/isletme/ders-plani-2/> (Erişim Tarihi 08.03.2022)
- <https://ebs.istanbul.edu.tr/home/dersprogram/?id=1201&yil=2021> (Erişim Tarihi 08.03.2022)
- <https://www.sis.itu.edu.tr/TR/ogrenci/lisans/ders-planlari/plan/SIS/201410.html> (Erişim Tarihi 08.03.2022)
- http://bbs.ankara.edu.tr/Ders_Planı.aspx?bno=4300&bot=1920 (Erişim Tarihi 08.03.2022)
- <https://ebp.ege.edu.tr/DereceProgramlari/Detay/1/158/2753/932001> (Erişim Tarihi 08.03.2022)

<https://sbs.sabanciuniv.edu/tr/yonetim-bilimleri-lisans-programi/dersler> (Erişim Tarihi 08.03.2022)

<http://fba.bilkent.edu.tr/programs/undergraduate/ug-curriculum/> (Erişim Tarihi 09.03.2022)

<http://www.bologna.yildiz.edu.tr/index.php?r=program/view&id=55&aid=46> (Erişim Tarihi 09.03.2022)

<https://www.iaesb.org/publications/2019-handbook-international-education-standards> (Erişim Tarihi 01.06.2022)

Geleceğin Muhasebe Profesyonellerinin Sahip Olması Gereken Yetkinlikler: Muhasebe Profesyoneli Olabilmek İçin Mezun Olunması Gereken Yükseköğretim Program Çıktılarının Analizi¹

Skills That Future Accounting Professionals Should Have: Analysis of The Outcomes of Higher Education Programs To Become an Accounting Professional

Gülşen ÇAVUŞ*
Saime ÖNCE**

ÖZ

Yeni teknoloji, rekabet gücü, dinamizm ve Endüstri 4.0'la birlikte gelen iş dünyasındaki değişikliklerin tümü yeni yetkinliklere duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bu çalışmada; Türkiye'de yükseköğretim kurumlarında muhasebe profesyoneli olmak için mezun olunması gereken yükseköğretim program çıktılarının, geleceğin muhasebe profesyonellerinden beklenen yetkinlikler bağlamında analiz edilmesi amaçlanmaktadır. Muhasebe profesyoneli olmak için mezun olunması gereken lisans program çıktıları NVivo 12 paket programı kullanılarak, içerik analizi tekniği ile analiz edilmiştir. Analiz sonunda program çıktılarında Endüstri 4.0 bağlamında geleceğin muhasebe profesyonellerinin sahip olması gereken yetkinliklerin ne derece yer aldığı tespit edilmiştir. Elde edilen bulgular, yükseköğretim kurumlarının günümüzün rekabetçi dünyasında kişiye özgü yetkinliklerin önemini farkında olduğunu ve optimal bir yetkinlik dengesine sahip mezunlar yetiştirmenin önemli olduğunu göstermektedir. Araştırmamız, muhasebe eğitimi dünyadaki gelişmelerle uyumlu hale getirmek için bir yol haritası sunmak, öğretme ve öğrenme yaklaşımlarını, Endüstri 4.0 bağlamındaki gereksinimlere göre değiştirmek, güncellemek veya odak noktasını belirlemede yardımcı olacaktır.

ANAHTAR KELİMELELER

Dijital Teknolojiler, Dijital Yetkinlikler, Kişiyi Özgü Yetkinlikler, Endüstri 4.0, Muhasebeci, Muhasebe Eğitimi

ABSTRACT

New technology, competitiveness, dynamism and the changes in the business world that come with Industry 4.0 have all revealed the need for new competencies. This study aimed to analyze the outputs of higher education programs, which are required to be graduated to be an accounting professional in higher education institutions in Turkey, in the context of the competencies expected from future accounting professionals. The program outputs of the undergraduate departments that need to be graduated to become accounting professionals were analyzed with the content analysis technique using the NVivo 12 package program. At the end of the analysis, it has been determined to what extent the competencies that the future accounting professionals should have in the context of Industry 4.0 are included in the program outputs. The findings show that higher education institutions are aware of the importance of personal competencies in today's competitive world and it is important to train graduates with an optimal competency balance. Our research will help to provide a roadmap to align accounting education with developments in the world, to change, update or focus on teaching and learning approaches according to the requirements in the context of Industry 4.0.

KEYWORDS

Digital Technologies, Digital Skills, Soft Skills, Industry 4.0, Accountant, Accounting Education

<i>Makale Geliş Tarihi / Submission Date</i> 01.07.2022		<i>Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance</i> 21.08.2022	
<i>Atf</i>	Çavuş, G. ve Önce, S. (2022). Geleceğin Muhasebe Profesyonellerinin Sahip Olması Gereken Yetkinlikler: Muhasebe Profesyoneli Olabilmek İçin Mezun Olunması Gereken Yükseköğretim Program Çıktılarının Analizi. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 497-510.		

¹ Bu makale, 18-22 Mayıs 2022 tarihinde Bolu'da düzenlenen 40. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda sunulmuş olan bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

* Arş. Gör., Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, gulsencavus@anadolu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8483-0121

** Prof. Dr., Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, sonce@anadolu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9828-1872

GİRİŞ

İstihdam edilebilirlik; bireyin seçtiği mesleğe sahip olması, başarısını sürdürmeyi sağlayan; kendilerine, işgücüne topluma ekonomiye fayda sağlayan bilgiler, yetkinlikler, deneyimler ve kişisel özellikler kümesidir (Yorke, 2006, s.8). İstihdam edilebilirlik; beşeri sermaye, sosyal sermaye ve bireysel/kişisel nitelik bileşenlerinden oluşmaktadır. Bu bileşenlerden beşeri sermaye; mezunların becerilerini, yetkinlikleri ve iş deneyimlerini ifade etmektedir (Clarke, 2018, s.1926). İstihdam edilebilirlik, eğitimde önemli bir karar verme faktörüdür (Al-Htaybat vd., 2018, s.339). Çünkü eğitim kurumlarından biri olan üniversiteler, işverenlerin talep ettiği yetkinliklere sahip mezunların üreticileri olarak görülmektedir. Yükseköğretim sektöründe, mezunların istihdam edilebilirliği, mezun nitelikleri veya üniversite öğrencilerinin kurumda geçirdikleri süre boyunca geliştirmeleri gereken nitelikler, yetkinlikler ve anlayışlar kavramlarıyla aynı anlamda ele alınmaktadır. Üniversiteler tarafından benimsenen mezunlara kazandırılacak nitelikler arasında benzerlik vardır ancak üniversiteler kendi öğrenme çıktılarını belirleyerek devletin, iş dünyasının beklentilerini dikkate aldıklarını ve öğrencilere değerli bir üniversite deneyimi sunacaklarını vadedmektedir (Clarke, 2018, s.1924-1927).

Muhasebe profesyoneli adaylarından beklenen istihdam edilebilirlik yetkinlikleri hakkında, son otuz yılda gerçekleştirilen pek çok çalışma sonucunda kapsamlı bir literatür oluşmuştur. Bu çalışmalarda akademisyenler, işverenler, öğrenciler veya mezunlar ve profesyonel muhasebe kuruluşları tarafından görülen çeşitli yetkinliklerin önemine odaklanılmıştır. Öğrenciler; yükseköğretim programlarına sadece teorik bilgilere sahip olmak için değil aynı zamanda programdaki yetkinliklerin geliştirilmesinin gelecekte istihdam edilebilirliklerini artıracığına dair beklentilerinden dolayı da kayıt olmaktadır. Bu nedenle üniversitelerdeki eğitim programları, öğrencilerin istihdam edilebilirlik yetkinliklerini geliştirmelerine yardımcı olmada önemli bir rol oynamaktadır (Tan ve Lasward, 2018, s.403-404).

Dünyayı şekillendiren güç olarak tanımlanan mega trendler; işletmeler, toplumlar, ekonomiler, kültürler ve kişisel hayatlar üzerindeki geniş kapsamlı etkileriyle gelecek dünyayı dönüştürücü, global güçlerdir (www.pwc.com). Demografik (küresel nüfus artışı, yaşlı nüfusun artması, göç, kentleşme vb.), sosyal (bireyselleşme vb.), ekonomik (küreselleşme, kaynak kıtlığı vb.), çevresel (küresel ısınma vb.) mega trendler, dünyada yaşanan endüstri devrimlerinde etkili olmuştur. Yaşanan son devrim olan Endüstri 4.0 ya da 4. Sanayi Devrimi; fiziksel, dijital ve biyolojik dünyaları kaynaştıran, tüm disiplinleri, ekonomileri ve endüstrileri etkileyen, teknoloji tarafından şekillendirilen, gelişmekte olan bir iş dünyasını tanımlamak için kullanılan bir terimdir (Schwab, 2017, s. 12). Endüstri 4.0 kapsamında iş dünyası; insan, bilgi ve teknolojinin iç içe olduğu ve küreselleşmenin hızlandığı bir yer olmuştur (Gabriel ve Pessl, 2016, s.133). Endüstri 4.0'dan öncede muhasebe profesyonelleri teknolojinin yaygın olduğu dinamik iş ortamında faaliyet gösteriyordu. Ancak piyasaların küreselleşmesi sonucunda muhasebe profesyonellerinin çok çeşitli çalışma ortamlarında, ülkelerde ve kültürlerde etkin bir şekilde performans göstermeleri gerektiği için yeni yetkinliklere olan ihtiyaç artmıştır. Endüstri 4.0'dan kaynaklanan yetkinlik ihtiyaçlarındaki değişimler, daha önceki faktörlerden farklı olarak muhasebe mesleğini de önemli ölçüde etkilemektedir (Tsiligiris ve Bowyer, 2021, s.626-627).

Endüstri 4.0'ın muhasebe profesyonelleri üzerinde hem fırsatlar hem de zorluklar yaratacağı beklenmektedir. Bu gelişim trendiyle birlikte muhasebe profesyonellerinin dijital ve veri ile ilgili yetkinliklere sahip olması beklenmektedir. Çünkü muhasebe profesyonellerinin manuel olarak yaptığı kayıt, defter tutma, ödeme vb. işler artık Endüstri 4.0 bileşenleri olan bulut, blok zinciri, yapay zekâ, nesnelere interneti, sistem entegrasyonu aracılığıyla gerçekleştirilmektedir (ACCA, 2016, s.4-5). Muhasebe profesyonellerinin yaptığı manuel temelli faaliyetleri dijitalleştirilmesi muhasebecinin işletmede katma değerli bir role geçmesine fırsat sağlayacaktır (IFAC, 2019, s.7). Hizmetlerde ve hizmetlerin sunulma biçimindeki değişiklik; teknoloji danışmanlığı, veri analizi ve müşterilere etkin bir şekilde verileri sunma gibi farklı becerilere sahip muhasebe personeli ihtiyacı yaratmıştır (Thomson Reuters, 2018, s.18). Bu dijital teknolojilerin kullanımı sayesinde, muhasebe profesyonelleri doğru, zamanında, gerçek zamanlı veriye erişebilecek ve bilgi kalitesi, güvencesi iyileştirilmiş olacaktır. Çeşitli paydaşlardan gelen finansal ve finansal olmayan bilgi talebi sonucunda muhasebe profesyonellerinin sayıların ötesine bakması gerektiğini, işletmenin diğer tüm bölümleriyle işbirliği yapmalarını, daha stratejik düşünmelerini ve davranmalarını gerektirmektedir. Profesyoneller, faaliyetlerini yerine getirirken yine mesleki yargılarda bulunmaya devam etmektedir. Ancak muhasebe profesyonellerinden; dürüstlük, bağımsızlık ve şüphecilik standartlarını tüm faaliyetlerinde en yüksek düzeyde uygulamaları gerektiren etik yetkinliklere de sahip olması beklenmektedir (ACCA, 2016, s. 5).

Kişiyi özgü yetkinliklere (Soft skills) iş dünyasının son zamanlarda daha fazla önem vermesiyle birlikte mezunların sahip olması gereken bilgi, beceri ve yetkinlik türünde kayda değer bir değişiklik olmuştur. Bu konuda Dünya Ekonomi Forumu; 2020 yılında geleceğin mesleklerinde bulunması gereken yetkinliklere

ilişkin yaptığı araştırmada geleceğin mesleklerinde bulunması gereken 25 yetkinliği sıralamıştır. Bu yetkinlikler arasında kişiye özgü yetkinlikler (soft skills) olarak adlandırılan yetkinlikler de yer almaktadır. Kişiye özgü yetkinlikler; bireylerarası, uzmanlaşılmamış, ölçülmesi zor olan kişisel yetkinlikler ve sosyal yetkinliklerin kombinasyonu olarak tanımlanmaktadır (Dixon vd., 2010, s.35). Eleştirel düşünme yetkinliği, duygusal zekâ, liderlik, esneklik, iletişim, dinamik problem çözebilme gibi yetkinlikler kişiye özgü yetkinliklerden bazılarıdır (World Economic Forum, 2020, s. 35-36). Muhasebe profesyoneli adayları için de kişiye özgü yetkinlikleri de içeren yetkinlik çerçeveleri de birçok uluslararası muhasebe meslek kuruluşu (CIMA, AICPA, IFAC) tarafından önerilmeye başlanmıştır (Dolce vd., 2020, s.62).

2008 Mali Krizi, Endüstri 4.0, COVID-19 salgını gibi önemli olayların ekonomi üzerinde önemli bir sistemik etkisi vardır. Bu faktörlerde mezunların istihdam edilebilirliğini ve sahip olması gereken yetkinlikleri etkilemiştir. İfade edilen tüm bu faktörler karşısında üniversitelerin müfredatlarını değişen yetkinliklere ve geleceğin iş dünyasına göre uyumlu hale getirmesine her zaman ihtiyaç duyulmaktadır (Tsiligiris ve Bowyer, 2021, s.626-627).

Bu doğrultuda araştırmamız geleceğin muhasebe profesyonellerinin sahip olması beklenen yetkinlik çerçevelerinin yükseköğretim lisans program çıktılarındaki durumunun analiz edilmesinden oluşmaktadır. Bu amaçla araştırmamızda öncelikle geçmişten günümüze muhasebe profesyoneli olmak için sahip olunması gereken yetkinliklerin sınıflandırılmasına ilişkin birtakım çerçeveler sunulmuştur. Daha sonra ülkemizdeki muhasebe profesyoneli olabilmek için mezun olunması gereken yükseköğretim lisans programlarının çıktıları araştırmada baz alınan çerçeve bağlamında analiz edilmiştir. Araştırmamız; literatürde yapılan muhasebe profesyonelleri için yetkinlikleri belirleme araştırmalarına katkı sağlamak, yükseköğretim kurumlarının eğitim programlarının dünyadaki gelişmelerle uyumlu hale getirmesini sağlamak, öğretme-öğrenme yaklaşımlarını Endüstri 4.0 bağlamındaki gereksinimlere göre değiştirme, güncelleme veya odak noktasını belirlemeye yardımcı olmak ve mezunlarının istihdam edilebilirliğini artırmayı sağlamaya yardımcı olacaktır.

1. MUHASEBE PROFESYONELLERİ İÇİN YETKİNLİK VE YETKİNLİK KATEGORİLERİ

Yetkinlik kavramı; yüksek performansla bağlantılı olan ve işletmeye sürdürülebilir rekabet avantajı sağlayan kolektif ekip, süreç ve organizasyonel yetkinlikleri içeren bir dizi gözlemlenebilir performans boyutlarıyla birlikte bireysel bilgi, beceri, tutum ve davranışların tümü olarak tanımlanabilir. Bu tanıma dayalı olarak, yetkinlik geniş bir yelpazede bireysel, ekip veya organizasyonel yetkinlikler dahil olmak üzere aşağıdaki sıralanan bileşenleri kapsamaktadır:

- Mevcut iş performansıyla ilgili bilgi veya beceriler;
- Gelecekteki başarı için gerekli olan bilgi veya beceriler;
- Yüksek performanslı kişi veya ekiplerin entelektüel veya davranışsal en iyi uygulamaları;
- Organizasyonel performansı veya iş performansını artıran süreç yetkinlikleri;
- Rekabet avantajı sağlayan yeni düşünce veya davranış biçimleri

Yetkinlik tanımlamaları hızla değişen iş dünyası ihtiyaçlarını karşılamak için geliştikçe, yetkinliklerin neyi temsil ettiğine ilişkin tanım da değişmeye devam edecektir. (Athey ve Orth, 1999, s.216).

Günümüz muhasebe profesyoneli de artık geçmişin muhasebe profesyonelinin önemli ölçüde farklıdır. Geleceğin muhasebe profesyonelleri; mesleğe giriş anından emekliliğe kadar katma değerli bir odaklanmaya ihtiyaç duymaktadır (Bolt-Lee and Foster, 2003, s.34). Katma değerli bir odaklanma ise ancak hayatlarının başından sonuna kadar mesleki bilgi, becerilerini ve yetkinliklerini güncel kılmalarıyla mümkün olacaktır (İskender, 2011, s.44).

1980'li yıllardan itibaren muhasebe meslek kuruluşları, muhasebe profesyonellerini istihdam edenler ve akademisyenler, üniversitelerin muhasebe profesyonelleri adaylarının modern iş ortamı için gerekli olan yetkinliklerle sahip olunması konusunda araştırmalar yürütmektedir (Bui ve Porter, 2010, s.23-24). Bu yetkinliklerin bir kısmı geçmişten günümüze kadar hala güncelliğini korurken, bazıları çağdaş ve dinamik olarak değişmektedir (Al-Htaybat vd., 2018, s.339).

Yetkinlikleri tanımlama ve çeşitlendirme konusunda yapılan araştırmalara bakıldığında Avustralya ve Yeni Zelanda, Birleşik Krallık ve ABD'deki profesyonel muhasebe kuruluşları (1999), profesyonel muhasebecilerin yetkinliklerini üç temel kategoride sınıflandırmıştır. Bu kategoriler; *işlevsel yetkinlikler* (teknik muhasebe uzmanlığı), *iş yetkinlikleri* ve *kişisel yetkinlikler* (stratejik düşünme ve yönetim; iletişim, liderlik ve kişilerarası beceriler; değişime uyum sağlamak ve küresel pazarlarda çalışmak)'dir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi (IFAC, 2002), Birleşik Krallık Yüksek Öğretim Kalite Güvence Ajansı, standart belirleme ve akreditasyon kuruluşları ise muhasebe profesyonellerinin

yetkinliklerini; *teknik muhasebe yeterlilikleri, organizasyonel-ticari yetkinlikler ve kişisel yetkinlikler* olarak sınıflandırmıştır (Bui ve Porter, 2010, s.26).

Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA, 1999) tarafından ilk olarak 1999 yılında yayınlanmaya başlanan muhasebe profesyonelleri yetkinlikleri; *işlevsel* (risk değerlendirme ve analiz, veri analiz ve yorumlama, raporlama, araştırma, sistem ve süreç yönetimi ve teknoloji), *kişisel* (etik davranış, profesyonel tutum, profesyonel yargıda bulunabilmek, işbirliği, liderlik, iletişim, proje yönetimi) ve *iş yetkinlikleri* (stratejik perspektif, sektörel ve küresel perspektif, süreç ve kaynak yönetimi, yönetim perspektifi, müşteri perspektifi) olarak üç kategoride belirlenmiştir².

Amerikan Muhasebe Birliği (AAA, 2012), Yeni Nesil Muhasebeciler için Ulusal Bir Strateji Oluşturmak için yayınladıkları “The Pathways Commission” adlı raporda yetkinlikleri; *teknik bilgi, mesleki yetkinlikler ve mesleki dürüstlük, sorumluluk ve bağlılık* olarak sınıflandırmıştır (AAA, 2012, s.132 -133).

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurumu (IAESB, 2014), yetkinlikleri teknik yetkinlikler, mesleki beceri yetkinlikleri ve mesleki değerler, etik ve tutumlar olarak sınıflandırmıştır. IAESB, teknik yetkinliği “belirli bir standartta bir rolü yerine getirmek için mesleki bilgiyi uygulama yetkinliği” olarak tanımlamaktadır. İkinci yetkinlik türü olan mesleki beceri yetkinliği; “kişisel, kişilerarası ve iletişim, organizasyonel ve entelektüel beceriler- ve bunlarla bağlantılı öğrenme sonuçları ve yeterlilik düzeyi olmak üzere dört yetkinlik alanı” belirtmiştir (Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu, IAESB, 2014).

Lawson vd. 2014 yılında “The Pathways Commission”’un yaptıkları araştırmayı da dikkate alarak muhasebe eğitimcilerinin öğrencilere başarılı olmaları için gereken yetkinlikleri sağlamasına yardımcı olmak, böylece tüm muhasebe mezunlarını mesleklerini, organizasyonlarını ve toplumu ilerletmeleri için güçlendirmeyi sağlamak amacıyla bir çerçeve geliştirmiştir. Bu çerçevede yer alan yetkinlikler; temel yetkinlikler, geniş yönetim yetkinlikleri ve muhasebe yetkinlikleri olmak üzere üç kategoride sınıflandırmıştır. Temel yetkinlikler kategorisinde; iletişim, sayısal yöntemler, analitik düşünme ve problem çözme, kişiye özgü yetkinlikler ve teknolojik yetkinlikler yer almaktadır. Geniş yönetim yetkinlikleri kategorisinde; liderlik, etik ve sosyal sorumluluk, süreç yönetimi ve iyileştirmesi, yönetim, risk ve uyum, diğer temel iş yetkinliklerinden oluşmaktadır. Muhasebe yetkinliklerinde ise dış raporlama ve analiz, planlama-analiz-kontrol, vergi: uyum-planlama, bilgi sistemleri, güvence-iç kontrol, mesleki değerler-etik-tutumlar yer almaktadır (Lawson vd., 2014, s.300).

Küresel Yönetim Muhasebecileri Birliği (CGMA, 2019) 2019 yılında 14 ülkeden 130 kuruluşun katılımı ile yüz yüze görüşmeler, yuvarlak masa masaları ve çevrimiçi anket araçlarıyla yönetim muhasebecilerinin ve işverenlerinin bilgi gereksinimlerini anlamalarına ve hem mevcut hem de istenen roller için gereken becerileri değerlendirmelerine yardımcı olmak için bir yetkinlik çerçevesi oluşturmuşlardır. Bu araştırmanın sonuçlarına göre oluşturulan çerçevede yetkinlikler; teknik, iş, liderlik ve kişiye özgü yetkinlikler olmak üzere beş kategoride sınıflandırılmıştır. Çerçevede yer alan tüm yetkinlik kategorilerinin nesnellik, dürüstlük ve etik davranış ihtiyacı ile desteklenmesi gerekliliği ayrıca vurgulanmaktadır (CGMA; 2019, s.2).

Kanada Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Birliği (CPA); kamu, sektördeki ve devletteki işverenlerin muhasebe profesyonellerinden beklediği yetkinliklere ilişkin bir yetkinlik haritası oluşturmuştur. Bu yetkinlik haritası zaman içinde güncellenmektedir. Bu haritada yetkinlikler; teknik ve etkinleştirici yetkinlikler olmak üzere iki gruba ayırmıştır. Teknik yetkinlikler; finansal raporlama, yönetim muhasebesi, strateji ve yönetim, denetim ve güvence, kurumsal finansman ve vergilendirmeyi kapsamaktadır. Etkinleştirici yetkinlikler ise etik ve mesleki değerler, liderlik, işbirliği, öz yönetim, değer katma, problem çözme, karar verme ve iletişim yetkinliklerini kapsamaktadır (CPA Canada, 2020).

Geleceğin muhasebe profesyonellerinin sahip olması gereken yetkinlik konusunda Tsiligiris ve Bowyer (2021); 2015-2021 yılları arasında muhasebe meslek kuruluşları tarafından yayınlanan raporlar ve geleceğin mesleklerinde aranan yetkinliklerle ilişkili ünlü kuruluşlar tarafından yayınlanan raporları içerik analizi ile inceleyerek bir çerçeve literatüre sunmuştur. Tsiligiris ve Bowyer (2021) tarafından gelecekteki muhasebe profesyonellerinin yetkinliklerine ait kategoriler ve alt kategoriler aşağıdaki Tablo 1’de yer almaktadır:

² <https://us.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/resources/accounting-core-competencies-functional>
<https://us.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/resources/accounting-core-competencies-personal>
<https://us.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/resources/accounting-core-competencies-business>

Tablo 1: Geleceğin Muhasebe Meslek Mensupları için Önemli Yetkinliklerin Kategorileri ve Alt Kategorileri

Yetkinlik Kategorileri	Yetkinlik Alt Kategorileri
Etik Yetkinlikler	<i>Teknik Etik Yetkinlikler</i>
	<i>Kişilerarası Etik Yetkinlikler</i>
Dijital ve Veriyle İlgili Yetkinlikler	<i>Temel Dijital Yetkinlikler</i>
	<i>İleri Dijital Yetkinlikler</i>
	<i>Veri Yetkinlikleri</i>
İşle İlgili Yetkinlikler	<i>Danışmanlık ve İş Danışmanlığı Yetkinlikleri</i>
	<i>Analitik Düşünme</i>
Kişiyeye Özgü Yetkinlikler	<i>Esneklik</i>
	<i>İletişim</i>
	<i>Yaşam Boyu Kişisel ve Mesleki Gelişme</i>
	<i>Eleştirel Düşünme</i>
	<i>Dinamik Problem Çözme</i>
	<i>Duygusal Zekâ</i>

Tablo 1’de görüldüğü üzere yetkinlikler dört temel kategoriye ayrılmıştır. Bu dört temel kategoriler; etik, dijital-veri ile ilgili, işle ilgili ve kişiyeye özgü yetkinliklerden oluşmaktadır. Etik yetkinlikler kendi arasında teknik etik ve kişilerarası etik yetkinlikler olarak ikiye ayrılmaktadır. Dijital ve veri ile ilgili yetkinlikler; temel dijital, ileri dijital ve veri yetkinlikleri olarak üç alt kategoriye ayrılmaktadır. Danışmanlık-iş danışmanlığı yetkinlikleri ve stratejik düşünme işle ilgili yetkinliklerin alt kategorileridir. Kişiyeye özgü yetkinlikler ise çerçevede esneklik, iletişim, yaşam boyu kişisel ve mesleki gelişme, eleştirel düşünme, dinamik problem çözme ve duygusal zekâdan oluşmaktadır. Söz konusu çerçevede yetkinlikler aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:

Etik Yetkinlikler*Teknikle İlgili Etik Beceriler:*

- Muhasebe meslek kuruluşlarının etik yönergeleri ve davranış kurallarına ait bilgilere sahip olma yetkinliği
- Girdi (örneğin; veri veya algoritmalar) ve çıktılarda (örneğin; muhasebe kayıtları, yapay zekâ destekli sistemlerde karar vermek vb.) etik sorunlara yol açabilecek bilinçsiz önyargıları ayırt edebilme yetkinliği

Kişisel Etikle İlgili Yetkinlikler:

- Dijital teknoloji tarafından üretilen ve kullanılan verilerin kalitesi söz konusu olduğunda doğru soruları sorma yetkinliği
- Kurumsal verilerin adeta bir bekçisi olarak hareket edilebilme yetkinliği

Dijital Yetkinlikler ve Veri ile İlgili Yetkinlikler

Temel Dijital Yetkinlikler: Halihazırda benimsenmiş temel teknolojilerle (örneğin; bulut, iş zekâsı, vergi beyannamelerinin dijitalleştirilmesi) dijital becerilerini geliştirme ve uzmanlaşma yetkinliği

İleri Dijital Yetkinlikler:

- Yeni ve gelişmiş teknolojilere aşina olma yetkinliği (örneğin; yapay zekâ, blockchain, gelişmiş iş zekâsı vb.)
- Programlama yetkinliği (örneğin; kullanıcı perspektifinden, bağlama dayalı vb.)

Veri ile İlgili Yetkinlikler:

- Veri yönetimi yetkinliği (örneğin; verinin doğruluğu, tutarlılığı, ilgi düzeyi)
- Veri analizi yetkinliği (örneğin; çeşitli veri türlerinin analizi ve sunumu)

İşle İlgili Yetkinlikler*Danışmanlık ve İş Danışmanlığı Yetkinliği*

- Kuruluşun geçmişine ve dijital teknoloji sistemlerinin çıktılara ilişkin bilgidan yararlanan bir iç danışman gibi hareket edebilme yetkinliği
- Veriye dayalı karar vermeyi desteklemek için kuruluştan/işletmede departmanlar arasında işbirliklerini yapabilme yetkinliği
- Kuruluş genelinde çeşitli veri biçimlerini bir araya getirme yetkinliği

Stratejik ve Analitik Düşünme: Yapılacak işi daha geniş bağlamda anlama ve vizyona sahip olma yetkinliği.

Kişiy e Özgü Yetkinlikler

Uyarlanabilirlik: Zor zamanlarda odaklanabilme yeteneği; uyarlanabilir düşünme; değişen çalışma ortamına uyum sağlama esnekliği yetkinliği

İletişim: İç ve dış paydaşlar arasında bağlantı görevi görebilecek çeşitli verilerin etkili iletişimini sağlayabilme yetkinliği

Sürekli Kişisel ve Mesleki Gelişime Yaşam Boyu Yaklaşım: Beceri geliştirmek, öğrenmekten vazgeçmemek, yeniden öğrenmek için kendi kendine motive etme yetkinliği

Eleştirel Düşünme: Daha yüksek bilişsel eleştirel düşünebilme, otomasyonun kullanımlarını ve sınırlılıklarını değerlendirebilme, çeşitli veri türlerini birleştirme ve sorgulama yetkinliği

Dinamik Problem Çözme: Belirsizliği kabul edebilme, zorluklar karşısında olumlu bir tutum benimseyebilme; gelişen varsayımları kullanarak çözümleri keşfedebilme yetkinliği

Duygusal Zekâ: Kendinizin ve başkalarının duygularının ve bu duyguların kişinin tepkilerini nasıl etkilediğinin farkında olma veya müşteriler ve iç paydaşlarla bağlantı kurmanın önemli bir bileşeni olarak empati yetkinliği

Yazarlar yaptıkları analiz sonucunda yukarıdaki çerçeveyi oluşturarak yetkinlikleri tanımlamış; geleceğin muhasebe profesyonellerinin teknolojik, dijital, etik ve kişiy e özgü yetkinliklere de sahip olması konusunda önemliliği vurgulamış ve başarı için bu yetkinliklere sahip olunmasının önemli olduğunu ifade etmiştir. Özellikle kişiy e özgü yetkinliklere sahip mezunlar yetiştirilmesi kişinin yaşamboyu mesleki gelişimini ve esnekliğini artıracaktır. Bu gelişim ise sürdürülebilirlik ve küresel-yerel vatandaşlığa katkı sağlayacaktır.

Tüm değişim ihtiyaçlarına uygun yetkinliklerin geliştirilmesine yardımcı olmak amacıyla ülkemizde yükseköğretim kurumları için Türkiye Yükseköğretim Yeterlilikler Çerçevesi oluşturulmuştur. Türkiye Yükseköğretim Yeterlilikler Çerçevesi bilgi, beceri ve yetkinlikler bölümünden oluşmaktadır. Yetkinlikler bölümü; bağımsız çalışabilme ve sorumluluk alabilme yetkinliği, öğrenme yetkinliği, iletişim ve sosyal yetkinlik ve alana özgü yetkinliklerden oluşturulmuştur. Bu çerçeve, yükseköğretim programlarının tümünü kapsamaktadır (T.C. Yükseköğretim Kurulu)³

Ülkemizde muhasebe profesyonelleri için ayrıca hazırlanmış bir yetkinlik çerçevesi yoktur ve böyle bir çerçeveye ihtiyaç duyulmaktadır (Allahverdi vd., 2021, s.154). Bu nedenle araştırmamız; literatürde yapılan araştırmalar ve Türkiye Yükseköğretim Yeterlilikler Çerçevesini de dikkate alarak program çıktılarını analizi sonucunda yükseköğretim kurumlarının programlarını tüm bu değişimlere göre revize ve geliştirmesini sağlamak için bir yol haritası sunmaktadır.

2. ARAŞTIRMA

2.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, Türkiye’de yükseköğretim kurumlarında muhasebe profesyoneli olmak için mezun olunması gerekli lisans program çıktılarının, geleceğin muhasebe profesyonellerinden beklenen yetkinliklerin yer aldığı çerçeve ile Türkiye Yükseköğretim Yeterlilikler Çerçevesi bağlamında analiz edilmesidir.

2.2. Araştırmanın Katkısı

Araştırmamız; Türkiye’deki yükseköğretim kurumlarında muhasebe profesyoneli olabilmek için mezun olunması gereken lisans programlarının çıktılarının, geleceğin muhasebe profesyoneli olacak mezunların sahip olması gereken yetkinlikler çerçevesinde incelenmesinden oluşmaktadır. Araştırma sonucu; yükseköğretim kurumlarında program çıktılarının dünyadaki gelişmelerle uyumlu hale getirmeleri için bir yol haritası sunmaktadır. Ayrıca yükseköğretim kurumlarında verilen muhasebe eğitiminin, öğretme ve öğrenme yaklaşımlarını Endüstri 4.0 bağlamındaki gereksinimlere göre değiştirme, güncelleme veya odak noktasını belirlemeye yardımcı olacaktır.

2.3. Araştırmanın Örneklemi

Araştırmamızın evreni, Türkiye’de faaliyet gösteren 197 yükseköğretim kurumundan oluşmaktadır. Bu kurumların 125’i devlet üniversitesi, 72’i ise vakıf üniversitesidir. Muhasebe profesyoneli olmak için mezun olunması gereken lisans programları YÖK Atlas üzerinden her üniversite için belirlenerek veri setine kaydedilmiştir. Daha sonra her bir üniversitenin web sitesinde ilgili lisans programlarının çıktılarına ulaşılmıştır. Muhasebe profesyoneli olmak için yükseköğretim kurumlarının hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans

³ <http://tyyc.yok.gov.tr/?pid=10>

seviyesinde mezun olmak gerekmektedir. Denkliği sayılan lisans programları; ekonomi, ekonometri, siyaset bilimi ve kamu yönetimi, çalışma ekonomisi ve endüstri ilişkileri, uluslararası ilişkiler, muhasebe ve denetim, uluslararası finans, bankacılık ve sermaye piyasası, bankacılık ve finans, pazarlama, pazarlama yönetimi, turizm işletmeciliği ve turizm ve otel işletmeciliğidir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Madde 5a). Bu araştırma sadece lisans programlarını kapsamaktadır. Lisansüstü programlar örneklem kapsamında değildir. Söz konusu lisans programlarının yer aldığı yükseköğretim kurumlarında program çıktılarında üniversitelerin web sayfası aracılığıyla ulaşılmıştır. Muhasebe profesyoneli olmak için devlet üniversitelerinin 125 tanesinin 10 tanesinde ilgili lisans bölümleri yer almadığı için örneklemden çıkarılmıştır. Geriye kalan 115 üniversitede 1.140 programdan mezun olan öğrenciler muhasebe profesyoneli de olabilmektedir. 1.140 programdan 352 tanesinin verilerine ulaşılamadığı için örneklemden çıkarılmıştır.

Vakıf üniversitelerinde ise 72 tanesinin 10 tanesinde ilgili lisans bölümleri yer almadığı için örneklemden çıkarılmıştır. Geriye kalan 62 üniversitede 341 programdan mezun olan öğrenciler muhasebe profesyoneli de olabilmektedir. 341 programın 63 tanesinin program çıktılarında ulaşılamadığı için örneklemden çıkarılmıştır.

2.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmamız kapsamında elde edilen veriler; nitel araştırma yaklaşımı doğrultusunda içerik analizi yapılarak değerlendirilmiştir. Belirlenen kodlar, yetkinlik ve yetkinlik alt kategorileri temaları kapsamında sınıflandırılmıştır. Analiz esnasında Yükseköğretim Yetkinlik Çerçevesi'nde yer alan yetkinliklerin de program çıktılarında yer aldığı tespit edilmiş ve bu yetkinlikler bulgular bölümünde ayrıca raporlanmıştır. Program çıktılarında elde edilen veriler, muhasebe profesyonellerinden beklenen yetkinliklerin yer aldığı çerçeve ile Türkiye Yükseköğretim Yeterlilikler Çerçevesi bağlamında Nvivo12 paket programı aracılığıyla analiz edilmiştir. Analiz sonucunda yükseköğretim kurumlarına ait program çıktılarında geleceğin muhasebe profesyonellerinin sahip olması gereken yetkinliklerin sayısı frekans ve yüzde olarak raporlanmıştır.

3. BULGULAR

Türkiye'de yükseköğretim kurumlarında muhasebe profesyoneli olmak için mezun olunması gerekli lisans program çıktıları temel alınan yetkinlik çerçevesi doğrultusunda analiz edilmiştir. Tablo 2'de örneklemimizin tamamına ait sonuçlar yer almaktadır. Yetkinlik kategorilerine ilişkin dağılım incelendiğinde; en yüksek paya sahip temanın kişiye özgü yetkinlikler (%52) olduğu görülmüştür. En az paya sahip olan yetkinlik kategorisi ise %10 pay ile etik yetkinliklerdir. Son yıllarda oluşturulan yetkinlik çerçevelerinde kişiye özgü yetkinliklerin daha fazla yer almasının yükseköğretim program çıktılarına da yansıdığı araştırma bulgularında da gözükmektedir. Tablo 2'de her dört yetkinliğin alt kategorisinde yer alan temalara bakıldığında ise ileri dijital yetkinlik ve duygusal zekâ yetkinliğinin program çıktılarında yok denecek kadar az yer aldığı görülmektedir. Tüm yetkinlik alt kategorilerinde ise %17 pay ile dinamik problem çözme yetkinliğinin en yüksek paya sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 2: Geleceğin Muhasebe Meslek Mensupları için Önemli Yetkinliklerin Kategorileri ve Alt Kategorilerine Ait Program Çıktılarına Ait Bulgular

Yetkinlik Kategorileri	Yetkinlik Alt Kategorileri	Frekans	Grup %	Genel%
Etik Yetkinlikler	<i>Teknik Etik Yetkinlikler</i>	365	%4	%10
	<i>Kişilerarası Etik Yetkinlikler</i>	492	%6	
Dijital ve Veriyle İlgili Yetkinlikler	<i>Temel Dijital Yetkinlikler</i>	718	%9	%21
	<i>İleri Dijital Yetkinlikler</i>	1	%0	
	<i>Veri Yetkinlikleri</i>	1.031	%12	
İşle İlgili Yetkinlikler	<i>Danışmanlık ve İş Danışmanlığı Yetkinlikleri</i>	973	%11	%16
	<i>Analitik Düşünme</i>	352	%4	

Kişiyet Yetkinlikleri	Özgü	<i>Esneklik</i>	286	%3	%52
		<i>İletişim</i>	1.323	%16	
		<i>Yaşam Boyu Kişisel ve Mesleki Gelişme</i>	638	%7	
		<i>Eleştirel Düşünme</i>	619	%7	
		<i>Dinamik Problem Çözme</i>	1.416	%17	
		<i>Duygusal Zekâ</i>	38	%0	

Araştırmamızda baz alınan yetkinlik çerçevesinin yanı sıra analiz esnasında program çıktılarında önemli bir büyüklükte yer alan kişiyet özgü yetkinlikler de aşağıdaki Tablo 3’de yer almaktadır. Bu tabloda yer alan kişiyet özgü yetkinliklerden %28 payla takım çalışmasının ilk sırada yer aldığı görülmektedir. En az paya sahip olan yetkinlik (%6) ise liderliktir.

Tablo 3: Yetkinlik Çerçevesi Dışında Program Çıktılarında Yer Alan Kişiyet Özgü Yetkinlikler

	Frekans	%
<i>Yenilikçi</i>	342	%11
<i>Girişimci</i>	143	%5
<i>Disiplinlerarası Çalışma</i>	438	%14
<i>Takım Çalışması</i>	858	%28
<i>Liderlik</i>	175	%6
<i>Bağımsız Çalışma</i>	516	%17
<i>Sorumluluk Alma</i>	408	%13
<i>Yaratıcı Düşünme</i>	221	%7

Araştırmanın ana örnekleme, verilerine ulaşılabilen devlet ve vakıf üniversitelerden oluşmaktadır. Yukarıda tüm örnekleme ait sonuçlara yer verdikten sonra örnekleme devlet ve vakıf üniversiteleri olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bu doğrultuda devlet üniversitelerine ait program çıktılarında yer alan yetkinliklere ilişkin bulgular Tablo 4’de yer almaktadır. Devlet üniversitelerine ait verilerden elde edilen bulgulara bakıldığında %52 payla kişiyet özgü yetkinlikler ilk sırada yer almaktadır. En az paya sahip olan yetkinlik kategorisi ise %10 ile etik yetkinliklerdir. Yetkinliklerin alt kategorilerine bakıldığında ileri dijital yetkinlik ve duygusal zekâ neredeyse hiç paya sahip olmayan yetkinlik alt kategorileridir. %19 payla dinamik problem çözme yetkinliği, genel örneklem yetkinlik alt kategorilerine ait bulgularda olduğu gibi devlet üniversitelerine ait bulgularda da en yüksek paya sahiptir.

Tablo 4: Geleceğin Muhasebe Meslek Mensupları için Önemli Yetkinliklerin Kategorileri ve Alt Kategorilerine Devlet Üniversitelerinin Program Çıktılarına Ait Bulgular

Yetkinlik Kategorileri	Yetkinlik Alt Kategorileri	Frekans	Grup %	Genel %
Etik Yetkinlikler	<i>Teknik Etik Yetkinlikler</i>	262	%5	%10
	<i>Kişilerarası Etik Yetkinlikler</i>	226	%4	
Dijital ve Veriyle İlgili Yetkinlikler	<i>Temel Dijital Yetkinlikler</i>	459	%9	%21
	<i>İleri Dijital Yetkinlikler</i>	1	%0	
	<i>Veri Yetkinlikleri</i>	585	%12	
İşle İlgili Yetkinlikler	<i>Danışmanlık ve İş Danışmanlığı Yetkinlikleri</i>	710	%14	%18
	<i>Analitik Düşünme</i>	199	%4	

Kişiyetkinlikler	Özgü	Esneklik	181	%4	%52
		İletişim	798	%16	
		Yaşam Boyu Kişisel ve Mesleki Gelişme	307	%6	
		Eleştirel Düşünme	350	%7	
		Dinamik Problem Çözme	987	%19	
		Duygusal Zekâ	19	%0	

Devlet üniversitelerine ait verilerde baz alınan çerçeve dışındaki kişiyetkinliklere ait bulgular Tablo 5'te verilmektedir. Analiz sonuçlarına bakıldığında; %29 pay ile en yüksek pay takım çalışması yetkinliği ile ilgilidir. En az paya sahip olan kişiyetkinlik ise girişimcilik ve liderliktir (%5). Genel örneklemin sonucu ile devlet üniversitelerine ait bu sonuç kıyaslandığında; tüm örnekleme girişimcilik ilk sırada yer alırken, devlet üniversitelerine ait bulguda liderlikle aynı paya sahip olmuştur.

Tablo 5: Devlet Üniversitelerine Ait Program Çıktılarında Yetkinlik Çerçevesi Dışında Yer Alan Kişiyetkinlikler

	Frekans	%
Yenilikçi	265	%13
Girişimci	100	%5
Disiplinlerarası Çalışma	271	%13
Takım Çalışması	600	%29
Liderlik	107	%5
Bağımsız Çalışma	401	%19
Sorumluluk Alma	210	%10
Yaratıcı Düşünme	115	%6

Vakıf üniversitelerine ait program çıktılarında yer alan yetkinliklere ilişkin bulgular Tablo 6'da yer almaktadır. Tüm örnekleme ve devlet üniversitelerine ait elde edilen bulgularla benzer olarak en az paya sahip yetkinlik %12 ile etik yetkinliklere aittir. En yüksek paya ait yetkinlik ise diğer bulgularla benzer olmak üzere %53 payla kişiyetkinliklere aittir. Yetkinlik alt kategorilerine ait bulgulara bakıldığında ise; ileri dijital yetkinlikler ve duygusal zekâ neredeyse hiç paya sahip değildir. En yüksek paya sahip yetkinlik alt kategorisi ise %17 payla iletişimdir. Tüm örnekleme ve devlet üniversitelerine ait bulgularda en yüksek pay dinamik problem çözme iken bu durum vakıf üniversitelerinde iletişim yetkinliği olarak bulunmuştur.

Tablo 6: Geleceğin Muhasebe Meslek Mensupları için Önemli Yetkinliklerin Kategorileri ve Alt Kategorilerine Vakıf Üniversitelerinin Program Çıktılarına Ait Bulgular

Yetkinlik Kategorileri	Yetkinlik Alt Kategorileri	Frekans	Genel %	Genel %
Etik Yetkinlikler	Teknik Etik Yetkinlikler	103	%3	%12
	Kişilerarası Etik Yetkinlikler	266	%8	
Dijital ve Veriyle İlgili Yetkinlikler	Temel Dijital Yetkinlikler	259	%8	%23
	İleri Dijital Yetkinlikler	-	%0	
	Veri Yetkinlikleri	446	%14	
İşle İlgili Yetkinlikler	Danışmanlık ve İş Danışmanlığı Yetkinlikleri	263	%8	%13
	Analitik Düşünme	153	%5	

Kişiyeye Yetkinlikler	Özgü	<i>Esneklik</i>	105	%3	%53
		<i>İletişim</i>	525	%17	
		<i>Yaşam Boyu Kişisel ve Mesleki Gelişme</i>	331	%10	
		<i>Eleştirel Düşünme</i>	269	%8	
		<i>Dinamik Problem Çözme</i>	429	%14	
		<i>Duygusal Zekâ</i>	19	%0	

Yukarıda verilen kişiyeye özgü yetkinliklerin yanı sıra vakıf üniversiteleri program çıktılarında bulunan ve önemli derecede yer alan kişiyeye özgü diğer yetkinlikler de Tablo 7’de yer almaktadır. Elde edilen bulgulara bakıldığında %4 ile girişimci en az paya sahip kişiyeye özgü yetkinlik iken, %25 payla takım çalışması en yüksek kişiyeye özgü yetkinlik olarak bulunmuştur.

Tablo 7: Vakıf Üniversitelerine Ait Program Çıktılarında Yetkinlik Çerçevesi Dışında Yer Alan Kişiyeye Özgü Yetkinlikler

	<i>Frekans</i>	<i>%</i>
<i>Yenilikçi</i>	77	% 7
<i>Girişimci</i>	43	% 4
<i>Disiplinlerarası Çalışma</i>	167	% 16
<i>Takım Çalışması</i>	258	%25
<i>Liderlik</i>	68	%7
<i>Bağımsız Çalışma</i>	115	%11
<i>Sorumluluk Alma</i>	198	% 19
<i>Yaratıcı Düşünme</i>	106	% 10

Yapılan analiz sonucunda geleceğin muhasebe profesyonellerinde gerekli yetkinlikleri tanımlayan bir çerçevede hem tüm örnekleme hem de devlet ve vakıf üniversitelerine ait bulgularda etik yetkinlikler en az paya sahip olan kategori olarak bulunmuştur. Bu bulguya göre Endüstri 4.0’ın getirdiği dijitalleşme ile birlikte önem kazanan dijital yetkinlikler ve son zamanlarda tüm meslek gruplarında önemi vurgulanan kişiyeye özgü yetkinlikler, program çıktılarında öne çıkarken etik yetkinliklerin arka planda kaldığı görülmektedir. Bu nedenle yükseköğretim kurumlarında verilen eğitim ile muhasebe adaylarının tüm yetkinlik kategorilerinde optimal bir yetkinlik dengesinin kazandırılmasının hedeflenmesi uygun olacaktır.

Hem genel örneklem hem de devlet üniversitelerine ait bulgularda en fazla bulunan yetkinlik alt kategorisi dinamik problem çözmedir. Vakıf üniversitelerinde ise iletişim yetkinliği yüksek paya sahip olarak tespit edilmiştir. İşletmeler, geleceğin yetkinlikleri için en önemli yetkinlikler arasında dinamik problem çözme ve iletişim yetkinliğinin olduğunu vurgulamaktadır. Çünkü Endüstri 4.0 ile birlikte gelen dijitalleşme, söz konusu yetkinliklerin yerini alamayacaktır (CA NZ, 2017, s.2).

Yetkinlik alt kategorilerine ait bulgularda ise tüm örneklem gruplarında ileri dijital yetkinlikler ve duygusal zekâ en az bulunan yetkinlik alt kategorisi olarak tespit edilmiştir. Program çıktılarında ileri dijital yetkinliklerin daha az paya sahip olması, Endüstri 4.0’la birlikte geleceğin muhasebe profesyonellerinin yapay zekâ, blockchain, iş zekâsı, programlama gibi uygulamalara ilişkin yetkinlikleri kazandırmaya daha fazla önem vermeleri gerektiğini göstermektedir.

Duygusal zekâ yetkinliğinin diğer yetkinliklere göre daha az paya sahip olması araştırmanın bir diğer bulgusudur. Ancak araştırmalar, duygusal zekânın muhasebe profesyonellerinin başarısını etkileyen önemli faktörlerden biri olduğunu vurgulamaktadır (ACCA, 2020, s.49). Dijital modellerin etkinliğini en üst düzeye çıkarmak ve dijital sistemler tarafından gerçekleştirilemeyen görevleri gerçekleştirmek için duygusal zekâ gibi kişiyeye özgü yetkinlikler de gerekli olmaktadır. Aynı zamanda dijital teknolojilerin benimsenmesiyle birlikte muhasebe profesyonellerinin müşteriler, diğer önemli iç ve dış paydaşlarla bağlantı kurmak için daha fazla ilişki halinde olmaları beklenmektedir. Dolayısıyla muhasebe profesyonellerinin müşteri beklentilerini anlama, istenen sonuçları karşılama, değer yaratma becerine de sahip olmaları beklenmektedir (ACCA & CA ANZ, 2019, s.18). Bu nedenle program çıktılarında duygusal zekâ yetkinliğinin de muhasebe profesyonellerine kazandırılması önem taşımaktadır.

Tüm bu yetkinlikler dışında verilerin analizinde yükseköğretim yetkinlik çerçevesi ve diğer araştırmalarda yer alan ancak araştırmamız kapsamında baz aldığımız yetkinlik çerçevesi dışında kalan takım çalışması, liderlik, girişimci gibi kişiye özgü yetkinliklerin de program çıktılarında yer aldığı tespit edilmiştir. Tüm örnekleme, devlet üniversitelerinde ve vakıf üniversitelerinde en az payla ilk ve ikinci sırada liderlik ve girişimcilik yetkinlikleri yer almaktadır. Liderlik, her ne kadar baz aldığımız çerçevede yer almasa da kişiye özgü yetkinlikler ve AICPA'nın muhasebe yetkinlik kategorileri arasında yer almaktadır (AICPA, 2018, s.2). Muhasebe profesyonellerinde liderlik özelliğinin yer alması etik davranışları teşvik etmede önemli bir yetkinlik olarak vurgulanmaktadır (ACCA, 2017, s.17).

Tüm örneklem ve alt örneklem gruplarında takım çalışması en yüksek payla ilk sırada yer alınmaktadır. Muhasebe profesyonellerinin finansal strateji, yatırım, performans açıklamaları ve kuruluş içindeki ve dışındaki paydaşların çatışan beklentilerini yönetmeleri gerekecektir. Bu nedenle takım çalışmasının geleceğin muhasebe profesyonelleri için hayati öneme sahip olduğu kabul edilmektedir (ACCA, 2016, s.8).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Yetkinlik kavramı pek çok bileşenden oluşmaktadır. Küreselleşen iş dünyası, değişen teknoloji, bilgi ve iletişim teknolojilerinin artan önemi insan kaynaklarının sahip olması gereken yetkinlik bileşenlerinde değişim yaratmıştır.

İnternet'in ortaya çıkması, hızlı teknolojik gelişme, Endüstri 4.0 ve Covid-19 pandemisi gibi yaşanan değişimler nedeniyle yeni teknolojiler yetkinliklerin üzerinde bir dönüşüme yol açmıştır. Günümüz dünyasında muhasebe profesyonellerinin dijital teknolojilerin kullanımlarını ve sınırlılıklarını, yalnızca muhasebe işleviyle sınırlı kalmayıp, daha geniş iş bağlamında anlamaları gerekmektedir. Dolayısıyla geleceğin muhasebe profesyonellerinin işletmeye katma değer sağlamak ve sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamak için dijital yetkinliklere sahip olmaları gerekmektedir.

Günümüzde yaşanan değişimler, artık kişiye özgü yetkinliklere (soft skills) sahip nitelikli insan kaynağı yetiştirilmesine odaklanmıştır. Geleceğin muhasebe profesyonellerinin de iletişim, duygusal zekâ, dinamik problem çözme gibi söz konusu kişiye özgü yetkinliklere sahip olması gerektiği muhasebe meslek kuruluşları, diğer kuruluşlar ve literatürde yapılan araştırmalarda görülmektedir.

Bir ülkenin büyümesi ve gelişmesi için yetkin insan kaynağının geliştirilmesinin belkemiği olan eğitim sektörü, istihdam sektöründeki yetkinlik beklentilerindeki değişimden büyük ölçüde etkilenmektedir. Özellikle yükseköğrenim kurumları, mezunların istihdam edilebilirliklerini sağlamak ve artırmak için iş dünyasının değişen yetkinlik taleplerine sahip insan kaynağı yetiştirmeye önem vermektedir. Geleceğin muhasebe profesyonellerini yetiştiren yükseköğretim kurumları ve yükseköğretim kurumlarında verilen muhasebe eğitiminin de bir bütün olarak yaşanan bu dönüşümler doğrultusunda ele alınması gerekmektedir.

Bu bağlamda araştırmamızda geleceğin muhasebe profesyonellerinde bulunması gereken yetkinliklerin güncel bir çerçevesini kullanarak, muhasebe meslek mensubu yetiştirmek amacıyla eğitim verilen programların çıktılarında, bu yetkinliklerin ne derecede hedeflendiği incelenmiştir.

Araştırmamızın sonucu, yükseköğretim kurumlarının günümüzün rekabetçi dünyasında kişiye özgü yetkinliklerin öneminin farkında olduğunu göstermektedir. Bunun yanı sıra dijitalleşmenin artmasıyla birlikte dijital yetkinlikler ve kişiye özgü yetkinlere verilen önem sonucunda; etik yetkinlikler, söz konusu yetkinliklerin arka planında kalmıştır. Buradan hareketle geleceğin muhasebe profesyoneli adaylarının optimal bir yetkinlik dengesine sahip olacak şekilde mezun edilmesinin hedeflenmesinin önemli olduğu görülmektedir.

Analiz sonucunda dijital yetkinliklerin payı yer alsa da ileri dijital yetkinliklere verilen önemin henüz program çıktılarına tam yansıtılmadığı görülmektedir. Geleceğin muhasebe profesyonellerinin ileri dijital teknolojilerin kullanımlarını ve sınırlılıklarını, yalnızca muhasebe işleviyle sınırlı kalmayıp, daha geniş iş bağlamında anlamaları gerekmektedir. Çünkü ileri dijital yetkinliklere sahip muhasebe profesyonelleri, muhasebe mesleğinin rolünü yeniden şekillendirerek işletmelere değer katmak için yeni fırsatlar sunmaktadır. Bu nedenle muhasebe profesyonellerinin yetişmesinde paydaşlardan biri olan yükseköğretim kurumlarında ileri dijital yetkinliklerin kazandırılması hedeflenmeli ve verilen muhasebe eğitimi ile ilgili müfredata ileri dijital yetkinlikleri kazandıracak dersler eklemelidir.

Araştırmamız dijital sistemler tarafından gerçekleştirilemeyen görevlerde duygusal zekâ gibi insani yeteneklerin mezunlara kazandırılmasının önemini de ortaya koymaktadır. Tüm yetkinlikler birbiri ile etkileşim halindedir. Bu nedenle daha önce de vurgulandığı gibi kişiye özgü yetkinliklerin de kazandırıldığı bir yetkinlik dengesine sahip muhasebe profesyonelleri yetiştirmek önemlidir. Duygusal zekâ yetkinliği de dijital ve ileri dijital yetkinliklerin etkinliğini artırmak için muhasebe eğitiminde ve yükseköğretim

programlarında verilen eğitimde öğrencilere kazandırılması gereken önemli bir yetkinlik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Duygusal zekâ, liderlik ve girişimcilik gibi kişiye özgü yetkinlikleri geleceğin muhasebe profesyonellerine kazandırabilmek için muhasebe eğitimine proje tabanlı öğrenme, simülasyonlar, vaka çalışmaları, deneyimsel öğrenme, takım çalışması görevleri ve ders dışı etkinlikler gibi iş yaşamına entegre edilmiş bir öğrenme yaklaşımlarını da içeren uygulamalar entegre edilebilir.

Muhasebe profesyonellerinin sahip olması gereken yetkinlikler konusunda yapılan araştırmalar oldukça zengindir. Ancak yükseköğretim kurumları, meslek kuruluşları ve diğer tüm paydaşların bir araya gelerek muhasebe profesyonelleri için genel bir yetkinlik çerçevesi hazırlanması ihtiyacı görülmektedir. Bu doğrultuda araştırmamız yükseköğretim eğitimi sonucunda mezunlarda hedeflenen yetkinliklere ilişkin mevcut durumu ortaya koyan bir araştırma niteliği taşımaktadır.

Aynı zamanda araştırmamız sonucunda elde edilen bulgular muhasebe profesyoneli olabilmek için mezun olunması gereken lisans programlarının tasarımı, öğretme veya öğrenme yaklaşımları, programların çıktılarını söz konusu yetkinlikleri sağlayacak şekilde düzenlemede bir yol haritası olabilir. Bu yetkinliklerin yükseköğretim kurumlarında verilen eğitimde kazandırılması; yükseköğretim kurumlarından mezun olan öğrencilerin istihdam edilebilirliğini etkileyecek, muhasebe profesyonellerinin fonksiyonunun katma değere dönüşmesinde de önemli bir rol oynayacak, iş dünyası ve muhasebe eğitimi arasında boşluğun giderilmesini sağlayacaktır düşüncesindeyiz.

KAYNAKÇA

- Al-Htaybat, K., Alberti-Alhtaybat, L. V., Alhatabat, Z. (2018) "Educating digital natives for the future: accounting educators' evaluation of the accounting curriculum" *Accounting Education*, 27:4, 333-357, DOI: 10.1080/09639284.2018.1437758
- Allahverdi, M., Alagöz, H. M., Alagöz, A. (2021). "Muhasebe Mesleğinin Gelişen Doğasında Yetkinlik Kavramı" *Muhasebe ve Denetime Bakış*, s.63, ss.139-158
- American Accounting Association (AAA). (2012). "The Pathways Commission, In Pursuit of Accounting's Curricula of the Future" <http://commons.aaahq.org/posts/c0a7037eea>
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2017). Erişim Tarihi: 18.03. .2022. <https://us.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/resources/accounting-core-competencies-personal>.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2018). "The AICPA Pre-certification Core Competency Framework" <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/accountingeducation/resources/downloadabledocuments/aicpa-pre-certification-core-competency-framework.pdf>
- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2016) "Professional accountants – The future: Drivers of change and future skills" (pp. 1–88). The Association of Chartered Certified Accountants. <https://www.accaglobal.com/gb/en.html>
- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2017) "Professional accountants – the future: Ethics and trust in a digital age" <https://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2017/august/ethics-and-trust-in-a-digital-age.html#:~:text=The%20professional%20accountant%20of%20the,these%20lies%20the%20ethical%20quotient>
- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2019) "Audit and technology" <https://www.accaglobal.com/gb/en.html>
- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2020)" Digital accountant" <https://www.accaglobal.com/gb/en.html>
- Athey, T. R., Orth, M. S. (1999) "Emerging Competency Methods For The Future. *Human Resource Management*" Fall 1999, Vol. 38, No. 3, pp. 215–226
- Bolt-Lee, C., Foster, S. D. (2003) "The Core Competency Framework: a new element in the continuing call for accounting education change in the United States" *Accounting Education* 12 (1), 33-7
- Bui, B., Porter, P. (2010) "The Expectation-Performance Gap in Accounting Education: An Exploratory Study, *Accounting Education: an international journal*" 19:1-2, 23-50, DOI: 10.1080/09639280902875556
- Clarke, M. (2018) "Rethinking graduate employability: the role of capital, individual attributes and context" *Studies in Higher Education* 43:11, 1923-1937, DOI: 10.1080/03075079.2017.1294152
- Dixon, J., Belnap, C., Albrecht, C., & Lee, K. (2010) "The importance of soft skills" *Corporate Finance Review*" 14(6), 35-38. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/751644804?accountid=458>
- Dolce, V., Emanuel, F., Cisi, M., Ghislieri, C. (2020) "The soft skills of accounting graduates: perceptions versus expectations, *Accounting Education*, 29:1, 57-76, DOI: 10.1080/09639284.2019.1697937
- Gabriel, M., Pessl, E. (2016) "Industry 4.0 and sustainability impacts: Critical discussion of sustainability aspects with a special focus on future of work and ecological consequences" *Annals of the Faculty of Engineering Hunedoara*, 14(2), 131.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2019) "Future-fit accountants: CFO & Finance function roles for the next decade" p. 16. International Federation of Accountants. ISBN 978-1-60815-418-0. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/publications/future-fit-accountantsroles-next-decade>
- İskender, H. (2011) "Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Yetkinlik Sorunları Ve Bu Sorunların Çözümünde Sürekli Eğitimin Rolü" Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya Üniversitesi
- Kanada Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Birliği (CPA). (2020) "Competency Framework"
- Küresel Yönetim Muhasebecileri Birliği (CGMA, 2019) "Competency Framework 2019 Update"
- Lawson, R. A., Blocher, E. J., Brewer, P. C., Cokins, G., Sorensen, J. E., Stout, D. E., Sundem, G. L., Wolcott, S. K., Wouters, M. J. F. (2014) "Focusing Accounting Curricula on Students' Long-Run Careers: Recommendations for an Integrated Competency-Based Framework for Accounting Education" *Issues In Accounting Education*, American Accounting Association Vol. 29, No. 2 DOI: 10.2308/iace-50673 2014 pp. 295–317
- Schwab, K. (2017) "The fourth industrial revolution. *Currency*"
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- T.C. Yükseköğretim Kurulu. (Erişim Tarihi: 17.03.2022). <http://tyyc.yok.gov.tr/?pid=10>
- Tan, L. M., Laswad, F. (2018) "Professional skills required of accountants: what do job advertisements tell us?" *Accounting Education*, 27:4, 403-432, DOI: 10.1080/09639284.2018.1490189
- Thomson Reuters. (2018) "The accountant of tomorrow. Accountancy in 2028 Survey" <https://tax.thomsonreuters.co.uk/wp-content/private/pdf/uk/report/Thomson-Reuters-Accountant-of-Tomorrow-Report.pdf>

Tsiligiris, V., Bowyer, D. (2021) “Exploring the impact of 4IR on skills and personal qualities for future accountants: a proposed conceptual framework for university accounting education” *Accounting Education*, 30:6, 621-649, DOI: 10.1080/09639284.2021.1938616

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (AESB) (2014).

World Economic Forum (2020) “The Future of Jobs Report 2020”

Yorke, M. (2006) “Employability in higher education: what it is – what it is not” *The Higher Education Academy İnternet Siteleri*

<https://us.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/resources/accounting-core-competencies-business>.

<https://us.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/resources/accounting-core-competencies-functional>

<https://us.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/resources/accounting-core-competencies-functional>

<https://us.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/resources/accounting-core-competencies-personal>

<https://us.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/resources/accounting-core-competencies-business>

ARAS ve COPRAS Yöntemleri ile BIST Teknoloji Endeksindeki Şirketlerin Finansal Performans Analizi

Financial Performance Analysis of Companies in BIST-XUTEK Index with ARAS and COPRAS Methods

Servet SAY *

ÖZ

Şirketlerin finansal performansları ölçülürken finansal tablolarından elde edilen oranlardan yararlanılmaktadır. Geleneksel yöntemlerle yapılan analizler dışında finansal performansın ölçülmesinde çok kriterli karar verme yöntemleri de kullanılmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul Teknoloji Endeksi'nde (BIST-XUTEK) yer alan teknoloji şirketlerinin çok kriterli karar verme yöntemlerinden (ÇKVV) ARAS (Additive Ratio Assessment) ve COPRAS (Complex Proportional Assessment) yöntemleriyle finansal performans sıralamalarını bulmaktır. Şirketlerin performans sıralaması için beş adet finansal oran kriter olarak belirlenmiş, dört kriterin yüksek ve bir kriterin düşük değerler olması tercih edilmiştir. Yapılan analiz sonuçları incelendiğinde ise hem COPRAS hem de ARAS yönteminde aynı sıralamalar bulunmuştur. Her iki yöntemde de ilk üç sırada yer alan teknoloji şirketleri sırasıyla C3, C17 ve C6 koldu şirketleri yer almıştır.

ANAHTAR KELİMELELER

Finansal Performans, COPRAS, ARAS, BIST-XUTEK

ABSTRACT

While measuring the financial performance of companies, the ratios obtained from their financial statements are used. Apart from the analyzes made with traditional methods, multi-criteria decision making methods are also used to measure financial performance. The aim of this study is to find the financial performance rankings of technology companies included in the Borsa Istanbul Technology Index (BIST-XUTEK) using ARAS (Additive Ratio Assessment) and COPRAS (Complex Proportional Assessment) methods. Five financial ratios were determined as criterion for the performance ranking of the companies, four criterion were high and one criterion was low values. When the results of the analysis were examined, the same rankings were found in both COPRAS and ARAS methods. In both methods, the top three technology companies were C3, C17 and C6 respectively.

KEYWORDS

Financial Performance, COPRAS, ARAS, BIST-XUTEK

	Makale Geliş Tarihi / Submission Date 07.07.2022	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance 11.09.2022
Atf	Say, S. (2022). ARAS ve COPRAS Yöntemleri ile BIST Teknoloji Endeksindeki Şirketlerin Finansal Performans Analizi. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 511-523.	

GİRİŞ

İşletmeler arasında performans sıralaması söz konusu olduğunda veya en iyi performansa sahip işletmeyi seçmek gerektiğinde çok kriterli karar verme yöntemleri (ÇKVV) kullanılabilir. Karar verme sürecinde etkinliği amaçlayan ve bu süreci matematiksel olarak ifade etmeye yarayan çok kriterli karar verme yöntemleri (ÇKVV) literatürde sıklıkla kullanılan yöntemlerdir. Şirketler finansal performans ölçümlerini; dönemler itibarıyla kaynak kullanım tercihlerini belirlemek ve etkin hale getirmek, finansal açıdan nerede olduğunu belirlemek ve sektördeki diğer işletmelerin durumları ile karşılaştırma yapmak vb. amaçlarla gerçekleştirebilirler. Finansal performans analizi sonucunda, işletmeler, finansal performans verilerini geçmiş yıl verileriyle karşılaştırabildikleri gibi sektörde yer alan diğer firmalarla da karşılaştırarak, sektördeki konumları hakkında da bilgi edinebilmektedir. Finansal performansa dayanak olan veriler ağırlıklı olarak bilanço ve gelir tablosu başta olmak üzere diğer finansal tablolardan elde edilmektedir (Ceyhan ve Demirci, 2017: 279).

Bu çalışmada çok kriterli karar verme yöntemlerinden olan COPRAS ve ARAS yöntemleri Borsa İstanbul Teknoloji Endeksi'nde yer alan şirketlerin finansal performanslarını karşılaştırmalı olarak değerlendirmek amacıyla kullanılmıştır. Çalışmada ilk olarak ÇKVV yöntemleri ve finansal performansa ilişkin literatür taraması yapılarak COPRAS ve ARAS Yöntemlerinin uygulama adımlarından bahsedilmiştir. Daha sonra şirketlerin 2016-2020 dönemine ait finansal oranlar kullanılarak COPRAS ve ARAS Yöntemleri yardımı ile performans sıralaması gerçekleştirilmiştir. Değerlendirmede kriterler ağırlıkları eşit olarak alınmıştır. Finansal oran hesaplamalarında yer alan veriler, Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun (KAP) resmi internet sitesinden elde edilmiştir.

1. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde ÇKKV yöntemlerinin farklı sektörlerde sıklıkla kullanıldığı görülmüştür. Bu kapsamda ulaşılabilen bazı çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Yadav vd. (2016), çalışmalarında petrol ve gaz şirketlerinin finansal performanslarını analiz etmişlerdir. Çalışmada çok kriterli karar verme (ÇKVV) yöntemlerinden TOPSIS tekniği kullanılmıştır. Firmaların finansal performanslarını ölçmek amacıyla 2011–2015 yılları arasına ait oranlardan yararlanılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre Hindustan Ltd. 2011 yılında, BPCL 2012 yılında, Gail Ltd. 2013 yılında ve son iki yılda da Petronet en iyi sıralamaya sahip şirketler olmuşlardır. Gümrak (2016) tarafından yapılan çalışmada Türkiye ve Malezya'da faaliyet gösteren katılım bankalarının finansal performanslarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla Türkiye'den 4 banka ve Malezya'dan 11 banka analize dahil edilmiştir. Hesaplanan finansal oranlar, çok kriterli karar verme yöntemi TOPSIS'te değerlendirme faktörü olarak kullanılmıştır. Analiz kapsamına alınan bankaların performans derecelendirmesi sırasıyla 2010, 2011, 2012 ve 2013 yılları için TOPSIS yöntemi ile yapılmıştır. Sonuçlara göre Türkiye'de faaliyet gösteren katılım bankaları, 2013 yılındaki sıralama performansında ilk üç sırada yer almıştır. Ömürbek vd. (2017) bankaların sürdürülebilirlik performanslarını ENTROPI, ARAS, MOOSRA ve COPRAS yöntemleri ile karşılaştırmalı olarak değerlendirmişlerdir. Sonuçlara bakıldığında kullanılan üç yöntemde de A2 kodlu Ziraat Bankası ilk sıradadır. Inani ve Gupta (2017) yaptıkları çalışmada, Hindistan Ulusal Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören dokuz bilgi teknolojisi firmasının finansal performanslarını 2011'den 2015'e kadar olan beş yıllık bir dönem için TOPSIS yöntemiyle değerlendirmişlerdir. Sonuç olarak TCS firmasının beş yıllık analiz döneminin dördünde en yüksek performansı gösterdiğini, Wipro firmasının ise aynı dönemde en düşük sıralamaya sahip olduğunu belirtmiştir. Bayrakçı ve Aksoy (2019) Türkiye'de faaliyet gösteren bireysel emeklilik şirketlerinin performansını ARAS ve COPRAS yöntemleri ile karşılaştırmalı olarak analiz etmişlerdir. Her iki yöntemde de ilk üç sırayı A4, A3 ve A5 kodlu şirketler almıştır. Şahin ve Eren (2020) Borsa İstanbul İnşaat Endeksi'nde faaliyet gösteren firmaların finansal performanslarını ARAS ve COPRAS yöntemleriyle karşılaştırmalı olarak incelemişlerdir. Yapılan analiz sonucunda her iki yöntemde finansal performans sıralaması benzer olup 2018 yılı için finansal performansı yüksek olan firma Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş. olmuştur. Sakarya ve Gürsoy (2020) BIST Bankacılık Endeksi'nde yer alan mevduat bankalarının finansal performanslarını Entropi tabanlı COPRAS ve ARAS yöntemleriyle değerlendirmişlerdir. Her iki yöntemin sonuçlarına göre ilk sırayı Halk Bankası almıştır. Akgül (2021) çalışmasında Borsa İstanbul'da faaliyetlerine devam eden 9 mevduat bankasının 2016-2020 yıllarına ait finansal performansının CRITIC ve COCOSO yöntemlerine dayalı performansının ölçülmesini amaçlamıştır. İki aşamalı olarak gerçekleştirilen analiz sürecinin ilk aşamasında CRITIC yöntemi kullanılarak değerlendirme kriterlerine ilişkin ağırlık skorları belirlenmiştir. İkinci aşamada ise COCOSO yöntemi ile bankaların performans sıralamaları yapılmıştır. Doğan ve Kevser (2021) tarafından yapılan bir diğer çalışmanın amacı, bankaların sürdürülebilirlik skoru, finansal performans göstergeleri ve sahiplik yapısı arasındaki ilişkiyi belirlemektir. Araştırmadan elde edilen sonuçlara

göre bankaların sürdürülebilirlik skoru finansal performansları üzerinde etkili olmamıştır. Öte yandan, en büyük paya sahip ortağın paylarındaki artış bankaların sürdürülebilirlik puanlarında düşüşe neden olmuştur. Öndeş ve Özkan (2021) Covid 19 pandemisinin bilişim sektöründe faaliyet gösteren firmaların finansal performansları üzerindeki etkileri ortaya koymak amacıyla yaptıkları çalışmada bütünleşik CRITIC-EDAS yöntemlerini kullanmışlardır. Yapılan analiz sonuçlarına göre göre 1. çeyrekte en iyi ilk 3 işletme; ARDYZ, PAPIL ve LINK, 2. çeyrekte PAPIL, INDES, DESPC ve 3. çeyrekte ise INDES, PAPIL ve LINK olarak belirlenmiştir.

Terzioğlu vd. (2022), Borsa İstanbul'da elektrik, gaz ve buhar sektörlerinde işlem gören şirketlerin finansal performansları çok kriterli karar verme yöntemlerinden SWARA ile ağırlıklandırılarak VIKOR ve WASPAS yöntemleri ile incelenmiştir. Çalışma sonucunda elde edilen sonuçlara göre en yüksek ağırlığa sahip kriter aktif devir hızı olduğu belirtilirken WASPAS ve VIKOR yöntemlerine göre ENJSA işletmesinin en iyi finansal performansa sahip olduğu görülmüştür. Soy Temür (2022), BIST-XTRZM endeksinde yer alan işletmelerin finansal performanslarını çok kriterli karar verme yöntemleri ile değerlendirmiştir. Çalışmada, işletmelerin 2016-2020 yıllarına ait finansal tablolarından elde edilen veriler ile belirlenen oranlar hesaplanmıştır. Karar matrisleri oluşturulduktan sonra finansal performanslarının değerlendirilmesinde ARAS, COPRAS ve TOPSIS yöntemleri kullanılmıştır. Özer ve Saygın (2022), çalışmada Türkiye'de faaliyet gösteren katılım bankalarının 2011-2020 finansal verilerinden faydalanarak ve Promethee yöntemini kullanarak finansal performans analizi yapmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; en yüksek performansı sahip bankalar sırayla, Kuveyt Türk, Türkiye Finans ve Vakıf Katılım olmuştur. En düşük performansa sahip bankalar ise; Albaraka Türk ve Emlak Katılım olmuştur. Kevser ve Doğan (2022) UEFA sıralamasında yer alan beş büyük futbol kulübünün finansal performanslarını karşılaştırmak amacıyla Gri İlişkisel Analiz Yöntemini kullanmışlardır. Veriseti olarak 2015-2019 yıllarına ait finansal oranların kullanıldığı çalışmada, en yüksek finansal performansı Manchester City FC'nin, en düşük performansı ise Juventus FC'nin gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE VERİ SETİ

Türkiye'de faaliyet gösteren teknoloji şirketlerinin finansal performansının değerlendirilmesi amacıyla yapılan bu çalışmada Borsa İstanbul Teknoloji Endeksi'nde (BIST XUSIN) yer alan 18 şirketin 2016-2020 dönemine ilişkin verileri kullanılmıştır. Çalışma kapsamındaki teknoloji şirketleri ve kodları aşağıda Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. Şirket Adları ve Kodları

SIRA	ŞİRKET ADI	KODU
1	ALCATEL LUCENT TELETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	C1
2	ASELSAN ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	C2
3	ESCORT TEKNOLOJİ YATIRIM A.Ş.	C3
4	LOGO YAZILIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	C4
5	NETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	C5
6	LİNK BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ YAZILIMI VE DONANIMI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	C6
7	ARENA BİLGİSAYAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	C7
8	İNDEKS BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ MÜHENDİSLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	C8
9	PLASTİKKART AKILLI KART İLETİŞİM SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	C9
10	DATAGATE BİLGİSAYAR MALZEMELERİ TİCARET A.Ş.	C10
11	ARMADA BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	C11
12	KAREL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	C12
13	DESPEC BİLGİSAYAR PAZARLAMA VE TİCARET A.Ş.	C13
14	KRON TELEKOMÜNİKASYON HİZMETLERİ A.Ş.	C14
15	FONET BİLGİ TEKNOLOJİLERİ A.Ş.	C15
16	SMARTİKS YAZILIM A.Ş.	C16
17	PAPİLON SAVUNMA TEKNOLOJİ VE TİCARET A.Ş.	C17
18	ARD GRUP BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ A.Ş.	C18

Çalışmada şirketlerin finansal performansının ölçülmesinde kullanılan oranlar, hesaplanma şekilleri ve kodları Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2. Oran Adları, Kodları ve Hesaplanma Şekilleri

ORAN ADI	HESAPLANMA ŞEKLİ	KODU
Aktif Karlılığı	Net Kar / Toplam Aktif	R1
Özsermaye Karlılığı	Net Kar / Öz Kaynaklar	R2
Net Kar Marjı	Net Kar / Net Satışlar	R3
Likidite Oranı	(Dönen Varlıklar - Stoklar) / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	R4
Kaldıraç Oranı	(KVYK+UVYK) / Toplam Aktif	R5

3. YÖNTEM

Çalışmada 2016-2020 yılları arası hisseleri Borsa İstanbul Teknoloji Endeksi’nde (BIST XUSIN) işlem gören şirketlerin finansal performansları ele alınmıştır. İlk olarak finansal oranlar her bir firma için ayrı ayrı hesaplanmış ve çok kriterli karar verme tekniklerinden ARAS ve COPRAS yöntemleri ile çözümlenmiştir. Çalışmada kullanılan kriter ağırlıklarının birbirine eşit olduğu varsayımı altında analizler yapılmıştır. Literatürde ağırlıkların eşit olarak kullanıldığı çalışmalara rastlamak mümkündür (Ömürbek ve Özcan, 2016; Ulaş, 2017; Mercan ve Çetin, 2020).

3.1. ARAS Yöntemi

İlk olarak Zavadskas ve Turskis tarafından geliştirilen ve kullanılan ARAS (Additive Ratio Assessment) yöntemi karmaşık problemlerin basit göreceli karşılaştırmaların kullanılması ile çözülebileceği düşüncesine dayanmaktadır. Yöntem, normalize edilmiş ve ağırlıklandırılmış kriter değerlerinin toplamı ile her bir alternatifi değerlendirmeye çalışmaktadır bu da alternatiflerin önceliklendirilmesine etkin bir şekilde yardımcı olmaktadır (Kutut vd., 2014, s.292). ARAS yönteminde araştırmaya konu olan alternatiflerin fayda fonksiyonu değerleri, karar problemine araştırmacı tarafından eklenen optimal alternatife ait fayda fonksiyonu değeri ile karşılaştırılmaktadır (Sliogerience vd., 2013: 13). Özetle bu yöntem kullanıldığında alternatifleri değerlendirmek ve sıralamak son derece uygundur. ARAS yönteminin adımları aşağıda verilmiştir (Zavadskas ve Turskis, 2010, s.163-165).

Aşama 1; Karar matrisinin oluşturulması

m alternatif sayısını, n ise kriter sayısını göstermek üzere X karar matrisi

$$X = \begin{bmatrix} x_{01} & x_{0j} & x_{0n} \\ x_{i1} & x_{ij} & x_{in} \\ x_{m1} & x_{mj} & x_{mn} \end{bmatrix}; i = 0, 1, \dots, m \quad j = 0, 1, \dots, n$$

şeklinde gösterilebilir. Karar matrisi üzerinde ij x i. alternatifi j. kriterde gösterdiği performans değerini; 0 j x ise j. kriterin optimal değerini ifade etmektedir. Karar probleminde kriterlere ait optimal değer bilinmiyorsa, kriterin fayda (daha yüksek daha iyi) ya da maliyet (daha düşük daha iyi) özelliği göstermesi durumuna göre optimal değer aşağıdaki eşitlikler yardımıyla hesaplanmaktadır.

$$\text{Fayda durumu: } x_{0j} = \max_i x_{ij}$$

$$\text{Maliyet durumu: } x_{0j} = \min_i x_{ij}$$

Aşama 2; Karar Matrisinin Normalleştirilmesi

ARAS yönteminde \bar{X} normalize karar matrisi \bar{x}_{ij} değerlerinde oluşmaktadır. \bar{x}_{ij} değerleri kriterin fayda ya da maliyet özelliği göstermesine göre 2 şekilde hesaplanmaktadır. Kriter performans değerlerinin daha yüksek olması daha iyi kabul ediliyorsa (fayda durumu), normalize değerler aşağıdaki eşitlik yardımıyla hesaplanır.

$$\bar{x}_{ij} = \frac{x_{ij}}{\sum_{i=0}^m x_{ij}}$$

Kriter performans değerlerinin daha düşük olması daha iyi kabul ediliyorsa (maliyet durumu), normalizasyon işlemi iki adımda gerçekleştirilir. İlk adımda performans değerleri aşağıda yer alan birinci eşitlik kullanılarak fayda durumuna dönüştürülür, ikinci adımda aşağıdaki ikinci eşitlik kullanılarak normalize değer hesaplanmış olur.

$$x_{ij}^* = \frac{1}{x_{ij}}$$

$$\bar{x}_{ij} = \frac{x_{ij}^*}{\sum_{i=0}^m x_{ij}^*}$$

Normalize değerler hesaplandıktan sonra değerler Eşitlik (7) de gösterilen matris formunda yazılarak \bar{X} normalize karar matrisi elde edilmiş olur

$$\bar{X} = \begin{bmatrix} \bar{x}_{01} & \bar{x}_{0j} & \bar{x}_{0n} \\ \bar{x}_{i1} & \bar{x}_{ij} & \bar{x}_{in} \\ \bar{x}_{m1} & \bar{x}_{mj} & \bar{x}_{mn} \end{bmatrix}; i = 0, 1, \dots, m \quad j = 0, 1, \dots, n$$

Aşama 3; Normalleştirilmiş Karar Matrisinin Ağırlıklandırılması

$$\hat{X} = \begin{bmatrix} \hat{x}_{01} & \hat{x}_{0j} & \hat{x}_{0n} \\ \hat{x}_{i1} & \hat{x}_{ij} & \hat{x}_{in} \\ \hat{x}_{m1} & \hat{x}_{mj} & \hat{x}_{mn} \end{bmatrix}; i = 0, 1, \dots, m \quad j = 0, 1, \dots, n$$

Aşama 4; Optimallik Fonksiyon Değerlerinin Hesaplanması

$$S_i = \sum_{j=1}^n \hat{x}_{ij} \quad i = 0, 1, \dots, m$$

$$K_i = \frac{S_i}{S_0} \quad i = 0, 1, \dots, m$$

3.2. COPRAS Yöntemi

Zavadskas ve Kaklauskas tarafından 1996 yılında Vilnius Gediminas Teknik Üniversitesinde geliştirilen COPRAS Yöntemi nitel ve nicel kriterleri değerlendirebilen birçok kriterli karar verme yöntemidir (Özbek, 2017: 5). COPRAS çok kriterli değerlendirmede maksimum ve minimum kriter değerlerinin her ikisi için de kullanılabilir. COPRAS yöntemi, karmaşık kriterler ve çok sayıda alternatif içeren problemlere kolaylıkla uygulanabilir. Dolayısıyla literatürde çok farklı alanlarda uygulama alanı bulmuştur (Zavadskas vd., 2001: 170). COPRAS Yönteminin adımları aşağıdaki gibidir (Kaklauskas vd., 2010: 326-340; Mandal ve Sarkar, 2012: 132-134).

Aşama 1; Karar Matrisinin Oluşturulması

$$D = \begin{bmatrix} A_1 \begin{bmatrix} x_{11} & x_{12} & x_{13} & \cdot & x_{1n} \end{bmatrix} \\ A_2 \begin{bmatrix} x_{21} & x_{22} & x_{23} & \cdot & x_{2n} \end{bmatrix} \\ A_3 \begin{bmatrix} x_{31} & x_{32} & x_{33} & \cdot & x_{3n} \end{bmatrix} \\ \cdot \\ A_m \begin{bmatrix} x_{m1} & x_{m2} & x_{m3} & \cdot & x_{mn} \end{bmatrix} \end{bmatrix}$$

Aşama 2; Karar Matrisinin Normalleştirilmesi

$$x_{ij}^* = \frac{x_{ij}}{\sum_{i=0}^m x_{ij}} \quad \forall j = 1, 2, \dots, n$$

Aşama 3; Normalleştirilmiş Karar Matrisinin Ağırlıklandırılması

$$D' = d_{ij} = x_{ij}^* \cdot w_j$$

Aşama 4; Ağırlıklı Normalize İndekslerin Toplanması

$$S_{i+} = \sum_{j=1}^k d_{ij} \quad j = 1, 2, \dots, k \text{ fayda yönlü kriterler}$$

$$S_{i-} = \sum_{j=k+1}^n d_{ij} \quad j = k+1, k+2, \dots, n \text{ maliyet yönlü kriterler}$$

Aşama 5; Göreceli Önem Derecelerinin Hesaplanması

$$Q_i = S_{i+} + \frac{\sum_{i=1}^m S_{i-}}{S_{i-} \cdot \sum_{i=1}^m \frac{1}{S_{i-}}}$$

Aşama 6; Karar Alternatiflerinin Sıralanması

$$P_i = \frac{Q_i}{P_{max}} \cdot 100\%$$

Son aşamada fayda derecesi 100 olan seçenek en iyi seçenek olarak kabul edilir. Diğerleri ise performans indeks değerleri büyükten küçüğe doğru sıralanır.

4. UYGULAMA

Çalışmada kullanılan kriter ağırlıklarının birbirine eşit olduğu varsayımı altında COPRAS VE ARAS yöntemleri ile analizler yapılmıştır. Her iki yönetime ait yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır.

4.1. COPRAS Yöntemi ile Analiz

Aktif karlılığı, özkaynak karlılığı, net kâr marjı ve likidite oranı COPRAS yönteminde fayda yönlü kriterlerdir. Bu kriterlerin değerlerinin yüksek olması alternatif seçiminde pozitif etkiye sahiptir. Bununla beraber çalışmada yer alan kaldıraç oranı ise maliyet yönlü kriterler arasında yer almaktadır. COPRAS yönteminin adımları uygulama verileri ile birlikte aşağıda yer almaktadır. Bu bağlamda analiz kapsamına alınan şirketlerin 2020 yılı karar matrisi Tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo 3. Karar Matrisi

	R	R2	R3	R4	R5
C1	0,0362	0,0914	0,0346	1,6488	0,6112
C2	0,1201	0,2434	0,2524	1,1836	0,5052
C3	0,0091	0,0095	15,1937	4,2829	0,0411
C4	0,1214	0,2438	0,2126	1,3328	0,4777
C5	0,0132	0,0612	0,0210	1,0009	0,6474
C6	0,1775	0,2018	0,4640	11,7532	0,1203
C7	0,0173	0,0484	0,0065	1,1334	0,6392
C8	0,0599	0,3423	0,0242	0,9607	0,8007
C9	0,0693	0,1100	0,0348	1,7655	0,3658
C10	0,0741	0,2426	0,0224	1,2134	0,6550
C11	0,0103	0,0453	0,0057	1,3798	0,7634
C12	0,0706	0,2011	0,0919	0,9233	0,6396
C13	0,1057	0,1937	0,0442	1,5119	0,4601
C14	0,1588	0,2202	0,2586	2,4194	0,2868
C15	0,1637	0,2159	0,3479	1,3106	0,2404
C16	0,1336	0,2086	0,2467	1,2482	0,3086
C17	0,1746	0,1882	0,3212	14,2941	0,0828
C18	0,2583	0,3847	0,3756	2,5635	0,3342

Karar matrisi oluşturulduktan sonra normalize matrisin elde edilmesi gerekir. Normalize edilmiş karar matrisini oluşturmak için Tablo 3'te yer alan verilerden yararlanılmıştır. Bu bağlamda analiz kapsamına alınan şirketlerin 2016-2020 dönemi normalize edilmiş karar matrisi Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4. Normalize Karar Matrisi

	R	R2	R3	R4	R5
C1	0,0204	0,0281	0,0019	0,0318	0,0766
C2	0,0677	0,0748	0,0141	0,0228	0,0633
C3	0,0051	0,0029	0,8461	0,0825	0,0052
C4	0,0684	0,0750	0,0118	0,0257	0,0599
C5	0,0074	0,0188	0,0012	0,0193	0,0811

C6	0,1001	0,0621	0,0258	0,2263	0,0151
C7	0,0098	0,0149	0,0004	0,0218	0,0801
C8	0,0338	0,1053	0,0013	0,0185	0,1003
C9	0,0391	0,0338	0,0019	0,0340	0,0458
C10	0,0418	0,0746	0,0012	0,0234	0,0821
C11	0,0058	0,0139	0,0003	0,0266	0,0957
C12	0,0398	0,0618	0,0051	0,0178	0,0802
C13	0,0596	0,0596	0,0025	0,0291	0,0577
C14	0,0895	0,0677	0,0144	0,0466	0,0359
C15	0,0923	0,0664	0,0194	0,0252	0,0301
C16	0,0753	0,0641	0,0137	0,0240	0,0387
C17	0,0984	0,0579	0,0179	0,2753	0,0104
C18	0,1456	0,1183	0,0209	0,0494	0,0419

Her bir değerlendirme kriterinin ağırlık değeri (w_j) ile normalize edilmiş karar matrisi kullanılarak, ağırlıklı normalize edilmiş karar matrisi oluşturulmuş ve aşağıda Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. Ağırlıklı Normalize Karar Matrisi

	R	R2	R3	R4	R5
C1	0,004	0,006	0,000	0,006	0,015
C2	0,014	0,015	0,003	0,005	0,013
C3	0,001	0,001	0,169	0,016	0,001
C4	0,014	0,015	0,002	0,005	0,012
C5	0,001	0,004	0,000	0,004	0,016
C6	0,020	0,012	0,005	0,045	0,003
C7	0,002	0,003	0,000	0,004	0,016
C8	0,007	0,021	0,000	0,004	0,020
C9	0,008	0,007	0,000	0,007	0,009
C10	0,008	0,015	0,000	0,005	0,016
C11	0,001	0,003	0,000	0,005	0,019
C12	0,008	0,012	0,001	0,004	0,016
C13	0,012	0,012	0,000	0,006	0,012
C14	0,018	0,014	0,003	0,009	0,007
C15	0,018	0,013	0,004	0,005	0,006
C16	0,015	0,013	0,003	0,005	0,008
C17	0,020	0,012	0,004	0,055	0,002
C18	0,029	0,024	0,004	0,010	0,008

Ağırlıklı normalize karar matrisi oluşturulduktan sonra fayda yönlü ve maliyet yönlü kriterler için S_i değerleri Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6. S_i Değerleri

	$S_i +$	$S_i -$
C1	0,0164	0,0153
C2	0,0359	0,0127
C3	0,1873	0,0010
C4	0,0362	0,0120

C5	0,0093	0,0162
C6	0,0829	0,0030
C7	0,0094	0,0160
C8	0,0318	0,0201
C9	0,0218	0,0092
C10	0,0282	0,0164
C11	0,0093	0,0191
C12	0,0249	0,0160
C13	0,0301	0,0115
C14	0,0436	0,0072
C15	0,0407	0,0060
C16	0,0354	0,0077
C17	0,0899	0,0021
C18	0,0668	0,0084

Sonraki aşamada her bir alternatif için Q_i olarak gösterilen göreceli önem değerleri hesaplanmıştır. P_i olarak gösterilen performans indeks değerleri sıralandığında tercih sırası elde edilmektedir. Performans indeksi 100 olan seçenek en iyi seçenektir. Her alternatif için hesaplanan Q_i değerleri P_i değerleri ve şirketlerin performans sıralaması aşağıda Tablo 7’de görülmektedir.

Tablo 7. Q_i Değerleri, P_i Değerleri ve Sıralamalar

	Q_i	P_i	Sıra
C1	0,0206	8,263136	15
C2	0,0410	16,40106	9
C3	0,2497	100	1
C4	0,0416	16,63926	8
C5	0,0133	5,327018	17
C6	0,1042	41,71864	3
C7	0,0134	5,356973	16
C8	0,0350	14,00662	11
C9	0,0288	11,52397	14
C10	0,0321	12,8596	12
C11	0,0127	5,079602	18
C12	0,0289	11,57985	13
C13	0,0357	14,30406	10
C14	0,0526	21,05898	5
C15	0,0513	20,55367	6
C16	0,0438	17,52303	7
C17	0,1209	48,40161	2
C18	0,0745	29,83879	4

COPRAS yöntemine göre en iyi P_i değerine sahip olan şirket C3 kodlu şirket olurken; onu ikinci sırada bulunan C17 ve üçüncü sırada bulunan C6 kodlu şirketler takip etmektedir.

4.2. ARAS Yöntemi ile Analiz

ARAS yönteminde karar matrisini oluşturulmasında ilk satırda yer alan optimal değerler alınırken, her bir kriterin alternatif değeri için fayda kriterlerinin en yüksek değeri, minimum kriter yani çalışmada yalnızca R5 kodlu kriter için en düşük değer alınmıştır ve aşağıda Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8. Karar Matrisi

	R1	R2	R3	R4	R5
Optimal Değer	0,2583	0,3847	15,1937	14,2941	0,0411
C1	0,0362	0,0914	0,0346	1,6488	0,6112
C2	0,1201	0,2434	0,2524	1,1836	0,5052
C3	0,0091	0,0095	15,1937	4,2829	0,0411
C4	0,1214	0,2438	0,2126	1,3328	0,4777
C5	0,0132	0,0612	0,0210	1,0009	0,6474
C6	0,1775	0,2018	0,4640	11,7532	0,1203
C7	0,0173	0,0484	0,0065	1,1334	0,6392
C8	0,0599	0,3423	0,0242	0,9607	0,8007
C9	0,0693	0,1100	0,0348	1,7655	0,3658
C10	0,0741	0,2426	0,0224	1,2134	0,6550
C11	0,0103	0,0453	0,0057	1,3798	0,7634
C12	0,0706	0,2011	0,0919	0,9233	0,6396
C13	0,1057	0,1937	0,0442	1,5119	0,4601
C14	0,1588	0,2202	0,2586	2,4194	0,2868
C15	0,1637	0,2159	0,3479	1,3106	0,2404
C16	0,1336	0,2086	0,2467	1,2482	0,3086
C17	0,1746	0,1882	0,3212	14,2941	0,0828
C18	0,2583	0,3847	0,3756	2,5635	0,3342

Analiz kapsamındaki şirketlerin 2016-2020 dönemi normalize edilmiş karar matrisi Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9. Normalize Karar Matrisi

	R1	R2	R3	R4	R5
Optimal Değer	0,1271	0,1058	0,4583	0,2159	0,2378
C1	0,0178	0,0251	0,0010	0,0249	0,0160
C2	0,0591	0,0669	0,0076	0,0179	0,0193
C3	0,0045	0,0026	0,4583	0,0647	0,2378
C4	0,0597	0,0670	0,0064	0,0201	0,0205
C5	0,0065	0,0168	0,0006	0,0151	0,0151
C6	0,0874	0,0555	0,0140	0,1775	0,0813
C7	0,0085	0,0133	0,0002	0,0171	0,0153
C8	0,0295	0,0941	0,0007	0,0145	0,0122
C9	0,0341	0,0302	0,0010	0,0267	0,0267
C10	0,0365	0,0667	0,0007	0,0183	0,0149

C11	0,0051	0,0125	0,0002	0,0208	0,0128
C12	0,0347	0,0553	0,0028	0,0139	0,0153
C13	0,0520	0,0533	0,0013	0,0228	0,0212
C14	0,0781	0,0605	0,0078	0,0365	0,0341
C15	0,0806	0,0594	0,0105	0,0198	0,0407
C16	0,0657	0,0574	0,0074	0,0188	0,0317
C17	0,0859	0,0517	0,0097	0,2159	0,1181
C18	0,1271	0,1058	0,0113	0,0387	0,0292

Ağırlıklı normalize karar matrisinin oluşturulması için her bir kriterin alternatif değeri ağırlık değerleriyle çarpılarak hesaplanmış ve Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10. Ağırlıklı Normalize Matrisi

	R1	R2	R3	R4	R5
Optimal Değer	0,025	0,021	0,092	0,043	0,048
C1	0,004	0,005	0,000	0,005	0,003
C2	0,012	0,013	0,002	0,004	0,004
C3	0,001	0,001	0,092	0,013	0,048
C4	0,012	0,013	0,001	0,004	0,004
C5	0,001	0,003	0,000	0,003	0,003
C6	0,017	0,011	0,003	0,035	0,016
C7	0,002	0,003	0,000	0,003	0,003
C8	0,006	0,019	0,000	0,003	0,002
C9	0,007	0,006	0,000	0,005	0,005
C10	0,007	0,013	0,000	0,004	0,003
C11	0,001	0,002	0,000	0,004	0,003
C12	0,007	0,011	0,001	0,003	0,003
C13	0,010	0,011	0,000	0,005	0,004
C14	0,016	0,012	0,002	0,007	0,007
C15	0,016	0,012	0,002	0,004	0,008
C16	0,013	0,011	0,001	0,004	0,006
C17	0,017	0,010	0,002	0,043	0,024
C18	0,025	0,021	0,002	0,008	0,006

Son aşamada ise her bir alternatif için optimallik fonksiyon değerlerinin hesaplanması adımına geçilmiştir. Tablo 11'de gösterilen Ki fayda dereceleri hesaplanarak büyükten küçüğe doğru sıralanmış ve alternatifler değerlendirilmiştir.

Tablo 11. Optimallik Fonksiyon Değerleri ve Alternatif Sıralamaları

	Si	Ki	%Ki	Sıralama
Optimal Değer	0,22897776			
C1	0,0170	0,0741	7,41%	15
C2	0,0342	0,1492	14,92%	9

C3	0,1536	0,6707	67,07%	1
C4	0,0348	0,1518	15,18%	8
C5	0,0108	0,0473	4,73%	17
C6	0,0831	0,3630	36,3%	3
C7	0,0109	0,0475	4,75%	16
C8	0,0302	0,1319	13,19%	11
C9	0,0238	0,1038	10,38%	14
C10	0,0274	0,1197	11,97%	12
C11	0,0103	0,0448	4,48%	18
C12	0,0244	0,1066	10,66%	13
C13	0,0301	0,1316	13,16%	10
C14	0,0434	0,1896	18,96%	5
C15	0,0422	0,1842	18,42%	6
C16	0,0362	0,1582	15,82%	7
C17	0,0963	0,4204	42,04%	2
C18	0,0624	0,2727	27,27%	4

ARAS yöntemi sonucu performans sıralamasına bakıldığında ilk üçte sırasıyla C3, C17 ve C6 kodlu şirketler yer almıştır.

Tablo 12. Karşılaştırma Tablosu

	COPRAS	ARAS
C1	15	15
C2	9	9
C3	1	1
C4	8	8
C5	17	17
C6	3	3
C7	16	16
C8	11	11
C9	14	14
C10	12	12
C11	18	18
C12	13	13
C13	10	10
C14	5	5
C15	6	6
C16	7	7
C17	2	2
C18	4	4

Teknoloji şirketlerinin karşılaştırmalı performans analiz sonuçları Tablo 12’de görüldüğü gibidir. Her iki yöntemde de aynı sıralama elde edilmiştir. Her iki yöntemde de ilk üç sırada yer alan teknoloji şirketleri sırasıyla C3, C17 ve C6 kodlu şirketleri yer almıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde teknoloji alanında yaşanan gelişmeler toplumların yaşam kalitesinin ve koşullarının oluşturulmasında büyük rol oynadığı gibi şirketlerin gelişimi ve kurumsallaşması açısından da önemli bir rol oynamaktadır. Küreselleşen dünyada teknolojinin bu derece hızlı gelişmesi ülkemizi de olumlu etkilemiş ve teknolojik yatırımların her geçen artmasına neden olmuştur. Finansal performans, şirketlerin finansal durumuna ilişkin yöneticilere bilgi verir. Örneğin yöneticilerin gelecekle ilgili kararları, devlet kurumlarının kararları, kredi kurumlarının kredi sağlama kararları ve yatırımcıların da yatırım kararları şirketlerin finansal performansı ile yakından ilgilidir (Yükçü ve Atağan, 2010: 28). Finansal performans ölçümü şirketlerin mali tablolarında yer alan kalemler kullanılarak yapılabilir. Bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundaki kalemler ve bu kalemler arasındaki bağlantılar sayesinde şirketle ilgili finansal ölçüler oluşturulmakta ve finansal performans ortaya çıkmaktadır (Kaplanoğlu, 2018: 154).

Bu çalışmada, 2016-2020 döneminde hisseleri Borsa İstanbul'da işlem gören 18 teknoloji şirketinin finansal oranları kullanılarak, şirketlerin finansal performansları COPRAS ve ARAS yöntemleri ile karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. ARAS, optimal bir çözüm üretmek için alternatiflerin en büyük orana sahip olması gerektiği ilkesine dayanan bir yöntemdir. COPRAS ise fayda yönlü ve maliyet yönlü kriterlerin oranına dayanan bir yöntemdir. En iyi seçimi elde etmek için ARAS yöntemi en yüksek fayda değerini (K_i) kullanır, COPRAS yöntemi ise en yüksek nicel fayda değerlendirme değerini (P_i) temel alır. COPRAS ile yapılan analiz sonuçlarına göre ilk üç şirket Escort Teknoloji Yatırım A.Ş. (C3), Papiyon Teknoloji ve Ticaret A.Ş. (C17) ve Link Bilgisayar Sistemleri Yazılımı ve Donanımı Sanayi ve Ticaret A.Ş. (C6) isimli şirketlerdir. ARAS ile yapılan analiz sonuçlarına bakıldığında ise yine ilk üçte C3, C17 ve C6 kodlu şirketler yer almaktadır. Dolayısıyla hem COPRAS hem de ARAS yönteminde aynı sıralamalar bulunmuştur. 2016-2020 dönemine ait verilere göre en iyi finansal performansa sahip şirketin C3 kodlu Escort Teknoloji Yatırım A.Ş. olmasının sebebi karlılık oranlarının diğer şirketlerin karlılık oranlarından daha yüksek olması ve kaldıraç oranının da diğerlerine nazaran daha düşük olmasıdır. C11 kodlu Armada Bilgisayar Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. şirketinin ise son sırada yer almasının temel sebebi aktif karlılık, özsermaye karlılık ve net kâr marjı oranlarının düşük olmasının yanında likidite oranının diğerlerinden daha düşük olması olarak yorumlanabilir. Yöntemlerde sıralamanın aynı çıkması alternatif sıralama doğruluğunu ve uygulamanın güvenilirliğini destekler niteliktedir. Ayrıca teknoloji şirketlerinin mali performanslarına ilişkin analiz sonuçlarının finansal oranlar yardımıyla yapılan temel analiz sonuçlarını doğrular nitelikte olması, COPRAS ve ARAS yöntemlerinin başarısını ortaya koymaktadır. Teknoloji şirketlerinin aynı kriterler ile karşılaştırılarak finansal başarılarının belirlenmesi ve sıralamalarına olanak veren bu yöntemler, teknoloji şirketlerinin finansal performanslarının sektör ve şirket bazında daha başarılı değerlendirilmelerine olanak sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu araştırmada elde edilen bulgular, araştırmacılara, yatırımcılara ve şirket yöneticilerine önemli ölçüde katkı sağlayacaktır. Çalışmanın teknoloji sektöründe finansal performans analizi ile ilgili literatürdeki çalışmalardan farkı ARAS ve COPRAS yöntemlerinin uygulanabilirliğini ortaya koyan bir çalışma olmasıdır. Analizde sadece beş adet finansal orana dayanarak performans sıralaması yapılması çalışmanın kısıtlarından bir tanesidir. Ayrıca yalnızca 2016-2020 döneminin analiz kapsamına alınması, finansal oranların birbirinden bağımsız olmaması ve mali tablolardan elde edilebilecek tüm finansal oranların çalışmaya dâhil edilememesi çalışmanın diğer kısıtlarıdır. Sonraki çalışmalarda farklı finansal oranlar da eklenerek sonuçlar değerlendirilebilir. Dönem sayısının artırılması ve farklı ÇKVY yöntemlerinden elde edilen sonuçlarla birlikte yorumlanması daha sağlıklı sonuçlar verebilecektir.

KAYNAKÇA

- Akgül, Y. (2021). Borsa İstanbul'da İşlem Gören Ticari Bankaların Finansal Performansının Bütünleşik CRITIC CoCoSo Modeliyle Analizi. *Ekonomi ve Finansal Araştırmalar Dergisi*, 3(2), 71-90.
- Bayrakçı, E. & Aksoy, E. (2019). Bireysel Emeklilik Şirketlerinin Entropi ağırlıklı ARAS ve COPRAS Yöntemleri ile Karşılaştırmalı Performans Değerlendirmesi. *Business and Economics Research Journal*, 10(2), 415-434.
- Ceyhan, İ. F., & Demirci, F. (2017). MULTIMOORA Yöntemiyle Finansal Performans Ölçümü: Leasing Şirketlerinde Bir Uygulama. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(15), 277-296.
- Doğan, M. & Kevser, M. (2021). Relationship Between Sustainability Report, Financial Performance and Ownership Structure: Research on The Turkish Banking Sector. *Istanbul Business Research*, 50(1), 77-102.
- Gümrah, A. (2016). Measuring The Performance of Participation Banks by TOPSIS Method: Turkey and Malaysia Cases. *International Journal of Business and Management Studies*, 5(1), 211-218.
- Inani, S. K. & Gupta, R. (2017). Evaluating Financial Performance of Indian IT Firms: An Application of A Multi-Criteria Decision-Making Technique. *International Journal of Behavioural Accounting and Finance*. 6(2), 126 -139.
- Kaklauskas, A., Zavadskas, E.K., Naimaviciene, J., Krutinis, M., Plakys V. & Venskus, D. (2010). Model for a Complex Analysis of Intelligent Built Environment. *Automation in Construction*, 19 (3), 326–340.
- Kaplanoglu, E. (2018). ARAS ve COPRAS Yöntemleriyle Nakit Akışına Dayalı Performans Ölçümü: Bist Kimya, Petrol, Kauçuk Ve Plastik Ürünler Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(2) ,153-184.
- Kevser, M. & Doğan, M. (2022). Comparative Analysis of The Financial Performance of 5 Major Football Clubs in Uefa Ranking. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(2), 436-460
- Kutut, V., Zavadskas, E. K. & Lazauskas, M. (2014), Assessment of Priority Alternatives for Preservation of Historic Buildings Using Model Based on ARAS and AHP Methods. *Archives Of Civil And Mechanical Engineering*, 14(2), 287–294.
- Mandal, U. K. & Sarkar, B. (2012). An Exploratory Analysis of Intelligent Manufacturing System (Ims) Under Fuzzy Utopian Environment. *IOSR Journal of Engineering (IOSRJEN)*, 2(8), 129-140.
- Mercan, Y. & Çetin, O. (2019). COPRAS ve VIKOR Yöntemleri İle BIST Elektrik Endeksindeki Firmalarının Finansal Performans Analizi. *Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi*, 5(9), 123-139.
- Öndeş, T. & Özkan, T. (2021). Bütünleşik CRITIC-EDAS Yaklaşımıyla Covid-19 Pandemisinin Bilişim Sektörü Üzerindeki Finansal Performans Etkisi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(2), 506-522.
- Ömürbek, N. & Özcan, A. (2016). BIST'de İşlem Gören Sigorta Şirketlerinin MULTIMOORA Yöntemiyle Performans Ölçümü, *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, (2), 64-75.
- Ömürbek, V., Aksoy, E. & Akçakanat, Ö. (2017). Bankaların Sürdürülebilirlik Performanslarının ARAS, MOOSRA ve COPRAS Yöntemleri ile Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 8(19), 14-32.
- Özbek, A. (2017). İlkokul Öğretmenleri Sağlık ve Sosyal Yardım Sandığı'nın Finansal Performans Analizi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 1-31.
- Özer, K. & Saygın, O. (2022). Katılım Bankacılığının Finansal Performans Analizi: Türkiye Uygulaması. *Ekonomi Politika ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 7(1), 257-273.
- Sliogeriene, J., Turskis, Z. & Streimikiene, D. (2013). Analysis and Choice of Energy Generation Technologies: The Multiple Criteria Assessment on The Case Study of Lithuania. *Energy Procedia*, 32, 11-20.
- Şahin, İ. E. & Karacan, K. B. (2020). Entropi Temelli COPRAS ve ARAS Yöntemleri ile Borsa İstanbul İnşaat Endeksi XINSA Firmalarının Finansal Performans Analizi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (44), 171-183.
- Sakarya, Ş. & Gürsoy, M. (2021). BIST Bankacılık Endeksi'nde Yer Alan Bankaların Finansal Performanslarının Entropi Tabanlı COPRAS ve ARAS Yöntemleri ile Değerlendirilmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(4), 806-819.
- Soy Temür, A. (2022). Borsa İstanbul Turizm Endeksi (XTRZM) Firmalarının Entropi Temelli ARAS, COPRAS ve TOPSIS Yöntemleri ile Finansal Performans Analizi. *Verimlilik Dergisi*, (2), 183-212.
- Terzioğlu, M. K., Kurt, E. S., Yaşar, A. & Köken, M. (2022). BIST100-Enerji Sektörü Finansal Performansı: SWARA-VIKOR ve SWARA-WASPAS. *Alanya Akademik Bakış*, 6(2), 2439-2455.
- Ulaş, A. (2017). EDAS Yöntemi Kullanılarak Bir Tekstil Atölyesi İçin Dikiş Makinesi Seçimi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(12), 169-183.
- Yadav, S., Kapoor, R. & Dhairade, A. (2016). Financial Performance Ranking of Oil and Gas Companies in India Using TOPSIS Method. *IJABER*, 14 (6), 4463-4473.
- Yükçü, S. & Atağan, G. (2010). TOPSIS Yöntemine Göre Performans Değerleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (45), 28-35.
- Zavadskas, E. K., Kaklauskas, A. & Kvederytė, N. 2001. Multivariant Design and Multiple Criteria Analysis of Building Life Cycle. *Informatica*, 12(1), 169–188.
- Zavadskas, E. K. & Turskis, Z. (2010). A New Additive Ratio Assessment (ARAS) Method in Multicriteria Decision-Making. *Technological and Economic Development of Economy*, 16(2), 159-172.

Doğu Avrupa Ülkelerinin Çevresel ve Ekonomik Performansının Bütünleşik CRITIC-TOPSIS Yöntemiyle Değerlendirilmesi

Evaluation of the Environmental and Economic Performance of Eastern European Countries with the Integrated CRITIC-TOPSIS Method

Gökhan AKANDERE *
Muammer ZERENLER **

ÖZ

Çevre performansının ekonomik performans ile olan ilişkisi oldukça önemlidir. Literatürde ülkelerin çevre performanslarının ekonomik performanslarını anlamlı ve pozitif yönlü etkilediği belirlenmiştir. Bu çalışmada çok kriterli karar verme (ÇKKV) teknikleri ile, Çevre Performans Endeksi Doğu Avrupa kümesinde yer alan ülkelerin performansının değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Literatürde, bütünleşik CRITIC-TOPSIS yönteminin Çevre Performans Endeksi Doğu Avrupa kümesinde yer alan ülkelerin çevresel ve ekonomik performanslarının değerlendirilmesinde kullanılması sebebiyle literatüre katkı sağlaması hedeflenmektedir. CRITIC yöntemi ile belirlenmesi sonucunda en yüksek değerli kriterin ekosistem hizmetleri ve en düşük değerli kriterin Ekosistem canlılığı olduğu belirlenmiştir. Çevresel ve ekonomik performans değerlendirilmesi sonucu Romanya'nın en iyi, Bosna ve Hersek'in ise en kötü değere sahip olduğu belirlenmiştir.

ANAHTAR KELİMELELER

Çevresel Performans, Ekonomik Performans, CRITIC, TOPSIS, Çevre Performans Endeksi (EPI)

ABSTRACT

The relationship between environmental performance and economic performance is very important. In the literature, it has been determined that the environmental performances of countries affect their economic performances significantly and positively. In this study, it is aimed to evaluate the performance of the countries in the Eastern Europe cluster of the Environmental Performance Index with multi-criteria decision making (MCDM) techniques. In the literature, it is aimed to contribute to the literature because the integrated CRITIC-TOPSIS method is used in the evaluation of the environmental and economic performance of the countries in the Environmental Performance Index Eastern Europe cluster. As a result of the determination by the CRITIC method, it was determined that the highest valued criterion was ecosystem services and the lowest valued criterion was Ecosystem vitality. As a result of the environmental and economic performance evaluation, it was determined that Romania had the best value and Bosnia and Herzegovina had the worst value.

KEYWORDS

Environmental Performance, Economic Performance, CRITIC, TOPSIS, Environmental Performance Index (EPI)

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
05.08.2022	11.09.2022
Atıf	Akandere, G. ve Zerenler, M. (2022). Doğu Avrupa Ülkelerinin Çevresel ve Ekonomik Performansının Bütünleşik CRITIC-TOPSIS Yöntemiyle Değerlendirilmesi. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 524-535.

* Dr. Öğr. Üyesi, Selçuk Üniversitesi, gakandere@selcuk.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5051-1154

** Prof. Dr., Selçuk Üniversitesi, zerenler@selcuk.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3876-5805

GİRİŞ

Üretim ve tüketim süreçleri için gerçekleştirilen tedarik zinciri ve lojistik operasyonlarının artması sonucunda ülkeler çevre sorunlarıyla karşı karşıya kalmaktadır. İklim değişikliği, atmosferde oluşan bozulmalar, emisyon miktarlarındaki artış, doğal kaynakların azalması gibi sorunlar bunların öne çıkanları arasındadır. Ayrıca olumsuz çevresel etkilerin ülkelerin ekonomilerini, ulusal ve uluslararası güvenliğini ve toplum sağlığını ve refahını kötü yönde etkilediği bilinmektedir (Altıntaş, 2021). Bu bağlamda ülkelerin çevresel uygulamaları ve politikaları ekonomilerini ve toplumsal faktörlerini etkilemektedir (Fiorino, 2010; Jahn, 2005; Altıntaş, 2021).

Çevre performansının ekonomik performans ile olan ilişkisi oldukça önemlidir. Literatürde, ülkelerin çevre performanslarının ekonomik performanslarını anlamlı ve pozitif yönlü etkilediği belirlenmiştir (Al-Tuwaijri vd., 2004; Lankoski, 2006; Guenther vd., 2011; Wagner, 2015). Ekonomik büyüme ve çevre kirliliği arasında ters U ilişkisinin sonucunda ekonomik gelişmenin ilk süreçlerinde çevre kirliliği artarken, sonraki süreçlerde ise ekonomik büyümenin ve performansın artmasıyla çevresel kirlilik azalmaktadır (Altıntaş, 2021).

Çevre performans indeksiyle çevresel alanlarda performansın izlenmesi, karar vericilerin kapsamlı sürdürülebilirlik politikaları geliştirmesine yardımcı olur. Bileşik bir endeks olarak 2022 Çevre Performans Endeksi 180 ülkenin çevresel yönetişimini geliştirmek için sivil toplum kuruluşları ve akademik araştırmacılar gibi güvenilir kaynaklardan gelen, 40 spesifik göstergeye ilişkin ülke düzeyindeki verileri 11 sorun kategorisine, 3 politika hedefine ve genel bir Çevre Performans Endeksi (EPI) puanına ayırır (EPI, 2022).

Çevre Performans Endeksi (EPI), verileri en kötü performanstan en iyi performansa kadar 0 ile 100 arasında değişen puanlarla geniş çapta erişilebilir göstergelere dönüştürür. Mükemmel bir 100 puan, bir ülkenin uluslararası kabul görmüş bir sürdürülebilirlik hedefine veya iyi performans konusunda uzman görüş birliğine ulaştığını gösterir. Her ülke için, EPI daha sonra 40 göstergenin puanlarını sorun kategorilerine ve politika hedeflerine göre ağırlıklandırır ve toplar. İklim krizinin insan ve çevre refahı üzerindeki önemini kabul ederek, ülkelerin iklim performansına daha fazla vurgu yapılması, iklim değişikliğini yeni bir politika hedefi olarak sunan 2022 EPI raporunun temel bir özelliğidir (EPI, 2022).

Literatürde, ülkelerin çevresel ve ekonomik performanslarını ayrı ayrı değerlendiren çok sayıda çalışma olduğu görülmüştür. Ancak, Doğu Avrupa ülkelerinin çevresel ve ekonomik performanslarının Ekosistem Canlılığı, Çevresel Sağlık, İklim Değişikliği, Su Kaynakları, Tarım, Asit Yağmurları, Balıkçılık, Ekosistem Hizmetleri, Bio ve Habitat, Atık Yönetimi, Ağır Metaller, Sanitasyon ve İçme Su Kaynakları, Hava Kalitesi, İklim Değişikliği Azaltma, Mal ve Hizmet İhracatı (GSYİH'nin Yüzdesi), Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık, Katma Değer (GSYİH'nin Yüzdesi), İmalat, Katma Değer (GSYİH'nin Yüzdesi), Brüt Sermaye Oluşumu (GSYİH'nin Yüzdesi) ve GSYİH Büyümesi (Yıllık %) kriterler kullanılarak performanslarının entegre CRITIC-TOPSIS yöntemi ile birlikte değerlendirildiği benzer bir çalışma görülmemiştir. Ayrıca, yaşanan iklim ve ekonomik krizin sonuçlarının ülkeleri ne ölçüde etkilediğinin belirlenmesi konusu çalışmanın önemini artıran bir unsur olarak düşünülmektedir.

Bu çalışmada çok kriterli karar verme (ÇKKV) teknikleri ile, Çevre Performans Endeksi Doğu Avrupa kümesinde yer alan ülkelerin performansının değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Literatürde, bütünleşik CRITIC-TOPSIS yönteminin Çevre Performans Endeksi Doğu Avrupa kümesinde yer alan ülkelerin çevresel ve ekonomik performanslarının değerlendirilmesinde kullanılması sebebiyle literatüre katkı sağlaması hedeflenmektedir. Çalışmada öncelikle ülkelerin çevresel ve ekonomik performanslarının değerlendirilmesiyle ilgili yapılmış çalışmalara ilişkin ayrıntılı bir literatür incelemesi gerçekleştirilmiştir. Daha sonra çalışmada kullanılan kriterler belirtilmiştir. Sonrasında CRITIC ve TOPSIS yöntemlerinin çözüm adımları gösterilmiştir. Uygulama kısmında Doğu Avrupa ülkelerinin çevresel ve ekonomik performansı bütünleşik CRITIC-TOPSIS yöntemi ile değerlendirilmiştir. Sonuç bölümünde ise çalışmanın sonuçları değerlendirilmiş ve sınırlılıkları ve gelecek çalışmalara dair önerilere yer verilmiştir.

1. ÇEVRE PERFORMANS ENDEKSİ, EKONOMİK PERFORMANS VE ÇOK KRİTERLİ KARAR VERME (ÇKKV) YÖNTEMLERİNE İLİŞKİN LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Çevre performans endeksi ve ekonomik performansa yönelik çok kriterli karar verme (ÇKKV) yöntemleriyle performans değerlendirmesine yönelik literatürdeki çalışmalar Tablo 1'de, amaç ve yöntemlerine göre özetlenmektedir.

Tablo 1. Literatürde Çevresel Performans Endeksine Yönelik Çok Kriterli Karar Verme (ÇKKV) Yöntemleriyle Yapılan Çalışmalar

Amaç	Yöntem	Yazar(lar)
Fransa, İtalya ve Hollanda'nın Düzeltilmiş Net Tasarruf (ANS), Ekolojik Ayak İzi (ECF), Çevresel Performans Endeksi (EPI) ve İnsani Gelişme Endeksi (İGE) verileri TOPSIS yöntemi kullanılarak devlet tahvillerine yapılan yatırımların sürdürülebilirliğini değerlendirilmiştir.	TOPSIS	Bilbao-Terol vd., (2014)
2001-2013 döneminde Brezilya, Türkiye, Hindistan, Endonezya ve Güney Afrika (F5) ülkelerinin ekonomik performansı ANP ve TOPSIS yöntemleriyle değerlendirilmiştir.	ANP ve TOPSIS	Önder vd., (2015)
Çalışmada, Avrupa Birliği (AB) üyesi 28 Ülkenin ekonomik performansı TOPSIS yöntemiyle değerlendirilmiştir.	TOPSIS	Masca, (2017)
Çin'deki bazı şehirlerin ekonomik, sosyal ve çevresel performansı Entropi-TOPSIS yöntemleriyle değerlendirilmiştir.	ENTROPİ ve TOPSIS	Guo, (2017)
Çalışmada, çok kriterli karar verme (ÇKKV) yöntemlerinden CRITIC, Gri İlişkisel Analiz (GİA) ve Oransal Analize Dayalı Çok Amaçlı Optimizasyon (MOORA) yöntemleri bütünlük olarak kullanılarak ülkelerin çevresel performanslarını ölçen altı farklı çok kriterli karar verme modelinden elde edilen sonuçlar bulanık mantık tabanlı bir yaklaşım ile birleştirilerek tek bir sonuca ulaşılmıştır.	CRITIC, Gri İlişkisel Analiz (GİA) ve Oransal Analize Dayalı Çok Amaçlı Optimizasyon (MOORA)	Ayçin ve Çakın, (2019)
Çalışmada G20 ülkelerinin Küresel Finans Krizi'nden etkilenme durumları çok kriterli karar verme tekniklerinden biri olan Gri İlişkisel Analiz yöntemiyle incelenmiştir.	Gri İlişkisel Analiz (GİA)	Büyükgebiz Koca ve Tunca, (2019)
Çalışmada, Kuşak Yol ülkelerinin çevresel ve lojistik performansı Lojistik Performans Endeksi (LPI) ve Çevresel Performans Endeksi (EPI) alt kriterleri verileri bütünlük CRITIC-TOPSIS yöntemiyle değerlendirilmiştir.	Bütünlük ENTROPİ-TOPSIS	Akandere, (2021)
Araştırmada; G7 ülkelerinin 2018 yılı çevre performanslarını EPI bileşenlerine ait veriler CODAS ve TOPSIS çok kriterli karar verme yöntemleri (ÇKKV) ile ölçülmüştür. G7 ülkelerin EPI değerlerinin en çok hangi ÇKKV yöntemi ile açıklanabileceği tespit edilmiştir.	CODAS ve TOPSIS	Altıntaş, (2021)
Çalışmada, İran'ın yeşil büyüme endeksini 2015 yılında Yeşil Endeks ve Benzerliğe Göre Tercih Sıralaması Tekniği uygulanarak Asya, Türkiye, Japonya, Kore ve İsrail olmak üzere dört OECD ülkesi ile karşılaştırması yapılmıştır.	TOPSIS ve GI	Ajripour ve Alamian, (2021).
İran, Türkiye, Japonya, Kore ve İsrail ülkelerinin 2015 yılı Yeşil Endeks verileri TOPSIS yöntemiyle değerlendirilmiştir.	TOPSIS	Ajripour ve Alamian, (2021)
Araştırmada; 2020 yılı için G20 grubunda olan 19 ülkenin Çevresel Performans Endeksi (EPI)'ni oluşturan bileşenlerin verilerinin önemlilik dereceleri ENTROPİ yöntemi ile hesaplanmıştır. Ülkelerin çevresel performanslarını ENTROPİ tabanlı ROV, ARAS ve COPRAS yöntemleri ile değerlendirilmiştir. Ülkelerin EPI ve ENTROPİ tabanlı ROV, ARAS ve COPRAS yöntemleri arasındaki ilişkiler tespit edilmiştir.	ENTROPİ tabanlı ROV, ARAS VE COPRAS	Altıntaş, (2021)

Bu çalışmada çok kriterli karar verme (ÇKKV) teknikleri ile, Çevre Performans Endeksi Doğu Avrupa kümesinde yer alan ülkelerin performansının değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Literatürde, bütünleşik CRITIC-TOPSIS yönteminin Çevre Performans Endeksi Doğu Avrupa kümesinde yer alan ülkelerin çevresel ve ekonomik performanslarının değerlendirilmesinde kullanılması sebebiyle literatüre katkı sağlaması hedeflenmektedir.

2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE VERİSETİ

Çalışmada, 2022 yılı Çevre Performans İndeksinde Doğu Avrupa kümesinde yer alan ülkelerin çevresel ve ekonomik performanslarının değerlendirilmesi ve çevresel ve ekonomik açıdan en başarılı ülkelerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Performans ölçümü için çalışmada kullanılan kriterler Tablo 2’de gösterilmiştir. Literatürde performans değerlendirmesi için yaygın yöntemlerden olan CRITIC ve TOPSIS yöntemleri gibi çok kriterli karar verme yaklaşımlarının bütünleşik uygulanması yapılmıştır. Araştırmada kullanılan kriter değerleri, bütünleşik CRITIC-TOPSIS çok kriterli karar verme yöntemleriyle değerlendirme faktörü olarak kullanılmış ve Doğu Avrupa ülkelerinin 2022 yılı Çevre Performans İndeksi Kriter ve Dünya Bankası ekonomik performans kriterler değerleri üzerinden performans derecelendirilmesi yapılmıştır.

Tablo 2. Çevre Performans İndeksi Kriterleri

	Ana Kriter	Alt Kriter	Kısaltması		Kaynak
Çevresel Performans	Ekosistem Canlılığı (C12) (Fayda Yönlü)	Su Kaynakları	C1	Fayda Yönlü	EPI 2022 Raporu
		Tarım	C2	Fayda Yönlü	
		Asit Yağmurları	C3	Fayda Yönlü	
		Balıkçılık	C4	Fayda Yönlü	
		Ekosistem Hizmetleri	C5	Fayda Yönlü	
		Bio ve Habitat	C6	Fayda Yönlü	
	Çevresel Sağlık (C13) (Fayda Yönlü)	Atık Yönetimi	C7	Fayda Yönlü	
		Ağır Metaller	C8	Fayda Yönlü	
		Sanitasyon ve İçme Su Kaynakları	C9	Fayda Yönlü	
		Hava Kalitesi	C10	Fayda Yönlü	
	İklim Değişikliği	İklim Değişikliği Azaltma	C11	Fayda Yönlü	
Ekonomik Performans		Mal ve Hizmet İhracatı (GSYİH'nin Yüzdesi)	C14	Fayda Yönlü	Dünya Bankası Veri Tabanı 2022 Verileri
		Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık, Katma Değer (GSYİH'nin Yüzdesi)	C15	Fayda Yönlü	
		İmalat, Katma Değer (GSYİH'nin Yüzdesi)	C16	Fayda Yönlü	
		Brüt Sermaye Oluşumu (GSYİH'nin Yüzdesi)	C17	Fayda Yönlü	
		GSYİH Büyümesi (Yıllık %)	C18	Fayda Yönlü	

Çevre Performans İndeksinde Doğu Avrupa kümesinde yer alan ülkeler ve kısaltmaları Tablo 3’te gösterilmiştir.

Tablo 3. Doğu Avrupa Ülkeleri ve Kısaltmaları

	Çevre Performans İndeksi (EPI) Doğu Avrupa Ülkeleri	Kısaltma
1	Slovenya	SI
2	Letonya	LV
3	Yunanistan	GR
4	Estonya	EE
5	Hırvatistan	HR
6	Çekya	CZ
7	Polonya	PL
8	Macaristan	HU
9	Litvanya	LT

10	Kıbrıs	CY
11	Slovakya	SK
12	Türkiye	TR
13	Romanya	RO
14	Bulgaristan	BG
15	Karadağ	ME
16	Arnavutluk	AL
17	Bosna ve Hersek	BA
18	Kuzey Makedonya	MK
19	Sırbistan	XS

3. YÖNTEM

3.1. Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri

Bu çalışmada iki çok kriterli karar verme yöntemleri olan CRITIC ve TOPSIS kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan çok kriterli karar verme yöntemleri ilgili ayrıntılar aşağıdaki alt bölümlerde sunulmaktadır.

3.1.1. CRITIC (Criteria Importance Through Intercriteria Correlation) Yaklaşımı

CRITIC, her birinin içerdiği bilgi miktarını gösteren kriterlerin nesnel ağırlığına odaklanan, kullanışlı birçok kriterli karar verme yöntemidir. Bu yöntem, çok kriterli analizde kriterler tarafından yayılan bilginin iki boyutuna dayalı olarak objektif ağırlığı ölçüyor. Birincisi, her bir kriteri ayrı ayrı gösteren kontrast yoğunluğudur. Kontrast yoğunluğunu ölçmek için standart sapma hesaplanır. İkinci boyut, kriterler arasındaki doğrusal korelasyon katsayısı ile ölçülen, her karar vermenin çekirdeğini dikkate alan ÇKKV'deki ana kavram olan kriterler arasındaki çatışmadır. CRITIC yönteminin adımları ayrıntılı olarak şunlardır (Abdel-Basset ve Mohamed, 2020):

$$r_{ij} = \frac{x_{ij} - x_j^{max}}{x_j^{max} - x_j^{min}} \quad x_{ij} \text{ fayda yönlü} \quad (1)$$

$$r_{ij} = \frac{x_j^{max} - x_{ij}}{x_j^{max} - x_j^{min}} \quad x_{ij} \text{ maliyet yönlü} \quad (2)$$

$$r_{ij} = x = \frac{\sum_{i=1}^m (r_{ij} - r_j^-)(r_{ik} - r_k^-)}{\sqrt{\sum_{i=1}^m (r_{ij} - r_j^-)^2 \sum_{i=1}^m (r_{ik} - r_k^-)^2}} \quad (3)$$

$$H_j = \sigma_j \sum_{k=1}^K 1 - r_{jk} \quad (4)$$

$$w_j = \frac{H_j}{\sum_{j=1}^n H_j} \quad (5)$$

Yukarıdaki denklemlerde H_j ve w_j sırasıyla j kriteri bilgi ölçüsünü ve önemini temsil eder.

3.1.2. TOPSIS Yöntemi

Çok kriterli karar verme yöntemlerinden biri olan TOPSIS yaklaşımı, Hwang ve Yoon (1981: 72) tarafından geliştirilmiştir. Yöntemin amacı, çözüm alternatifinin pozitif ideal çözüme en yakın mesafe ve negatif ideal çözümden en uzak mesafe düşüncesine göre seçilmesidir. Pozitif ideal çözüm elde edilebilen en iyi ölçütlerin birleşimi ve negatif ideal çözüm ise en kötü ölçütlerin birleşimi olarak tanımlanmaktadır (Lai vd., 1994; Tsaur, 2011). Bu araştırma kapsamında çok kriterli karar verme yaklaşımlarından TOPSIS yöntemi uygulanacaktır. TOPSIS yöntemlerinde uygulanan adımlar aşağıda açıklanmıştır (Lai vd., 1994; Tsaur, 2011; Tunca vd., 2016).

Aşama 1; Yöntem için değişkenlerin karar matrisi eşitlik yardımıyla düzenlenmiştir.

$$A_{ij} = \begin{bmatrix} a_{11} & \cdots & a_{1n} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ a_{m1} & \cdots & a_{mn} \end{bmatrix}$$

Aşama 2; Karar matrisi değerlerinin ölçülmesinde kullanılan birimlerin farklılıkları yok edilerek normalizasyon işlemleri eşitlik yardımıyla gerçekleştirilmiştir.

$$r_{ij} = \frac{a_{ij}}{\sqrt{\sum_{k=1}^m a_{kj}^2}}$$

Aşama 3; Ağırlıklandırılmış karar matrisi (V) eşitlik yardımıyla oluşturulmuştur.

$$V_{ij} = \begin{bmatrix} w_{11}r_{11} & \cdots & w_{1n}r_{1n} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ w_{1m}r_{m1} & \cdots & w_{1m}r_{mn} \end{bmatrix}$$

Aşama 4; İdeal (A^*) ve negatif ideal (A^-) çözümleri eşitlikler yardımıyla oluşturulmuştur.

$$A^* = \{(max_i v_{ij} | j \in J), (min_i v_{ij} | j \in J')\} A^* = \{v_1^*, v_2^*, \dots, v_n^*\}$$

$$A^- = \{(min_i v_{ij} | j \in J), (max_i v_{ij} | j \in J')\} A^- = \{v_1^-, v_2^-, \dots, v_n^-\}$$

Aşama 5; Ağırlıklı karar matrisinde her bir performans göstergesinin ilgili sütunundan pozitif ideal çözüm için (S^+), negatif ideal çözüm için (S^-) değerler eşitlikler yardımıyla hesaplanmıştır.

$$S_i^+ = \sqrt{\sum_{j=1}^n (V_{ij} - V_j^*)^2}$$

$$S_i^- = \sqrt{\sum_{j=1}^n (V_{ij} - V_j^-)^2}$$

Aşama 6; İdeal çözüme göreli yakınlıklar eşitlik yardımıyla hesaplanmıştır.

$$C_i^* = \frac{S_i^-}{S_i^- + S_i^+}$$

Aşama 7; Alternatiflerin önem sıralaması yapılmıştır.

4. BULGULAR

Bu alt başlıkta CRITIC ağırlıklandırma ve TOPSIS değerlendirme yöntemleri kullanılarak ulaşılan sonuçlar ele alınmıştır. Doğu Avrupa ülkelerinin Çevre Performans Endeksi ve Dünya Bankası ekonomik verilerine ait karar matrisi Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4. Karar Matrisi

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18
SI	92,2	55	100	0,1	34,1	84,5	66,7	87,2	74,7	55,1	62,9	72,7	64,4	83,5	1,8	21,1	22,0	8,1
LV	90,7	64,4	95	38,4	15,8	84,3	63	77,5	59,1	51,1	58,6	65,4	56,9	64,1	4,0	11,8	27,2	4,5
GR	81,7	38,9	78,7	15,6	28,1	69,1	59,9	68,6	98,2	62	50,8	53,9	71,5	40,6	3,9	9,1	17,8	8,3
EE	70,4	61,8	100	40,8	15,2	86	66,7	86,5	61,9	74,6	52	65	71,8	80,5	2,1	12,7	30,5	8,3
HR	69	68,9	100	26	34,4	81,5	55,3	74,2	70,3	45,8	56,6	65,6	55,7	51,4	3,1	11,9	20,2	10,4
CZ	61,5	37,4	100	0,1	19,1	83,3	74,9	75,5	76,5	53,3	52,8	64,5	63,5	72,6	2,0	22,5	29,8	3,3
PL	61,5	42,7	99,6	11	17,7	87,3	63,7	64,5	71,8	40,4	38,8	60	53	60,9	2,4	17,3	20,8	5,7
HU	55,3	53	100	0,1	28	78	43,4	67,4	62,2	38,2	48,1	65	47,6	81,3	3,3	18,6	30,6	7,1
LT	52,3	65,6	95,5	13,4	21,9	84,4	67,4	83	58,4	58,4	47,1	61	61,8	80,4	3,3	16,4	18,6	5,0
CY	50	13,9	92,5	6,5	32,5	78,3	58,9	68,6	94	68,3	53,8	54,2	73,8	81,0	1,8	5,6	16,8	5,5
SK	44,7	68	100	0,1	19,9	82,7	62,2	68,4	71,9	50,9	53,5	66,3	59	93,9	1,8	19,2	21,4	3,0
TR	30,5	39,1	61,8	9,5	22	7,5	40,6	60,8	52,7	44,6	21,5	20,3	47,8	35,4	5,6	22,0	31,9	11,0
RO	25,7	53,8	95,9	66,3	35	81,1	45,6	50,8	56	39,2	51,3	65,4	45,2	40,8	4,3	17,3	25,9	5,9
BG	13,9	55,8	100	23,8	37,4	75,1	58,8	45,2	68,4	28,6	49,8	58	43,2	63,0	3,7	1,0	19,6	4,2
ME	8,4	34,7	100	14,4	36,7	52,6	15,5	64,4	65,6	30,7	52,3	44,7	41,3	43,0	6,3	4,1	25,6	12,4
AL	1,9	28,9	90,2	17,3	24,2	63,9	13,4	45,5	54,1	37,5	52,5	45,5	40	30,6	17,7	6,2	24,1	8,5
BA	1,1	21,3	56	0,1	45,4	34,1	30,9	42,3	61,5	27,8	45,1	34,8	38	44,9	5,7	13,8	22,4	7,1
MK	0,8	41,9	100	0,1	24	57,9	42,1	46,1	61,1	22,6	69,8	48,7	36,5	65,9	7,6	12,6	33,8	4,0
XS	0,7	45,3	99,3	0,1	39,7	46,7	40,3	50,4	65,6	29,4	41,7	47	41,6	54,4	6,5	13,3	25,6	7,4
EN İYİ	92,2	68,9	100	66,3	45,4	87,3	74,9	87,2	98,2	74,6	69,8	72,7	73,8	93,9	17,7	22,5	33,8	12,4
EN KÖTÜ	0,7	13,9	56	0,1	15,2	7,5	13,4	42,3	52,7	22,6	21,5	20,3	36,5	30,6	1,8	1,0	16,8	3,0

Kriterlerin fayda ve maliyet durumları göz önüne alınarak oluşturulan normalize edilmiş matris Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. Normalize Matris

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18
SI	1,00	0,75	1,00	0,00	0,63	0,96	0,87	1,00	0,48	0,63	0,86	1,00	0,75	0,84	0,00	0,93	0,31	0,54
LV	0,98	0,92	0,89	0,58	0,02	0,96	0,81	0,78	0,14	0,55	0,77	0,86	0,55	0,53	0,14	0,50	0,61	0,16
GR	0,89	0,45	0,52	0,23	0,43	0,77	0,76	0,59	1,00	0,76	0,61	0,64	0,94	0,16	0,13	0,38	0,06	0,56
EE	0,76	0,87	1,00	0,61	0,00	0,98	0,87	0,98	0,20	1,00	0,63	0,85	0,95	0,79	0,02	0,55	0,81	0,57
HR	0,75	1,00	1,00	0,39	0,64	0,93	0,68	0,71	0,39	0,45	0,73	0,86	0,51	0,33	0,09	0,51	0,20	0,79
CZ	0,66	0,43	1,00	0,00	0,13	0,95	1,00	0,74	0,52	0,59	0,65	0,84	0,72	0,66	0,01	1,00	0,77	0,03
PL	0,66	0,52	0,99	0,16	0,08	1,00	0,82	0,49	0,42	0,34	0,36	0,76	0,44	0,48	0,04	0,76	0,23	0,29
HU	0,60	0,71	1,00	0,00	0,42	0,88	0,49	0,56	0,21	0,30	0,55	0,85	0,30	0,80	0,10	0,82	0,81	0,43
LT	0,56	0,94	0,90	0,20	0,22	0,96	0,88	0,91	0,13	0,69	0,53	0,78	0,68	0,79	0,10	0,72	0,10	0,21
CY	0,54	0,00	0,83	0,10	0,57	0,89	0,74	0,59	0,91	0,88	0,67	0,65	1,00	0,80	0,00	0,21	0,00	0,26
SK	0,48	0,98	1,00	0,00	0,16	0,94	0,79	0,58	0,42	0,54	0,66	0,88	0,60	1,00	0,00	0,85	0,27	0,00
TR	0,33	0,46	0,13	0,14	0,23	0,00	0,44	0,41	0,00	0,42	0,00	0,00	0,30	0,08	0,24	0,97	0,89	0,85
RO	0,27	0,73	0,91	1,00	0,66	0,92	0,52	0,19	0,07	0,32	0,62	0,86	0,23	0,16	0,16	0,76	0,53	0,30
BG	0,14	0,76	1,00	0,36	0,74	0,85	0,74	0,06	0,35	0,12	0,59	0,72	0,18	0,51	0,12	0,00	0,16	0,12
ME	0,08	0,38	1,00	0,22	0,71	0,57	0,03	0,49	0,28	0,16	0,64	0,47	0,13	0,20	0,29	0,14	0,52	1,00
AL	0,01	0,27	0,78	0,26	0,30	0,71	0,00	0,07	0,03	0,29	0,64	0,48	0,09	0,00	1,00	0,24	0,43	0,59
BA	0,00	0,13	0,00	0,00	1,00	0,33	0,28	0,00	0,19	0,10	0,49	0,28	0,04	0,23	0,25	0,60	0,33	0,43
MK	0,00	0,51	1,00	0,00	0,29	0,63	0,47	0,08	0,18	0,00	1,00	0,54	0,00	0,56	0,37	0,54	1,00	0,10
XS	0,00	0,57	0,98	0,00	0,81	0,49	0,44	0,18	0,28	0,13	0,42	0,51	0,14	0,38	0,30	0,57	0,52	0,46

Değerlendirme kriterleri arasındaki ilişkilerin tespit edilmesi amacıyla hesaplanan korelasyon katsayıları Tablo 6’da yer almaktadır.

Tablo 6. Korelasyon Katsayıları

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18
C1	1,00	0,44	0,22	0,15	-0,47	0,60	0,75	0,87	0,42	0,76	0,18	0,63	0,82	0,45	-0,61	0,34	-0,19	-0,07
C2	0,44	1,00	0,49	0,36	-0,33	0,48	0,47	0,47	-0,27	0,17	0,19	0,61	0,17	0,40	-0,37	0,27	0,04	-0,17
C3	0,22	0,49	1,00	0,14	-0,23	0,74	0,31	0,33	0,09	0,08	0,54	0,75	0,16	0,52	-0,20	-0,09	0,01	-0,30
C4	0,15	0,36	0,14	1,00	-0,10	0,29	0,06	0,05	-0,27	0,18	0,07	0,27	0,06	-0,28	0,00	-0,20	0,02	0,08
C5	-0,47	-0,33	-0,23	-0,10	1,00	-0,34	-0,44	-0,49	0,11	-0,48	0,01	-0,25	-0,41	-0,33	0,09	-0,35	-0,33	0,30
C6	0,60	0,48	0,74	0,29	-0,34	1,00	0,63	0,53	0,31	0,46	0,57	0,95	0,54	0,60	-0,41	0,00	-0,32	-0,47
C7	0,75	0,47	0,31	0,06	-0,44	0,63	1,00	0,66	0,43	0,64	0,15	0,65	0,75	0,67	-0,79	0,37	-0,22	-0,54
C8	0,87	0,47	0,33	0,05	-0,49	0,53	0,66	1,00	0,27	0,80	0,16	0,57	0,81	0,58	-0,59	0,35	-0,09	0,05
C9	0,42	-0,27	0,09	-0,27	0,11	0,31	0,43	0,27	1,00	0,46	0,22	0,26	0,65	0,24	-0,44	-0,20	-0,56	-0,12
C10	0,76	0,17	0,08	0,18	-0,48	0,46	0,64	0,80	0,46	1,00	0,06	0,41	0,96	0,44	-0,47	0,16	-0,25	-0,04
C11	0,18	0,19	0,54	0,07	0,01	0,57	0,15	0,16	0,22	0,06	1,00	0,59	0,13	0,36	-0,01	-0,24	-0,03	-0,32
C12	0,63	0,61	0,75	0,27	-0,25	0,95	0,65	0,57	0,26	0,41	0,59	1,00	0,49	0,64	-0,49	0,15	-0,21	-0,43
C13	0,82	0,17	0,16	0,06	-0,41	0,54	0,75	0,81	0,65	0,96	0,13	0,49	1,00	0,52	-0,60	0,15	-0,35	-0,12
C14	0,45	0,40	0,52	-0,28	-0,33	0,60	0,67	0,58	0,24	0,44	0,36	0,64	0,52	1,00	-0,63	0,29	-0,06	-0,56
C15	-0,61	-0,37	-0,20	0,00	0,09	-0,41	-0,79	-0,59	-0,44	-0,47	-0,01	-0,49	-0,60	-0,63	1,00	-0,36	0,19	0,27
C16	0,34	0,27	-0,09	-0,20	-0,35	0,00	0,37	0,35	-0,20	0,16	-0,24	0,15	0,15	0,29	-0,36	1,00	0,37	-0,16
C17	-0,19	0,04	0,01	0,02	-0,33	-0,32	-0,22	-0,09	-0,56	-0,25	-0,03	-0,21	-0,35	-0,06	0,19	0,37	1,00	0,06
C18	-0,07	-0,17	-0,30	0,08	0,30	-0,47	-0,54	0,05	-0,12	-0,04	-0,32	-0,43	-0,12	-0,56	0,27	-0,16	0,06	1,00

Değerlendirme kriterleri arasındaki ilişkilerin tespit edilmesi amacıyla hesaplanan korelasyon katsayıları Tablo 7’de yer almaktadır.

Tablo 7. 1- Kriterlerin Korelasyon Katsayıları

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18
C1	0,00	0,56	0,78	0,85	1,47	0,40	0,25	0,13	0,58	0,24	0,82	0,37	0,18	0,55	1,61	0,66	1,19	1,07
C2	0,56	0,00	0,51	0,64	1,33	0,52	0,53	0,53	1,27	0,83	0,81	0,39	0,83	0,60	1,37	0,73	0,96	1,17
C3	0,78	0,51	0,00	0,86	1,23	0,26	0,69	0,67	0,91	0,92	0,46	0,25	0,84	0,48	1,20	1,09	0,99	1,30

C4	0,85	0,64	0,86	0,00	1,10	0,71	0,94	0,95	1,27	0,82	0,93	0,73	0,94	1,28	1,00	1,20	0,98	0,92
C5	1,47	1,33	1,23	1,10	0,00	1,34	1,44	1,49	0,89	1,48	0,99	1,25	1,41	1,33	0,91	1,35	1,33	0,70
C6	0,40	0,52	0,26	0,71	1,34	0,00	0,37	0,47	0,69	0,54	0,43	0,05	0,46	0,40	1,41	1,00	1,32	1,47
C7	0,25	0,53	0,69	0,94	1,44	0,37	0,00	0,34	0,57	0,36	0,85	0,35	0,25	0,33	1,79	0,63	1,22	1,54
C8	0,13	0,53	0,67	0,95	1,49	0,47	0,34	0,00	0,73	0,20	0,84	0,43	0,19	0,42	1,59	0,65	1,09	0,95
C9	0,58	1,27	0,91	1,27	0,89	0,69	0,57	0,73	0,00	0,54	0,78	0,74	0,35	0,76	1,44	1,20	1,56	1,12
C10	0,24	0,83	0,92	0,82	1,48	0,54	0,36	0,20	0,54	0,00	0,94	0,59	0,04	0,56	1,47	0,84	1,25	1,04
C11	0,82	0,81	0,46	0,93	0,99	0,43	0,85	0,84	0,78	0,94	0,00	0,41	0,87	0,64	1,01	1,24	1,03	1,32
C12	0,37	0,39	0,25	0,73	1,25	0,05	0,35	0,43	0,74	0,59	0,41	0,00	0,51	0,36	1,49	0,85	1,21	1,43
C13	0,18	0,83	0,84	0,94	1,41	0,46	0,25	0,19	0,35	0,04	0,87	0,51	0,00	0,48	1,60	0,85	1,35	1,12
C14	0,55	0,60	0,48	1,28	1,33	0,40	0,33	0,42	0,76	0,56	0,64	0,36	0,48	0,00	1,63	0,71	1,06	1,56
C15	1,61	1,37	1,20	1,00	0,91	1,41	1,79	1,59	1,44	1,47	1,01	1,49	1,60	1,63	0,00	1,36	0,81	0,73
C16	0,66	0,73	1,09	1,20	1,35	1,00	0,63	0,65	1,20	0,84	1,24	0,85	0,85	0,71	1,36	0,00	0,63	1,16
C17	1,19	0,96	0,99	0,98	1,33	1,32	1,22	1,09	1,56	1,25	1,03	1,21	1,35	1,06	0,81	0,63	0,00	0,94
C18	1,07	1,17	1,30	0,92	0,70	1,47	1,54	0,95	1,12	1,04	1,32	1,43	1,12	1,56	0,73	1,16	0,94	0,00

Kriterlerin Standart Sapma, C_j Değerleri, Toplamları ve W_j değerleri Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8. Kriterlerin Standart Sapma, C_j Değerleri, Toplamları ve W_j değerleri

	S.S.	Toplam	C_j	W_j
C1	0,347	11,738	4,069	0,054
C2	0,288	13,582	3,911	0,052
C3	0,298	13,439	4,007	0,053
C4	0,269	16,135	4,347	0,058
C5	0,294	21,020	6,178	0,082
C6	0,267	11,842	3,157	0,042
C7	0,283	12,445	3,522	0,047
C8	0,321	11,668	3,750	0,050
C9	0,267	15,424	4,114	0,055
C10	0,280	12,654	3,537	0,047
C11	0,205	14,390	2,952	0,039
C12	0,248	11,412	2,828	0,038
C13	0,325	12,279	3,993	0,053
C14	0,299	13,166	3,938	0,052
C15	0,228	22,419	5,122	0,068
C16	0,288	16,147	4,653	0,062
C17	0,301	18,922	5,695	0,076
C18	0,281	19,530	5,489	0,072
TOPLAM			75,261	

TOPSIS yöntemiyle kriterlerin fayda ve maliyet durumları göz önüne alınarak başlangıç karar matrisinin normalleştirilmesi sonucunda ulaşılan normalize edilmiş matris Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9. Normalize Matris

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18
SI	0,401	0,256	0,245	0,001	0,267	0,268	0,285	0,303	0,250	0,267	0,281	0,292	0,271	0,299	0,073	0,327	0,202	0,255
LV	0,395	0,299	0,232	0,385	0,124	0,267	0,269	0,269	0,198	0,248	0,262	0,263	0,239	0,229	0,160	0,183	0,250	0,141
GR	0,355	0,181	0,193	0,156	0,220	0,219	0,256	0,238	0,328	0,300	0,227	0,217	0,300	0,145	0,154	0,142	0,164	0,262
EE	0,306	0,287	0,245	0,409	0,119	0,272	0,285	0,300	0,207	0,361	0,232	0,261	0,302	0,288	0,085	0,198	0,281	0,262
HR	0,300	0,320	0,245	0,261	0,270	0,258	0,236	0,258	0,235	0,222	0,253	0,264	0,234	0,184	0,124	0,184	0,186	0,328
CZ	0,268	0,174	0,245	0,001	0,150	0,264	0,320	0,262	0,256	0,258	0,236	0,259	0,267	0,259	0,077	0,349	0,274	0,105
PL	0,268	0,199	0,244	0,110	0,139	0,277	0,272	0,224	0,240	0,196	0,173	0,241	0,223	0,218	0,094	0,268	0,191	0,180
HU	0,241	0,246	0,245	0,001	0,220	0,247	0,185	0,234	0,208	0,185	0,215	0,261	0,200	0,291	0,132	0,288	0,281	0,223
LT	0,228	0,305	0,234	0,134	0,172	0,267	0,288	0,288	0,195	0,283	0,210	0,245	0,260	0,287	0,131	0,255	0,171	0,157
CY	0,218	0,065	0,226	0,065	0,255	0,248	0,251	0,238	0,314	0,331	0,240	0,218	0,310	0,289	0,070	0,087	0,155	0,173
SK	0,194	0,316	0,245	0,001	0,156	0,262	0,265	0,237	0,240	0,247	0,239	0,266	0,248	0,335	0,070	0,298	0,197	0,095

TR	0,133	0,182	0,151	0,095	0,173	0,024	0,173	0,211	0,176	0,216	0,096	0,082	0,201	0,126	0,224	0,341	0,293	0,345
RO	0,112	0,250	0,235	0,664	0,274	0,257	0,195	0,176	0,187	0,190	0,229	0,263	0,190	0,146	0,172	0,269	0,238	0,185
BG	0,060	0,259	0,245	0,238	0,293	0,238	0,251	0,157	0,229	0,139	0,222	0,233	0,182	0,225	0,148	0,016	0,180	0,131
ME	0,037	0,161	0,245	0,144	0,288	0,167	0,066	0,224	0,219	0,149	0,233	0,180	0,174	0,154	0,250	0,064	0,235	0,390
AL	0,008	0,134	0,221	0,173	0,190	0,202	0,057	0,158	0,181	0,182	0,234	0,183	0,168	0,109	0,700	0,097	0,222	0,268
BA	0,005	0,099	0,137	0,001	0,356	0,108	0,132	0,147	0,206	0,135	0,201	0,140	0,160	0,161	0,225	0,214	0,206	0,223
MK	0,003	0,195	0,245	0,001	0,188	0,183	0,180	0,160	0,204	0,110	0,312	0,196	0,153	0,236	0,302	0,195	0,311	0,124
XS	0,003	0,211	0,243	0,001	0,311	0,148	0,172	0,175	0,219	0,142	0,186	0,189	0,175	0,194	0,259	0,206	0,236	0,232

TOPSIS yöntemiyle ağırlıklandırılan normalize matris Tablo 10'da gösterilmektedir.

Tablo 10. Ağırlıklandırılmış Normalize Matrisi

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18
SI	0,022	0,013	0,013	0,000	0,022	0,011	0,013	0,015	0,014	0,013	0,011	0,011	0,014	0,016	0,005	0,020	0,015	0,019
LV	0,021	0,016	0,012	0,022	0,010	0,011	0,013	0,013	0,011	0,012	0,010	0,010	0,013	0,012	0,011	0,011	0,019	0,010
GR	0,019	0,009	0,010	0,009	0,018	0,009	0,012	0,012	0,018	0,014	0,009	0,008	0,016	0,008	0,011	0,009	0,012	0,019
EE	0,017	0,015	0,013	0,024	0,010	0,011	0,013	0,015	0,011	0,017	0,009	0,010	0,016	0,015	0,006	0,012	0,021	0,019
HR	0,016	0,017	0,013	0,015	0,022	0,011	0,011	0,013	0,013	0,010	0,010	0,010	0,012	0,010	0,008	0,011	0,014	0,024
CZ	0,014	0,009	0,013	0,000	0,012	0,011	0,015	0,013	0,014	0,012	0,009	0,010	0,014	0,014	0,005	0,022	0,021	0,008
PL	0,014	0,010	0,013	0,006	0,011	0,012	0,013	0,011	0,013	0,009	0,007	0,009	0,012	0,011	0,006	0,017	0,014	0,013
HU	0,013	0,013	0,013	0,000	0,018	0,010	0,009	0,012	0,011	0,009	0,008	0,010	0,011	0,015	0,009	0,018	0,021	0,016
LT	0,012	0,016	0,012	0,008	0,014	0,011	0,013	0,014	0,011	0,013	0,008	0,009	0,014	0,015	0,009	0,016	0,013	0,011
CY	0,012	0,003	0,012	0,004	0,021	0,010	0,012	0,012	0,017	0,016	0,009	0,008	0,016	0,015	0,005	0,005	0,012	0,013
SK	0,011	0,016	0,013	0,000	0,013	0,011	0,012	0,012	0,013	0,012	0,009	0,010	0,013	0,018	0,005	0,018	0,015	0,007
TR	0,007	0,009	0,008	0,005	0,014	0,001	0,008	0,011	0,010	0,010	0,004	0,003	0,011	0,007	0,015	0,021	0,022	0,025
RO	0,006	0,013	0,012	0,038	0,023	0,011	0,009	0,009	0,010	0,009	0,009	0,010	0,010	0,008	0,012	0,017	0,018	0,013
BG	0,003	0,013	0,013	0,014	0,024	0,010	0,012	0,008	0,013	0,007	0,009	0,009	0,010	0,012	0,010	0,001	0,014	0,010
ME	0,002	0,008	0,013	0,008	0,024	0,007	0,003	0,011	0,012	0,007	0,009	0,007	0,009	0,008	0,017	0,004	0,018	0,028
AL	0,000	0,007	0,012	0,010	0,016	0,008	0,003	0,008	0,010	0,009	0,009	0,007	0,009	0,006	0,048	0,006	0,017	0,020
BA	0,000	0,005	0,007	0,000	0,029	0,005	0,006	0,007	0,011	0,006	0,008	0,005	0,008	0,008	0,015	0,013	0,016	0,016
MK	0,000	0,010	0,013	0,000	0,015	0,008	0,008	0,008	0,011	0,005	0,012	0,007	0,008	0,012	0,021	0,012	0,024	0,009
XS	0,000	0,011	0,013	0,000	0,026	0,006	0,008	0,009	0,012	0,007	0,007	0,007	0,009	0,010	0,018	0,013	0,018	0,017

TOPSIS yönteminin ilk adımında hesaplanan kriterlerin en iyi ve en kötü değerleri Tablo 11'de gösterilmektedir.

Tablo 11. Kriterler için En İyi ve En Kötü Değerler

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18
A ⁺	0,022	0,017	0,013	0,038	0,029	0,012	0,015	0,015	0,018	0,017	0,012	0,011	0,016	0,018	0,048	0,022	0,024	0,028
A ⁻	0,000	0,003	0,007	0,000	0,010	0,001	0,003	0,007	0,010	0,005	0,004	0,003	0,008	0,006	0,005	0,001	0,012	0,007

Tablo 11'de ideal pozitif çözüm kümesi için ağırlıklandırılmış karar matrisinde her bir sütundaki en büyük değer alınmış, ideal negatif çözüm kümesi için her bir sütundaki en küçük değer seçilmiştir. Daha sonra her karar noktasının pozitif ideal çözüm ve negatif ideal çözüm noktalarından sapmaları (S⁺ ve S⁻) hesap edilmiştir. Tablo 12'de ülkeler için pozitif ve negatif ideal çözüm setleri gösterilmektedir.

Tablo 12. Alternatifler Arasındaki Mesafe Ölçüleri

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18	C19
S ⁺	0,060	0,051	0,054	0,051	0,051	0,065	0,061	0,060	0,057	0,064	0,066	0,057	0,047	0,060	0,056	0,050	0,063	0,061	0,059
S ⁻	0,043	0,042	0,035	0,045	0,040	0,036	0,031	0,034	0,034	0,030	0,034	0,034	0,049	0,029	0,033	0,048	0,028	0,029	0,030

Yöntemin son aşamasında, her karar noktasının ideal çözüme göreli olarak yakınlığı (C) Tablo 13'te hesaplanmıştır. C⁺ değerleri büyükten küçüğe doğru dizilerek ülkelerin performans sıralamaları belirlenmiştir. C⁺ değeri en yüksek olan ülke ilk seçilmesi gereken ülke iken, C⁺ değeri en düşük olan ülke en son seçilmesi gerektir.

Tablo 13. İdeal Çözüme Göreli Yakınlık

Doğu Avrupa Ülkeleri	C ⁺ DEĞERİ
Slovenya	0,419
Letonya	0,452
Yunanistan	0,393
Estonya	0,466
Hırvatistan	0,443
Çekya	0,359
Polonya	0,339
Macaristan	0,363
Litvanya	0,374
Kıbrıs	0,322
Slovakya	0,340
Türkiye	0,375
Romanya	0,509
Bulgaristan	0,327
Karadağ	0,370
Arnavutluk	0,492
Bosna ve Hersek	0,311
Kuzey Makedonya	0,321
Sırbistan	0,335

Tablo14'te ülkelerin performans sıralamaları CC⁺ değerlerinin büyüklüğüne göre oluşturulmuştur.

Tablo 14. Ülkelerin Performans Sıralamaları

SIRA	Doğu Avrupa Ülkeleri	CC ⁺ DEĞERİ
1	Romanya	0,509
2	Arnavutluk	0,492
3	Estonya	0,466
4	Letonya	0,452
5	Hırvatistan	0,443
6	Slovenya	0,419
7	Yunanistan	0,393
8	Türkiye	0,375
9	Litvanya	0,374
10	Karadağ	0,370
11	Macaristan	0,363
12	Çekya	0,359
13	Slovakya	0,340
14	Polonya	0,339
15	Sırbistan	0,335
16	Bulgaristan	0,327
17	Kıbrıs	0,322
18	Kuzey Makedonya	0,321
19	Bosna ve Hersek	0,311

CRITIC-TOPSIS yöntemiyle, yapılan hesaplamalar sonucunda elde edilen ülkelerin sıralamaları Tablo 14'te gösterilmektedir. Buna göre, Romanya'nın (0,509) en iyi, Bosna ve Hersek'in (0,311) ise en kötü değere sahip olduğu görülmektedir.

SONUÇ

Çalışmada, 2022 yılı Çevre Performans İndeksinde Doğu Avrupa kümesinde yer alan ülkelerin çevresel ve ekonomik performanslarının değerlendirilmesi ve çevresel ve ekonomik açıdan en başarılı ülkelerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Performans ölçümü için çalışmada, Ekosistem Canlılığı, Çevresel Sağlık, İklim Değişikliği, Su Kaynakları, Tarım, Asit Yağmurları, Balıkçılık, Ekosistem Hizmetleri, Bio ve Habitat, Atık Yönetimi, Ağır Metaller, Sanitasyon ve İçme Su Kaynakları, Hava Kalitesi, İklim Değişikliği Azaltma, Mal ve Hizmet İhracatı (GSYİH'nin Yüzdesi), Tarım, Ormanlık ve Balıkçılık, Katma Değer (GSYİH'nin Yüzdesi), İmalat, Katma Değer (GSYİH'nin Yüzdesi), Brüt Sermaye Oluşumu (GSYİH'nin Yüzdesi) ve

GSYİH Büyümesi (Yıllık %) çevresel ve ekonomik kriterler kullanılmıştır. Literatürde performans değerlendirmesi için yaygın yöntemlerden olan CRITIC ve TOPSIS yöntemleri gibi çok kriterli karar verme yaklaşımlarının bütünlük uygulanması yapılmıştır.

Kriter ağırlıklarının CRITIC yöntemi ile belirlenmesi sonucunda, ülkelerin çevresel ve ekonomik performans değerlendirmesi sonucunda en önemli kriterin ekosistem hizmetleri (0,082) olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç, ülkelerin ağaç örtüsü kaybı, sulak alan kaybı ve otlak kaybı konularına yönelik gerek önemli aldıkları söylenebilir. Ekosistem canlılığı (0,038) kriteri ise bu süreçte en düşük ağırlığa sahip kriter olarak belirlenmiştir. CRITIC yöntemi ile kriter ağırlıklarının hesaplanmasının ardından TOPSIS kullanılarak ülkelerin çevresel ve ekonomik performans değerlendirmesi sonucuna göre sıralanmıştır. Bu sıralama sonucunda ülkelerin performans açısından Romanya, Arnavutluk, Estonya, Letonya, Hırvatistan, Slovenya, Yunanistan, Türkiye, Litvanya, Karadağ, Macaristan, Çekya, Slovakya, Polonya, Sırbistan, Bulgaristan, Kıbrıs, Kuzey Makedonya ve Bosna ve Hersek şeklinde sıralandığı belirlenmiştir.

CRITIC yönteminin adımlarını izleyen Tablo 8'deki sonuçlara göre en önemli kriterlerin ekosistem hizmetleri ve en düşük öneme sahip kriterin ekosistem canlılığı olduğu belirlenmiştir. Brüt Sermaye oluşumunun ikinci ve GDP büyümesinin üçüncü önemli kriter olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın sonuçları ile Altıntaş (2021), yaptığı çalışma arasında performans değerlendirme kriterleri açısından bazı farklılıklar söz konusudur. Bulgular kapsamında ülkelere göre çevre performansı belirleyen en önemli bileşenin su kaynakları ve en düşük değerli kriterin tarım olduğu belirlenmiştir. Balıkçılık ikinci, israf yönetimi üçüncü ve hava kalitesinin dördüncü önemli kriter olduğu belirlenmiştir. Ayçin ve Çakın (2019)'nin bulgularının sonuçlarına göre, en önemli kriterlerin ormanlar, tarım ve su kaynakları ve hava kalitesinin en düşük kriter değerine sahip olduğu görülmüştür. Akandere (2021), araştırmada 2014 yılında hava kalitesi, 2016 yılında su ve sanitasyon, 2018 yılında su kaynakları en yüksek değerli kriter olduğu belirlenmiştir. 2014'te gümrük kontrol işlemlerinin verimliliği, 2016'da ticaret ve taşımacılık ile ilgili altyapının kalitesi ve lojistik hizmet kalitesi ve yetkinliği, 2018'de ticaret ve taşımacılık ile ilgili altyapının kalitesi en düşük kriter değerine sahip olduğu bulgulanmıştır. Önder vd., (2015) çalışmada en önemli kriterlerin sırasıyla GSYİH, sabit fiyatlar ve cari denge olduğu belirlenmiştir.

Çalışma alanı ve yöntemleri ile ilgili bazı sınırlamalar vardır. Bu çalışmada sadece Doğu Avrupa ülkelerinin değerlendirilmesi ve CRITIC-TOPSIS yönteminin kullanılması bir sınırlamadır. Ayrıca, seçilen ekonomik kriterlerin sayısı başka bir sınırlama olarak düşünülebilir. Uygulamada performansı etkileyen farklı ve daha fazla kriterin kullanılması gelecekteki çalışmalar için önerilmektedir. Arıca gelecekteki çalışmalarda farklı çok kriterli karar verme yöntemleri kullanarak değerlendirme yapılması ve karşılaştırılması araştırma sonuçlarına derinlik kazandırabilecektir. Sonuç olarak bu araştırmanın sonuçları, karar alıcılar tarafından kullanılabilir ve literatüre katkı sağlayabilecektir.

KAYNAKÇA

- Abdel-Basset, M., & Mohamed, R. (2020). A novel plithogenic TOPSIS-CRITIC model for sustainable supply chain risk management. *Journal of Cleaner Production*, 247, 119586.
- Ajripour, I., & Alamian, R. (2021). Comparing Green Economy in Iran with OECD Asian Countries by Applying TOPSIS and GI Method. *Theory Methodology Practice: Club of Economics In Miskolc*, 17(1), 15-26.
- Ajripour, I., & Alamian, R. (2021). Comparing Green Economy in Iran with OECD Asian Countries by Applying TOPSIS and GI Method. *Theory Methodology Practice: Club of Economics In Miskolc*, 17(1), 15-26.
- Akandere, G. (2021). Kuşak Yol Ülkelerinin Lojistik ve Çevresel Performansının Analizi. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 20(4), 1893-1915.
- Al-Tuwaijri, S. A., Christensen, T. E., & Hughes, K. E. (2004). The Relations Among Environmental Disclosure, Environmental performance, and Economic Performance: A Simultaneous Equations Approach. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 447-471.
- Altıntaş, F. F. (2021). Çevre Performanslarının ENTROPİ tabanlı ROV, ARAS VE COPRAS Yöntemleri ile Ölçülmesi: G20 Grubu Ülkeleri Örneği. *Social Sciences Research Journal*, 10 (1), 55-78.
- Altıntaş, F. F. (2021). Ülkelerin Çevre Performanslarının CODAS vvv TOPSIS Yöntemleri ile Ölçülmesi: G7 Grubu Ülkeleri Örneği. *Ulakbilge Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(59), 544-559.
- Ayçin, E., ve Çakın, E. (2019). Ülkelerin Çevresel Performanslarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri ve Bulanık Mantık Tabanlı Bir Yaklaşım ile Bütünleşik Olarak Değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(3), 631-656.
- Bilbao-Terol, A., Arenas-Parra, M., Cañal-Fernández, V., & Antomil-Ibias, J. (2014). Using TOPSIS for assessing the sustainability of government bond funds. *Omega*, 49, 1-17.
- Büyükgebiz Koca, E., & Tunca, M. Z. (2019). G20 ülkelerinin ekonomik performanslarının Gri ilişkisel analiz yöntemi ile değerlendirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(28), 348-357.
- EPI, (2022). Environmental Performance Index 2022 Report, <https://epi.yale.edu/downloads/epi2022report06062022.pdf>, Erişim Tarihi: 25.07.2022.
- Fiorino, D. J. (2011). Explaining National Environmental Performance: Approaches, Evidence, and Implications. *Policy Sciences*, 44(4), 367-389.
- Guenther, E., Hoppe, H., & Endrikat, J. (2002). Corporate Financial Performance and Corporate Environmental Performance: A Perfect Match? *Zeitschrift für Umweltpolitik und Umweltrecht*, 34, 279-296.
- Guo, J. H. (2017). The efficiency evaluation of low carbon economic performance based on dynamic TOPSIS method. *Journal of Interdisciplinary Mathematics*, 20(1), 231-241.
- Hwang, C. L., K. Yoon (1981), *Multiple Attributes Decision Making Methods and Applications*, Berlin: Springer.
- Jahn, D. (2005). Fälle, Fallstricke und die Komparative Methode in der Vergleichenden Politikwissenschaft, *Vergleichen in der Politikwissenschaft*. Berlin, Heidelberg: VS Verlag für Sozialwissenschaften, 55-75.
- Lai, Y. J., Liu, T. Y., & Hwang, C. L. (1994). Topsis for MODM. *European journal of operational research*, 76(3), 486-500.
- Lankoski, L. (2006). Environmental Performance and Economic Performance: The basic links, *Managing the Business Case for Sustainability : The integration of Social, Environmental Sheffield: Greenleaf Publishing*, 32-46.
- Masca, M. (2017). Economic performance evaluation of European Union countries by TOPSIS method. *North Economic Review*, 1(1), 83-94.
- Önder, E., Taş, N., & Hepsen, A. (2015). Economic performance evaluation of Fragile 5 Countries after the Great Recession of 2008-2009 using analytic network process and TOPSIS methods. *Journal of Applied Finance & Banking*, 5(1), 1-17.
- R.C. Tsaor (2011), Decision risk analysis for an interval TOPSIS method, *Applied Mathematics and Computation*, 218, 4295-4304.
- Tunca, M. Z., Ömürbek, N., Cömert, H. G., & Aksoy, E. (2016). OPEC ülkelerinin performanslarının çok kriterli karar verme yöntemlerinden Entropi ve Maut ile değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 7(14), 1-12.
- Wagner, M. (2014). The link of Environmental and Economic Performance: Drivers and Limitations of Sustainability Integration. *Journal of Business Research*, 68(6), 1306-1317.

Kripto Varlıkların Denetimi: Blok Zincir Teknolojisinin Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi

Audit of Crypto Assets: The Impact of Blockchain Technology on the Audit Process

İklim Elif UMUT*
Özgecan ÖZER**

ÖZ

Günümüzde yapay zekâ kavramının literatüre dahil olması ve bu kavramın geleceğin teknolojisi olarak tanımlanması ile gelişen teknolojilerin hızı ve iş süreçlerinin dijitalleşmesi, muhasebe ve denetim alanı çalışanlarının da bu sürece hızlıca uyum sağlamalarını gerektirmektedir. Blok Zincir sayesinde veri işleme sürecinin daha hızlı ve doğru bir biçimde gerçekleşecek olması, "big data" üretimi ve veri depolama yöntemlerinin gelişmesi ile sonuçlanmaktadır. Muhasebe denetim alanı çalışanları blok zincir teknolojisine uyum sağlayabilmek amacıyla mevcut yetenek, bilgi ve becerileri geliştirmek ve genişletmek zorunda kalacaklardır. Bu çalışma kapsamında öncelikle TFRS kapsamında kripto varlık işlemlerinin muhasebeleştirilmesi incelenmiş, bu varlıkların bağımsız denetim sürecine eklenmesi ile meslek mensuplarının eğitim ve becerilerinin nasıl geliştirilmesi gerektiği örneklerle tartışılmaktadır. Çalışmanın sonuçları uyarınca kripto varlık işlemlerinin finansal tablolarda nasıl yer alacağı ve denetiminin hangi düzenlemelere bağlı olarak yapılacağına ilişkin yalnızca yol gösterici nitelikte kılavuzların bulunduğu, fakat sözü geçen konulara ilişkin uluslararası düzeyde tek bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Bu uluslararası düzenleme ile bağımsız denetçilerin kripto varlıkların denetimine yönelik mesleki yeterliliklerini artıracakları öngörülmektedir.

ANAHTAR KELİMELER

Kripto Varlıklar, Bağımsız Denetim, Blok Zincir, Muhasebe Denetimi, TFRS

ABSTRACT

Today, the inclusion of the concept of artificial intelligence in the literature and the definition of this concept as the technology of the future, as well as the speed of developing technologies and the digitalization of business processes, require accounting and auditing employees to quickly adapt to this process. The fact that the data processing will take place faster and more accurately results in the development of big data production and data storage methods. Auditors will have to develop and expand their existing talents, knowledge and skills in order to adapt to blockchain technology. Within the scope of this study, firstly, the accounting of crypto asset transactions within the scope of TFRS is examined, how these assets should be added to the independent audit process and how the education and skills of the professionals should be improved are discussed with examples. According to the results of the study, it is seen that there are only descriptive guides on how crypto asset transactions will be included in the financial statements and on which regulations their audit will be carried out. As there is a need for a single regulation at the international level regarding the related issues. This international regulation is expected here to increase the professional competence of independent auditors for the audit of crypto assets.

KEYWORDS

Crypto Assets, Independent Audit, Blockchain, Auditing, TFRS

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
14.06.2022	08.08.2022
Atf	Umut, İ. E. ve Özer, Ö. (2022). Kripto Varlıkların Denetimi: Blok Zincir Teknolojisinin Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 536-552.

* Öğr. Gör., Başkent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, esarman@baskent.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7755-6790

** Öğr. Gör., Başkent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ozgecanozer@baskent.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1115-1675

GİRİŞ

Bir alanda geçmişte elde edilen bilgiler, o alana ilişkin çağdaş konuları anlamak için önsöz niteliğindedir. Muhasebe alanı uzmanları bu alanda bir araştırma yaparken ya da alana ilişkin standartları oluştururken bu alanın geleneklerini göz önünde bulundurmalıdır. Skinner (1987) muhasebe standartlarının belirlenmesine ilişkin sürecin evrimi hakkındaki incelemesine bu tarihsel paradoksa dikkat çekerek başlamıştır:

“Bugünkü formunda ya da farklı formlarda olsa dahi muhasebe kullanımına, altı bin yılı aşkın bir süredir çeşitli uygarlıklarda rastlanmaktadır. . . Ancak muhasebecilerin bir muhasebe teorisi geliştirme ihtiyacı hissetmeleri ancak son elli ila yüz yıl içinde olmuştur. . . Bu paradoksun açıklaması basittir. . . Görevin açık olduğu yerde, ilgi tekniklerle sınırlıdır. . . Kayıt tutma işlevine bir finansal raporlama hedefi- bir bilgi iletişim hedefi- eklendiğinde, muhasebe görevi daha zor hale gelmiş ve bu nedenle de yöntemlerine rehberlik edecek bir teori de gerekli hale gelmiştir.”

Muhasebe tarihindeki çalışmasıyla bu alandaki literatürde öncü sayılabilecek olan çalışmasında Littleton (1933), muhasebeyi şu terimlerle tanımlamaktadır: *“Muhasebe göreceli ve ileridir. Konusunu oluşturan olgular sürekli değişmektedir. Eski yöntemler, değişen koşullar altında daha az etkili hale gelir; eski fikirler yeni sorunlar karşısında anlamsız hale gelir. Böylece çevredeki koşullar yeni fikirler üretir ve ustaları yeni yöntemler tasarlamaya teşvik eder. Ve bu tür fikirler ve yöntemler başarılı olduklarında, sırayla çevredeki koşulları değiştirmeye başlarlar.”*

Littleton (1933)'ın “ilerleme” kavramı ile tam olarak ne kastetmiş olduğunu netleştirmek mümkün olmasa da ilerleme kavramının muhasebenin günümüz problemlerini çözme yeteneğinden kaynaklandığını varsaymak mümkündür. Burada üzerinde önemle durulması gerekli olan husus gerçekte ilerlemeyi neyin oluşturabileceğidir. Eğer ilerleme “daha iyiye olan değişim” olarak açıklanır ise yeni veya yenilenmiş bir muhasebe ya da denetim düzenlemesi bir ilerleme sayılabilir mi? Bu soruya cevap ararken bazı akademisyenler geliştirdikleri teknik yeniliklerin aslında mevcut fikir ve uygulamalardaki gelişmeleri temsil ettiğini ileri sürmüşlerdir. Bazıları için ise muhasebedeki ilerleme, muhasebeyi anlamak ve açıklamak için kullanılan teorilerin, pozitif muhasebe teorisinin yaptığı gibi bilimsel analogilere hitap etmesi anlamında değil, muhasebenin daha bilimsel hale gelmesiyle eş tutulması ile gerçekleşebileceğinden bahsetmişlerdir. Aslında her iki bakış açısının da haklı görülebileceği durumlar mevcuttur. Örneğin on dokuz ve yirincinci yüzyıllarda şirketlere ilişkin finansal verilerin açıklanmasına ilişkin sürecin teknik yetersizlikler nedeniyle çok yavaş ilerliyor olması muhasebecilerin o günün toplumsal ihtiyaçlarına yeterince hızlı tepki veremediklerine ilişkin bir gösterge sayılabilir. Daha yakın tarih incelendiğinde enflasyon muhasebesine ilişkin yeni düzenlemelerin getirilmesinde geç kalınması ya da gelişmiş ülkelerde kullanılan muhasebe uygulamalarının gelişmekte olan ülkelerin özel ihtiyaçlarına hizmet edebilecek biçime dönüştürülmesinde kullanılan yeni yöntemlerin eksikliği gibi (Napier, 2001).

Günümüze gelindiğinde, yapay zekâ kavramının literatüre dahil olması ve bu kavramın geleceğin teknolojisi olarak tanımlanması ile gelişen teknolojilerin hızı ve iş süreçlerinin dijitalleşmesi, muhasebe ve denetim ekiplerinin de bu sürece hızlıca uyum sağlamalarına neden olmaktadır. Yapay zekâ teknolojileri sayesinde veri işleme sürecinin daha hızlı ve doğru bir biçimde gerçekleşecek olması, büyük veri üretimi ve veri depolama yöntemlerinin gelişmesi ve aynı zamanda denetim uzmanlarının çok daha fazla katma değer yaratacak işlere odaklanmalarının sağlanması gibi pek çok pozitif katkı sağlanması mümkün olabilecektir. Boillet (2017) röportajında bu durumu bir örnekle şu şekilde belirgin olarak açıklamıştır:

“Kiralama muhasebesine ilişkin son muhasebe değişiklikleri göz önünde bulundurulduğunda konuya ilişkin muhasebecilerin eskisine nazaran iş yüklerinin oldukça fazlaştığından söz etmek mümkündür. Şimdiye kadar, kiralama muhasebesinin analizi esas olarak insan incelemesi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Bununla birlikte, mevcut pilot programlar, yapay zekâ araçlarının çok daha kısa bir zaman diliminde daha fazla sayıda kiralama belgesinin analizine izin verebileceğini göstermektedir. Bu pilot çalışmalar, yapay zekâ araçlarının basit bir kiralama içeriğinin yaklaşık %70-80'ini elektronik olarak incelemeyi mümkün kılacağını ve geri kalanı bir insan tarafından değerlendirilmeye bırakılacağını gösteriyor. Daha karmaşık kiralamalarda (örneğin gayrimenkulde), bu rakam %40'a yakın olacaktır, ancak araçlar geliştikçe ve makineler öğrendikçe, daha karmaşık sözleşmelerin ve verilerin okunması, yönetilmesi ve analiz edilmesi olasıdır. Bu sadece dar kapsamlı bir yapay zekâ uygulamasının bize sunabileceklerinden bazılarını göstermektedir. Henüz, insanların işlerine getirdiği yargı, şüphecilik veya deneyimin yerini alamaz. Karşılaştırma yapmak veya değer yargıları belirlemek bu tür yapay zekânın işlevi değildir.”

Benzer bir örnek de, Hollanda merkezli teknoloji ve telekomünikasyon sektörlerindeki birçok şirketin denetim komitesi başkanı tarafından önerilmiştir. Carla Smits - Nusteling tarafından şirketlerinin denetçilerinden ne istediği ve değişen kurumsal raporlama ortamına ayak uydurmak için denetim komitelerinin ne yapması gerektiği konusundaki düşüncelerini paylaştığı bir röportaja dayanmaktadır:

“Denetçi rotasyon sürecini üç kez yaşadım ve fark ettiğim bir şey, teknoloji kullanımının önemli bir konu olarak ortaya çıkması. Şirketlerin denetimde teknolojiyi nasıl kullandıkları ve eski BT sistemleriyle nasıl başa çıktıklarında ilginç farklılıklar görebiliyorum. Unutmamalısınız ki, denetim komitesindeki çoğumuz artık aktif CFO'lar veya iş adamları değiliz, bu nedenle veri analitiği konusunda daha yavaş olabiliriz. Kendimizi mevcut olan en son teknolojik gelişmeler hakkında eğitmeye devam etmeliyiz; gerçekten çok çalışmamız gereken bir şey. Sadece yeni IFRS değil, aynı zamanda dijitalleşme ve veri analitiği ve bunun denetim kalitesi için neler yapabileceği de çok önemlidir. Sertifikalı muhasebeciler olarak bazılarımızın eğitilmiş kalma yükümlülükleri vardır, ancak tüm yönetim kurulu üyeleri için bunu sürdürmek için kalıcı bir yükümlülük yoktur. Eğer olsaydı bu iyi bir şey olurdu.”

Yukarıda yer alan örneklerden yola çıkarak günümüzde hem yeni düzenlemelere hem de yeni düzenlemeleri daha eksiksiz uygulamak için yeni teknolojilere ihtiyaç duyulduğundan söz etmek mümkündür. Kiralama işlemleri gibi nispeten somut bir konuda kullanılacak yapay zekâ teknolojilerinin bir bağımsız denetçiye getirebileceği katkıları kısaca özetlendiği görülebilir. Eğer denetlenecek olan unsurun kendisi de bir yapay teknolojisi ise, örneğin dijital varlıklar ve bu varlıklardan kaynaklanan işlemler? Bu denetimi gerçekleştirebilmesi için bir bağımsız denetçinin öncelikle dijital varlık kavramına ve işleyişine aynı zamanda da bu denetimi gerçekleştirebilecek teknolojik bilgi yeterliliğine sahip olması beklenecektir.

Ülkemizde gerçekleştirilen Bağımsız Denetçilere İlişkin Sürekli Eğitim Programlarının kapsamı incelendiğinde bağımsız denetimde yapay zekâ uygulamaları kullanılmasına yönelik herhangi bir eğitim programına rastlanmamıştır. Yukarıda verilmiş olan bilgiler ışığında yapay zekâ teknolojileri hakkında bilgi ve tecrübe sahibi olmak bir denetim kalitesinin artırılması ve sürdürülmesi perspektifinden bakıldığında bağımsız denetçi için kaçınılmaz olmuştur.

1. KRİPTO VARLIKLARIN DENETİMİ

Kripto varlıkların denetiminde üzerinde durulması gereken en önemli konu kripto varlıkların finansal tablolarda nasıl sınıflandırılacağına ve sunulacağına ilişkin yönetsel kararın verilmesi aşamasıdır. Bu aşama tamamlandıktan sonra denetçi bu varlıkların finansal tablolarda gerçeğe uygun olarak sunulduğuna dair gerekli güvenceyi müşteri işletmeye sağlayabilecektir.

1.1. Kripto Varlık İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Dijital varlıkların farklı hüküm ve koşulları vardır ve aynı kuruluş içinde bile farklı amaçlarla tutulabilmektedirler. Bu nedenle, muhasebe işlemleri için dört olası seçim bulunmaktadır (Boillet, 2019):

Nakit – bir tür dijital para birimi olarak hizmet ettikleri için bu varlıkları nakit olarak gruplandırmak mümkün olabilecektir. Ancak bu yaklaşımın geçerli olması için, dijital varlığın, hükümet tarafından desteklenen ve yasal ihale aracı biçiminde tanımlanan bir değişim aracı olarak kabul edilmiş olması gerekir.

Finansal varlıklar – Bu yaklaşım, dijital varlığın sahiplerine nakit veya başka bir finansal araç, uygun koşullar altında finansal araçlarda işlem yapma hakkı ya da sahiplerine net varlıklara sahip olma hakkı kazandıran elektronik hisse senetleri vermesi durumunda geçerli olabilir.

Türevler – sözleşme net olarak kapatılabiliyorsa veya kolayca nakde çevrilebiliyorsa bu düşünülebilir. Ancak, uyulması gereken daha özellikli kriterler olacaktır.

Maddi Olmayan Varlıklar – dijital varlıklar maddi bir doğası olmadığı için başka bir muhasebe standardı kapsamında olmaya daha uygun olmadığı sürece, maddi olmayan duran varlık tanımını geniş ölçüde karşılayabilirler. Örneğin, olağan iş akışı içinde satış için elde tutuluyorlarsa, stok olarak işlem görebilmeleri mümkündür.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında ise, yönetiminin kripto varlıkları sınıflandırmak ve sunmak için altı farklı seçeneği bulunmaktadır:

a. Nakit ve nakit benzeri

TMS 7 Nakit Akış Tablosu standardı nakdi “elde bulunan nakit ve vadesiz mevduat” biçiminde tanımlamaktadır. TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum standardı ise nakdin değişim aracını temsil eden bir finansal varlık olduğunu belirtir. Standarttaki nakit tanımı, nakdin bir değişim aracı ve mal veya hizmetlerin fiyatlandırılmasında para birimi olarak kullanılmasının beklendiğini göstermektedir. Diğer bir deyişle nakit,

bir işletmenin geçerli para birimidir. Bu düzenlemeler altında, herhangi bir kripto varlığın işletmenin finansal tablolarındaki tüm kalemlerin ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi için geçerli para birimi olarak dikkate alınması mümkün görünmemektedir. Duruma nakit benzeri olarak bakıldığında ise yine TMS 7'de yer alan tanımın göz önünde bulundurulması gerekir: nakit benzerlerini, kısa vadeli, yüksek likiditeye sahip, kolayca nakde çevrilebilen ve önemsiz bir değer değişikliği riskine tabi yatırımlardır. Her ne kadar kripto varlıklar kısa vadeli, yüksek likiditeye sahip ve kolayca nakde çevrilebilir de olsa, nakde çevrildiklerinde ne kadar nakit yaratacağı önceden belli olmadığı ve önemli bir değer değişikliği riskine tabi oldukları için nakit benzeri olarak sınıflandırılmaları ve raporlanmaları mümkün görünmemektedir.

b. Finansal araç

TMS 32 standardına göre bir varlığın finansal varlık olarak sınıflandırılabilmesi için nakit, başka bir işletmenin öz kaynağına dayalı finansal araç ya da işletmenin öz kaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve türev ya da türev niteliğinde olmayan sözleşme biçiminde bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla kripto varlık işlemlerinin finansal araç olarak sınıflandırılmasında konuya üç farklı açıdan yaklaşmak gerekmektedir. Standartlar açısından kripto varlıklar nakit olarak sınıflandırılmamaktadır. Dolayısıyla burada konuya kripto varlıkların sözleşmeden kaynaklanan bir hak, finansal varlık ya da peşin ödenmiş gider, öz kaynağına dayalı finansal araç ya da türev olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağı tartışılmalıdır.

TMS 32 standardı uyarınca finansal araç bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da öz kaynağına dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşmedir. Bir sözleşme, TMS 32 tarafından iki veya daha fazla kişi arasında yapılan bir anlaşma olarak tanımlanır. Standart uyarınca sözleşmeler yazılı veya yazılı olmayan şekilde yapılabilir. Kripto varlıkların blok zinciri veya dağıtılmış defter teknolojisinin kullanılması, taraflar arasında otomatik olarak bir sözleşme ilişkisine yol açmaz. Ancak örneğin, karşı taraftan Bitcoin satın almak için bağlayıcı bir anlaşma yapan taraf açısından bu durum bir sözleşme teşkil edecektir. Bu nedenle, kripto varlıkları satın almak veya satmak için zincir dışında yapılan anlaşmalar yapıldığı takdirde bu sözleşme finansal araç olarak kabul edilecektir (KKG, 2019d).

Konuya finansal varlık olarak tanımlanıp tanımlanamayacağı açısından yaklaşıldığında ise sahibine, tanımlanabilir bir karşı taraf tarafından sağlanan temel mal veya hizmetleri alma hakkı veren kripto varlıklar, sözleşmeye bağlı olmasına rağmen, gelecekteki ekonomik faydanın nakit veya başka bir finansal varlık hakkından ziyade bir mal veya hizmetin alınmasından elde edilmesi nedeniyle finansal varlık tanımını karşılamaz.

TMS 32 uyarınca özkaynağına (Hisse senedine) dayalı finansal araç, işletmenin tüm borçları çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir payı/hakkı gösteren sözleşmedir. Bir kripto varlık, belirli bir işletmenin net varlıklarında kalan bir pay için sözleşmeye dayalı bir hak içeriyorsa, TFRS kapsamında öz kaynağına dayalı finansal araç olarak sınıflandırılabilir, aksi halde sınıflandırılmaz.

Kripto varlıklar hem sözleşmeye bağlıysa hem de nakit veya başka bir finansal varlık alma hakkını içeriyorsa, finansal varlık tanımını karşılayacaktır. Örneğin, sahibine nakit ödeme veya tahvil veya hisse teslimi hakkı veren bir kripto varlık, finansal varlık tanımını karşılayacaktır. Bu tür bir kripto varlık TFRS 9 uyarınca sınıflandırılarak ölçümlenebilir.

Bir yatırım bankasıyla girilen bir Bitcoin forward sözleşmesi, kripto varlığın kendisi bir finansal araç olmasa bile, kripto varlığın kolayca nakde çevrilebilmesi ya da sözleşme neticesinde sözleşmeden kaynaklanan hakkın nakit olarak ödenip ödenemeyeceğine bağlı olarak bir türev araç olarak değerlendirilebilir. Bu, bir ticari iş modelinde elde tutulan emtia sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine benzer (örneğin, petrolün kendisi bir finansal araç olmasa da vadeli petrol sözleşmeleri TFRS 9 kapsamına girebilir).

c. Stok

Üretim ya da ticaret yapan işletmeler açısından kripto varlıkların stok olarak sınıflandırılması bu varlıkların değerlerinin mevcut talebe bağlı olarak önemli ölçüde dalgalanması muhtemel olduğu için zorluklar ortaya çıkarabilecektir. Fakat eğer yapılan ticaretin ana faaliyet konusu kripto varlık ise (broker- tüccar) bu tür işletmeler açısından kripto varlıkların değerinin belirlenmesinde satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplama yapılması mümkün olabilecektir. Bu durumda kripto varlıklar, esas olarak yakın gelecekte satılmak ve fiyat ya da komisyon marjındaki dalgalanmalardan kar elde etmek amacıyla satın alındığında, gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmüş olan stoklar biçiminde sınıflandırılmalarında bir sakınca olmayacaktır.

d. Maddi olmayan duran varlık

TMS 38, uyarınca maddi duran varlık kavramı “geçmiş olayların bir sonucu olarak bir işletme tarafından kontrol edilen bir kaynak ve gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akmasının beklendiği aynı zamanda fiziksel bir yapısı bulunmayan ve tanımlanabilir varlıklar” olarak tanımlanmaktadır. Kripto varlıklar, tanımlanabilir oldukları, fiziksel özden yoksun oldukları, sahibi tarafından kontrol edildikleri ve sahibi için gelecekteki ekonomik faydalara yol açtıkları için genellikle maddi olmayan duran varlığın nispeten geniş tanımını karşılar. Kripto varlığın son kullanma tarihi bulunmadığı için, kripto varlığın bir maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırıldığında amortisman ayrılması, değer düşüklüğü testi ve yeniden değerlemeye tabi olup olmayacağına ilişkin inceleme tabi tutulması gerekmektedir (KGK, 2019e).

e. Peşin ödenmiş gider

Bir kripto varlığın ekonomik faydalarını gerçekleştirmenin tek uygulanabilir yolu, temel alınan mal veya hizmetlerin müteakip teslimatını kabul etmekse, bu tür bir kripto varlığın ön ödeme (avans)olarak muhasebeleştirilmesi mümkün görünmektedir. Fakat kripto varlık esas faaliyet alanı olarak belirlendi ise, bu tür bir muhasebeleştirme uygun olmayacaktır.

f. Bir ülkenin muhasebe politikasının belirlenmesi aşamasında TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı uyarınca

Başka bir TFRS standardının uygulanmadığı ve işletmenin kripto varlıklarına TMS 8 düzenlemeleri kapsamında muhasebe politikalarına şekil verdiği durumlarda, işletme, TFRS'deki benzer ve ilgili konulara ilişkin düzenlemelerin ve Kavramsal Çerçevedeki ilgili tanımların ve muhasebeleştirme kriterlerinin, bunun bir varlık olarak muhasebeleştirilmesini engelleyip engellemediğini dikkate almalıdır. Kripto varlığın varlık olarak muhasebeleştirilemediği tüm durumlarda elde edilmesinde katlanılan maliyet, gerçekleştiği anda gider yazılmalıdır (KGK, 2018b).

Yönetimin kripto varlıkları sınıflandırmak için kullandığı kriterlerin bu tür varlıkların özelliklerine göre yapılmış olması çok önemlidir. Her ne kadar kripto varlıkları sınıflandırmak için kullanılacak pek çok özellik bulunsu da kripto varlığın birincil amacı ve varlığın kendi asıl değerini (inherent value) nasıl türettiği konuları üzerine odaklanması gerekmektedir (PWC, 2019a). Buna ek olarak işletmenin varlığı elde tutma amacının açıkça belirlenmiş olması kripto varlıkların sınıflandırılma ve ölçüm kriterlerinin doğru belirlenmesinde önemli olacaktır.

1.2. Kripto Varlık İşlemlerinin Denetimi

Bir denetçinin, müşterinin iç kontrol sistemi dahil olmak üzere, müşteri ve çevresi hakkındaki gerçek durumu kavrayabilme yeteneği etkin bir risk değerlendirmesi ve denetim görüşü için kritik öneme sahiptir. Örneğin, bir denetim firması finansal hizmetler sektöründe derin deneyime sahip olduğu ve bu sektörde dijital varlıkları da içeren bir müşteri işletmenin denetimi işini alma fırsatını ele geçirmiş olduğu varsayıldığında, müşterinin kabulü ve devam kararının değerlendirilmesinde dikkate alınması gereken hususlar; denetim firmasının mevcut endüstri uzmanlığı, denetim firmasının dijital varlıklar hakkında bilgi ve anlayış sahibi olması ve değerlendirilen müşteri işletmede dijital varlıkların nasıl kullanıldığının denetim firması tarafından anlaşılması şeklinde özetlemek mümkündür. Bir denetçinin denetim görevini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için yukarıda sayılmış olan bileşenlerin tümü hakkında bilgi sahibi olması ve aynı zamanda bir müşterinin kabulü veya denetim işinin devam kararı için her birinin gerçekleştirilme kabiliyetinin de değerlendirilmesi önemlidir.

Dijital varlık ekosisteminde denetimler gerçekleştirebilmek için bir denetim firmasının mevcut kalite kontrol sistemini güncellemesini veya var olan kalite kontrol sistemine ek gözetim unsurları eklemesi gerekebilmektedir. Örneğin, denetim firması dijital varlık ekosisteme dahil olan kuruluşlar için denetim çalışması yürütmeyi planlıyorsa denetim firmasının halihazırda var olan işe alım ve eğitim programları şu anda bu ekosisteme özgü sorunları çözebilecek nitelikte personelin seçilmesine yönelik düzenlenmemiş olabilir. Bu durumda denetim firmasında müşteri kabulü veya devamlılığı ve diğer kalite kontrol süreçlerinde gerekli etkinlik ve yetenekler veya harici uzmanlarla çalışma ihtiyacı olabileceği göz önünde bulundurulmalı ve işe alım ve eğitim süreçleri buna uygun olarak düzenlenmelidir.

1.2.1. Blockchain teknolojisi ve İç Denetimin Artan Önemi

Güredin (1993)'e göre işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetçi tarafından denetlenmesinin temel amacı finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki değişimleri hâlihazırda var olan düzenlemeler doğrultusunda güvenilir bir biçimde yansıtmakta olduğu

konusunda bir yargıya ulaşmaktır. İç kontrolün amacı ise genel hatları itibarıyla işletmenin yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır (Güredin, 1993). İç denetçilerin faaliyetleri sonucunda elde ettikleri tüm bulgular bağımsız denetçinin yapacağı çalışmalar için rehber niteliğinde olacaktır. Nitekim Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 265 iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesine ilişkin standardında iç kontrol fonksiyonunun bağımsız denetim açısından önemini yeterince vurgulamıştır. Bu standart incelendiğinde, bağımsız denetçinin amacı aşağıdaki biçimde özetlenmiştir: *“Denetçinin amacı, denetim sırasında tespit ettiği ve mesleki muhakemesi sonucunda üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmektir.”* (KGK, 2022c).

Kripto varlık kavramının kökeninde yer alan blok zincir teknolojisi günümüzde internetten sonra en güçlü teknolojilerden biri olarak kabul edilmektedir (Yermack, 2017). Blok zincir teknolojisi, finansal işlemleri ve bilgileri kaydetmek, işlemek ve depolamak için yeni bir yol sunması nedeniyle muhasebe ve denetim mesleğinin görüntüsünü temelden değiştirme ve yapılmakta olan işe ilişkin tüm prosedürleri yeniden şekillendirme potansiyeline sahiptir. Blockchain, diğer tüm yeni dijital teknolojiler (robotik, büyük veri, analitik, yapay zekâ vb.) gibi sadece şirketlerin işlerini yürütme şekillerinde değil, aynı zamanda bilgilerin farklı paydaşlar arasında işleme ve iletilme şekillerinde de devrim yaratmaktadır (Price, 2016; Laperche). Mignon, 2018; Barbaroux, Attour, 2016; Manita ve diğ., 2020).

Smith (2018) çalışmasında blockchain teknolojisinin muhasebe mesleği üzerindeki olası etkilerini analiz etmiş ve bu teknolojinin daha yaygın hale gelmesiyle beraber süreçlerin nasıl değişeceğine dair karşılaştırmalı bir analiz yapmıştır. Çalışmanın sonuçları bu teknolojinin önleyici testlerin tasarımı ve verilerin akıllı analizi gibi daha üst düzey görevlere odaklanmak için miktarların ve bakiyelerin onaylanması ve doğrulanması gibi tekrarlayan görevlerde denetçinin zamandan tasarruf etmesine izin vereceği sonucuna işaret etmektedir.

Elommal ve Manita (2022), 17 denetçiden oluşan bir örneklem üzerinde yürüttükleri nitel bir araştırmalarında blok zincir teknolojisinin denetim firmalarını altı temel düzeyde etkileyebileceğini göstermişlerdir. Yazarlara göre blok zinciri, bir denetçinin (1) zamandan tasarruf etmesine ve denetimlerinin verimliliğini artırmasına, (2) örnekleme tekniklerine dayalı bir denetim yerine tüm nüfusu kapsayan bir denetimi tercih etmesine, (3) denetimi test etmek yerine uygunluk/kontrol testlerine odaklanılmasına, (4) sürekli bir denetim süreci oluşturmaya, (5) daha stratejik bir denetim rolü oynamasına ve (6) yeni danışmanlık hizmetleri geliştirmesine neden olmaktadır.

Desplebin ve diğ. (2018), blok zinciri teknolojisinin muhasebe ve denetim mesleğini etkileyecek yenilikçi yönlerini tespit etmeye yönelik olarak yaptıkları çalışmalarında blok zincir teknolojisinin paydaşlar: kurumlar, hissedarlar, müşteriler vb. için bilgilerin kesinliğini garanti eden bir iç kontrol sistemi oluşturulması için bir "temel teknoloji" olacağını öne sürmüşlerdir. Yazarlara göre blok zincir teknolojisi doğrulama hatalarını ve hilelerinin tespit edilmesini daha basit hale getirmek yoluyla raporlamanın güvenilirliğini sağlayacaktır.

Liu ve diğ. (2019), hem iç hem de dış denetçiler açısından blok zincirinin etkilerini, fırsatlarını ve zorluklarını tartışan çalışmalarında blok zincir ile yeni denetim faaliyetleri ortaya çıktığı ve böylece de denetçinin, kripto varlıkların gerçekten var olduğunu doğrulamak yoluyla fiziksel dünyadaki ve bir blok zincirindeki bilgiler arasındaki tutarlılığı da doğrulayabileceklerini öne sürmüştür.

İç denetim fonksiyonunun blok zincir teknolojisi için hazır olup olmadığını değerlendirmek için öncelikle iç denetimin işlevini değerlendirmekte fayda bulunmaktadır. Güçlü (2020) iç kontrol fonksiyonunu aşağıdaki biçimde tanımlamıştır:

“İç kontrol, kurumun, yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen, belirlenmiş hedeflere ulaşmasında ve misyonunu gerçekleştirmesinde makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış ve kurumun genelini etkileyen bütünleşmiş bir süreçtir. İç kontrol sadece finansal işlemler ve raporlama ile ilgili değil; yönetimi, süreçleri, stratejiyi ve kurumun diğer faaliyet ve operasyonlarını da kapsayan, uyum ve performans ölçeğinde uygulanan tüm kontrolleri ifade eder.”

İç denetçiler, etkinliği ve verimliliği değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım kullanarak bu faaliyeti gerçekleştirir. Kurum içindeki etkisini artırmak için iç denetimin yalnızca güvence hizmetleri sağlaması değil, aynı zamanda karmaşık iş konuları hakkında tavsiyelerde bulunması ve riskleri öngörmesi gerekir. Buna ek olarak işletme herhangi bir alanda yeniliğe gittiğinde iç denetim fonksiyonu bu yeniliği destekleyecek nitelikte gelişmiş niteliklere sahip personel istihdam edilmesi ve yeniliğin beraberinde getirdiği yeni teknolojilerin kullanılmasına odaklanması gerekmektedir.

Blok zinciri teknolojisi, bir kuruluşun yalnızca yönetim kurulu üyelerinin ve CXO (Chief Experience Officer)'ların dikkatine çeken değil aynı zamanda iç kontrol fonksiyonu açısından da oldukça önemlidir. İç

kontrol fonksiyonu blockzincir teknolojisi kullanımından kaynaklanan fırsatlar ve riskler ilişkin proaktif davranabilmesi amacıyla bu teknolojiyi yakın gözetim altında tutmalıdır (Yohn, 2019).

Rooney ve diğ. (2017) çalışmalarında bu değeri kuruluşlara ulaştırmak için iç denetçilerin odaklandığı üç ana alandan söz etmektedir:

(1) **Yönetişim**, "kuruluşun hedeflere ulaşılmasına yönelik faaliyetlerini bilgilendirmek, yönlendirmek, yönetmek ve izlemek için uygulanan süreç ve yapıların birleşimidir" (IIA, 2017). Yönetişim çerçevesi, etik ve değerler, kurumsal performans ve hesap verebilirliğin yanı sıra kuruluş ve bilgi teknolojisi stratejisi içindeki risk ve kontrol faaliyetlerinin iletişimini içerir.

(2) **Risk yönetimi**, bir kuruluşun misyon ve hedefleriyle doğrudan ilgili olan ve bu hedeflere ulaşılmasını etkileyen risklerin değerlendirilmesi anlamına gelir. Bu süreç, bir kuruluşun riske olan duyarlılığını anlamayı, dolandırıcılık risklerinin analizini ve bir kuruluşun misyon ve hedeflerine ulaşması için geçerli olan teknoloji risklerine odaklanmayı içerir. Risk yönetimi ayrıca riskin değerlendirilmesi ve iletilmesiyle ilgili süreçlerin bir değerlendirmesini de içerir.

(3) **Kontroller**, riski azaltmaya yardımcı olmak için uygulanır ve bir kuruluşun operasyonel etkinlik ve verimlilikteki hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik süreçlerdir; güvenilir finansal raporlama ve yasa ve yönetmeliklere uygundur.

1.2.2. Kripto Varlık İşlemlerinin Bağımsız Denetim

Denetim ve kontrol işlevleri esas olarak hissedarlara, düzenleyicilere, hükümetlere ve diğer paydaşlara güvence sağlamak için kurulmuştur. Tüm denetim türleri (finansal, operasyonel, uygunluk, yönetim, vb.) aynı özellikleri paylaşır ve sistematik süreçlerden oluşur: "bu iddialar ile yerleşik olanlar arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için ekonomik eylemler ve olaylarla ilgili iddialara ilişkin kanıtların nesnel olarak elde edilmesi ve değerlendirilmesi. Kriterleri ve sonuçları ilgilenen kullanıcılara iletme." (Hayes ve diğ., 2014). Bir denetim nihai olarak hedeflenen halk arasında güven sağlamayı amaçlar. Örneğin, bir mali denetimin amacı, mali tablo okuyucularının güven derecesini arttırmaktır (IFAC 2400, 2013). Deloitte Canada'da kıdemli danışman olan Spoke M., denetimin, şirketlerin mali tabloları hakkında önceden belirlenmiş muhasebe ilkelerine dayalı olarak sağlanan bir görüş olduğunu vurgulamaktadır.

Kripto varlık işlemleri bir blok zincir teknolojisi kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Hali hazırda kripto varlıkların ya da işlem gördükleri blok zincirin nasıl denetime tabii tutulacağına yönelik olarak düzenlenmiş bir denetim standardı da bulunmamaktadır. Denetçilerin bu konuda yardım alabileceği rehberler denetim şirketleri ya da düzenleyici otoritelerin yayınlamış oldukları rehber niteliğindeki dokümanlardan ileri gitmemiştir. Dolayısıyla hem kripto varlık endüstrisinde faaliyet gösteren hem de de bu sektörde faaliyet göstermemekle birlikte kripto varlık işlemleri yapan işletmelerin denetiminde görev alacak denetim şirketlerinin denetim sürecini kolaylaştırabilme adına temel politikalar, prosedürler ve kontroller tanımlamaları ve geliştirmeleri gerekmektedir.

CPAB (Canadian Public Accounting Board), 2019 yılı Kasım ayında yayınlamış olduğu kısa raporunda kripto varlık sektöründe faaliyet gösteren (ticaret ya da veri madenciliği) şirketlere ilişkin denetim raporlarından yola çıkarak bu sektörde yapılan denetimlerin eksik yönlerini tespit etmeye çalışmıştır. Rapor uyarınca şirketlerin finansal tablolarının yeniden düzenlenmesine (restatement) yol açabilecek genel kabul görmüş denetim standartlarının uygulanmasındaki eksiklikler aşağıdaki gibidir:

(1) Denetçilerin, denetim yaklaşımlarını tasarlarken denetim riskleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları,

(2) Denetçilerin, bilgilerin güvenilirliğini değerlendirmeden kripto borsalarından ve kripto ticareti yapan kurumlardan elde edilen bilgilere güvenmeleri,

(3) Denetçilerin, blok zincirlerden elde edilen bilgilerin güvenilirliğini değerlendirmemesi.

(4) Kripto-varlık madenciliği faaliyetlerinde bulunan kuruluşlar için, denetim çalışmalarını blok zincirine alınan kripto-varlıkların teyidiyle sınırlayan denetçilerin yeterli denetim kanıtı elde etmeden sürece devam etmeleri.

Yukarıda belirtilmiş olan hususlar yalnızca kripto varlık sektöründen faaliyet gösteren kuruluşlar açısından bu hususları diğer sektörlerde faaliyet gösterdiği halde kripto varlık piyasasında işlem yapan tüm işletmeler açısından genellemek mümkün görünmektedir.

Finansal tabloların kripto para bakiyelerini göstermesi ve kripto para işlemlerinin sonuçlarını yansıtması günümüzde oldukça yaygınlaşmaktadır. Bununla birlikte, bağımsız denetçinin kripto para birimleri konusunda çok az ya da hiç deneyime sahip olmaması nedeniyle bu öğelerin denetiminin sunabileceği zorlukları tam olarak takdir edemeyebileceği olasıdır.

Bir işletmenin finansal tablolarının kripto varlık kalemlerini içerdiği durumlarda bağımsız denetim sürecinin sağlıklı olarak işleyebilmesi için asgari içermesi gerekli süreçleri aşağıdaki biçimde ortaya koymak mümkündür:

- (1) Müşteri Kabulü ve Devam Etme Konuları Dikkate alınması gereken hususlar
- (2) Kripto Para Birimi İşlemleri için Kuruluşun Bilgi Sistemine İlişkin Bir Anlayış Elde Etme
- (3) Kripto Para İşlemlerinde ve Bakiyelerinde Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesinde Dikkat Edilmesi Gereken Konular

a. Müşteri Kabulü ve Devam Etme Konuları Dikkate alınması gereken hususlar

Kalite Yönetimine İlişkin Uluslararası Standart (ISQM) 1, Mali Tabloların ya da Diğer Güvencesi veya İlgili Hizmet Taahhütlerinin Denetim veya İncelemelerini Yapan Firmalar İçin Kalite Yönetimi, bir denetim şirketinin müşteri ilişkilerinin ve özel sözleşmelerin kabulü ve sürdürülmesi için politika ve prosedürler oluşturmasını gerektirmektedir.

Kripto varlık işlemlerini denetlemek karmaşık olabilir, dolayısıyla standardın belirlediği yapıda oluşturulmuş olan politikalar ve prosedürler, denetim şirketinin yalnızca aşağıdaki durumlarda ilişkileri ve taahhütleri üstleneceğine veya sürdüreceğine dair makul güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır (KKS 1):

1. Denetim şirketi, müşteri işletme ile yaptığı denetim sözleşmesinde belirttiği taahhütleri yerine getirmek için yetkindir ve bunu yapmak için zaman ve kaynaklar dahil olmak üzere gereken yeterliliklere sahiptir;

2. Denetim şirketi ilgili etik kurallara ve gerekliliklere uyabilir; ve

3. Denetim şirket müşteri işletmenin yönetiminin dürüstlüğünü dikkate almıştır ve müşterinin dürüstlükten yoksun olduğu sonucuna varmasına neden olacak bilgiye sahip değildir.

Bir şirketin halihazırda var olan kripto varlık işlemleri, denetçinin bir kuruluşun mali tablolarını denetlemeyi kabul etme veya devam ettirme konusunda vereceği kararı etkileyebilecektir. Örneğin denetim şirketi karar verirken müşteri işletmenin yönetiminin dürüstlüğüne değerlendirirken, müşterinin daha önceki zamanlarda kara para aklama veya benzeri suç ilişkilerine karışıp karışmadığını göz önünde bulundurabilir.

Denetçinin görev kabul veya devam prosedürleri, büyük olasılıkla, kuruluşun kripto varlık işlemlerine ilk kez girerken ya da kripto varlık işlemlerine ilişkin hali hazırda gerçekleştirdiği faaliyetlerinin niteliğini ve kapsamını müşterinin ticari amacı hakkında bir anlayış elde etmek için sorgulamaya dönük prosedürleri içerecektir. Burada en önemli husus müşterinin önemli kripto varlık işlemlerinin normal iş akışının bir parçası olup olmadığının belirlenmesidir. Denetçi, normal iş akışı dışında önemli kripto varlık işlemleri tespit ettiğinde izlenmesi gerekli prosedürler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Denetçi kripto varlık işlemlerinin önemli risklere yol açıp açmadığını değerlendirmelidir. Müşteri işletmenin iş modelinin bazı yönleri “önemli yanlışlık” riskini de içerebilir. İş hayatına ilişkin risklerin tümü “önemli yanlışlık” risklerine sebep olmamakla birlikte denetçinin iş hayatına ilişkin tüm riskleri belirleme veya bunlara ilişkin kanaat edinme sorumluluğu bulunmamaktadır (KKGK, 2022d).

- Müşteri işletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleştirdiği tespit edilmiş olan kripto varlık işlemlerine tespit edildiğinde denetçi, ilgili tarafların da bu işlemlere dahil olup olmadığının da belirlenmesi amacıyla yönetimi sorgulamalı ve yönetimden bu konuda bilgi almalıdır (KKGK, 2022e).

- Denetçi müşteri işletmenin iş mantığının hileli finansal raporlama yapmak veya varlıkların kötüye kullanımını gizlemek geliştirilmiş olup olmadığını belirlemek zorundadır. Eğer denetçinin, müşteri işletmenin çevresini tanımak için edindiği ya da denetim işlemleri sırasında elde ettiği bilgiler müşterinin olağan iş akışı dışında hareket ettiğini sonucuna işaret ediyorsa bu işlemlerdeki iş mantığının (veya iş mantığından yoksun olmanın) hileli finansal raporlama yapılması veya varlıkların kötüye kullanımının gizlenmesi amacıyla yapılmış olabileceğine işaret edip etmediğini değerlendirmelidir (KKGK, 2022a).

Denetçi, müşteri işletmenin finansal tabloların hazırlanması esnasında uyulması gerekli mevzuata aykırı olan veya aykırı olduğundan şüphe edilen hallerin kendisine açıklandığına dair yönetimden hatta üst yönetimden sorumlu olan kişilerden yazılı beyan talep etme hakkına da sahiptir (KKGK, 2022b).

Denetçinin görev kabul veya devam yönündeki en doğru kararı verebilmesi, aynı zamanda, müşterinin kripto varlık işlemlerinden kaynaklanacak riskleri ve bu riskleri önlemek amacıyla düzenlemek olan iç kontrol sistemi unsurları hakkında tecrübe sahibi olmasına da bağlıdır. Eğer müşteri finansal raporlama sonuçları da dahil olmak üzere kripto varlık işlemleri ile alakalı konularda bir anlayışa sahipse ve kripto varlık işlemleri ve bakiyeleri ile ilgili kontrolleri tasarlamış ve uygulamış ise denetim şirketi açısından avantajlı bir durum olacaktır. Örneğin kripto varlıkların işlemleri ve yönetilmesi yüksek düzeyde karmaşık kriptografi ve bilgi teknolojisi gerektirmektedir. Bu durumda denetim şirketi ve müşterisinin sözü geçen konularda gerekli bilgi ve beceriye sahip elemanlara sahip olması denetim şirketinin kararında belirleyici olabilecektir.

b. Kripto Varlık İşlemleri için Kuruluşun Bilgi Sistemine İlişkin Bir Anlayış Elde Etme

KPMG Amerika Birleşik Devletleri blok zinciri denetim lideri Erich Braun'a göre bir kuruluşun hem operasyonel hem de muhasebe ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla blok zinciri sisteminin muhasebe standartlarına ve diğer düzenleyici otorite kurallarına uyabilmek amacıyla geliştirilmesi gerekmektedir. Braun aynı zamanda, işletmenin finansal raporlama üzerindeki iç kontrolünü sağlayabilmek için blok zincir teknolojilerinden faydalanması gerektiğini, fakat teknolojinin denetlenebilir olmaması durumu söz konusu olduğunda da teknoloji kullanmanın faydaları olan verimliliği artırma ve maliyetleri düşürme hedeflerinin gerçekleşme olasılığının ortadan kalkabileceğinden bahsetmektedir.

Blok zincir teknolojisi yetkisiz erişim ve gizliliğe yönelik tehditler benzeri bir takım BT (bilgi teknolojisi) riskleri içermekte aynı zamanda da geleneksel denetim süreci ve iş geliştirme üzerinde de etkili olabilmektedir. Alles'e (2015) göre, denetlenen müşteriler tarafından ileri teknolojilerin ve blok zincirinin kullanılması, bu teknolojilerin denetçiler tarafından benimsenmesi için katalizör olacaktır. Rosario ve Thomas (2019)'a göre blok zincir teknolojisi denetçinin verilere erişme, kanıt toplama ve verileri analiz etme şeklini değiştirerek denetim sürecini değiştirebilecektir.

Gao ve Srivastava (2011) yılında yapılan bir araştırmalarında gizli belgeler/bilgiler, değiştirilmiş belgeler, sahte belgeler ve üçüncü taraflarla yapılan gizli anlaşmalar, yönetimin hileyi gizlemek için kanıt oluşturduğu veya gizlediği kanıtlar, gelirin zamanından önce muhasebeleştirilmesi, hayali gelirler, aşırı değerlendirilmiş varlıklar ve eksik gösterilen giderler, ihmal edilen veya eksik gösterilen giderler/yükümlülükler, yönetimin hesap bakiyelerini veya açıklamaları manipüle ederek kazanç yönetimi uygulamaları yoluyla gerçekleşen muhasebe manipülasyonlarının temel konularını olduğunu tespit etmişlerdir. Dolayısıyla, şirketlerin finansal işlem sonuçlarının mali tablolarına güvenli ve değişikliğe karşı dirençli, gerçek zamanlı olarak kullanılacak bir defter vasıtasıyla girilmesine izin veren bir blok zinciri sistemine sahip olmak, bu tür hilelerin azaltılmasında önemli ölçüde olumlu etkiye sahip olacaktır.

Kripto varlıklar çoğunlukla şeffaf ve halka açık blok zincirleri kullanmakta ve tüm işlemler blok zincirine kalıcı olarak kaydedilmektedir. İlgili olan tüm taraflar bu işlemleri görüntüleyebilmekte ve kaydedebilmektedir. Bu işlemler, bir işlem kimlik numarası veya bir adres kullanılarak izlenebilir. Bazen blok zinciri teknolojisinin işlem katılımcıları arasındaki güven ihtiyacını ortadan kaldırdığı iddia edilmektedir. Bu bir dereceye kadar doğru olsa bile, yine de blok zincir teknolojisini ve kripto para birimini kullanmanın zorlukları ve riskleri var.

İşletmelerin kripto varlık işlemlerini gerçekleştirirken kullandığı prosedürlerin çoğunluğu fiat para birimi ile gerçekleştirilen işlemlere ait prosedürlerden farklı olacaktır. Burada denetim şirketinin önemle üzerinde durması gereken husus işletmenin bu tür işlemleri gerçekleştirirken ve kaydederken kullandığı teknolojiye ilişkin prosedürlere yakından aşina olmaktır.

c. Kripto Para İşlemlerinde ve Bakiyelerinde Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesinde Dikkat Edilmesi Gereken Konular

Önemli yanlış risklerinin değerlendirilmesi aşamasında bağımsız denetçinin önemli üzerinde durması gereken hususlar aşağıdaki gibidir (KGK, 2022d):

- (i) Finansal raporlama amaçlarıyla ilgili iş hayatına ilişkin risklerin belirlenmesi,
- (ii) Söz konusu risklerin gerçekleşme ihtimalleri dâhil, bu risklerin ciddiyetinin değerlendirilmesi,
- (iii) Söz konusu risklerin ele alınması,
- (iv) İşletmenin niteliğini ve karmaşıklığını dikkate alarak; işletmenin risk değerlendirme sürecinin işletmenin bulunduğu duruma uygun olup olmadığını değerlendirmek.

Denetçi, bu kapsamda işletmenin bütün bilgi işleme faaliyetlerini ve sözü geçen faaliyetlerde kullanılacak kaynakları ve kritik önem taşıyan işlem grupları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için İşlemlerin nasıl başlatıldığı nasıl kaydedilip işlendiği, düzeltme gerekli olduğu durumlarda nasıl düzeltileceği, defteri kebirine nasıl aktarıldığı ve finansal tablolarda nasıl raporlandığı, doğrudan finansal tablolarda değil de dipnotlarda açıklanacak olan olaylarda bilgilerin nasıl kaydedildiği, işlendiği ve finansal tablo dipnotlarında nasıl açıklandığı ve işletmenin kullanmakta olduğu bilgi sisteminin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların hazırlanmasını destekleyip desteklemediğini değerlendirmekle yükümlüdür.

Bağımsız denetçi aynı zamanda işletmeye ait finansal tabloların hazırlanmasına destek olması ve bilgi sistemindeki raporlama sorumluluklarının nasıl yerine getirildiği belirlemek amacıyla iletişim kurulması gereken çalışanlar, yönetim ve üst yönetim sorumluluğuna sahip olan çalışanlar ve işletme dışında bulunan düzenleyici otorite vb. kurumlarla nasıl iletişim kurduğunu da değerlendirmek zorundadır. Bağımsız Denetçi, işletmenin risk değerlendirme prosedürleri uygulayarak finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili iç kontrol sistemini ve kontrol süreçlerine ilişkin de bilgi edinmiş olacak ve bir bütün olarak işletmenin "önemli yanlışlık"

ların ortaya çıkmasında ya da çözümünde nasıl bir yol izlediğini hakkında da kanaate sahip olacaktır. Örneğin denetçi, işletmenin bilgi sistemi ve iletişiminin değerlendirilmesi sonucunda, bilgi teknolojileri çevresinde meydana gelmiş olan önemli değişikliklerin iyi yönetilmediği ve bunun üst yönetimin bu konu üzerinde yeterli gözetiminin olmaması nedeniyle meydana gelmiş olduğu ve bunun sonucu olarak da muhasebe kayıtlarının güvenilir olarak tutulduğuna dair önemli endişeleri olduğu kanaatine ulaşır ve uygun denetim kanıtı elde edemediği gerekçesiyle denetim raporunda olumlu görüş dışında başka bir görüş bildirmeye karar verebilir (KGK, 2022d).

Tablo 1’de denetçinin, hile veya hata nedeniyle kripto varlık işlemlerinde ve bakiyelerinde önemli yanlışlık risklerini belirlenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla düzenlenmiş olan prosedürlerin uygulanması esnasında karşılaşılabileceği dokuz farklı örnek sunmaktadır. Tabloda her bir örnek kalemi için durum ve olayın kısa bir açıklaması, ilgili iddialar ve önlemeye, tespit etmeye ya da düzeltmeye yardımcı olabilecek kontrol testleri (test of controls) yer almaktadır.

Doğruluk testinde denetçi, müşteri işletmenin işlem ve olaylara ait kaydedilmiş olan sonuçlarının, doğru tutarlar üzerinden, doğru müşterinin hesabına ve doğru yevmiye defteri, defteri kebir veya yardımcı hesaplara hata içermeyen şekilde kaydedilmiş olup olmadığını kontrol edecektir. Denetçinin bu kontrolleri esnasında örneklem yoluyla mı yoksa tüm popülasyonu mu kontrol edeceği kararı önemlidir (Vincent ve Wilkins, 2020). Kripto varlıkların denetimi açısından denetçi, kripto varlığın değerinin güvenilir olarak belirlenebileceğine (valuation) ilişkin riskleri, farklı borsalarda kripto varlık birimi fiyatlarının nasıl rapor edildiğini, kripto varlık birimini değerlendirmek için hangi ölçü birimi kullanıldığını, kripto varlığın meşru bir olağan ticari işlemde alınıp alınmadığını, kripto varlığa ilişkin işlemde doğru miktarın ve/veya doğru adresin girilip girilmediğini kontrol etmek zorundadır.

Tamlık testinde denetçinin odak noktası mevcut işlemler arasında muhasebe sistemine kaydedilmemiş olan işlemlerin var olup olmadığının araştırılmasıdır. Denetçi bu aşamada destekleyici belgelerden bir günlük defter veya defteri kebir kadar işlemleri finansal işlemleri izler. Kripto varlık denetiminde bu aşama ile ilgili yapılması gerekli ilk işlem blok zincire henüz işlenmemiş olabilecek olan işlemlerin, gizli cüzdanların ya da hali hazırda aktif görünmeyen cüzdanların durumlarını araştırmalıdır. Tamlık testinde işletmenin mevcut iç kontrol sisteminin işleyişi önem kazanmaktadır. Denetçi mevcut müşterinin tamlığı sağlamak ve hali hazırda yürürlükte olan kripto varlık yasa ve düzenlemelerine uymak konularında mevcut iç kontrol sisteminde hangi kontrolleri gerçekleştirdiğini tespit etmelidir.

Var olma testinde temel olarak varlıklar, yükümlülükler ve özkaynak payları mevcut olup olmadığının test edilmesine yöneliktir. Bu aşamada denetçi, farklı cüzdan hesaplarının listesi nasıl alındığı, her cüzdandaki bakiyenin nasıl doğrulandığı, yetkisiz bir tarafın hesaba erişmesi ve bakiyeyi çalması riskini, kripto varlığa erişmek için kullanılan özel anahtarın güvenliğini sağlamak için hangi kontrollerin uygulandığı vb. konuları araştırmak mecburiyetindedir.

Haklar testinde, denetçi söz konusu olan varlığa gerçekten işletmenin sahip olup olmadığını araştırır. Konuya kripto varlıklar açısından yaklaşıldığında, denetçinin bu aşamada test etmesi gereken temel mevzu kripto para birimi ve özel anahtar için müşteri işletmeye ait bir sahiplik kanıtı olup olmadığını değerlendirecektir. Bu değerlendirme safhasında denetçinin işletmeye ait yasal dokümanları da inceleyerek kripto para birimi açısından sahipliği desteklemek amacıyla müşterisinde hangi kontroller uygulandığı, destekleyici belgeler bulunmadığı durumda cüzdanın sahipliğinin nasıl doğrulanabileceğini cüzdanların kimlerin erişimine açık olduğu ve hangi erişim kontrolleri yapıldığı vb. konuları araştırmalıdır.

Tablo 1. Denetçinin, Hile veya Hata Nedeniyle Kripto Varlık İşlemlerinde ve Bakiyelerinde Önemli Yanlışlık Risklerini Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Prosedürlere İlişkin Örnekler

“Neyin Yanlış Gittiği” ne Ait Koşul ve Olaylar	Olası Bir Yanlış Beyanın İlgili Olabileceği İddialara Ait Örnekler					
	A	C	CO	E	O	R
(1) İşletme, işletme namına girilen kripto varlık işlemlerinde veya işletmenin hesaplarında tutulan kripto varlık bakiyeleri üzerinde etkili kontrollere sahip olmayan bir kripto varlık borsası kullanmayı seçmiştir.	X	X	X	X	X	X
(2) İşletme yönetimi kripto varlık borsasında işlem yapabilmek için bir e-cüzdan uygulaması indirmiş ve bu uygulamayı kullanabilmek için gerekli anahtarı elde etmiş fakat henüz bir kripto para borsası veya komisyoncusu ile bir hesap oluşturmamıştır.		X				
(3) İşletme e-cüzdan uygulamasını kullanmak için gereken özel anahtarı kaybetmiştir ve bu nedenle de bu cüzdanda bulunan kripto varlıklarına erişim sağlayamamaktadır.						X
(4) İşletmenin e-cüzdan uygulamasına yetkilendirilmemiş olan bir taraf ulaşmış ve işletmenin cüzdanında bulunan kripto varlıklarını çalmıştır.				X		X
(5) İşletme e-cüzdanı ve anahtarı ve dolayısıyla da sahip olduğu kripto varlıklara ilişkin doğru beyanda bulunmamıştır.				X	X	X
(6) İşletme kripto varlıklarını yanlış bir adrese yollamıştır. Dolayısıyla da kripto varlıkların kurtarılması mümkün değildir.						X
(7) İşletme ilişkili taraflardan biri ile blok zincir üzerinden gerçekleşen bir işlem yapmıştır ve işlemi kaydetmiştir. Fakat işlem blok zincirden gerçekleşen işlemlerin anonim olması nedeniyle tanımlanamamaktadır.	X	X				
(8) İşletmenin dönem sonunda işlenmesi önemli düzeyde ertelenmiş kripto varlık işlemi vardır.			X			
(9) İşletmede kripto varlıkların finansal tablolarda raporlanması gereken değerini belirlemede güçlük yaratacak olay ve durumlar gerçekleşmiştir.	X					

Kaynak: Audit Considerations Related to Cryptocurrency Assets and Transactions, CPA, 2018.

A: Doğruluk (accuracy), CO: Hesap Kesimi (cut-off), C: Tamlık (completeness), O: Gerçekleşme (occurrence), E: Varolma (existence), R: Haklar (ownership)

Hesap kesimi testlerinde denetçi, müşteri işletmede meydana gelen ticari işlem ve olayların doğru hesap döneminde kaydedilip kaydedilmediğini kontrol edecektir. Doğru hesap dönemi, denetlenen ayın başlangıcı ile bitiş arasında geçen süredir. Bu aşamada denetçi, kripto varlık işlemlerinin kaydedilmesine ilişkin bir gecikme olup olmadığı, aynı zamanda bir cüzdan ya da borsa aracılığıyla müşterinin kripto işlemlerinin hesap kesimine ilişkin kesin mahiyette bir liste elde edilip edilemeyeceği vb. gibi konuları araştıracaktır.

Son olarak gerçekleşme testlerinde denetçi, müşteri işletmeye ait kaydedilmiş veya açıklanmış işlem ve olaylar gerçekleştiğini ve bu işlem ve olayların işletmeye ait olduğunu tespit etmek zorundadır. Örneğin müşteri işletme bu aşamada bir ödenmenin çek aracılığıyla yapıldığını öne sürmekte ise, denetçi çekin işletme tarafından yazıldığını, ödemenin kaydedildiğini ve çekin karşı tarafa iletildiğini doğrulamalıdır. Denetçi uygulayacağı gerçekleşme testleri kapsamında, müşteri işletmenin kripto varlık işlemlerine ilişkin teyitlere (confirmation) ve kaynak dokümanlara ihtiyaç duyacaktır. Aynı zamanda bu aşamada müşteri işletmenin mevcut iç kontrol sistemi aracılığıyla gerçekleşmeyi sağlamak için hangi kontrolleri uyguladığını da belirleyecektir.

2. BLOK ZİNCİR TEKNOLOJİSİ VE KRIPTO VARLIKLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ EĞİTİMLERİ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 4 Kasım 2017 tarihli ve 30230 Sayılı Resmî Gazetede Bağımsız Denetçiler için Sürekli Eğitim Tebliği'nin 5. maddesinin 1. fıkrasında bağımsız denetçiler için 3 yıllık süre içinde temel mesleki konular ve meslek ile ilişkilendirilen konular hakkında eğitim

alma zorunluluğu getirmiştir. Ek olarak sözü geçen tebliğin yine aynı maddesinin 6.fıkrasında bağımsız denetçinin faaliyet izni askıya alınması ya da denetim faaliyetinin durdurulması hallerinde bile sürekli eğitim yükümlülüğünü zorunlu tutmuştur.

Kurum bağımsız denetçilerin sürekli eğitimi için belli kurum ve kuruluşları yetkilendirmiştir. Sürekli eğitimlerin temel amacı kısaca, bağımsız denetim yapacak personelin mesleki konudaki bilgi ve becerisin artırmak aynı zamanda muhasebe ve denetim alanında global olarak meydana gelen değişikliklerden haberdar ve entegre olmasını sağlamak biçiminde özetlenebilir. Bu kapsamda KGK 22/12/2017 tarihinde, Bağımsız Denetçilere Yönelik Sürekli Eğitim Programları Düzenleme Usul ve Esasları yayınlamış ve denetçinin muhasebe, denetim, etik kurallar, finans, kurumsal yönetim temel konularında eğitim alacaklarını belirlemiştir.

Yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenecek olan bağımsız denetçi sürekli eğitimleri kurumun web sayfası üzerinden incelendiğinde yetkilendirilen kuruluşlardan yalnızca dört tanesinin bilgisayar destekli denetim eğitimi sunduğu, sadece bir kuruluşun da kripto paraların muhasebesi ve finansal raporlama standartları açısından değerlendirilmesi konusunda eğitim hizmeti sunduğu gözlenmiştir. Sözü geçen kurumlar, sundukları eğitimler, eğitim süresi ve biçimi ve eğitimlerin planlanmış olan eğitim tarihleri Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2. Bağımsız Denetçilere Bilgisayar Destekli Denetim Eğitimi Sunan Kuruluşlar, Eğitim Süresi, Biçimi ve Eğitim Tarihleri

<i>Eğitimi Veren Kuruluş</i>	<i>Eğitimin Adı</i>	<i>Eğitim Süresi ve Biçimi</i>	<i>Planlanmış Eğitim Tarihi</i>
<i>Bağımsız Denetim Uzmanları Derneği</i>	Bilgisayar Destekli Denetim Uygulaması	7 Saat (Yüz yüze / Uzaktan Eğitim)	11.01.2022 – 10.01.2024
<i>Başkent Üniversitesi</i>	Bilgisayar Ortamında Denetim	7 Saat (Yüz yüze / Uzaktan Eğitim)	11.01.2022 – 10.01.2024
<i>Başkent Üniversitesi</i>	Bilgisayar Ortamında Denetim	7 Saat (Yüz yüze / Uzaktan Eğitim)	13.08.2021 – 12. 08.2023
<i>İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası</i>	Kripto Paraların Muhasebesi ve Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi	3 Saat (Uzaktan Eğitim)	23.11.2020 – 22.11.2022

Blok zincir teknolojisinin işlemlerin başlatılma, işleme, yetkilendirilme, kaydedilme ve raporlanma şekli de dahil olmak üzere tüm kayıt tutma süreçlerini etkileme potansiyeline sahip olduğu ve yanı zamanda mevcut iş modelleri, iş süreçleri, mali raporlama ve vergi uygulamaları da dahil olmak üzere alışılmış uygulamaların dışında değişiklikler getirebileceği de göz önünde bulundurulduğunda bağımsız denetçilerin de müşterilerine uygulamakta olduğu prosedürleri bu değişime uyarlayabilmeleri için bu teknolojiyi anlamaları gerekecektir. Diğer bir deyişle yeni blok zinciri tabanlı teknikler ve prosedürler ortaya çıktıkça denetçilerinin rolü ve becerileri değişebilir. Örneğin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme yöntemlerinin hem geleneksel bağımsız defteri kebirleri hem de blok zinciri defterlerini dikkate alması gerekecektir. Sözü geçen bütün yetenek ve becerilere sahip olabilmek adına bağımsız denetçilerin bu konuda eğitim ihtiyacı içinde oldukları açıktır. Blok zincir teknolojisine dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve denetlenmesine dair henüz küresel düzenlemeler bulunmasa da CPA, AICPA, IFAC ve benzeri düzenleyici otoritelerin bu konudaki çabaları devam etmektedir.

SONUÇ

Blok zincir teknolojisi ve kripto varlıklar bugüne kadar gerçekleştirilmiş muhasebe ve denetim alanı çalışanlarının geleneksel iş yapma biçimlerine ilişkin geliştirdikleri klasik yöntemlerini değiştirmeye ve konu ile ilgili yeni bilgi ve beceriler edinmeye mecbur kılacaktır.

İşletme bünyesinde iç kontrol uzmanları bireysel görevlerini yerine getirmek için gereken "bilgi, beceri ve diğer yeterliliklere" sahip olabilmek amacıyla blok zincir teknolojisini benimsemeden önce, blok zincir konusunda eğitime başlanmalıdır. Blok zincir tabanlı uygulamalarla etkin bir şekilde başa çıkmak için, iç denetçilerin öncelikle teknolojinin temellerini ve özellikle gelişen yönetim alanını anlamaları gerekmektedir.

Düzenleyici kuruluşların, blok zinciri tabanlı uygulamaların yalnızca taahhüt edilen iş değerini sağlamasını değil, aynı zamanda bunu ihtiyatlı ve etkili yönetim ile tutarlı bir şekilde yapmasını sağlamak için optimum yaklaşımın belirlenmesinde iş birliği yapması gerekecektir.

Konuya bağımsız denetçi açısından yaklaşıldığında ise, blok zinciri gibi bir defter, denetlenen varlığın içinde veya dışında olan bilgileri içerebileceği ve dolayısıyla da denetçinin defterin uygunluğunu ve

güvenilirliğini değerlendirmesini gerektirecek yeni soruları tetikleyeceği açıktır. Örneğin blok zincirine hangi bilgiler giriyor ve hangi bilgiler çıkıyor, işlemleri kaydeden deftere hangi üçünü partiler katkıda bulunuyor ve bu süreç ne kadar güvenilir? Aynı zamanda denetlenen kurum, cüzdandaki varlıkları gerçekten kontrol etme veya taşıma hakkına sahip olduklarına dair yeterli kanıt sağlayıp sağlamadığı da oldukça önemlidir. Örneğin bir şirketin Bitcoin kullanarak bir ürün satın aldığı düşünöldüğünde, bu transferin kaydı blok zincirde görölüyor olmasına rağmen ürünün gerçekte teslim edilip edilmediğine dair bir kanıt sağlamayacaktır.

Blok zincir teknolojisi ve kripto varlıklara ilişkin işlemlerin yaygınlaşma hızı ile denetim meslek mensuplarının bu konudaki bilgi ve beceri edinme hızları ne yazık ki doğru orantılı görünmemektedir. Bu konuda öncelikle evrensel geçerli düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır. Sonrasında ise meslek mensuplarının bu evrensel düzenlemeleri benimseyip entegre olmalarını sağlayacak yerel düzeyde eğitim programlarına ihtiyaç bulunduğu açıktır.

KAYNAKLAR

- AICPA (2022) Accounting for and Auditing of Digital Assets. <https://www.aicpa.org/resources/download/accounting-for-and-auditing-of-digital-assets-practice-aid-pdf> (erişim tarihi: 14 Mart 2022)
- Alles, M. G. (2015). Drivers of the Use and Facilitators and Obstacles of the Evolution of Big Data by the Audit Profession, *Accounting Horizons*, 29(2), 439-449.
- Appelbaum, D. & Smith, S. S. (2018). Blockchain Basics and Hands-on Guidance Taking the Next Step toward Implementation and Adoption. *The CPA Journal*. <https://www.cpajournal.com/2018/06/19/blockchain-basics-and-hands-on-guidance/> (Erişim Tarihi: 15 Mart 2022)
- Barbaroux, P. & Attour, A. (2016). Approches interactives de l'innovation et gestion des connaissances, *Innovations*, 1, 5-14.
- Boillet, J. (2017). How AI will enable us to work smarter, faster. https://www.ey.com/en_gl/assurance/how-ai-will-enable-us-to-work-smarter-faster. (Erişim Tarihi: 12 Mart 2022)
- Boillet, J. (2019). Accounting for crypto: how auditors should deal with digital assets. https://www.ey.com/en_hr/assurance/accounting_for_crypto_auditors_digital_assets (Erişim Tarihi: 11 Mart 2022)
- CPA (2018). Audit Considerations Related to Cryptocurrency Assets and Transactions. Chartered Professional Accountants of Canada. <https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance/canadian-auditing-standards-cas/publications/cryptocurrency-audit-considerations> (Erişim Tarihi: 15 Mart 2022).
- Deloitte (2019). An internal auditor's guide to blockchain: Blurring the line between physical and digital. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/risk/us-risk-blockchain-for-internal-auditors.pdf> (erişim tarihi: 15 Mart 2022)
- Desplebin, O., Lux, G. & Petit, N. (2018). L'évolution de la comptabilité, du contrôle, de l'audit et de leurs métiers au prisme de la Blockchain: une réflexion prospective, *Revue Management et Avenir*, 103, 137-157.
- Elommal, N. & Manita, R. (2022). "How Blockchain Innovation could affect the Audit Profession: A Qualitative Study," *Journal of Innovation Economics*, De Boeck Université, vol. 0(1), pages 37-63
- EY (2020). Why audit committees need help with technology issues. EY Reporting. https://www.ey.com/en_gl/assurance/why-audit-committees-need-help-with-technology-issues (Erişim Tarihi: 8 Mart 2022)
- Güçlü, F. C. (2020). 10 Soruda İç Kontrol. *Centrum*. <https://vergiport.com/yayinlar/makaleler/10-soruda-ic-kontrol-nedir.pdf> (Erişim Tarihi: 14 Mart 2022)
- Güredin, E. (1993). *Denetim*, Beta Basım Yayım Dağıtım, 5. Baskı
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. & Wallage, P. (2014). *Principles of auditing. An introduction to international standards on auditing*, 3rd ed. Pearson. Chap 1
- IIA (2017). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Lake Mary, FL: The Institute of Internal Auditors (IIA). <https://na.theiia.org/standards-guidance/> (Erişim Tarihi, 12 Mart 2022)
- IFAC 2400 (2013). *International Standard On Review Engagements 2400 (Revised) Engagements To Review Historical Financial Statements (Effective for reviews of financial statements for periods ending on or after December 31, 2013)*
- KGK (2019a). TFRS 9: Finansal Araçlar. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/TFRS/TFRS%209.pdf (Erişim Tarihi: 14 Mart 2022)
- KGK (2019b). TFRS 13: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/TFRS/TFRS%2013.pdf (Erişim Tarihi: 14 Mart 2022)
- KGK (2018a). TMS 7: Nakit Akış Tablosu. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%207.pdf (Erişim Tarihi: 14 Mart 2022)
- KGK (2018b). TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%208.pdf (Erişim Tarihi: 14 Mart 2022)
- KGK (2019c). TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%2021.pdf (Erişim Tarihi: 14 Mart 2022)
- KGK (2019d). TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%2032.pdf (Erişim Tarihi: 14 Mart 2022)
- KGK (2019e). TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%2038.pdf (Erişim Tarihi: 14 Mart 2022)

- KGK (2020). KKS 1: Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/KKS%201.pdf (Erişim Tarihi, 12 Mart 2022)
- KGK (2022a). BDS 240: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20240.pdf (Erişim Tarihi, 11 Mart 2022)
- KGK (2022b). BDS 250: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20250.pdf (Erişim Tarihi, 11 Mart 2022)
- KGK (2022c). BDS 265: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/BDS%20265_2022_Site.pdf (Erişim Tarihi, 11 Mart 2022)
- KGK (2022d). BDS 315: İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20315-2022.pdf (Erişim Tarihi, 11 Mart 2022)
- KGK (2022e). BDS 550: İlişkili Taraflar, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/BDS%20550.pdf (Erişim Tarihi, 11 Mart 2022)
- Gao, L. & Srivastava, R. (2011). “The Anatomy of Management Fraud Schemes: Analyses and Implications,” *Indian Accounting Review*.
- Liu, M., Wu, K. & Xu, J. J. (2019). How Will Blockchain Technology Impact Auditing and Accounting: Permissionless versus Permissioned Blockchain, *Current Issues in Auditing*, 13(2), 19-29.
- Littleton, A.C., (1933). *Accounting Evolution to 1900*, New York: American Institute Publishing Company
- Manita, R., Elommal, N., Baudier, P. & Hikkerova, L. (2020). The Digital Transformation of External Audit and its Impact on Corporate Governance, Technological Forecasting and Social Change, 150.
- Mignon, S. ve Laperche, B. (2018). La connaissance: matrice de l’innovation ouverte, *Innovations, Revue d’Economie et de Management de l’Innovation*, 1, 5-12.
- Napier, C. J. (2001). Accounting history and accounting progress. *Accounting History*, 6(2), 7–31.
- Previts, G.J., Parker, L.D. & Coffman, E.N. (1990). Accounting History: Definition and Relevance. *Abacus*, 26: 1-16
- Price, E. (2016). Fed: Blockchain is Transformative, *International Financial Law Review*.
- PWC (2019a). PwC Annual Report 2019. Building trust and making an impact.
- PWC (2019b). Cryptographic assets and related transactions: accounting considerations under IFRS. <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/TFRS/publications/TFRS-16/cryptographic-assets-related-transactions-accounting-considerations-TFRS-pwc-in-depth.pdf> (Erişim Tarihi: 11 Mart 2022)
- Rooney, H., Aiken, B. & Rooney, M. (2017). Q. is internal audit ready for blockchain? *Technology Innovation Management Review*, 7(10), 41-44.
- Rozario, A. M. & Thomas, C. (2019). Reengineering the Audit with Blockchain and Smart Contracts, *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 16(1), 21-35.
- Skinner, R. M., *Accounting Standards in Evolution*, Holt, Rinehart and Winston, Canada, 1987.
- Smith, S. S. (2018). Blockchain Augmented Audit – Benefits and Challenges for Accounting Professionals, *Journal of Theoretical Accounting Research*, 14(1)
- TBV (2021). Kripto Varlıkların Vergi – Muhasebe ve Denetim Yönünden İncelenmesi Raporu. https://bctr.org/dokumanlar/Kripto_Varliklarin_Vergi_Muhasebe_ve_Denetim_Yonunden_Incelenmesi.pdf (Erişim Tarihi: 14 Mart 2022)
- Watts, R.L. & Zimmerman, J.L. (1986). *Positive Accounting Theory*, Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Wolfson, R. (2020). The Big Four Are Gearing Up to Become Crypto and Blockchain Auditors. <https://cointelegraph.com/news/the-big-four-are-gearing-up-to-become-crypto-and-blockchain-auditors> (Erişim Tarihi: 15 Mart 2022)
- Vincent, N. E. & Wilkins, A. M. (2020). Challenges when auditing cryptocurrencies. *Current Issues in Auditing*, 14(1), A46-A58.
- Yermack, D. (2017), Corporate Governance and Blockchains, *Review of Finance*, 21(1), 7-31.
- Yohn, D. L. (2019). Why Every Company Needs a Chief Experience Officer. *Organizational Culture*. <https://deniseleeyohn.com/wp-content/uploads/2019/06/DLYohn-HBR-Why-Every-Company-Needs-a-Chief-Experience-Officer-Article.pdf> (Erişim Tarihi: 14 Mart 2022).

EK: UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Örnek A- Blok Zincir Etkin Denetim Süreci ve Blok Zincirin Bağımsız Denetime Olan Katkısı:

Blok zinciri etkin denetim, bağımsız denetçinin kanıt toplama sürecinin verimliliğini, etkililiğini ve güvenilirliğini artırmaktadır. Denetçi, müşteri ve müşterinin üçüncü tarafları arasında kurulmuş bir blok zinciri ağı varsa muhasebe verileri sisteme eklendikçe ağ tarafından doğrulanacak ve onaylanacaktır. Sürekli veri akışlarıyla, tüm ağ katılımcıları işlemlerin gerçek zamanlı güncellemelerini doğrulayabileceği için toplu işlem denetiminin gerekli olmayabileceğinden söz etmek mümkündür. Blok zinciri, ödemelerin, alacakların, borçların ve stokların otomatik onaylarını sağlayabileceği için onay verme işlemi de denetim sürecinin dışında otomatik olarak gerçekleşebilir. Ayrıca denetçiler, mutabakat süreci boyunca işlemlerin %100'ünü inceleyebilme ve böylece de daha yüksek bir güvence düzeyi sağlayabilme imkanına da sahip olabileceklerdir. Tablo A Blok zincirin risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi kapsamında kullanılan denetim kanıtı elde etme teknikleri/izlenen yöntemler (prosedürler) denetim prosedürleri üzerinde yaratabileceği potansiyel olumlu etkileri izlemek mümkündür.

Tablo A- Blok Zincirin Denetim Prosedürleri Üzerinde Yaratabileceği Potansiyel Etkiler

<i>Prosedür</i>	<i>Geleneksel Yöntem</i>	<i>Blok Zincir Etkin Yöntem</i>
<i>Sorgulama ve Gözlem</i>	Müşteri işletme çalışanları ile aynı ortamda bulunup aralarındaki sözlü ve yazılı iletişimi gözlemek	İş akışlarını doğrulamak, süreçleri ve kontrolleri izlemek, süreç ihlallerini belirlemek amacıyla blok zinciri kullanmak
<i>Teyit</i>	Hesap kalanlarını doğrulamak	Blockchain uygulamasını kullanarak veri akışlarını bağlamak, zincire katılarak taraflar arasında fikir birliği sağlamak
<i>Kayıtların, belgelerin ve maddi duran varlıkların incelenmesi</i>	Kayıt örneklerini çekin ve takip edin/doğrulamayı/eşleştirin; fiziksel envanter, gözden geçirme	Blok zincirde RFID etiketlemesini kullanarak tüm veri kümelerini ERP'de değerlendirmek; blok zinciri girdilerinin doğruluğunu incelemek
<i>Yeniden Hesaplama- Yeniden Uygulama</i>	Doğrulamak için rakamları çıkarmak ve yeniden hesaplamak; doğrulamak için prosedürleri yeniden uygulanması	Tüm verileri izlemek ve istenen aralıklarla otomatik olarak blok zinciri onaylı verilerle tekrar hesaplamak; tüm işlemleri otomatik olarak takip etmek ve istisnaları belirlemek
<i>Analitik Prosedürler</i>	Tarama ve istatistik	Süreklilik denklemleri ve diğer istatistiklerle blok zinciri kullanarak gerçek zamanlı verilerini filtrelemek

Kaynak: <https://www.cpajournal.com/2018/06/19/blockchain-basics-and-hands-on-guidance/>. ERP: Enterprise Resource Planning, RFID: Radio Frequency Identification

Örnek B- Kriptografik Varlıklar İçin Gerçeğe Uygun Değer Değerlendirmeleri

“TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” Ek-A uyarınca gerçeğe uygun değer, aktif piyasa ve seviye 1 girdilerine ilişkin tanımlamalar aşağıdaki şekildedir:

Gerçeğe Uygun Değer	Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat
Aktif Piyasa	Varlık veya borca ilişkin işlemlerin, fiyatlandırma bilgisi sağlamaya yönelik yeterli sıklıkta ve hacimde sürekli bir şekilde gerçekleştiği piyasalar
Seviye 1 Girdileri	İşletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği, özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarıdır (düzeltilmemiş olan fiyatlar).

TFRS 13, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, gerçeğe uygun değer daha tutarlı ve karşılaştırılabilir olarak belirlenmesini sağlamak amacıyla, değerlendirme yöntemleri ile alakalı girdileri 3 farklı seviyede gruplayan gerçeğe uygun değer hiyerarşisi adı altında bir düzenleme yapmıştır. Bu düzenleme uyarınca gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, öncelikli göz önünde bulundurulması gerekli husus özdeş varlıkların ve borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarıdır (düzeltilmemiş olan fiyatlar) (Seviye 1 Girdileri) (KGGK, 2019b, md. 72). Söz konusu standart uyarınca gerçeğe uygun değer belirlenmesi hususunda kullanılacak olan en

geçerli kanıt aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatıdır (KGK, 2019b, md. 77). Seviye 1 girdilerinin odak noktası varlığa veya borca ait asıl piyasa ya da asıl piyasanın bulunmaması durumunda değerlendirilmede kullanılacak en avantajlı piyasanın belirlenmesi ve işletmenin değerlendirme tarihinde sözü geçen varlık/borç için bu fiyattan işlem yapıp yapamayacağına ilişkindir (KGK, 2019b, md. 78).

Bir kriptografik varlık işlemi çoğunlukla, geleneksel bir para birimine ('fiat') (kriptodan fiata) dönüştürülmek yerine, başka bir kriptografik varlıkla değiştirilmesi (kriptodan kriptoya) suretiyle gerçekleşmektedir. Genel olarak, TFRS 13 kapsamında, işletme tarafından kriptografik bir varlık satmak için ağırlıklı olarak kullanılan piyasa asıl piyasa olarak kabul edilmelidir, ancak kripto para ile fiat alışverişi yapılmadığı bir piyasa asıl piyasa olarak kabul edilemez çünkü bu tür bir piyasada değerlemeye esas alınacak olan piyasa fiyatının belirlenmesi mümkün değildir.

Örneğin varlık A ve varlık B'nin adı altında iki kripto varlık bulunmaktadır.

- A ve B varlıkları, sıklıkla, gözlemlenebilir değişim oranlarının bulunduğu bir piyasaya dayalı olarak birbirine dönüştürülebilmektedir.
- Varlık A ve B, TMS 21 kapsamında yabancı para birimi olarak kabul edilmemektedir.
- A varlığı aktif bir piyasada kolayca nakde çevrilebilirken B varlığının nakde dönüştürülebileceği aktif bir piyasa yoktur.

Acaba B varlığını değerlendirilmede, B varlığını A varlığına dönüştüren işlemler, 1. seviye gerçeğe uygun değer ölçümleri için uygun olan asıl piyasada gözlemlenebilir işlemler olarak nitelenebilir mi?

B varlığı için aktif bir piyasa yoktur ve dolayısıyla işletmenin geçerli para biriminde (fiat) seviye 1 gerçeğe uygun değer yoktur. Bunun nedeni, B varlığının doğrudan nakde çevrilebileceği aktif bir piyasa olmamasıdır. Ayrıca, B varlığının A varlığına dönüştürülmesi yoluyla nakde dönüştürülmesi, genellikle ek maliyetlere ya da gerçeğe uygun değer belirlenmesinde seviye 1 olmayan bir girdilerin ortaya çıkmasına neden olacak ve varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin değişebilme ihtimalinin bulunduğu kadar uzun bir zaman alacaktır.

Bu durumda B varlığının A varlığına dönüştürülerek nakde çevrilecek olması işleminde, gerçeğe uygun değeri ölçmek üzere kullanılan girdiler, gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin farklı basamaklarında sınıflandırılmasına neden olacaktır. Bu tür durumlarda, gerçeğe uygun değer belirlenmesi tamamıyla ölçümün bütünü açısından önemli olan en düşük seviyedeki girdi ile aynı seviye içerisinde sınıflandırılacak ve belirli bir girdinin ölçümün bütünü açısından önemliliği değerlendirilirken, varlığa veya borca özgü unsurlar dikkate alınarak yargıda bulunulması gerekecektir (KGK, 2019b, md. 73).

Her ne kadar aktif piyasanın tanımlanmasında, piyasada fiat para birimi ile işlem yapılması gerekliliğine değinilmemiş olsa dahi, buradaki varsayım, yapılacak olan gerçeğe uygun değer ölçümünün seviye 1 girdileri kullanılarak yapılmış olduğundan söz edilebilmesi için işlemin fiat para biriminde ölçülmesi gerektiğidir. Fiat para birimi, TMS 21 uyarınca raporlayan işletmenin geçerli para birimine çevrilmiş bir yabancı para birimi olabilir. Ancak, finansal raporlama amaçları için değerlemenin, TMS 21 kapsamında yabancı veya fonksiyonel para birimi olarak nitelendirilen bazı birimlerde belirlenmesi gerekir.

İşletmelerde Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrolün Rolü: Karayolu İle Uluslararası Yük Taşımacılığı Yapan Bir İşletmede Örnek Olay İncelemesi

*The Role of Internal Control in Prevention of Fraud in Enterprises: A Case Study in
An International Freight Transportation Enterprise*

Zeynep KILIÇ *
Nevran KARACA **

ÖZ

İşletmelerde hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi büyük ölçüde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına ve değişen koşullara göre sürekli güncellenmesine bağlıdır. Bu çalışmada, işletmelerde hilelerin önlenmesinde iç kontrolün rolünün ortaya koyulmasına yönelik olarak karayolu ile uluslararası yük taşımacılığı faaliyeti ile iştigal eden bir işletmede yaşanan bir vaka üzerinden hileli eylemlerin tespit edilmesi ve önlenmesine yönelik çözüm önerilerinin sunulması amaçlanmıştır. Bu amaçla çalışmada öncelikle hile ve iç kontrol hakkında bilgi verilerek aralarındaki ilişkiye değinilmiş, sonrasında karayoluyla uluslararası yük taşımacılığı yapan bir işletmede çalışanların gerçekleştirdiği hilelerin tespit edilmesi süreci ve bu hilelerin önlenmesine yönelik çözüm önerileri örnek olay yöntemiyle ortaya konulmuştur. Çalışmanın sonucunda işletmedeki çalışan hilelerinin önemli ölçüde iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim ile gözetim faaliyetlerinin eksikliğinden kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır.

ANAHTAR KELİMELELER

Hile, Çalışan Hileleri, İç Kontrol, İç Kontrol Bileşenleri

ABSTRACT

The detection and prevention of fraud in enterprises largely depends on the existence of an effective internal control system and its continuous updating according to changing conditions. In this study, in order to reveal the role of internal control in the prevention of fraud in enterprises, it is aimed to identify fraudulent actions through a case experienced in an enterprise engaged in international freight transportation activities by road and to offer solutions for prevention. For this purpose, in the study, firstly, information about fraud and internal control is given and the relationship between them is mentioned and then the process of determining the frauds performed by the employees in an enterprise engaged in international freight transportation by road and the solution suggestions for the prevention of these frauds were revealed by case study method. As a result of the study, it was concluded that employee fraud in the enterprise was significantly caused by the lack of information and communication from internal control components and surveillance activities.

KEYWORDS

Fraud, Employee Fraud, Internal Control, Components of Internal Control

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
11.08.2022	18.09.2022
Atıf	Kılıç, Z. ve Karaca, N. (2022). İşletmelerde Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrolün Rolü: Karayolu İle Uluslararası Yük Taşımacılığı Yapan Bir İşletmede Örnek Olay İncelemesi. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 553-565.

* SMMM, Bağımsız Denetçi, Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi, klcdenetim@gmail.com, ORCID: 0000-0001-7467-1649

** Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, nkaraca@sakarya.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3910-2456

GİRİŞ

İşletmelerde hilenin önlenmesine yönelik olarak etkin bir iç kontrol sistemi kurulması veya var olan iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi önem arz etmektedir. Zira hilelerin önüne geçilmesinde en önemli araçlardan biri işletmelerde oluşturulmuş güçlü bir iç kontrol yapısıdır (Bozkurt, 2011: 147). İç kontrol sisteminin mevcut olmaması ya da etkin olarak işlememesi işletme varlıklarının kaybına, yönetimin yanlış veya eksik kararlar almasına, suistimallere ve müşteri, kâr, verimlilik vb. çeşitli kayıplara neden olabilmektedir (Kızılboğa ve Özşahin, 2003: 227). Hileli eylemlerin önceden tahmin edilmek suretiyle tespit edilerek iç kontrol yapısının bu hileleri önleyecek şekilde kurulması olası hileli eylemlerin büyük ölçüde önüne geçilmesini sağlayabilir.

Günümüzde işletme büyüklüğü fark etmeksizin hemen hemen her türlü işletmede biçimlendirilmiş olsun veya olmasın, yetkilendirme mekanizmaları, görevlerin ayrılığı, fiziki koruma, erişim prosedürleri vb. bir takım kontrol faaliyetleri mevcuttur (Tüm, 2015: 113). Bununla birlikte işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin mevcut olmaması durumunda işletmenin maddi varlıklarının yönetimin kontrolünden çıkması olasılık dâhilindedir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 223). Özellikle yönetimi daha çok kişisel güvene dayanan küçük ve orta ölçekli işletmelerin büyük ve kurumsal yapıya sahip işletmelere nazaran iç kontrol mekanizmaları daha zayıf olduğundan bu tip işletmelerde hileli işlemlerin tespit edilmesi ve önlenmesi oldukça zordur (Karakaya, 2016: 160). Bu tür işletmelerde genellikle mali kaynakların yetersizliği sebep gösterilerek etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik yatırımlar yapılmadığından sıklıkla önemli düzeyde mali kayıpların yaşandığı bilinmektedir. Türkiye'nin ekonomik yapısı içindeki yüksek payı ve finansal zorlukları göz önünde bulundurulduğunda bu işletmelerin hayatta kalabilmesi önemli ölçüde iç kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi ile mümkündür.

İç kontrol faaliyetlerinin sistemli bir şekilde yürütüldüğü, yetki ve sorumlulukların belirlendiği ve birimler arasında koordinasyonun sağlandığı işletmelerde dahi iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığının, etkinlik derecesinin ve işletme politika ve amaçlarına uygunluğunun belirlenmesi önem taşır (Aksoy, 2005: 139). İç kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülerek hilelerin önlenmesi için yöneticilerin çalışanlarından kopuk olmamaları, onları çalışmalarını sırasında bilinçli bir şekilde kontrol etmeleri, riskli durumları tanımlamaları yanında iç kontrol sistemini de sürekli geliştirmeleri gerekmektedir (Dumanoğlu, 2005: 357).

Bu çalışmada, karayoluyla uluslararası yük taşımacılığı yapan bir işletmede yaşanmış olan silsile halindeki hile eylemlerine neden olan iç kontrol zayıflıklarının tespit edilmesi ve bu zayıflıkların giderilmesine olanak sağlayacak çözüm önerilerinin sunulması amaçlanmıştır. Bu alanda faaliyet gösteren bir işletmenin tercih edilmesinin sebebi; uluslararası karayolu yük taşımacılığı faaliyetinin lojistik sektöründe önemli bir paya sahip olması ve incelenen vakanın bu faaliyet ile iştigal eden işletmeler için örnek teşkil etmesidir.

Bu bağlamda çalışmada ilk olarak iç kontrol ve hile kavramları çerçevesinde iç kontrol ile hilenin ilişkisi hakkında bilgi verilmiş, sonrasında ana faaliyet konusu karayolu ile uluslararası yük taşımacılığı olan bir işletmede karşılaşılan hile eylemleri iç kontrol çerçevesinde analiz edilmiştir.

1. HİLE VE HİLE TÜRLERİ

Türk Dil Kurumu sözlüğünde “1. Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika, aldatmak 2. Çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma” (<https://sozluk.gov.tr/>) şeklinde tanımlanan hile, bir çalışanın işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını kasten uygun olmayan şekillerde kullanması veya ele geçirerek haksız kazanç sağlaması (Bozkurt, 2011: 60) olarak tanımlanabilir. Hile, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan 240 nolu ve “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” adlı bağımsız denetim standardında ise, “Yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemleridir” (BDS 240, prg. 11) olarak tanımlanmıştır.

Hile genel anlamıyla bir kişinin başka bir kişi üzerinden haksız çıkar sağlamak saikiyle giriştiği veya dahil olduğu sahtekârlığa, açgözlülüğe, kurnazlığa, aldatmaya dayanan olumsuz davranışlar bütünü olarak da ifade edilmektedir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 35-36). Hile, “hürsüzlük, çalmak, yanlış gösterim, yolsuzluk, rüşvet, muvazaalı işlemler ve varlıkların zimmete geçirilmesi” şeklinde ortaya çıkabilmektedir (Terzi, 2012: 26). Hile, daha çok iç kontrol sisteminin yetersizliğinden kaynaklanmakta, önemli bir kontrol eksikliği veya kontrollerin uygulanmasında karşılaşılan aksaklıkların var olduğunu göstermektedir (Batı, 2017: 20). Ayrıca günümüze kadar yapılmış olan hile eylemlerinde “Güven” unsurunun ön planda olduğu, hile eyleminin başarısını önemli ölçüde etkilediği görülmektedir (Gökçen ve Tipi, 2019: 148).

BDS 240'ta hileler varlıkların kötüye kullanılması ve hileli finansal raporlama şeklinde sınıflandırılmıştır. ACFE (Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği- Association of Certified Fraud Examiners) ise hile ağacı olarak

adlandırmış olduğu sınıflandırmada hileleri, hileli finansal raporlama, varlıkların kötüye kullanımı ve yolsuzluk olarak üç ana grupta ele almıştır (ACFE, 2022: 10).

Varlıkların kötüye kullanımı daha çok işletmenin alt kademe çalışanları tarafından gerçekleştirilmekte, hileli finansal raporlama ise genellikle üst yönetim tarafından finansal tablolar üzerinde oynanması şeklinde gerçekleştirilmektedir (Ocak ve Güçlü 2014: 126). Çalışmanın kapsamı çalışanların işletme varlıklarını kötüye kullanmasına yönelik bir örnek olay ile sınırlı olduğundan burada hileli finansal raporlama konusuna değinilmemiştir.

Varlıkların kötüye kullanımı, işletme varlıklarının çalınması veya amacı dışında kullanımını ifade etmektedir. Varlıkların kötüye kullanılmasında genellikle varlıkların kaybolduğunu veya izinsiz şekilde teminat olarak verildiğini gizlemek amacıyla yanlış ya da yanıltıcı belge veya kayıtlar düzenlenir (BDS 240, prg.A5). Varlıkların kötüye kullanılması yoluyla yapılan hileler daha çok alt ve orta kademe çalışanlar tarafından gerçekleştirilmekte (Tüm, 2015: 109) olup BDS 240'ta varlıkların kötüye kullanılmasına ilişkin verilmiş örnekler şunlardır (BDS 240, prg.A5):

- Tahsil edilen paranın zimmete geçirilmesi (*örneğin, alacak hesaplarından yapılan tahsilatın kötüye kullanılması veya kayıtlardan silinerek çıkarılmış alacaklardan tahsil edilen tutarların kişisel banka hesaplarına aktarılması*).
- Maddi varlıkların veya fikri hakların çalınması (*örneğin, kullanmak veya satmak amacıyla stokların çalınması, satmak amacıyla hurdaların çalınması, işletmeye ait teknolojik verilerin rakip işletmelerle gizli anlaşmalar yapılmak suretiyle menfaat karşılığı satılması*).
- İşletmenin teslim almadığı mal ve hizmetler için ödeme yaptırılması (*örneğin, hayali satıcılara ödeme yapılması, fiyatları olduğundan yüksek göstermeleri karşılığında tedarikçilere işletmenin satın alma birimi çalışanları tarafından ödeme yapılması, hayali çalışanlara ödeme yapılması*).
- İşletme varlıklarının kişisel amaçlarla kullanılması (*örneğin, işletme varlıklarının kişisel kredi veya ilişkili taraf kredisi için teminat olarak kullanılması*).

Hileler işletmeler açısından ise; çalışan hileleri, satıcı hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri olmak üzere beş grup şeklinde sınıflandırılmış olup Tablo 1'de her grup açısından hilenin etkilediği kişi(ler)/grup(lar), hileyi gerçekleştirenler ve ilgili hile türünün kapsamı hakkında açıklamalar sunulmuştur.

Tablo 1: İşletmeler Açısından Hile Türleri

Hile Türü	Fail	Mağdur	Açıklama
Çalışanların işletme varlıklarını zimmetine geçirmesi	İşletme Çalışanları	İşletme Sahibi	İşletme çalışanlarının buldukları pozisyonu kullanarak işletmeye ait varlıkları kullanması.
Satıcı hileleri	İşletmenin Tedarikçileri	Tedarikçilerden mal veya hizmet satın alan işletmeler	Satıcının olması gerekenden daha yüksek tutarlarda fatura kesmesi ya da anlaşmaya varılandan daha az mal veya daha düşük kaliteli malları teslim etmesi.
Müşteri hileleri	İşletmenin Müşterileri	Müşterilere satış yapan işletmeler	Müşterilerin, işletmeye hiç ödeme yapmaması veya ödemesi gerekenden çok daha az ödeme yapması ya da aldatma yoluyla işletmeden daha fazlasını alması.
Yönetim hileleri (finansal tablo hileleri)	İşletmenin Yöneticileri	İşletmenin paydaşları, kreditorler, vergi otoriteleri vb. düzenleyiciler	Yönetimin finansal tabloları manipüle ederek işletmenin durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü göstermesi.
Yatırım hileleri ve diğer tüketici hileleri	Her çeşit hile yapanlar	Yatırımcılar	Bu hile türü hilekârın yüz yüze veya internet üzerinden yatırımcıları değersiz yatırımları finanse etmesi amacıyla aldatması.
Diğer hileler	Duruma bağlı olarak değişen tüm hileler	Duruma bağlı olarak değişen tüm hileler	Kişilerin karşı tarafı güven yaratarak aldatması.

(Albrecht ve diğ., 2018: 8)

Çalışmanın kapsamında yer verilen örnek olay çalışan hilelerine örnek teşkil ettiğinden burada yalnızca çalışan hilelerine değinilmiştir. Çalışan hileleri, işletme çalışanlarının işletme varlıklarını ve kaynaklarını haksız bir kazanç elde edebilmek için kasıtlı olarak uygun olmayan biçimde kullanması veya ele geçirmesi

(Tarhan Mengi ve Yılmaz Türkmen, 2013: 33) olarak tanımlanmaktadır. Çalışan hileleri, işletmelerde en sık karşılaşılan hile türü olmakla birlikte bu hilelerin verdiği kayıplar diğer hile türlerine göre en son sırada yer almaktadır (Ataman ve Aydın, 2017: 5).

Çalışanlar, işletmelerdeki iç kontrol zayıflıklarını fırsata dönüştürerek bir takım mesleki hileler gerçekleştirirler (Kardeş Selimoğlu ve Altunel, 2020: 119). Bu hileler genellikle doğrudan nakit hileleri (hırsızlık), hileli ödemeler, kayıt öncesi hileler, stokların ve diğer varlıkların amaç dışı kullanılması ve çalınması şeklindedir (Aslanzade, 2017: 71). Hilelerin ortaya çıkartılmasında hile yapma ihtimali bulunan çalışanların öncelikle çalıştıkları birimlerde ortaya çıkan, olağan akışın dışında dikkat çeken olayların ve özel yaşamları izlenerek özel yaşam standartlarındaki olağanüstü değişikliklerin dikkatle izlenmesi gerekmektedir (Dumanoglu, 2005: 352).

2. İÇ KONTROL VE HİLE İLİŞKİSİ

İç kontrol, işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, çalışanların üst yönetim tarafından belirlenmiş politikalara bağlılığını arttırmak amacıyla üst yönetim tarafından uygulamaya konulan önlem ve yöntemlerin tamamıdır (Güredin, 2014: 315).

COSO (Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) tarafından yayımlanan ‘İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve’de iç kontrol, “bir kuruluşun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen, faaliyetler, raporlama ve uygunluk ilgili hedeflere ulaşılmasına ilişkin makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir” (COSO, 2013: 3) şeklinde tanımlanmıştır.

İç kontrol sisteminin esas amaçları (Kepekçi, 1996: 60; Dalğar, 2012: 134) aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- İşletme varlıklarının korunması,
- Yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve tespit edilmesi,
- Muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması,
- Yönetim politikalarına bağlılığın sağlanması,
- İşletme tarafından belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılmasının sağlanması.

Etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsurları ise uygun bir şekilde kurulmuş organizasyon yapısı, etkin bir muhasebe sistemi, yeterli sayıda ve nitelikte personel ve iç denetim (Gürbüz, 1995: 47) olarak özetlenebilir. Bu unsurlardan iç denetim ise iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşip ulaşmadığına ilişkin olarak yapılan tespitler konusunda işletme yöneticilerine bilgi vererek, hem yöneticilerin doğru karar almalarına hem de iç kontrol sisteminin iyileştirilmesine katkıda bulunmaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99).

ABD’de ve Dünyada yaygın olarak kullanılan ve diğer iç kontrol modellerine rehberlik eden COSO iç kontrol modeli (Kardeş Selimoğlu ve Diğ., 2019: 236), kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetleri olmak üzere birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenlerin kapsamı aşağıda açıklanmıştır.

➤ **Kontrol Ortamı:** İşletmenin kültüründen etkilenen, işletme çalışanlarında kontrol bilincinin oluşmasını sağlayan etkenlerin tamamı (Türedi ve Celayir, 2021: 7) olup, iç kontrolün sağlıklı şekilde işleyebilmesi için gerekli temeli oluşturan bir takım standartlar, süreçler ve yapılardan oluşmaktadır. Kontrol ortamı, işletmenin faaliyetlerini ve kararlarını geniş bir şekilde etkilemekte ve iç kontrol sisteminin temelini oluşturmaktadır (Baskıcı, 2015: 168). İç kontrol sistemi aynı zamanda sistemin amaçlarına ulaşması için etkin bir yapı ve disiplin ortamı sağlamaktadır (Pickett, 2010: 258’den aktaran: Korga ve Aslanoglu, 2020: 98). Bir işletmede iç kontrole verilecek önemin düzeyini yönetim kurulu ve üst yönetim belirler. COSO modelinde kontrol ortamıyla ilgili temel ilkeler; dürüstlük ve etik değerlere bağlılık, yönetim kurulunun iç kontrol sisteminin performansını ve gelişimini yönetimden bağımsız olarak izlemesi, yönetimin gözetim kurulu ile işletme amaçları doğrultusunda organizasyon yapısının, işletme raporlamasının ve yetki/ sorumlulukların belirlenmesi, kuruluşun yetkin kişileri istihdam etmesi, geliştirmesi ve elde tutması ile çalışanların iç kontrollere ilişkin sorumlulukları ile ilgili hesap verme konusunda sorumlu tutması (COSO, 2013: 6). şeklinde belirtilmiştir.

➤ **Risk Değerlendirme:** İşletmenin amaçlarını gerçekleştirilmesi esnasında karşılaşması muhtemel olan risklerin belirlenip analiz edilmesi ve bu risklere uygun karşılıklar verilmesini belirleme süreci (Akyel, 2010: 87) olup, dinamik ve tekrarlayan bir süreçtir. COSO modelinde risklerin değerlendirilmesiyle ilgili temel ilkeler; kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yönelik risklerin tanımlanması ve risklerin ne şekilde yönetileceğini belirlemek için bu riskleri analiz etmesi, risklerin değerlendirilmesinde hile olasılığını göz önünde bulundurması ve iç kontrol sistemini önemli düzeyde etkileyebilecek değişimlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi olarak belirtilmiştir (COSO, 2013: 7).

➤ **Kontrol Faaliyetleri:** İşletmenin tanımlamış olduğu riskleri azaltmak amacıyla tasarlanan politika ve prosedürlerin tamamını ifade etmektedir. Kontrol faaliyetleri, bağımsız mutabakatları ve faaliyetlerin performansının gözden geçirilmesi gibi faaliyetleri kapsayabilir. Görevler ayrılığı ilkesi, genellikle kontrol faaliyetlerinin tespit edilmesi ve geliştirilmesinin içine inşa edilir (Coşkun ve Teraman, 2018: 132). COSO modelinde kontrol faaliyetleriyle ilgili temel ilkeler; kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yönelik risklerin kabul edilebilir seviyeye indirilmesine katkıda bulunan kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi, teknoloji üzerindeki genel kontrollerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi, kuruluşun prosedürler aracılığıyla kontrol faaliyetlerini uygulaması olarak ifade edilmiştir (COSO, 2013: 7).

➤ **Bilgi ve İletişim:** İşletmede yürütülen faaliyetler, yasal mevzuata ve işletme mevzuatına uygunluk ve finansal raporlama ile ilgili bilgilerin tanımlanmasını ve uygun şekilde kayıt altına alınmasını ve ilgililere sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için zamanında iletilmesini ifade eder. İç kontrol sisteminin etkin ve verimli sonuçlar ortaya çıkartması ve hile riskini minimize edebilmesi noktasında, şirket iç ve dış süreçleri arasındaki iletişim ağlarının ve bilgi aktarımlarının etkin olması gerekmektedir (Kayıkçıoğlu, 2019: 83). İç kontrolün devamlılığını sağlamak ve iç kontrolün amacına ulaşması için diğer bileşenler arasındaki bilgi akışını sağlamaktadır. COSO modelinde bilgi ve iletişimle ilgili temel ilkeler; iç kontrolün işleyişini desteklemek için ilgili ve kaliteli bilgilerin elde edilmesi veya oluşturulması ve kullanılması, iç kontrole yönelik hedefler ve sorumluluklar da dâhil olmak üzere iç kontrolle ilgili bilgilerin kurum içine paylaşılması, iç kontrolün işleyişini etkileyen konularla ilgili olarak dış paydaşlarla iletişim kurması olarak belirtilmiştir (COSO, 2013: 7).

➤ **İzleme Faaliyetleri:** İç kontrol yapısının ve bu kapsamda yürütülen faaliyetlerin sürekli izlenmesi, gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesidir. İç kontrol sistemi kurulduktan ve hayata geçirildikten sonra, sistemin gözlemlenmesi ve varsa aksaklıkların belirlenmesi ve bu aksaklıklara göre sistemin iyileştirilmesi sistemin sürekliliği açısından önem arz etmektedir (Kayıkçıoğlu, 2019: 83). COSO modelinde izleme faaliyetleri ile ilgili temel ilkeler; iç kontrol sisteminin işlerliğine yönelik olarak sürekli ve/veya ayrı gözden geçirme faaliyetlerinin seçilmesi, geliştirilmesi ve yönetilmesi ve iç kontrolle ilgili eksikliklerin değerlendirilip üst yönetim ve yönetim de dâhil olmak üzere düzeltici önlem almaktan sorumlu taraflara zamanında iletilmesi şeklindedir (COSO, 2013: 7).

Bir işletmenin, etkin bir iç kontrol yapısına sahip olabilmesi için söz konusu beş bileşenin işletmenin yapısına uygun şekilde tasarlanması ve uygulanması gerekmektedir. İşletme yönetimi, iç kontrol sisteminin kurulmasında aşağıda ayrıntısı verilen temel ilkeleri göz önünde bulundurmalıdır (Güredin, 2014: 329).

➤ **Görevlerin Ayrılığı İlkesi:** Bu ilke bir işin başlangıcından tamamlanmasına kadar tek kişi tarafından yapılmasının engellenmesi gerektiğini ifade eder (Bozkurt, 2011: 119). Bu ilkeye uygun yetkilendirme yapılması özellikle kritik öneme sahip görevler açısından son derece önemlidir. Bu ilkenin amacı, çalışanların birbirlerini kontrol etmesini sağlayarak hata ve hileden kaynaklı risklerin önüne geçilmesidir. Bu ilkenin gereği olarak yöneticiler yetkilendirme, işlemleri kaydetme ve varlıkları koruma işlevlerini farklı çalışanlara tahsis etmelidir (Ataman Gökçen ve Tahtlı, 2019: 185).

➤ **Yetkilendirme İlkesi:** İşletmede yapılan her faaliyet o faaliyetle ilgili süreçlerde görevlendirilmiş kişilerce yetkileri dâhilinde yapılmalıdır. İşletmedeki bilgi sistemlerine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmelerin yapılması yetkilendirme ilkesinin yerine getirilmesine örnek olarak gösterilebilir.

➤ **Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi:** İşletmelerde etkili bir kontrolün yapılabilmesi için uygun bir belgeleme düzeninin kurgulanmış olması gerekir. Varlık hareketlerinin fatura, makbuz, kaşe ve imza vb. şekilde belgelendirilmesi ve bu belgelere dayalı olarak muhasebe kayıtlarının yapılması ile sorumlulukların belge üzerinden izlenmesi mümkün hale gelmiş olacaktır.

➤ **Fiziki Koruma İlkesi:** İşletmeye ait belgelerin ve varlıkların kaybolma, çalınma vb. olumsuz durumlardan korunması için yönetim tarafından önlem alınmasını ifade eder.

➤ **Bağımsız Mutabakatların Yapılması İlkesi:** İç kontrol sistemini oluşturan unsurların etkin olarak çalıştırılıp çalıştırılmadığını tespiti için bağımsız iç mutabakatların yapılması zorunluluğunu ifade eder. Bu mutabakatların kontrolü yapılacak işlemi yapan çalışanın dışındaki kişiler tarafından, belirli dönemlerde ilgili çalışanları önceden haberdar etmeksizin yapılması mutabakatın sağlıklı olarak yapılması açısından önem arz etmektedir.

İç kontrol hileye karşı korunma sürecinde ilk adım olup, iç kontrol yapısının işletmelerde etkin bir şekilde uygulanması ve önleyici yöntemlerle desteklenmesi ile birlikte genel kontrol ve işletme başarısı yükseltilmekte ve gelişmiş bir iç kontrol yapısıyla çeşitli hile türlerine karşı koruyucu bir yapı oluşturulmaktadır (Türedi ve

Celayir, 2021: 5). Yapılmış birçok araştırmanın sonuçları iç kontrol prosedürlerinin hilenin önlenmesinde ve tespit edilmesinde önemli bir unsur olduğunu göstermektedir (Rae ve Subramaniam, 2008: 108).

Hile üçgeninin boyutlarından biri olan fırsat unsuru işletmenin hile yapılmasına fırsat verecek bir yapı içerisinde bulunması durumunda devreye girmektedir. Nitekim BDS 240'ta, hile yapmak için algılanan fırsat, bir kişinin iç kontrolün ihlal edilebileceğine inanması durumunda (*örneğin kişinin, güven duyulan bir pozisyonda olması veya iç kontrolün belli eksiklikleri hakkında bilgi sahibi olması durumunda*) ortaya çıkabilir (BDS 240, prg.A1) denilmektedir. Fırsatın en önemli nedenlerinden biri işletmelerde zayıf düzeydeki iç kontrol yapılarının hile eylemlerine üst düzeyde olanak vermesi olduğundan fırsat olasılığını en aza indirme çalışmalarında önemli unsurlardan biri iç kontrol sistemidir (Bozkurt, 2011: 117). Buradan hareketle iç kontrolün temel ilkeleri göz önünde bulundurulmadan tasarlanan bir iç kontrol sisteminin işletmeyi fırsat unsurundan yararlanmak isteyen kişilere karşı savunmasız bırakacağı söylenebilir.

İç kontrol sisteminin kurgulanması esnasında her aşamada hile olasılıklarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında iç kontrol sistemi hile ile mücadele bağlamında (Bozkurt, 2011: 147);

- Hile eyleminin oluşumunu zorlaştırmalıdır.
- Hilenin oluşumunu imkânsız hale getirmelidir.
- Hile yapıldığında bu hilenin ortaya çıkartılmasında ve sorumlularının belirlenmesinde aktif rol oynamalıdır.

Sonuç olarak bir işletmede hem finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini temin etmek, hem de varlıkların kötüye kullanılması ve yolsuzlukların önüne geçmek için iç kontrol sisteminin hileli eylemleri önleyecek yapıda kurgulanması gereklilik arz etmektedir.

3. KARAYOLU İLE ULUSLARARASI YÜK TAŞIMACILIĞI YAPAN BİR İŞLETMEDE VAKA ANALİZİ

Bu kısımda öncelikle örnek vakanın analiz edilebilmesi için örnek vakanın kapsamı ile ilgili olarak 'karayolu ile uluslararası yük taşımacılığına özgü tanımlara ve yasal düzenlemelere yer verilmiş, sonrasında örnek olayın detayı ile bu kapsamda yapılan analiz ve değerlendirmeler yapılmıştır.

3.1. Karayoluyla Uluslararası Yük Taşımacılığı Faaliyetlerine İlişkin Tanımlar ve Yasal Düzenlemeler

3.1.1. Tanımlar

Karayoluyla uluslararası yük taşımacılığı faaliyeti ile ilgili mevzuatta birçok tanım olmakla birlikte burada yalnızca örnek vakanın tanıtımı ve analizinde kullanılacak Takograf ve GPS (Uydu Takip Sistemi)'nin tanımlarına yer verilmiştir.

Takograf cihazı; karayolu araçlarının hareketinin ve sürücülerinin belli çalışma sürelerinin detaylarını otomatik veya yarı otomatik olarak göstermek ve kaydetmek için karayoluyla taşımacılık yapan araçlara monte edilmesi zorunlu olan bir kayıt cihazıdır. Takograf cihazı aşağıdaki bilgileri kayıt eder:

- Aracın kat ettiği mesafe
- Aracın hızı
- Sürüş zamanı
- Diğer çalışma veya hazır bulunma süreleri
- Çalışma araları ve günlük dinlenme süreleri

Uluslararası Karayolu Taşımacılığı Yapan Araçlarda Kullanılan Takograf Cihazları Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesi gereğince, dijital takograf cihazlarının verilerinin bir yıl saklanması gerekmektedir. Takograf verilerine müdahale etmek kanunen suç olup takograf kayıtlarının üst mahkeme kararlarında delil olarak kullanıldığına ilişkin çok sayıda örnek bulunmaktadır.

GPS (Global Positioning System- Küresel Yer Belirleme Sistemi); uydular, bir alıcı ve algoritmalar aracılığıyla hava, deniz ve kara yolculuğu için konum, hız ve zaman verilerini senkronize eden bir navigasyon sistemidir. Bir çeşit uydu takibi yapılmasına yarayan GPS kayıtları araca bağlı cihazın uydudan aldığı sinyaller doğrultusunda yaklaşık olarak bilgi vermekte olup, sürücünün adı manuel olarak sistemi kullanan kişi veya kişilerce değiştirilebildiğinden kesin nitelik taşımaz, ayrıca GPS verilerinde ülkeler arası saat farklarından dolayı tarih/saat verileri gerçek durumu birebir yansıtmayabilir.

3.1.2. Yasal Düzenlemeler

Bu kısımda çalışma kapsamındaki vakanın analiz edilebilmesi için gerekli olan yasal düzenlemelere yer verilmiş olup bu kapsamda karayolu araçlarının gümrük çıkış kapılarında vergisiz satın alabilecekleri yakıt

miktarlarına ilişkin mevzuat ile yurda dönüşte araçta bulundurulabilecek yakıt miktarlarına ilişkin mevzuata kısaca yer verilmiştir.

3.1.2.1. ÖTV İstisnası Kapsamında Yurtdışına Çıkan Araçların Sınır Kapılarında Satın Alabilecekleri Ucuz Motorin Miktar ve Tutarlarına İlişkin Açıklamalar

25/01/2019 tarihli ve 30666 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 5 Seri No’lu Tebliğ ile, ihraç malı taşıyan kamyon ve TIR’lara çıkış kapısında vergisiz teslim edilecek motorin miktarına ilişkin düzenleme yapılmıştır. ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nin “II- İstisnalar ve Vergi İndirimi” başlıklı bölümünün (C/5.2.) alt bölümünde, ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların soğutucu ünitelerine, standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla, yalnızca yurt dışına çıkışlarda teslim edilecek motorin için ÖTV istisnası uygulamasının usul ve esasları belirlenmiştir. Söz konusu Tebliğ’de, 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Gümrük Kanunu’nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar’ın 95. maddesinde tanımlanan standart depolar kapsamında; TIR çekicilerinde 900 litre, istiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde 650 litre, istiap haddi 15 tona kadar olan (15 ton dâhil) kamyon ve tankerlerde ise 490 litreyi aşmamak üzere (frigorifik depolar için ayrıca, her bir araç türü için belirlenen miktar kadar) istisnadan yararlanılabileceği açıklanmıştır.

Uygulamada bu işlem; yurtdışına ihraç malı taşıyan taşımacılara ait araçların gümrükleme işlemleri bittikten sonra, çıkış peronlarına gelmeden önce son işlem olarak özel yetkili akaryakıt istasyonlarında ihracat beyannamesinin ibraz edilerek gümrüksüz (ÖTV ve KDV ödemeksizin) yakıt olarak Türkiye gümrük bölgesinin terkedilmesi şeklindedir. Devlet bu yolla ihraç malı taşıyan taşımacılık (lojistik) firmalarına ucuz akaryakıt sağlamakta bu da ihracat yapan işletmelerin taşıma (navlun) maliyetlerini azaltmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere; devlet tarafından ihracatı teşvik amacıyla, gümrük çıkış kapılarında (incelenecek firmanın taşıma güzergâhı dikkate alındığında Kapıkule çıkış kapısı) TIR çekicileri için 900 litre vergisiz motorin alma hakkı tanınmaktadır.

3.1.2.2. Yurda Dönüşte Araçlarda Bulunabilecek Yakıt Miktarına İlişkin Açıklamalar

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2006/10487 Bakanlar Kurulu Kararı ile 2000/53 sayılı Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar’ın 103 üncü maddesinde değişiklik yapılmıştır. Gümrük Muafiyeti Kapsamında Yurda Sokulabilecek Yakıt Miktarlarının Belirlenmesine İlişkin Gümrük Vergilerinden Muafiyet Ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karardaki yapılan değişiklikle, motorlu ticari araçların ve özel konteynerlerin standart depolarında mevcut bulunan;

- a) TIR çekicilerinde 550 litreye
- b) İstiap haddi 15 tona kadar olan (15 ton dahil) kamyon ve tankerlerde 300 litreye,
- c) İstiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde ise 400 litreye

kadar olan yakıtlar gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilebilecek ve frigorifik depolarla gümrük vergilerinden muaf olarak yurda girişine izin verilen yakıt miktarı ayrıca dikkate alınacak ancak bu kapsamdaki yakıtlar aracın cinsine göre belirlenen miktardan fazla olamayacaktır. Öte yandan, gümrük kapılarında standart depo fazlası olarak tespit edilen petrol ürünlerinden, ilgili petrol ürünü için litre başına 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca uygulanmakta olan özel tüketim vergisi tutarının %50 fazlası tutarındaki vergi, tek ve maktu vergi olarak (özel tüketim vergisi, katma değer vergisi ve gümrük vergisi dahil) tahsil edilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; incelenecek işletmenin araçlarının ilgili kanunun 103. Maddesinin a bendi gereğince yurda dönen araçlarının depolarında 550 litrenin üzerinde mazot bulunması halinde, bu tutarı aşan miktardaki yakıt için %50 artırılmış oranda vergi ödemesi gerekmektedir.

3.2. Örnek Olay ve Analizi

3.2.1. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

XYZ Uluslararası Taşımacılık A.Ş., Türkiye’den Avrupa kıtasındaki Avusturya ülkesine karayoluyla yük taşımacılığı yapmaktadır. İşletme, 40 adet özmal araç (tır) ve 41 adet ağır vasıta şoförü ile yurtdışına taşımacılık hizmetlerini gerçekleştirmekte olup işletmede kiralık araç ve kiralık şoför kullanılmamaktadır.

Sadece Avrupa kıtasında Avusturya ülkesine taşıma yapmayı tercih eden işletme yönetimi, araçların yurtdışında buldukları esnada gerekli olacak yakıt harcamaları için tüm Avrupa’da belirli noktalarda akaryakıt istasyonları olan bir akaryakıt tedarikçisi ile anlaşma yapmıştır. Yapılan anlaşma gereği; her bir araç plakası için taşıt tanıma sisteminde kullanılacak bir yakıt kart numarası tanımlanmış, araçlar Avrupa’daki yakıt

noktalarından yakıt aldıkça bu kart numarası üzerinden düzenlenen geçici fişler şoförlere verilerek aylık bazda işletmenin tüm araçlarının aldığı yakıtlar toplu olarak fatura edilmektedir.

Karayoluyla uluslararası yük taşımacılığında; yolun durumu (yokuş-iniş vb), aracın sürati, yükün tonajı, aracın cinsi (soğutma ünitesi, tenteli, kapalı kasa vb.) iklim, trafik durumu vb. birçok parametre yakıt tüketimini etkilemektedir. Avrupa seferlerinde genel kabul görmüş sektör ortalamalarına ve araçların teknik özelliklerine göre; ortalama 100 kilometre başına 30 litre ile 35 litre arası (%30 ile %35 arası) yakıt sarfiyatı normal kabul edilmektedir. Genel kabul görmüş bu ortalamalar baz alındığında; şirket maliyet hesaplamalarında akaryakıt sarfiyatını mesafeye göre %33 olarak hesaplamaktadır.

İşletme bünyesinde herhangi bir iç kontrol ya da iç denetim departmanı bulunmamakta, işletme yönetiminin kurgulamış olduğu bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır. Bu sisteme göre; yurt dışına çıkan şoförlerin çıkış ve girişlerine ilişkin güzergâh, harcırah ve gümrükleme işlemlerine ilişkin resmi belgeler operasyon yetkilisi tarafından, takograf ve GPS (uydu takip sistemi) verileri ise şirket ortaklarından biri tarafından incelenmekte ve onaylanmaktadır. Şoförler, seferlerini tamamlayarak yurda döndüklerinde; yurt dışında yapmış oldukları harcamaları EURO cinsinden, katetmiş oldukları mesafeleri kilometre bazında, yakıt sarfiyatlarını ise litre bazında listeledikleri bir raporu nakliye operasyon departmanına iletmektedirler. Şoförler söz konusu rapor ekinde satın almış oldukları yakıtlara ilişkin geçici fişleri de sunmaktadır. Nakliye operasyon departmanı; şoförlerin sunmuş oldukları raporlarda yer alan kilometre toplamına göre ortalama %33 oranında akaryakıt sarfiyatı yapıp yapılmadığını ve bu sarfiyatın sunulan yakıt fişleri ile uyumlu olup olmadığını kontrol etmektedir. Ancak bu listeler muhasebe departmanına iletilmemektedir. Anlaşmalı akaryakıt tedarikçisi tarafından aylık olarak gönderilen detaylı faturalar muhasebe departmanı tarafından defter kayıtlarına ve maliyet hesaplarına intikal ettirilmektedir.

3.2.2. Örnek Olaya İlişkin Tespitler

2022 yılının Temmuz ayında işletmede yıllık iznini kullanan 4 şoföre zimmetli olan 4 araç bu süreçte farklı şoförlere tahsis edilmiştir. Bu işlem sonrasında, araçları devralan şoförlerin ilk seferlerini gerçekleştirme neticesinde sunmuş oldukları hesap listeleri ile yıllık izne çıkan şoförlerin son seferlerine ilişkin hesap listelerindeki depoda bulunan motorin miktarındaki uyumsuzluk üzerine izne çıkan şoförlerin akaryakıt harcamaları konusunda hile yaptıkları şüphesi oluşmuştur. Bu şüphe üzerine şirket yetkilileri şirketin şoförlerinin yurtdışı seferlerinin incelenerek varsa kayıp ve kaçakların tespit edilmesi ve iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi amacıyla bir iç kontrol uzmanına başvurmuşlardır.

İç kontrol uzmanı şirket faaliyetlerini bir bütün olarak ele alarak doküman incelemeleri ve fiziki incelemeler neticesinde aşağıdaki tespitleri yapmıştır:

- 1) Şoförlerin yurtdışı hesaplarına ilişkin sunmuş olduğu listelerde yazılan başlangıç ve bitiş kilometre bilgileri ile aracın fiziki kilometre bilgileri birbiriyle uyumludur.
- 2) Hesap listelerinde yazılmış olan devreden akaryakıt miktarları ile fiziki olarak araç depolarında yer alan akaryakıt miktarları litre bazında birbiriyle uyumlu değildir.
- 3) Şoförlerin yurtdışındaki akaryakıt noktalarından satın aldıklarını raporladıkları ve geçici akaryakıt alışı fişleri ile belgeledikleri motorin miktarları ile akaryakıt tedarikçisinin ay sonlarında fatura ettiği motorin miktarları birbiriyle uyumlu değildir.

Bunun üzerine iç kontrol uzmanı şirketin taşımacılık faaliyetlerini incelediğinde; her bir seferdeki yakıt alımı ve harcamalarına ilişkin aşağıdaki şekilde bir işleyiş planı yapmıştır:

- Şirketin kara yoluyla uluslararası yük taşıma faaliyetinde kullanmış olduğu araçların depo kapasiteleri 1.100 litredir.
- Şirketin taşıma faaliyetleri Avusturya ülkesindeki belirli bir depo ile sınırlı olup, Kapıkule sınır kapısından, Avusturya'da mukim bir lojistik firmasının deposuna teslimat yapılmaktadır. Söz konusu deponun Kapıkule sınır kapısına uzaklığı 2.000 kilometredir.
- Şirketin anlaşmalı olduğu uluslararası akaryakıt tedarikçisi firmanın akaryakıt istasyonunun Kapıkule sınırına uzaklığı 1.200 kilometre, Avusturya'daki teslimat noktasına uzaklığı ise 800 kilometredir.
- Şirkete ait tır garajının Kapıkule sınır kapısına uzaklığı yaklaşık 200 kilometredir.
- Araçların yakıt sarfiyatı ortalama %33 olarak hesaplanacaktır.
- Yurt içinde seferine başlayan şoför kendisine tahsis edilen aracı yurt içinde şirkete ait tır garajından teslim aldığı anda kontak çevirmeden önceki araç kilometre bilgisini başlangıç kilometresi, depoda bulunan yakıt miktarını depoda bulunan başlangıç yakıt miktarı (litre) olarak kaydetmektedir. Başlangıç yakıt miktarı önceki seferden dönüşte depoda kalan yakıt miktarı olup, araçta bulunan başlangıç yakıt miktarının yetersiz olması durumunda yükleme yerinden Kapıkule sınır kapısına kadar olan mesafede kullanılmak ve deponun tam dolu olmasını sağlamak üzere gerekli miktarda yakıt alımı İstanbul ilinde yapılmaktadır.

- Şoför yurt içinde İstanbul ilindeki ihracatçının gösterdiği yerde yüklemeyi yaptıktan sonra yükü boşaltacağı Avrupa ülkesine gitmek üzere Kapıkule gümrük kapısına giderek gümrükleme işlemlerini yaptırmaktadır.

- Gümrükleme işlemlerinin ardından gümrük çıkış belgesi ile sınır kapısından çıkmadan hemen önce özel yetkili akaryakıt istasyonundan 900 litre motorin ile akaryakıt ikmali yapılmakta ve depo tam dolu hale gelmektedir. Buradan satın alınan yakıt KDV ve ÖTV muafiyeti nedeniyle düşük fiyatla temin edilmektedir. Düşük fiyatlı bu akaryakıt temini sadece çıkış kapılarında mümkün olup, geri dönüşlerde Kapıkule sınır kapısından girişte tekrar bu şekilde yakıt alınamamaktadır.

- Aracın Kapıkule sınır kapısından Avusturya'daki teslimat noktasına kadar katettiği 2.000 kilometre uzunluğundaki yolda sarf ettiği yakıt miktarı %33 olarak hesaplandığında ortalama 660 litredir. Buna göre aracın yakıt deposunda teslimat noktasına vardığında yaklaşık 440 litre motorin kalmaktadır. Araç teslimat noktasından dönüş yoluna geçerek anlaşmalı akaryakıt istasyonuna vardığında aradaki 800 kilometrelik mesafede yaklaşık olarak 264 litre yakıt sarfiyatı yapmaktadır. Bu durumda depoda yaklaşık 176 litre yakıt kalmış olmalıdır. Buna göre; akaryakıt istasyonunda aracın ikmal edebileceği azami yakıt miktarı 924 litredir.

- Aracın dönüş yolunda anlaşmalı akaryakıt istasyonundan Kapıkule sınır kapısına kadar olan 1.200 km uzaklıktaki mesafe için ihtiyaç duyacağı motorin miktarı 396 litre ($1.200 \times \%33$) olup, Kapıkule sınır kapısından İstanbul'daki şirkete ait tır garajına kadar olan 200 km mesafede ihtiyaç duyacağı motorin miktarı 66 litredir. Buna göre; anlaşmalı akaryakıt istasyonunda aracın deposunda bulunması gereken en az yakıt miktarı 462 litre olmalıdır. Aracın dönüş yoluna geçtikten sonra akaryakıt istasyonuna vardığında deposunda 176 litre motorin bulunduğu göz önüne alındığında araca en az 286 litre motorin ikmali yapılması gerekmektedir ki bu en alt sınır olduğundan tedbiren 350-400 litre motorin alınması gerekmektedir. Araçların 550 litre üzerinde motorin ile yurda girişi halinde ÖTV ve KDV ödemesi gerekeceğinden her halde 770 litre altında bir motorin satın alması gerektiği açıktır. Zira akaryakıt istasyonunda aracın deposunda yaklaşık 176 litre motorin bulunması gerekmekte olup 770 litre yakıt ikmali ile toplam 946 litre motorin bulunacaktır, Kapıkule sınır kapısına kadar olan 1.200 km mesafede 396 litre yakıt sarfiyatı yapıldığında araçta 550 litre yakıt kalacaktır ki bu da artırılmış oranda vergi ödemesini gerektiren yasal üst sınır miktarıdır.

- Özetle; şirkete ait araçların şirkete ait tır garajından çıkıp İstanbul ilinde yükleme yaparak Avusturya'daki teslimat deposuna gitmesi yaklaşık 2.200 km, dönmesi de 2.200 km olmak üzere toplam en az 4.400 km yol yapması ve yaklaşık 1.452 litre yakıt harcaması gerekmektedir.

- İç kontrol uzmanı işleyişe ilişkin yapmış olduğu tespitler sonrasında şirket çalışanı şoförlerin akaryakıt harcamalarını incelemeye başlamıştır. İncelemeler esnasında nakliye operasyon departmanınca denetlenen şoför hesap raporlarını, şirket ortağı tarafından denetlenen GPS ve takograf verilerini ve muhasebe kayıtlarında bulunan motorin alış faturalarını bir bütün halinde karşılaştırmalı olarak inceleyerek aşağıdaki tespitleri yapmıştır:

Tespit 1: İşleyiş planına göre şoförlerin gidiş yolunda Kapıkule'deki vergisiz motorin ile teslimat noktasına varması ve sadece dönüş yolunda anlaşmalı akaryakıt istasyonundan motorin alması gerekirken inceleme konusu şoförlerin seferlerinde gidiş yolunda da anlaşmalı akaryakıt istasyonundan motorin aldıkları görülmüştür. Şoförler gidiş yolunda aldıkları motorinler için geçici alış fişlerini gizleyerek nakliye operasyon departmanına sundukları hesap raporuna sadece dönüş yolunda aldıkları motorinlere ait geçici alış fişlerini eklemişler, muhasebe departmanı ile nakliye operasyon departmanı arasında bu hususta herhangi bir kontrol ve mutabakat olmadığından departman yetkilileri tarafından durum fark edilmemiştir. Ancak iç kontrol uzmanı; muhasebe kayıtlarında yer alan alış faturalarındaki yakıt kart numaraları ve alışların yapıldığı saat ve dakikalar ile şoförlerin sefer bilgilerini ve geçici alış fişlerini karşılaştırarak gereken tespiti yapmıştır.

Tespit 2: Takograf kayıtlarını inceleyerek hangi tarihte, hangi şoförün, hangi araçla yurt dışında seferde olduğunu kesin olarak tespit eden iç kontrol uzmanı; bu defa GPS kayıtlarından ayrıntılı olarak sefer kayıtlarını incelemiştir. GPS kayıtlarında inceleme konusu şoförlerin seferlerinde gidiş ve dönüşleri esnasında Bulgaristan, Hırvatistan, Sırbistan, Romanya gibi ekonomide kayıt dışı işlemlerin yoğun olduğu ülkelerde araçların yakıt tanklarından önemli ölçülerde azalmalar olduğunu, bu azalmalar sonucunda boşalan yakıt tanklarının anlaşmalı akaryakıt istasyonunda 1.000 litre civarında yakıt ile doldurularak seferlerin tamamlandığını tespit etmiştir. Bu hususta bilgisine başvuru şoförler araçların GPS kayıtlarında hata olabileceğini ya da yakıt depolarının arızalı olabileceğini, böyle bir durumun mümkün olmadığını ifade etmişlerdir.

Bunun üzerine iç kontrol uzmanı aşağıdaki şekilde bir hesaplama yapmıştır:

a) Gümrükleme işlemlerinin ardından gümrük çıkış belgesi ile sınır kapısından çıkmadan hemen önce özel yetkili akaryakıt istasyonundan 900 litre motorin ile akaryakıt ikmali yapılmakta ve depo tam dolu hale gelerek 1.100 litre yakıt içermektedir.

b) Araç yaklaşık 1.200 kilometre uzaklıktaki anlaşmalı akaryakıt istasyonuna gidene kadar yaklaşık 396 litre yakıt sarfiyatı olmakta, aracın yakıt deposunda yaklaşık 704 litre yakıt kalması gerekmektedir. Buna göre; aracın depo hacmi göz önünde bulundurulduğunda (1.100 litre) ilk yakıt noktasından satın alabileceği yakıt miktarı yaklaşık 396 litredir. Ancak, araçların gidiş seferlerinde yaklaşık 1.000 litre yakıt aldıkları tedarikçi firma faturalarından anlaşılmaktadır. Depoların fiziki kapasitesi bu yakıtı almaya uygun olmadığından, yakıt depolarının bir şekilde boşaltılmış olması gerekmektedir ki bu durum GPS kayıtlarında görülen yakıt deposundaki boşalmaları doğrulamaktadır. Bu durumda GPS kayıtlarındaki yakıt seviyelerine ilişkin bilgilerin hatalı olması ihtimali elenmektedir. 1.100 litre kapasiteli yakıt deposuna 1.000 litre yakıt alınabilmesi için; Kapıkule'den akaryakıt istasyonuna kadar olan mesafede sarf edilen 396 litre motorine ilaveten en az 604 litre yakıtın boşaltıldığı anlaşılmaktadır.

c) Araçların gidiş ve dönüş seferlerinde bahsi geçen ülkelerin dışındaki ülkelerdeki yakıt harcamaları seviyelerini inceleyen iç kontrol uzmanı, bu ülkeler dışında yakıt depolarında herhangi bir azalma olmadığını, mesafeye göre hesaplanan yakıt sarfiyatının da makul düzeyde olduğunu tespit etmiş, ayrıca teknik serviste incelenen araçların herhangi bir arızasının bulunmadığı anlaşılmıştır. Bu doğrultuda yakıt depolarındaki azalışın herhangi bir arıza ile ilişkisinin bulunmadığı da anlaşılmıştır.

d) İç kontrol uzmanı incelediği takograf ve GPS kayıtlarını karşılaştırdığında yakıt deposunda ani ve toplu azalışların olduğu saatlerin şoförlerin dinlenme saatleri olduğunu ve aracın park (stop) durumunda olduğunu da tespit etmiştir. Bu şekilde bahse konu şoförlerin ilgili ülkelerde araç deposundan yakıt çekerek Türkiye'de vergi muafiyetleriyle ucuza mal edilen motorini sattıklarını ve bunun yerine Avrupa'dan yüksek fiyatla EURO bazında pahalı yakıt olarak seferlerini tamamladıklarını tespit etmiştir.

e) "b" maddesinde hesaplandığı üzere; çeşitli ülkelerde deposu boşaltılan aracın gidiş yolunda aldığı yakıt ile deposunda en az 1.000 litre motorin kalmaktadır. Aracın anlaşmalı akaryakıt istasyonundan Avusturya'daki teslimat noktasına kadar olan 800 km uzaklıktaki teslimat noktasına kadar harcayacağı yakıt miktarı ortalama 264 litredir. Anlaşmalı akaryakıt istasyonundan teslimat noktasına gidiş ve tekrar akaryakıt istasyonuna dönüş yolunda toplam 528 litre motorin harcayan araç deposunda bu defa yaklaşık 472 litre yakıt kalmaktadır. Ancak, gidiş noktasında yakıt almamış gibi yeniden 400 litre yakıt alan şoförler bu alışa ilişkin geçici yakıt alış fişini nakliye operasyon departmanına vermekte böylece yurt dışından sadece 400 litre yakıt almış gibi harcama raporlamaktadırlar. Dönüş seferinde tekrar akaryakıt istasyonundan 400 litre motorin satın alındığında depoda en az 872 litre motorin bulunmaktadır.

f) Yakıt deposunda kalan 872 litre motorinin; dönüş yolunda anlaşmalı akaryakıt istasyonundan İstanbul'daki şirkete ait tır garajına kadar olan toplam 1.400 km mesafede ihtiyaç duyulacak olan 462 litrenin üzerinde kalan miktarı yani yaklaşık 410 litre yakıtın büyük bir kısmının tekrar dönüş yolunda Bulgaristan, Hırvatistan, Sırbistan, Romanya gibi ülkelerde satıldığı tespit edilmiştir.

g) Bahsi geçen şoförlerin yapmış olduğu seferlere ait GPS ve takograf kayıtlarından gerçek yakıt sarfiyatını tespit eden iç kontrol uzmanı, incelediği dönemi kapsayan süreçte toplam 4 araç ile 37 sefer yapıldığını tespit etmiştir. Her bir seferde gidiş yolunda alınması gerekmediği halde fazladan 1.000 litre yakıt alındığını hesaplamıştır. Toplam 37 sefer için 37.000 litre fazladan alınan motorinin birim fiyatı inceleme döneminde ilgili tedarikçi firmada 0,99 EURO'dur. İncelenen 7 aylık süreçte söz konusu şoförler, 37.000 litre yakıt için 36.630 EURO fazla harcama yapılmasına ve işletmenin bu tutarda zarara uğramasına neden olmuşlardır.

3.2.3. İç Kontrol Eksikliklerinin Giderilmesine İlişkin Öneriler

İç kontrol uzmanı zarar tespitinin ardından iç kontrol sistemindeki eksiklikleri işletme yönetimine rapor etmiş ve aşağıdaki önerilerde bulunmuştur:

- Yurt dışına çıkan araçların güvenliği ve kayıp kaçakların daha kolay kontrol edilebilmesi için araçlara kamera takılarak operasyon bölümü tarafından izlenmesi sağlanmalıdır.
- GPS ve takograf kayıtları operasyon bölümü tarafından incelenerek şoförlerin raporlamış oldukları hesap listelerinde bulunan motorin harcama miktarları ile GPS kayıtlarındaki yakıt tankı seviyeleri karşılaştırılmalıdır.
- Araç sefer hesaplarını kontrol etmek için bir otomasyon sistemi kullanılmalı, özel bir yazılım aracılığıyla yakıt sarfiyatları sisteme işlenmelidir. Muhasebe departmanının da izleyebileceği bu kayıtlar,

akaryakıt tedarikçisi tarafından düzenlenen faturalar ile karşılaştırılarak yakıt harcamalarının miktar bazında birebir takip edilmesi sağlanmalıdır.

- Şoförlerin sefer dönüşlerinde operasyon yetkilisi tarafından aracın kilometre bilgileri fiziki olarak kontrol edilerek şoför listeleri ile karşılaştırılmalıdır. Başlangıç ve bitiş kilometre bilgileri otomasyon sistemine kaydedilerek toplam katedilen mesafeye ilişkin raporlamanın doğru olup olmadığı kontrol edilmelidir.
- Yine sefer dönüşlerinde araçların yakıt deposu seviyeleri fiziki olarak ölçülerek GPS kayıtları ile karşılaştırılmalı, kayıtlar ile fiziki durumun uygunluğu araştırılmalıdır.
- Şoförler ile operasyon ve muhasebe departmanları arasında bir işbirliği ihtimali her zaman göz önünde bulundurularak şirket ortağı ya da yetkilendireceği bir denetçi tarafından tüm süreç ve kayıtlar periyodik olarak denetlenmelidir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Uygulamada en sık rastlanılan hile türü çalışan hileleri olup çalışmada ele alınan örnek olayda karayolu ile uluslararası yük taşımacılığı yapan bir işletmede meydana gelen çalışan hilesi konu edilmiştir. Örnek olayda tır şoförlerinin üzerlerine zimmetli tırların yakıtlarını yurt dışında satarak menfaat elde etmeleri ve seferlerini gerçekleştirebilmek için yakıt depolarını gümrükte satın alınan vergi muafiyetli ucuz motorin yerine yaklaşık iki kat yüksek fiyat ile yurt dışından satın aldıkları motorin ile doldurarak işletmeyi zarara uğratmaları söz konusudur. İç kontrol uzmanının da tespit ettiği üzere şoförlerin yedi ay gibi uzun sayılabilecek bir süre boyunca aynı eylemi defalarca tekrar edebilmelerinin öncelikli sebebi işletmede departmanlar arası iletişim eksikliğidir. Nakliye operasyon departmanına şoförler tarafından sunulan sefer hesap çizelgeleri ekinde bulunan geçici yakıt fişlerinin muhasebe kayıtlarına intikal ettirilen akaryakıt tedarikçisi firmanın faturalarıyla karşılaştırılmaması söz konusu hilenin ortaya çıkarılmamasındaki en önemli etkidir. Bununla birlikte işletmede, dijital takograf ve GPS kayıtlarının denetime tabi tutulmaması, departmanlar arası entegre bir otomasyon sisteminin mevcut olmaması nedeniyle çapraz kontrol imkanına olanak sağlayacak sağlıklı bir iç kontrol yapısının mevcut olmadığı kanaatine ulaşılmıştır. Nitekim iç kontrol uzmanı bu tespitlerinden hareketle işletmeye daha modern ve teknoloji tabanlı bir iç kontrol yapısı oluşturulması yönünde önerilerde bulunmuştur.

İç kontrol uzmanı, işletme yönetimini ve çalışanlarını, çalışanların görev ve sorumluluklarını, sahip olduğu varlıklarını, faaliyetlerini, faaliyet gösterdiği alana ilişkin mevzuatı detaylı olarak analiz ederek kontrol ortamı hakkında bilgi sahibi olmuştur. Daha sonra inceleme konusu akaryakıt harcamalarına ilişkin riskleri değerlendirmiş, dijital kayıtlarda ve araçların teknik özelliklerinde herhangi bir eksiklik olmadığını tespit etmiştir. Bu doğrultuda kontrol faaliyetlerini yapılandırmış, departmanlar arası bilgi ve iletişimin önemine dikkat çekerek yapılandırdığı kontrol sürecine bilgi ve iletişimi dâhil etmiştir. Ayrıca tüm faaliyetlerin sürekli olarak izlenmesi ve denetime tabi tutulması hususundaki gereklilikleri işletme yönetimiyle paylaşmıştır. İç kontrol uzmanının iç kontrol bileşenlerini dikkate alarak kurgulamış olduğu yeni iç kontrol sistemini kontrol faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde işletilmesi ve denetlenmesi halinde süreç içerisinde geliştirilebilir ve güncellenebilir hale getirmiştir.

Sonuç olarak örnek vakanın analizinden elde edilen bulgulardan hareketle işletmede bir iç kontrol sisteminin mevcut olmasının tek başına yeterli olmadığı, sistemin başarısının büyük ölçüde işletme yönetiminin iç kontrol sistemine gereken önemi vererek iç kontrol prosedürlerinin belirlendiği şekilde uygulanmasının garanti altına alınmasına bağlı olduğu söylenebilir.

KAYNAKÇA

- ACFE (2022). Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations, [https://acfe-public.s3.us-west-2.amazonaws.com/2022+Report+to+the+Nations.pdf]. Erişim Tarihi: 11.02.2022
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*. 72, 138-164.
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 17(1), 83-98.
- Albrecht, W.S., Albrecht C.O., Albrecht C.C., & Zimbelman M.F. (2018). *Fraud Examination*, 6th Edition. Cengage Learning.
- Aslanzade, Ş. (2017). Çalışan Hileleri. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*. 36, 61-75.
- Ataman Gökçen, B., & Tahtlı, F. (2019). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İşletmedeki Hileleri Önlemedeki Rolü Ve Perakende Sektöründe Bir Araştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 4(2), 177-205.
- Ataman, B., & Aydın, R. (2017). Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Marmara Business Review*. 2(1), 1-23.
- Baskıcı, Ç. (2015). Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 11(25), 163-180.
- Batı, M. (2017). Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma- Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı. *Güncel Mevzuata Göre Güncellenmiş 2. Baskı*. Seçkin Yayıncılık.
- Bozkurt, N. (2011). İşletmelerin Kara Deligi: Hile- Çalışan Hileleri. Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Basım. Alfa Yayınları.
- COSO (2013). Internal Control- Integrated Framework, Executive Summary, [https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf]. Erişim Tarihi: 24.01.2022
- Coşkun, M.F., & Teraman, Ö. (2018). Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Üzerine Nitel Bir Araştırma: COSO Modeli Örneği. *Mali Çözüm*. 28(149), 123-143.
- Dalğar, H. (2012). İşletmelerin Muhasebe Departmanlarında Hata ve Hileleri Önlemeye Yönelik İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması: Bir Vaka Çalışması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 3, 129-155.
- Dönmez, A., & Çavuşoğlu, K. (2015). Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*. 1(3), 34-67.
- Dumanoglu, S. (2005). Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. XX(1), 347-358.
- Gökçen, G., & Tipi, O. (2019). İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller Ve BİST İmalat Sektöründe Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 41(1), 145-169.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri. SMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler. *Türkmen Kitabevi*.
- İbiş, C., & Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*. 85, 95-121.
- Karakaya, G. (2016). Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 330, 159-172.
- Kardeş Selimoğlu S., & Altunel, M. (2020). Şirketlerin Karşılaştıkları Hile Ve Suistimal Kaynaklı Zararların Uluslararası Boyutlarının Analizi. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*. 9(17), 118-135.
- Kardeş Selimoğlu S., Özbirecikli, M., & Uzay, Ş. (2019). *Bağımsız Denetim*. Geliştirilmiş 3. Basım. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Kayıkçıoğlu, S. (2019). Bağımsız Denetimde Hile Müzakeresi Ve İç Kontrole İlişkin Tespitler. *TİDE Academia Research*. 1, 77-107.
- Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız Denetim*. 2. Baskı. Işık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
- Bağımsız Denetim Standardı 240: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20240.pdf]. Erişim Tarihi: 04.02.2022
- Kızılboğa, R., & Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine Ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*. 6(2), 220-236.
- Korga, S., & Aslanoglu, S. (2020). İç Kontrol Sisteminin Unsurları İle Risk Yönetimi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 60, 95-116.
- Ocak, M., & Güçlü, F. C. (2014). Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 6(3), 123-135.
- Pickett, K.H.S. (2010). *The Internal Auditing Handbook*. 3th Edition. John Wiley & Sons. USA.
- Rae, K., & Subramaniam, N. (2008). Quality Of Internal Control Procedures Antecedents and Moderating Effect on Organisational Justice and Employee Fraud. *Managerial Auditing Journal*. 23(2), 104-124.
- Tarhan Mengi, B., & Yılmaz Türkmen, S. (2013). Yatırım Hileleri. *Öneri*. 10(39), 31-39.
- Terzi, S. (2012). *Hileli Finansal Raporlama: Önleme ve Tespit*. 1. Baskı. Beta Yayıncılık.
- Tüm, K. (2015). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi Üzerine Bir Araştırma. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 1(1), 105-128.

- Türedi, H., & Celayir D. (2021). Hilenin Tespiti Ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Etkinliği. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD). 8(1), 1-20.
- Uluslararası Karayolu Taşımacılığı Yapan Araçlarda Kullanılan Takograf Cihazları Hakkında Yönetmelik. 21 Mayıs 2010 tarihli ve 27587 Sayılı Resmi Gazete. [<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/05/20100521-5.htm>]. Erişim Tarihi: 18.03.2022

Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarında Yer Alan Denetim Dersi Müfredatının İncelenmesi ¹

Investigation of the Audit Course Curriculum in Undergraduate Programs of State Universities in Turkey

Ali DERAN *
İncilay ERDURU **
Filiz ÖZŞAHİN KOÇ ***

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'deki devlet üniversitelerinin lisans programlarında yer alan denetim dersi müfredatı kapsamında bulunan temel bilgilerin, haftalık içeriklerin, dersi öğretme ile ölçme ve değerlendirme yöntemlerinin ve dersin öğrenme çıktılarının belirlenerek analiz edilmesidir. Çalışma kapsamında ihtiyaç duyulan veriler, 90 devlet üniversitesinin 132 programının Bologna ders bilgi paketinden elde edilerek, frekans analizi kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre, denetim dersinin üniversite müfredatlarında genellikle 3 kredi/5 AKTS şeklinde ve seçmeli ders olarak yer aldığı belirlenmiştir. Dersin yürütülmesi sırasında en fazla öğretim üyesi anlatımı (takrir) yönteminin kullanıldığı; gözlem, beyin fırtınası ile bilgisayarla veri analizi yöntemlerinin dersin öğretilmesi sırasında en az kullanılan yöntemler olduğu tespit edilmiştir. Denetim dersinin içeriği konusunda yapılan müfredat incelemeleri sonucu, bu dersin haftalık konu içeriklerinde temel düzeyde denetim konularının yer aldığı ve denetim süreçlerinde bilgi teknolojilerinin kullanımına yeterince yer verilmediği ortaya konulmuştur. Ders içeriklerinde ve öğretim yöntemlerinde bilgi teknolojilerine yönelik öğretim yöntemlerinin yeterince kullanılmamasına rağmen, üniversiteler tarafından dersin öğrenme çıktıları genellikle uygulamaya dönük olarak belirlenmiştir. Bu durum, dersin öğretiminde daha çok anlatım(takrir) yönteminin kullanılması, uygulamalı veri analizi ile veri analitiği gibi uygulamalar ile bu dersin içeriğinin desteklenmediği programlarda gerçeği çok yansıtmamaktadır.

ANAHTAR KELİMELELER

Denetim Dersi, Müfredat Karşılaştırması, Devlet Üniversiteleri

ABSTRACT

The aim of this study is to determine and analyze the basic information, weekly contents, teaching and evaluation methods, and the learning outcomes within the scope of the Auditing course curriculum in the undergraduate programs of state universities in Turkey. The data needed within this study was obtained from the Bologna Course Information Package of the 132 programs of 90 state universities and analyzed using frequency analysis. According to the analysis results, it was determined that the Auditing Course was usually included in the university curriculum in the form of 3 credits/5 ECTS and as an elective course. It was determined that the instructional (lecturer) narrative (takrir) method is mostly used; but observation, brainstorming and computer data analysis methods were found to be the least used methods during the course's teaching. As a result of the curriculum reviews on the content of the Auditing course, it was found that the weekly content of the course includes basic auditing topics and that the use of information technologies was not sufficiently included in the auditing processes. Although the teaching methods for information technologies are not used enough in teaching methods and the course content, the learning outcomes of the course are often determined by universities to be practical. This does not reflect the truth in programs where the content of this course is not supported by applications such as the more use of narrative (takrir) methods in the course's teaching, applied data analysis and data analytics.

KEYWORDS

Auditing Course, Curriculum Comparison, State Universities

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
05.07.2022	24.08.2022
Atıf	Deran, A., Erduru, İ. ve Özşahin Koç, F. (2022). Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarında Yer Alan Denetim Dersi Müfredatının İncelenmesi. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 566-578.

¹ Bu makale, 18-22 Mayıs 2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen 40. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda bildiri olarak sunulmuştur.

* Prof. Dr., Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Finans ve Bankacılık Bölümü, alideran@tarsus.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5377-6740

** Doç. Dr., Uşak Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, incilay.erduru@usak.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7763-3397

*** Arş. Gör. Dr., Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü, filiz.ozsahin@nevsehir.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0211-869X

GİRİŞ

İşletmeler sürekli kabul edilen ekonomik ömürlerinde, faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirebilme ve geleceğe yönelik stratejik planlarını hazırlayabilme süreçlerinde muhasebe bilgi sistemlerinden elde ettikleri verilere önemli ölçüde ihtiyaç duymaktadır. Küreselleşme ile birlikte işletmelere ait coğrafi sınırların ortadan kalkması, muhasebe bilgi sisteminden elde edilen verilerin niceliğini ve yapısını önemli ölçüde etkilemiştir. Günümüzde işletmeler, muhasebe veri tabanlarından elde ettikleri farklı formlarda (çeşitte), büyüklükte, güncel değerleri ile üretilen/sunulan, hızlı ve güvenliği doğrulanmış veriler ile çalışmak durumundadırlar. İşletmelerin muhasebe verilerini farklı kanallardan toplama, işleme ve sunma sistemlerinde meydana gelen bu köklü ve zorlayıcı değişim, bu süreçlerde çalışan personellerden talep edilen niteliklerin ve beklentilerin de değişimini zorunlu kılmaktadır. Bir başka ifadeyle işletmeler muhasebe süreçlerine ilişkin çeşitli pozisyonlarda görev alabilecek adayların; muhasebe alanında yeterli kuramsal bilgiye sahip olmalarının yanında alanı ile ilgili büyük veriyi işleyebilme, raporlayabilme, yorumlayabilme, bilgi teknolojilerini aktif bir şekilde kullanabilme, yapay zekâ ve makine öğrenmesini muhasebenin karar verme süreçlerinde uygulayabilme, mesleki etik değerlere uygun düşünebilme ve davranabilme özelliklerine sahip olmalarını beklemektedirler.

İş dünyasının muhasebe süreçlerinde çalışabilecek adaylara yönelik söz konusu beklentilerinin karşılanabilmesi, bu pozisyonlara başvuran adayların eğitim aldıkları üniversite ders müfredatlarının mevcut durumu yansıtacak şekilde güncellenmesi ile mümkündür. Üniversitelerin muhasebe alanına yönelik ilgili bölümlerinin, müfredat güncellemelerini gerçekleştirirken hem dış (sanayi, diğer üniversiteler, meslek odaları vb.) hem de iç (öğrenciler, akademisyenler vb.) paydaşların görüşlerini alması, tarafların beklentilerinin karşılanması anlamında son derece önemlidir. Ayrıca üniversitelerin müfredatlarında yer alan ilgili derse ilişkin tanımlayıcı bilgileri (kredisi, AKTS'si, ön koşul durumu), haftalık içerikleri, dersi öğretme, ölçme, değerlendirme yöntemleri ile öğrenme çıktılarının tüm üniversiteler arasında uyumlaştırılması da, yatay/dikey geçişlerde ve Farabi gibi yut içi öğrenci hareketliliği programlarında öğrencilerin aynı dersten muaf olamama gibi sorunları ortadan kaldırmaktadır.

Üniversitelerin müfredat güncelleştirmelerinin öneminden yola çıkarak, Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin müfredatlarında yer alan muhasebe denetimi dersine ilişkin temel bilgilerin, haftalık içeriklerin, dersi öğretme ile ölçme ve değerlendirme yöntemlerinin ve dersin öğrenme çıktılarının belirlenerek analiz edilmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Çalışmanın amacı doğrultusunda, öncelikle müfredatlarında muhasebe denetimi dersi bulunan üniversite ve bölümler belirlenmiş, bu bölümlerde verilen söz konusu dersin yukarıda belirtilen bilgileri içerik analizi yöntemi kullanılarak elde edilmiştir. Muhasebe denetimi dersine ilişkin elde edilen bu veriler, frekans analizi yöntemi kullanılarak analiz edilmiş, yorumlanmış ve analiz kapsamında yer alan üniversitelere çalışmanın sonuç bölümünde çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

1. ÇALIŞMAYA İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMASI

Bu çalışmanın konusu kapsamında yerli ve yabancı literatürde yer alan ilişkili çalışmalar incelenerek aşağıdaki paragraflarda özetlenmiştir.

Zaif ve Ayanoglu (2007), Subaşı ve Demir (2009), Terzi vd. (2013), Nassar vd. (2014), Tosunoğlu ve Cengiz (2020), Öztürk ve Erdoğan (2017) ile Karakoç (2020), devlet ve/veya vakıf üniversitelerinin müfredatlarında hangi muhasebe derslerinin yer aldığı, bu derslerin toplam ders sayısı içerisindeki ağırlığı, kredi ve AKTS bilgileri ile bu derslerin dönemlere dağılımı gibi mevcut durum tespitine yönelik analizler yapmışlardır. İlgili çalışmalarda yapılan analiz sonuçlarına göre muhasebe derslerinin genellikle devlet üniversitelerinin müfredatlarında, vakıf üniversitelerine göre daha fazla sayıda yer aldığı, muhasebe derslerinin isim, ders kredisi/AKTS'si konusunda üniversiteler arasında bir uygulama birliğinin olmadığı tespit edilmiştir.

Literatürde yukarıda olduğu gibi muhasebe derslerinin bütününe yönelik çalışmalar yer aldığı gibi üniversitelerin lisans ve lisansüstü programlarında bir ya da birkaç muhasebe dersi özelinde de çalışmalar yer almaktadır. Kavut ve Adiloğlu (2012), iç denetim; Anzeh ve Abed (2015) muhasebe mesleğinde etik; Yallapragada vd. (2011), Erdoğan (2012), Gökçen vd. (2015), Çil Koçyiğit ve Güngör Tanç (2016), Karaca vd. (2016), Eren ve Alkan (2021), muhasebe standartları; Açık (2016), Alshurafat vd. (2019) ile Üçoğlu (2021) adli muhasebe alanlarına yönelik ders müfredatlarında incelemeler yapmışlardır.

Calayoğlu (2018) ise yapmış olduğu çalışmada, üniversitelerin ilgili programlarında muhasebe ve denetim derslerinin yürütülmesi sırasında mesleki yazılımların kullanım durumunu araştırmıştır. Araştırma sonucuna göre, lisans seviyesinde 15 farklı üniversitede bulunan 15 bölümün müfredatlarında mesleki muhasebe yazılımlarına yer verildiği buna karşılık ilgili bölümlerde herhangi bir denetim yazılımına müfredatlarda yer verilmediği ortaya konmuştur. Literatürde yer alan söz konusu çalışmalara ilişkin veriler,

anket, yüzyüze görüşme ve Bologna bilgi paketlerinin incelenmesi yoluyla elde edilmiş olup elde edilen veriler, frekans analizi, içerik analizi ve regresyon analizi gibi yöntemler kullanılarak analiz edilmiştir.

Muhasebe derslerinin bir bütün olarak ya da yukarıda da ifade edildiği gibi belirtilen ders özelinde incelendiği çalışmalarda, derslerin temel bilgileri (dersin ismi, kredi/AKTS'si, içerikleri) araştırmaya konu edinilmiştir. Söz konusu bilgilerin yanı sıra derslerin yürütülmesinde kullanılan öğretim yöntemleri, öğrencilerin başarı durumlarının değerlendirilmesinde kullanılan ölçme ve değerlendirme yöntemleri, dersin öğrenme çıktıları, dersin uygulamaya dönük yürütülebilmesi için gerekli olan diğer derslerin müfredatlarda yer alıp almadığının belirlenmesi üzerine bütünü kapsayan bir çalışmaya yerli ve yabancı literatürde rastlanmamıştır. Bu nedenle çalışmada, Türkiye'deki devlet üniversitelerinin müfredatlarında yer alan denetim dersi, bütünü kapsayan bir yaklaşımla ele alınarak dersin temel bilgileri, haftalık içerikleri, dersin yürütülmesinde kullanılan öğretim yöntemleri ile öğrencilerin başarı durumlarının değerlendirilmesinde kullanılan yöntemler, öğrenciye kazandırılması hedeflenen bilgi, beceri ve yetkinlikler, üniversitelerin 2022 yılı Bologna bilgi paketlerinden elde edilen veriler doğrultusunda analiz edilmiştir. Bu kapsamda yapılan çalışma, denetim dersinin içeriklerinin, bu dersin yürütülmesinde kullanılan öğretim yöntemlerinin, öğrencilerin başarı durumlarının tespit edilmesinde kullanılan ölçme ve değerlendirme yöntemlerinin, dersin yürütülmesi sonucu öğrencilerden kazanmaları beklenen bilgi, beceri ve yetkinliklerin üniversiteler arasında karşılaştırılması ve üniversiteler tarafından gerçekleştirilen yeni uygulamaların hem literatüre taşınması hem de üniversiteler tarafından uygulamaya konulması anlamında önem arz etmektedir.

2. ÇALIŞMANIN AMACI, KAPSAMI VE KISITLARI

Uluslararası finansal krizler ile birlikte Enron, Worldcom, Adelphia ve Xerox gibi şirket skandalları denetim olgusunun önemini artırmıştır. Mevcut ve potansiyel yatırımcıların güveninin kazanılmasında şeffaflığın sağlanması ile birlikte yatırımcıların doğru ve güvenilir bilgi ihtiyaçlarının karşılanması önemlidir. Bunun için de iyi bir iç denetim sisteminin yanında mesleki yeterliliği üst düzeyde olan denetim ekibinin sunduğu bağımsız denetim raporlarına ihtiyaç duyulmaktadır (Seliomoğlu vd., 2011: 157). Denetçilerin mesleki eğitim kalitesi, ilk olarak lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi müfredatları ile ilişkilidir. Bu anlamda üniversitelerde lisans eğitimi düzeyinde verilen denetim dersi müfredatı büyük öneme sahiptir. Bu nedenle çalışmada, Türkiye'deki devlet üniversitelerinin ilgili lisans bölümlerinin denetim dersi müfredatı incelenmiştir.

Çalışmada, Türkiye'deki devlet üniversitelerinin ilgili lisans programlarında denetim dersine ilişkin temel bilgilerin, haftalık içeriklerin, dersi öğretme ile ölçme ve değerlendirme yöntemlerinin ve dersin öğrenme çıktılarının tespit edilmesine çalışılmıştır. Türkiye'de araştırmanın yapıldığı dönemde toplam 129 devlet üniversitesi bulunmaktadır. Ancak bazı üniversitelerde inceleme kapsamında yer alan ilgili lisans bölümlerinin bulunmaması, ilgili bölümler mevcut olsa da müfredatlarında denetim dersinin olmaması, bazı programlarda ders bilgi paketinin aktif olmaması veya ilgili ders bilgi paketine ulaşılamaması gibi nedenlerden dolayı 90 devlet üniversitesinin 132 programında yer alan denetim dersi verilerine ulaşılabilmektedir. Söz konusu nedenler, çalışmanın önemli bir kısmını oluşturmakla birlikte analizler anakütlenin % 70'ini sağlayan veri seti ile gerçekleştirilmiştir. Bu oran sosyal bilimlerde analiz sonuçlarının genellenebilirliği açısından yeterli kabul edilmektedir.

3. ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ

Çalışma kapsamında Türkiye'deki devlet üniversitelerinin lisans programlarında yer alan denetim dersine ilişkin temel bilgilerin, haftalık içeriklerin, dersi öğretme ile ölçme ve değerlendirme yöntemlerinin ve dersin öğrenme çıktılarına ilişkin verilerin elde edilmesinde içerik analizi, yüzdelerle dağılımların tespit edilmesinde ise frekans analizinden yararlanılmıştır.

4. ÇALIŞMANIN BULGULARI

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye'deki devlet üniversitelerinin çeşitli programlarında yer alan denetim dersine ilişkin tanımlayıcı istatistik bilgilerine yer verilmiştir. Denetim dersi özelinde olan bu bilgiler, dersin müfredatlarında yer aldıkları fakülteler, bölümler, zorunlu/seçmeli ders grubu, dersin kredi/AKTS'si, ön koşul bulunup/bulunmadığı, öğretim ile ölçme ve değerlendirme yöntemleri, içerikler ve öğrenme çıktıları boyutlarında ele alınmıştır.

Üniversite müfredatlarında denetim dersinin yer aldığı fakülteler, bölüm ve diğer tanımlayıcı istatistik bilgileri Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Denetim Dersine İlişkin Tanımlayıcı İstatistik Sonuçları

Değişkenler		Frekans	Yüzde (%)
Fakülteler	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	103	78
	İşletme Fakültesi	11	8,3
	İktisat Fakültesi	5	3,8
	Uygulamalı Bilimler Fakültesi	6	4,5
	Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu	2	1,5
	Diğer Fakülteler	5	3,8
Bölümler	İşletme	89	67,4
	İktisat	8	6,1
	Maliye	10	7,6
	Kamu Yönetimi	1	0,8
	Ekonometri	2	1,5
	Bankacılık ve Finans/Sigortacılık	5	3,8
	Uluslararası Ticaret ve Finansman/İşletmecilik	10	7,6
	Uluslararası Ticaret ve Lojistik	1	0,8
	Muhasebe ve Finansman	5	3,8
	Yönetim Bilişim Sistemleri	1	0,8
Zorunlu/Seçmeli	Zorunlu	37	28
	Seçmeli	95	72
Dersin Kredisi	2 Kredi	8	6,1
	3 Kredi	119	90,2
	4 Kredi	5	3,8
Dersin AKTS'si	2 AKTS	2	1,5
	3 AKTS	4	3
	4 AKTS	30	22,7
	5 AKTS	72	54,5
	6 AKTS	20	15,2
	7 AKTS	2	1,5
Dersin Ön Koşulu	Yok	124	93,9
	Var	8	6,1

Yapılan incelemeler sonucu denetim dersinin genellikle üniversitelerin ders müfredatlarında “*Muhasebe Denetimi*” ismi ile yer aldığı, örneklem kapsamında yer alan üniversitelerden sadece Giresun Üniversitesinin müfredatında bu dersin “*Muhasebe Denetimi ve Mali Tablolar Analizi*”, İstanbul Üniversitesi müfredatında ise “*Finansal Tablo Denetimi*” şeklinde yer aldığı tespit edilmiştir. İlgili derslere ilişkin temel bilgileri gösteren Tablo 1 incelendiğinde, denetim dersinin genellikle üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri’nde ve bu fakültelerin işletme bölümlerinde yer aldığı görülmektedir. Söz konusu ders, bölüm müfredatlarında seçmeli ders ve 3 kredi (saat) olarak yürütülmekte olup müfredatlarda bu dersin 5 AKTS olarak yer aldığı belirlenmiştir. Öğrencilerin denetim dersini seçebilmeleri için ön koşul olan bir başka dersin olup olmadığına ilişkin analiz sonuçları incelendiğinde, sekiz programda dersin ön koşulunun bulunduğu; bu derslerin ise Finansal Muhasebe, Finansal Muhasebe I ve II, İktisatçılar İçin Finansal Muhasebe İlkeleri, Finansal ve Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi olduğu tespit edilmiştir. Araştırma sonucunda; söz konusu dersleri denetim dersini almadan önce alarak başarılı olma koşulunu talep eden üniversitelerin Ankara Üniversitesi, Boğaziçi Üniversitesi, Erciyes Üniversitesi ve Abdullah Gül Üniversitesi olduğu tespit edilmiştir.

Üniversitelerin ilgili bölümlerinde muhasebe denetimi dersinin yürütülmesinde kullanılan öğretim yöntemleri ile öğrencilerin başarı durumlarını tespit etmede kullandıkları ölçme ve değerlendirme yöntemleri de çalışma kapsamında analiz edilmiştir.

Üniversitelerin ilgili bölümlerinin muhasebe denetimi dersi verirken kullandıkları öğretim yöntemleri ve öğrencilerin dersten başarılı olmalarını tespit etmede kullandıkları değerlendirme yöntemlerine ilişkin bilgiler Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2. Muhasebe Dersini Öğretme ile Değerlendirmede Kullanılan Yöntemlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistik Sonuçları

	Değişkenler	Yüzde (%)	Standart Hata
Öğretim Yöntemleri	Proje ödevi	18,4	0,38904
	Sunum	15,2	0,36047
	Örnek olay çözme	23,2	0,42381
	Tartışma	12	0,32627
	Soru cevap	6,4	0,24574
	Anlatım (Takrir)	96,8	0,17671
	Grup çalışması	3,2	0,17671
	Makale kritik etme	-	-
	Bilgisayarla veri analizi	1,6	0,12598
	Beyin fırtınası	1,6	0,12598
	Gözlem	0,8	0,08944
	Firma ziyareti uygulaması	-	-
	Diğer yöntemler	5,6	0,23085
	Toplam		125
Değerlendirme Yöntemleri	Vize	86,61	0,34185
	Final	88,98	0,31442
	Seminer ödevi	4,72	0,213
	Toplam		127

Tablo 2 incelendiğinde, muhasebe denetimi dersinin yürütülmesinde en fazla klasik yöntem olarak da bilinen öğretim üyesi anlatımı (takrir) yönteminin kullanıldığı, daha sonra ise sırasıyla örnek olay çözme, proje ödevi, sunum ile tartışma yöntemlerinin kullanıldığı tespit edilmiştir. Denetim dersinin yürütülmesi sırasında en az kullanılan yöntemlerin ise gözlem, beyin fırtınası, bilgisayarla veri analizi ile grup çalışması yöntemlerinin olduğu; işletme ziyareti uygulaması ile makale kritik etme yöntemlerinin çalışma kapsamında olan üniversiteler tarafından, dersin öğretiminde kullanılan bir yöntem olarak tercih edilmediği belirlenmiştir. Çalışmada belirlenmiş olan öğretim yöntemlerinin dışında iki üniversitenin ilgili bölümlerinde, muhasebe denetimi dersinin öğretiminde diğer üniversitelerden farklı yöntemler kullanmıştır. Bu üniversiteler; Dokuz Eylül Üniversitesi işletme bölümü ders bilgi paketinde bulunan ilgili denetim dersinin yürütülmesi sırasında kullanılan problem çözme yöntemi ile Ankara Üniversitesi işletme bölümü ders bilgi paketinde bulunan ilgili denetim dersinin yürütülmesi sırasında kullanılan altı şapkalı düşünme yöntemidir.

Problem çözme yöntemi, öğrencinin analitik düşünme yeteneğinin gelişmesine katkı sağlayan, teorik bilgilerin uygulamaya dönüştürülebileceği, öğrencinin daha aktif, öğretim üyesinin ise yol gösterici olduğu bir öğretim yöntemidir. Problem çözme yönteminde, öğretim elemanı tarafından belirlenen problemin bilimsel problem çözme teknikleri olan tümdengelim, tümevarım, analogi, analiz, sentez, diyalektik yaklaşım, Hipotetik-Dedüktif ve Reprodüktif gibi teknikler kullanılarak öğrenci tarafından çözülmesi amaçlanmaktadır (Berkant, 2022).

Ankara üniversitesi tarafından denetim dersinin öğretilmesinde kullanılan Altı Şapkalı Düşünce tekniği ise Edward de Bono tarafından geliştirilen, öğrencilerde yaratıcılığı, analitik düşünebilme becerisini, olaylara farklı pencerelerden bakabilme ve yorumlayabilme yetisinin kazandırılmasını sağlayan bir tekniktir. Bu teknikte öğrencilerin beyaz, kırmızı, siyah, sarı, yeşil ve mavi renklerde şapkaları takmaları ve her bir şapkanın taşıdığı anlama göre ilgili olayı değerlendirmeleri ve yorumlamaları beklenmektedir. Bu kapsamda denetim dersinde hile ve yolsuzluk kavramları ile hile/yolsuzluk yapan işletmelere karşı denetçinin görev ve sorumluluklarının teorik olarak anlatıldığını, bu konu ile ilgili öğrenciye bir uygulama örneği verildiğini düşünelim ve bu yöntemi kullanarak öğrenciden uygulama örneği ile ilgili çeşitli bakış açıları geliştirmesini

isteyelim. Öğrenci söz konusu örnek uygulamayı yukarıda ifade edilen renkte şapkaların anlamlarını düşünerek aşağıdaki gibi yorumlayabilir.

Altı şapkalı düşünce tekniğine göre beyaz şapka, tarafsızlığı ifade etmektedir. Örneğimizde öğrenci, bağımsız denetçinin denetim yaptığı işletme ile kişisel bir bağı olması durumunda denetçinin bu işletmenin denetimini yapmaktan vazgeçmesi gerektiğini belirtebilir ya da denetçinin ilgili işletmenin denetimini yapmayı kabul etmekle birlikte denetimin tüm süreçlerinde mesleki şüpheciliğini kullanarak yapılan hile/yolsuzluğu objektif bir şekilde ortaya çıkartması gerektiğini ifade edebilir. İlgili tekniğe göre kırmızı şapka; öfkeyi ve tutkuyu ifade etmektedir. Bu şapkayı takan öğrenciden duygu ve düşüncelerini özgürce açıklaması beklenmektedir. Öğrenci bu şapkayı taktığında, bağımsız denetim faaliyetleri sonucu denetçinin tespit etmiş olduğu hile ve yolsuzluklara dayanarak özgürce denetim görüşünü oluşturabileceği ve bu hile/yolsuzluğu üst yönetim ve ilgili kamu kuruluşlarına tarafsız şekilde bildirebileceğini ifade edebilir. Tekniğin uygulanmasında kullanılan bir diğer şapka olan siyah şapka ise, karamsarlık ve olumsuzluğun simgesi olarak kabul edilmektedir. Bu şapkayı takan öğrenciden ele alınan konunun olumsuz yanları ve tehlikelerini dile getirmesi beklenmektedir. Örneğimiz kapsamında öğrencinin, bağımsız denetim faaliyetini yürüten denetçinin işletmenin hile ya da yolsuzluk yaptığını gizlemesi durumunda karşılaşabileceği riskleri açıklaması, bu bölüm kapsamında yeterli bir açıklama olarak kabul edilebilir. İlgili teknikte sarı şapka, güneşin renginden yola çıkarak aydınlığı bir başka ifade ile olumlu bir bakış açısını temsil etmektedir. Bu şapkayı takan öğrenciden mevcut olay ile ilgili olumlu tarafları ön plana çıkarması beklenmektedir. Öğrencinin, muhasebe süreçlerinde yolsuzluk yapan personeli, bağımsız denetçinin tespit etmesi ve bu personel ile ilgili bilgileri üst yönetim ile paylaşması durumunda, denetçinin bu personelin işten ayrılmasını sağlayarak gelecekte yapılması muhtemel yolsuzlukların önüne geçilmesi konusunda işletmeye katkı sağlaması konusunda örnek vermesi bu şapkanın örneklendirilmesi konusunda yeterli kabul edilebilir. Teknik kapsamında kullanılan yeşil şapka, üretkenliğin rengi olup bu şapkayı takan öğrenciden konu ile ilgili öneri ve alternatifler sunması beklenir. Öğrencinin hile tespit edilen ve yolsuzluk yapılan alanlar ile ilgili alınabilecek önlemler konusunda çeşitli önerilerde bulunması bu alan için yeterlidir. İşletmenin hile yapan çalışanları doğrudan işten çıkarması ya da kınama cezası vermesi, yapacağı işlemler ile ilgili konularda bir başka çalışanın/yöneticinin imzasının da alınması gibi önlemler bu konuda örnek olarak verilebilir. Altı şapkalı düşünce tekniğine ilişkin son şapka ise bütün renkleri kapsayan, geniş ve farklı görüşlerin sentezi olarak ifade edilen mavi şapkadır. Bu şapkayı takan öğrenci, farklı durumları karşılaştırabilir, uzlaştırabilir ve en iyi fikirlere ulaşabilir. Örneğimize ilişkin öğrencinin, işletmede yolsuzluk ve hile gibi olumsuz durumların nedenlerini (üst yönetimin tavrı, örgüt iklimi, çalışanların kişilik yapısı, iç denetimin yetersizliği vb.) tespit etmesi ve bu nedenleri üst yönetime açıklayarak çözüm önerilerinde bulunması bu şapkanın açıklaması konusunda yeterli sayılmaktadır.

Denetim dersinin yukarıda ayrıntılarıyla açıklanan öğretim yöntemleri kullanılarak yürütülmesi sonucu öğrencilerin başarı durumları, Tablo 1'de gösterilen değerlendirme yöntemleri ile üniversiteler tarafından ölçülmektedir. Tablo 1 incelendiğinde, üniversitelerin ortalama % 85'nin, programlarında öğrenim gören öğrencilerinin başarı durumlarını vize ve final sınavı yaparak değerlendirdikleri tespit edilmiştir. Öğrencilerin başarı durumlarının değerlendirilmesinde ödev toplama yöntemi ise örneklem kapsamında yer alan Gebze Teknik Üniversitesi, Hacettepe Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi, Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi ve Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi olmak üzere oldukça az üniversite tarafından kullanılmaktadır.

Denetim dersinin yürütülmesinde kullanılan öğretim yöntem/tekniklerine ilişkin analiz sonuçlarının değerlendirilmesinden sonra bu dersin söz konusu öğretim yöntemleri kullanılarak öğrencilere aktarılacak ders içeriklerine ilişkin tanımlayıcı istatistik sonuçlarına Tablo 4'de yer verilmiştir.

Tablo 4. Denetim Dersinin İçeriklerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistik Sonuçları

Değişkenler/Ders İçerikleri	Yüzde (%)	Stn.Hata	Basık	Çarpk
İC1. Denetim kavramı, ilişkili kavramları, denetim türleri	94,78	0,22335	-4,081	14,914
İC2. Denetçi türleri ve sorumlulukları	55,65	0,49897	-0,231	-1,982
İC3. Denetimin önemi	47,83	0,50171	0,088	-2,028
İC4. Denetim süreci	73,91	0,54751	1,239	9,605
İC5. Denetimde riskin değerlendirilmesi	76,52	0,42572	-1,268	-0,399
İC6. Denetimde önemlilik	41,74	0,49529	0,339	-1,918
İC7. Denetimde işletme/alanlarının riskinin değerlendirilmesi	48,7	0,50202	0,053	-2,033

İC8. Denetimin planlanması ve programlanması	57,39	0,49667	-0,303	-1,942
İC9. İşletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesi ve iç kontrol riskinin belirlenmesi	80	0,40175	-1,52	0,315
İC10. Denetim kanıtları, kanıtların nitelikleri ve kalitesi	71,3	0,45432	-0,954	-1,109
İC11. Denetim prosedürleri ve teknikleri	72,17	0,4501	-1,003	-1,012
İC12. Denetimde örnekleme şekli ve örneklem belirleme yöntemleri	41,74	0,49529	0,339	-1,918
İC13. Denetimde görüş oluşturma ve raporlama	76,52	0,42572	-1,268	-0,399
İC14. Bilançonun varlık hesaplarının denetimi	54,78	0,49989	-0,195	-1,997
İC15. Bilançonun kaynak hesaplarının denetimi	52,17	0,50171	-0,088	-2,028
İC16. Gelir tablosu hesaplarının denetimi	51,3	0,50202	-0,053	-2,033
İC17. İç denetim, iç denetimin önemi ve uygulanması	6,96	0,25553	3,429	9,928
İC18. Denetim süreçlerinde bilgi teknolojileri kullanımı	0,87	0,09325	10,724	115
İC19. Denetimde hile, yolsuzluk ve etik kavramları ile önemi	32,17	0,46919	0,773	-1,427
İC20. Denetim faaliyetlerinde ve denetim kurumlarında kalite kontrol sistemi	6,96	0,25553	3,429	9,928
İC21. Denetimde çalışma kağıtları, önemi, arşivlenmesi ve hazırlanması	47,83	0,50171	1,268	-0,399
İC22. Denetim dersinde yer verilen diğer konular	23,48	0,42572	0,088	-2,028
Toplam				115

Tablo 4 incelendiğinde, üniversitelerin ilgili programlarında en fazla yer alan ders içeriklerinin sırasıyla “İC1. Denetim kavramı, ilişkili kavramları, denetim türleri”, “İC9. İşletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesi ve iç kontrol riskinin belirlenmesi”, “İC5. Denetimde riskin değerlendirilmesi”, “İC13. Denetimde görüş oluşturma ve raporlama”, “İC4. Denetim süreci”, “İC11. Denetim prosedürleri ve teknikleri” ile “İC10. Denetim kanıtları, kanıtların nitelikleri ve kalitesi” olduğu görülmektedir. Denetim dersine ilişkin söz konusu içerikler, ilgili programlarda temel düzeyde denetim dersinin verildiğini ortaya koymaktadır.

Üniversitelerin ilgili programlarında en az yer verilen denetim dersi konularının ise sırasıyla, “İC18. Denetim süreçlerinde bilgi teknolojileri kullanımı”, “İC20. Denetim faaliyetlerinde ve denetim kurumlarında kalite kontrol sistemi” ile “İC17. İç denetim, iç denetimin önemi ve uygulanması” konularının olduğu Tablo 4’den görülmektedir. Günümüzde her alanda olduğu gibi denetim alanında da bilgi teknolojileri, yapay zeka uygulamaları ve veri analitiği yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Dolayısıyla üniversitelerde, denetim süreçlerinde aktif şekilde kullanılan bu uygulamalara, ders kapsamında yer verilmesi, hem öğrencilerin teorik bilgilerinin pratiğini yapma hem de öğrencileri sektöre hazırlaması konusunda önem taşımaktadır. Araştırma kapsamında yer alan devlet üniversitelerinden sadece üçünde - Anadolu Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi ve İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi - bu dersin öğretiminde bilgi teknolojileri kullanılmaktadır. Giresun Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü lisans düzeyinde ise Muhasebe ve Denetimde Endüstri 4.0 olarak ayrı bir ders bulunmaktadır. Araştırma kapsamında yer alan üniversitelerin örneklem büyüklüğü düşünüldüğünde, denetim sürecinde bilgi teknolojilerinin kullanımına yönelik uygulamalara yer veren üniversitelere ilişkin oranın oldukça düşük olduğu açıktır.

Üniversitelerin denetim dersi içeriklerinde, diğer konulara göre daha az yer verilen bir diğer konu içeriği ise iç denetim konusudur. İç denetim, işletmelerin finansal ve yönetsel süreçlerinde şeffaflığın sağlanması, finansal tabloların ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun şekilde sunulmasına katkı sağlayan önemli bir faaliyettir (Aksoy, 2002: 61). Bu nedenle iç denetim ile ilgili konulara muhasebe denetimi dersinde yer verilmesinde fayda bulunmaktadır. Türkiye’deki bazı devlet üniversiteleri iç denetim ve iç kontrol konusunu lisans düzeyinde ayrı birer ders olarak müfredatlarında yer vermişlerdir. Bu üniversiteler ve müfredatlarında yer alan dersler aşağıdaki gibidir:

- Anadolu Üniversitesi - *İç Denetimin Temelleri, İç Denetim Seminerleri Risk Odaklı İç Denetim*
- Gebze Teknik Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi, Marmara Üniversitesi, Sakarya Üniversitesi, Yıldız Teknik Üniversitesi, Anadolu Üniversitesi – *İç Denetim*
- Sakarya Üniversitesi – *İç Kontrol*

Denetim dersine ilişkin içeriklerde yukarıdaki sınıflamalardan herhangi birine girmeyen konu başlıklarını aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür:

- Denetim mevzuatı; Türkiye’de denetimle ilgili düzenleyici, icracı ve gözetici kurumlar,

- Türkiye'de bağımsız denetim mesleğine yön veren kanun, standart ve tebliğler,
- Denetim Testi: hasılat döngüsü, harcama döngüsü ve finansman döngüsü
- Denetim alanında Türkiye ve Dünya'daki güncel gelişmeler
- Bilgisayar destekli denetim uygulaması: ACL
- Ek mali tabloların denetimi
- Muhasebe skandalları, Enron olayı ve sonrası gelişmeler
- Denetim standartları

Üniversitelerin ilgili bölümleri, müfredatlarında yer vermiş oldukları her bir ders için içeriğe uygun şekilde öğrenme çıktılarını belirlemek ve belirlemiş oldukları bu öğrenme çıktıları ile program çıktılarının eşleştirmesini gerçekleştirerek bir matris oluşturmaları gerekmektedir. Bu şekilde müfredatta yer alan her bir dersin, program çıktılarına olan katkısı tespit edilebilmektedir. Üniversitelerin ilgili programlarının çıktıları ile eşleştirilen ve dersin içeriği doğrultusunda yürütülmesi sonucu öğrencide kazanılması beklenen yetkinlikler olarak belirlenen öğrenme çıktılarına ilişkin analiz sonuçlarına Tablo 5'de yer verilmiştir.

Tablo 5. Denetim Dersinin Öğrenme Çıktılarına İlişkin Tanımlayıcı İstatistik Sonuçları

Değişkenler	Frekans %	Stn.Hata	Basık	Çarpk
ÖC1. Denetim kavramı, ilişkili kavramları, denetim türlerini açıklayabilir	78,95	0,40985	-1,443	0,083
ÖC2. Denetçi türleri ve sorumluluklarını açıklayabilir	20	0,40212	1,524	0,33
ÖC3. Denetimin önemini açıklayabilir	22,11	0,41716	1,366	-0,137
ÖC4. Denetim sürecini açıklayabilir	33,68	0,47514	0,702	-1,541
ÖC5. Denetimde işletmenin riskini değerlendirebilir	45,26	0,50039	0,193	-2,005
ÖC6. Denetimde önemli alanları belirleyebilir, risk ile ilişkisini kurabilir	11,58	0,32167	2,44	4,039
ÖC7. İşletmenin riskli denetim alanlarını tespit edebilir	20	0,78007	7,324	62,534
ÖC8. Denetim planları/programı hakkında açıklamalar yapabilir ve plan/programları hazırlayabilir	9,47	0,2944	2,812	6,036
ÖC9. İşletmenin iç kontrol yapısı hakkında açıklamalarda bulunabilir ve iç kontrol riskini belirleyebilir	18,95	0,39396	1,61	0,605
ÖC10. Denetim kanıtları, kanıtların nitelikleri ve kalitesi hakkında yeterli bilgiye sahip olur	25,26	0,43683	1,157	-0,676
ÖC11. Denetim prosedürleri ve tekniklerini uygulayabilir	27,37	0,44821	1,032	-0,956
ÖC12. Denetimde örneklem büyüklüğünü çeşitli yöntemler kullanarak tespit edebilir	4,21	0,20189	4,634	19,888
ÖC13. Denetim görüşlerini açıklayabilir ve denetim raporunu hazırlayabilir	38,95	0,49022	0,461	-1,827
ÖC14. Bilançonun varlık hesaplarının denetimini, ilgili denetim tekniklerini uygulayarak gerçekleştirebilir	28,42	0,45343	0,972	-1,078
ÖC15. Bilançonun kaynak hesaplarının denetimini, ilgili denetim tekniklerini uygulayarak gerçekleştirebilir	26,32	0,44268	1,093	-0,823
ÖC16. Gelir tablosu hesaplarının denetimini, ilgili denetim tekniklerini uygulayarak gerçekleştirebilir	24,21	0,43063	1,224	-0,514
ÖC17. İç denetim, iç denetimin önemi ve uygulanması hakkında yeterli açıklama yapabilir	4,21	0,20189	4,634	19,888
ÖC18. Denetim faaliyetlerinde bilgi teknolojilerini kullanabilir	1,05	0,1026	9,747	95

ÖC19. Denetimde hile, yolsuzluk olaylarında denetçinin sorumluluğu ve meslek ahlakı ile ilgili açıklamalarda bulunabilir	16,84	0,37623	1,801	1,268
ÖC20. Denetim faaliyetlerinde ve denetim kurumlarında kalite kontrol sistemini kurabilir ve işletebilir	3,16	0,1758	5,444	28,226
ÖC21. Çalışma kağıtlarının önemini kavrar ve hazırlayabilir, arşivleyebilir	6,32	0,24454	0,415	-1,868
ÖC22. Denetim dersinin diğer öğrenme çıktıları	40	0,4925	3,65	11,563

Tablo 5’de üniversitelerin ilgili programlarının Bologna ders bilgi paketinde yer alan denetim dersi öğrenme çıktılarına ilişkin analiz sonuçlarına yer verilmiştir. Söz konusu tablo incelendiğinde, üniversiteler tarafından denetim dersinin öğrenme çıktısı olarak en fazla, “ÖC1.Denetim kavramı, ilişkili kavramları, denetim türlerini açıklayabilir”, “ÖC5. Denetimde işletmenin riskini değerlendirebilir”, “ÖC4. Denetim sürecini açıklayabilir ve yönetebilir”, “ÖC13. Denetim görüşlerini açıklayabilir ve denetim raporunu hazırlayabilir”, “ÖC11. Denetim prosedürleri ve tekniklerini uygulayabilir”, “ÖC10. Denetim kanutları, kanutların nitelikleri ve kalitesi hakkında yeterli bilgiye sahip olur” ve “ÖC14,ÖC15,ÖC16. Varlık, kaynak ve gelir tablosu hesaplarının denetimini gerçekleştirebilir” çıktılarının, öğrenme çıktısı olarak belirlendiği tespit edilmiştir.

Üniversiteler tarafından denetim dersinin öğrenme çıktısı olarak en az belirlenen çıktıların ise “ÖC18.Denetim faaliyetlerinde bilgi teknolojilerini kullanabilir”, “ÖC20. Denetim faaliyetlerinde ve denetim kurumlarında kalite kontrol sistemini kurabilir ve işletebilir”, “ÖC17. İç denetim, iç denetimin önemi ve uygulanması hakkında yeterli açıklama yapabilir” ve “ÖC12. Denetimde örneklem büyüklüğünü çeşitli yöntemler kullanarak tespit edebilir” şeklinde olduğu Tablo 5’den tespit edilmiştir. Analiz sonuçlarından da açıkça görüleceği gibi, üniversiteler genellikle ders içeriklerine uygun şekilde öğrenme çıktılarını belirlemişlerdir.

Denetim dersinin yürütülmesi sonucu öğrencilere kazandırılması beklenen bilgi, beceri ve yetkinlikler konusunda yukarıdaki sınıfların herhangi birine girmeyen öğrenme çıktıları da ayrıca belirlenmiştir. Bu öğrenme çıktıları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür. Öğrenciler,

- Türkiye ve uluslararası alanda iç denetim mesleğinin icrasında, mesleki sertifikalarının önemi konusunda bilinçlenirler,
- İç denetimle ilgili olarak güncel gelişmelerin takip edebilirler,
- Denetim sürecindeki sorunların kaynaklarını tespit edebilirler,
- Denetimi türlerine ayırarak bunlar arasındaki ilişkiyi bir çizelge yardımıyla açıklayabilirler,
- Doğru ve güvenilir bilginin karar vermedeki önemini ve gerekliliğini kavrayabilirler,
- Denetim standartlarını açıklayabilirler,
- Finansal raporlama standartlarıyla denetim sürecini ilişkilendirebilirler,
- Güvenilir bilgi kavramını tanımlayabilirler,
- Döngü yaklaşımı kullanılarak şirketlere ilişkin örnek uygulamaları yapabilirler,
- Kısa ve uzun denetim raporu yazma konusunda uzmanlaşabilir ve adil yargılama kıstaslarını kavrayabilir ve uygulayabilirler,
- Denetim konusunda elde edilen bilgileri iş yaşamına aktarabilirler,
- Türkiye’de bağımsız denetim mesleğine yön veren kanun, standart ve tebliğleri açıklayabilir ve eksikliklerini tartışabilirler,
- Hilenin işletmelere verdiği zararı açıklayabilirler,
- Örnek olaylar üzerinden denetim faaliyetini uygulamalı gerçekleştirebilirler,
- Yevmiye defteri ve defteri kebirdeki eksik ya da hatalı kayıtları ortaya çıkarabilirler,
- Denetimin işletme yönetimi ve genel ekonomi açısından önemini kavrayabilirler,
- Denetim kuruluşları ve görevlerini bilerek bağımsız denetim işletmeleri ile bu kuruluşların ilişkisini açıklayabilirler.

Üniversiteler tarafından belirlenen ve yukarıda açıklanan dersin öğrenme çıktıları konusunda üzerinde önemle durulması gereken önemli bir konu dersin öğrenme çıktılarının, öğrencilerin konu içeriklerine yönelik açıklama yapabilmesine yönelik değil, uygulama yapabilmesine yönelik çıktılar olarak belirlenmesidir. Üniversitelerin dersin öğrenme çıktıları bu şekilde daha uygulamaya dönük olarak belirleyebilmesi, haftalık ders konularını örnek olay yöntemi (vak’a çalışması), tartışma, problem çözme, bilgisayarla veri analizi, altı şapkalı düşünce tekniği gibi öğretme yöntemlerini ders anlatımında yoğun bir şekilde kullanmaları ile mümkün

olur. Ancak söz konusu öğretim yöntemleri, yukarıda da açıklandığı gibi Türkiye’deki çok az sayıda üniversite tarafından kullanılmaktadır. Bu nedenle üniversitelerin ilgili programlarının, denetim dersinde öğrencilerini uygulamaya yönelik nitelikler kazandırmayı planlamaları halinde, dersin yürütülmesi sırasında yukarıda belirtilen öğretim yöntemlerini aktif bir şekilde kullanmaları ve müfredatlarında denetim dersinin uygulanmasına yönelik yeni dersler koymaları gerekmektedir. Araştırma kapsamında yer alan üniversitelerden sadece Konya Teknik Üniversitesi, Marmara Üniversitesi ve Eskişehir Osmangazi Üniversitesi lisans düzeyinde denetim dersinin uygulamasına yönelik, “*Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Denetim Araştırmaları I ve Denetim Araştırmaları II*” adlarında dersleri müfredatlarında yer vermişlerdir.

Denetim dersinin öğrenme çıktılarından yola çıkarak, öğrencilerin daha çok uygulamaya dönük bilgi, beceri ve yetkinlik kazanmaları için günümüz teknolojilerini/bilgisayar programlarını, yapay zekayı, veri analitiğini denetim süreçlerinde aktif bir şekilde kullanabilmesi ve program çıktılarını analiz ederek yorumlayabilmesi için istatistik, karar verme teknikleri, modelleme, yöneylem araştırması, programlama, ekonometri, uygulamalı veri analizi, oyun teorisi, veri analitiği gibi derslerin üniversitelerin ders müfredatlarında yer alması dış paydaşların beklentileri doğrultusunda öğrenci mezun edilmesi açısından son derece önemlidir. Bu kapsamda Türkiye’deki devlet üniversitelerinin müfredatlarında denetim dersi ile birlikte yukarıda belirtilen derslerin bulunma yüzdeleri de analiz edilmiş ve Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6. Denetim Dersinin Uygulanmasında Kullanılabilecek Derslerin, Üniversite Müfredatlarında Yer Alma Sıklığı

Değişkenler	Frekans %	Stn.Hata	Basık	Çarpk
D1. İstatistik	33,6	0,47424	0,703	-1,531
D2. İstatistik 1-2	48,8	0,50187	0,049	-2,03
D3. Karar Verme Teknikleri	18,4	0,38904	1,651	0,737
D4. Modelleme/Kodlama	10,4	0,30649	2,626	4,976
D5. Yöneylem Araştırması	12,00	0,32627	2,367	3,662
D6. Programlama	20	0,635	6,53	56,253
D7. Ekonometri	32,8	0,47137	0,742	-1,474
D8. Uygulamalı Veri Analizi	32,00	0,46835	0,781	-1,413
D9. Oyun Teorisi/Simülasyon	18,4	0,38904	1,651	0,737
D10. Veri Analitiği	5,6	0,23085	3,909	13,498
D11. Diğer Dersler	16,00	0,36808	1,877	1,549
Toplam				125

Tablo 6 incelendiğinde, denetim sürecinde aktif bir şekilde kullanılabilen derslerden en fazla *İstatistik 1 ve 2, İstatistik, Uygulamalı Veri Analizi ile Ekonometri* derslerine; en az ise *veri analitiği ile modelleme* derslerine müfredatlarda yer verildiği tespit edilmiştir.

Üniversitelerin ilgili müfredatlarında yer alan ve Tablo 6’da gösterilen programlama dersleri başlığı altında genellikle Python programlama, matematiksel programlama, nesne tabanlı programlama, R programlama ve doğrusal programlama derslerinin öğrencilere okutulduğu tespit edilmiştir. Veri analizi dersi kapsamında üniversite müfredatlarında ise çok değişkenli veri analizi, veri analizi ve anlamlandırma, zaman serisi analizi, hipotez testleri ve analizler, Python ile veri analizi, Excel ile veri analizi, nicel/nitel analiz teknikleri, panel veri analizi ile büyük veri (big data) analizi gibi derslerin yer aldığı belirlenmiştir. Araştırma kapsamında Tablo 6’da diğer dersler başlığı altında bulunan derslerin, iş modeli planlaması, bulanık mantık, tahmin teknikleri, yapay sinir ağları, yapay zeka uygulamaları, algoritma yazma ve makine öğrenmesi gibi dersler olduğu ortaya konmuştur.

Tablo 6’da da gösterildiği gibi üniversite müfredatlarında veri analitiğine ilişkin dersler ile veri analitiğinin temel parametresini oluşturan modelleme derslerine daha az yer verildiği ortaya konmuştu. Söz konusu dersler, denetim sürecinin her bir aşamasında gerçekleştirilen faaliyetler için oldukça önemlidir. Denetim sürecinde bağımsız denetçilerin ve iç denetçilerin, sınırlı zaman dilimi içerisinde farklı değişkenlere ilişkin büyük hacimli veriler ile çalışması, bu verileri analiz etmesi ve raporlaması gerekmektedir. Bu durum, denetimin tamamlanma süresinin uzamasına, dolayısıyla denetim maliyetinin artmasına, süreçte gerçekleştirilen faaliyetlerdeki hata payının artmasına, denetim riskinin tam tahmin edilememesine ve denetimde etkinliğin azalmasına neden olmaktadır. Günümüzde veri analitiğine ilişkin geliştirilen yöntemler ve bilgisayar yazılımları, denetim sürecinde ortaya çıkan söz konusu olumsuzlukları büyük ölçüde gidermektedir. Veri analitiği yazılımları ile denetçiler, işletmelerin farklı kaynaklardan gelen karmaşık verilerini bütünsel bir

şekilde analiz edebilmekte, yorumlayabilmekte, kontrol hatalarını, işletmelerde gerçekleştirilen usulsüzlük ve suistimal durumlarını kısa sürede tespit edebilmektedirler. Bu nedenle üniversitelerin ilgili programlarında veri analitiği ile modelleme derslerine daha fazla yer verilmesi, denetim dersinin yürütülmesinde ilgili yazılımların aktif bir şekilde kullanılması ve öğrencilere öğretilmesi gerekmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, Türkiye’de devlet üniversitelerinin müfredatlarında yer alan denetim dersine ilişkin temel tanımlayıcı bilgiler (dersin ismi, kredisi, AKTS’si, ön koşulu olup olmadığı), haftalık ders içerikleri, dersin öğretiminde ve değerlendirilmesinde kullanılan yöntemler ile öğrencilerde kazandırması beklenen bilgi, beceri ve yetkinlikler bir bütün olarak analiz edilmiştir.

Denetim dersinin temel bilgilerine ilişkin yapılan analiz sonuçları incelendiğinde, müfredatlarda denetim dersinin ismi, kredisi, AKTS’si, ön koşulu olup olmadığı ve ders içerikleri konusunda üniversiteler arasında uygulama birliği olmadığı tespit edilmiştir. Bu durum öğrencilerin farklı üniversitelere yatay ya da dikey geçişlerinde ve Farabi gibi yurt içi öğrenci hareketliliği programlarında öğrencilerin bu dersten muaf olabilmesi önünde engel oluşturabilmektedir. Bu nedenle denetim dersinin kredisi, AKTS’si, ön koşul durumu ve haftalık ders içeriklerinin üniversiteler arasında uyumlaştırılması önem arz etmektedir.

Denetim dersinin haftalık içeriklerinin tespitine yönelik yapılan analiz sonuçları incelendiğinde, üniversiteler tarafından dersi içeriğinin daha çok teorik olarak belirlendiği ve ilgili haftaya ilişkin içeriklerin uygulamalarına yeterince yer verilmediği görülmüştür. Sektöre yönelik yapılan akademik araştırmalarda ve iş dünyası ile bir araya gelinen kariyer etkinliklerinde, sektör temsilcilerinin mezun olan üniversite öğrencilerinden en temel beklentileri, öğrencilerin derslerde öğrenmiş oldukları teorik bilgileri uygulamaya dönüştürebilmesi ve sektörün uygulamaları ile tanışmış olmalarıdır. İş dünyasının öğrencilerden olan bu beklentilerinin karşılanabilmesi noktasında üniversiteler, müfredatlarında yer alan denetim dersi ile birlikte diğer muhasebe derslerine ilişkin ders içeriklerini uygulamalı olarak hazırlamalı ve yürütmelidirler.

Çalışma kapsamında yapılan analiz sonuçlarından elde edilen önemli bir diğer bulgu ise denetim dersinin yürütülmesinde kullanılan öğretim yöntemlerinde genellikle öğretim üyesi anlatımı (takrir) yönteminin kullanıldığı; gözlem, beyin fırtınası, bilgisayarla veri analizi ve grup çalışması yöntemlerinin dersin yürütülmesinde en az kullanılan öğretim yöntemleri olduğudur. Öğrencilerin yukarıda da ifade edildiği gibi sektöre hızlı bir şekilde uyum sağlayabilmesi için ders içeriklerinin uygulamaya dönük olarak hazırlanması önem arz etmekle birlikte bu dersin yürütülmesinde öğrencilerin analitik düşünme yetisini ön plana çıkarabilecek; öğrencinin daha aktif, öğretim üyesinin ise yol gösterici olduğu öğretim teknikleri kullanılmalıdır. Bu kapsamda üniversiteler denetim dersinin yürütülmesinde problem çözme yöntemi, altı şapkalı düşünce tekniği, örnek olay yöntemi, proje ödevi gibi yöntemler ile öğrencilerin denetim faaliyetlerine ilişkin analitik düşünce becerilerini arttırabilirler; grup çalışması ve tartışma gibi öğretim yöntemlerini kullanarak da denetim faaliyetlerinde iş bölümü, takım arkadaşları ile uyumlu bir şekilde çalışabilme becerilerini geliştirmelerini sağlayabilirler.

Çalışma kapsamında denetim dersine ilişkin öğrencilerin başarı durumlarının genellikle vize ve final sınavı ile değerlendirildiği; proje ödevi gibi başarı değerlendirme yöntemlerinin araştırma kapsamında yer alan çok az üniversite tarafından kullanıldığı tespit edilmiştir. Üniversitelere denetim dersinin içeriğinin daha uygulamaya dönük hazırlanması ve bu dersin yürütülmesinde uygulamalı öğretim yöntemlerinin daha fazla kullanımına ilişkin önerimizden yola çıkarak; denetim dersini alan öğrencilerin başarı durumlarının değerlendirilmesinde uygulamayı esas alan ödev, proje, laboratuvar çalışması gibi başarı değerlendirme yöntemleri üniversiteler tarafından daha fazla kullanılmalıdır.

Denetim dersinin haftalık içerikler kapsamında yürütülmesi sonucu, öğrencilerde kazanılması beklenen bilgi, beceri ve yetkinlikler olarak ifade edilen öğrenme çıktılarının, ders içerikleri ile paralellik gösterdiği belirlenmiştir. Öğrenme çıktıları ile ilgili çalışma kapsamında tespit edilen önemli bir diğer bulgu ise üniversitelerin ilgili programlarının, dersin öğrenme çıktılarının daha çok denetim faaliyetlerinin uygulanmasına yönelik belirlemesidir. Bu dersin öğretiminde daha çok öğretim üyesi anlatımı (takrir) yönteminin kullanılması, uygulamalı veri analizi ile veri analitiği gibi uygulamalar ile bu dersin içeriğinin desteklenmediği programlarda, öğrenme çıktılarının uygulamalı olarak belirlenmesi gerçeği çok yansıtmamaktadır. Bu nedenle uygulamalı öğretim metodları kullanılarak denetim derslerinin uygulamalı şekilde öğrencilere aktarılması durumunda, üniversitelerde öğrencilerden denetim dersi ile ilgili uygulamaya dönük beceriler kazanmalarını bekleyebileceklerdir.

Sonuç olarak bu çalışma, Türkiye’deki devlet üniversitelerinde yürütülen denetim dersine ilişkin temel bilgiler, kullanılan öğretim ve başarı değerlendirme yöntemleri, içerikler ile öğrenme çıktıları konusunda mevcut durum tespitini ortaya koyması ve her üniversitenin ilgili derse ilişkin müfredatını, bulgulara bakarak

karşılaştırma yapabilmesi açısından önem taşımaktadır. Bu çalışmada Türkiye'deki devlet üniversitelerinde okutulan denetim dersine ilişkin müfredat karşılaştırması yapılmış olup gelecek çalışmalarda Türkiye'deki özel üniversitelerde ve yurt dışındaki üniversitelerde okutulan denetim dersinin müfredat analizleri ve karşılaştırmaları yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Açık, Serap, (2016). “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları ve Eğitim Boyutu Açısından İncelenmesi”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20 (3), s. 1071-1090.
- Aksoy, Tamer, (2002). Tüm Yönleriyle Denetim, 2 bs., Ankara Yetkin Yayınları, Ankara.
- Alshurafat, Hashem, Beattie, Claire, Jones, Gregory, & Sands, John, (2020) “Perceptions of the Usefulness of Various Teaching Methods in Forensic Accounting Education”, Accounting Education, 29 (2), s. 177-204.
- Anzeh, Belal Abu and Abed, Suzan, (2015) “The Extent of Accounting Ethics Education for Bachelor Students in Jordanian Universities”, Journal of Management and Research, 7, s.121-143.
- Berkant, Hasan Güner, “Öğretim Yöntemleri”, erişim tarihi 01.02.2022 <https://sites.google.com/view/ogretimyontemveteknikleri/ana-sayfa/%C3%B6%C4%9Fretim-y%C3%B6ntemleri>.
- Calayoğlu, İlker, (2018) “Muhasebe ve Denetim Çevresinin Değişimi ve Bu Alanların Öğretiminde Yazılımın Yeri”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (4), s. 831-859.
- Erdoğan, Murat, (2012) “VUK-TFRS Geçiş Sürecinde Üniversitelerde Denetim Eğitim ve Öğretim Döngüsü Önerisi ve Web Tabanlı Bir Yazılım İle Denetim Uygulaması”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 5 (2), s. 55-84.
- Eren, Tevfik ve Alkan, Alper Tunga, (2021) “Lisans Programlarında Öğretilen Muhasebe Standartları Dersi Üzerine Bir İnceleme: Türkiye Örneği”, 39. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Değişen Teknoloji ve İş Ortamında Muhasebe Bildiriler Kitabı, 15-19 Eylül 2021, Ankara: Detay Yayıncılık, s.372-383.
- Gökçen, Gürbüz, Ataman, Başak, Cebeci, Yasin ve Cavlak, Hasan, (2015) “Türkiye’deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma”, Öneri Dergisi, 11(44), s. 121-145.
- Karaca, Nevran, Sürmeli, Dilek ve Hocaoğlu, Seda, (2016) “Türkiye’de Lisans Düzeyinde Verilen Muhasebe Eğitiminin Muhasebe Alanında Yaşanan Gelişmeler Işığında Değerlendirilmesi”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, s. 270-281.
- Karakoç, Mehtap, (2020) “Uygulamalı Bilimler Yüksekokullarının Muhasebe Eğitimine Etkisi: Muhasebe Bölümleri Ders Programları Üzerine Bir İnceleme”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 7 (1), s. 315-330.
- Kavut, Lerzan Fatma ve Adiloğlu, Burcu (2013) “Türkiye’deki Üniversitelerde Lisans ve Yüksek Lisans Eğitiminde İç Denetim Derslerinin Durum Analizi”, Akademik Forum 2012, s. 25.
- Koçyiğit, Seyhan ve Tanç, Şükran Güngör, (2017) Türkiye’de ki Üniversitelerde Lisansüstü Eğitim Programlarında Yer Alan Muhasebe Standartları Dersleri Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Denetime Bakış”, 16(50), s. 57-78.
- Nassar, Lanre, Uwuigbe, Olubukunola Ranti, Uwuigbe, Uwalomwa ve Abuwa, Joel Tochukwu, (2014) “IFRS Adoption and its Integration into Accounting Education Curriculum in Nigerian Universities”, Research Journal of Finance and Accounting, 5(22), s. 76-82.
- Öztürk, Mahmut Sami ve Erdoğan, Murat, (2017) “Batı Akdeniz Bölgesinde Yer Alan Üniversitelerdeki Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 21, s. 162-174.
- Selimoğlu Kardeş, Seval ve Uzay, Şaban, (2011). Muhasebe Denetimi, 2bs., Gazi Kitabevi, Ankara.
- Subaşı, Şerife ve Demir, Berna, (2009) “Fakültelerin İşletme Bölümlerinde Verilen Muhasebe Derslerinin Durum Analizi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 44, s.127-137.
- Terzi, Serkan, Şen, İlker Kıymetli ve Solak, Bilal, (2013) “Bologna Sürecinin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Üniversitelerin İşletme Bölümlerinin Ders Programları Üzerine Bir İnceleme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 59, s. 83-100.
- Tosunoğlu, Büşra ve Cengiz, Selim, (2020) “Türkiye’de Muhasebe Eğitimi: Lisans Müfredatının İncelenmesi ve Gelişmeler Kapsamında Değerlendirilmesi”, Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi, 6 (2), s. 194-214.
- Üçoğlu, Derya, (2021) “Adli Muhasebe Eğitimi: Yüksek Lisans Müfredat Geliştirme Önerisi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 23(1), s. 81-106.
- Yallapragada, RamMohan R., Toma, Alfred G. and Roe, C. William, (2011). “The Impact of International Financial Reporting Standards on Accounting Curriculum in the United States”, American Journal of Business Education, 4(1), s. 61-64.
- Zaif, Figen ve Ayanoglu, Yıldız, (2007) “Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9 (1) , s. 115-136.

Akıllı Liman Yapılanmasına Yönelik Uygulamaların Bilinirliği Üzerine Keşfedici Bir Araştırma

An Exploratory Research on the Awareness of Applications for Smart Port Construction

İpek GÜRİSOY *
Zeynep HATUNOĞLU **

ÖZ

Uluslararası ticaret açısından önemli bir pazarlama kanalı olan limanlar, ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeylerinin en önemli belirleyicilerinden birisidir. Dünya ticaretinin %90'ının deniz yolu üzerinden gerçekleşmesi, günümüz lojistik zincirinin en önemli öğelerinden birisi olarak ifade edilen limanların önemini gittikçe artırmakta ve limanlarda dijital dönüşümü gerekli kılmaktadır. Artık hemen her sektörde kendisini gösteren Endüstri 4.0 teknolojilerinin limancılık sektöründe de kullanılmaya başlanması, akıllı alt yapılar, nitelikli işgücü ve otomasyonun entegrasyonu olarak ifade edilen akıllı liman kavramını da gündeme getirmektedir. İlgili literatür incelendiğinde, son yıllarda limancılık sektöründe dijitalleşme uygulamalarının incelenmesine yönelik çalışmaların mevcut olduğu görülmektedir. Ancak henüz Türkiye'deki limanların akıllı liman olma yolundaki girişimlerinin operasyon, çevre, enerji, emniyet ve güvenlik boyutlarıyla araştırıldığı bir çalışmaya rastlanılamamıştır. Bu çalışma ile birlikte, limanlarda faaliyet gösteren personellerin belirtilen dört boyut altında yer alan uygulamalara yönelik bilgi düzeyleri araştırılmıştır. Keşfedici nitelikte olan bu çalışmada, örneklem yöntemi olarak amaçlı örnekleme; veri toplama yöntemi olarak yüz yüze anket ve çevrimiçi ortamda hazırlanan anket formu kullanılmıştır. Toplanan veriler IBM Statistics 25 istatistik paket programı yardımıyla analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda, akıllı liman yapılanmasına yönelik teknolojilerin bilinirlik düzeylerinin düşük olduğu tespit edilmiştir.

ANAHTAR KELİMELELER

Limn, Akıllı Limn, Teknoloji, Dijitalleşme, Endüstri 4.0.

ABSTRACT

Ports, which are an important marketing channel in terms of international trade, are one of the most important determinants of the economic development level of countries. The fact that 90% of world trade is carried out by seaway increases the importance of ports, which are expressed as one of the most important elements of today's logistics chain, and requires a digital transformation in ports. The use of Industry 4.0 technologies, which are now evident in almost every sector, also in the port sector brings the concept of smart port, which is expressed as the integration of smart infrastructure, qualified workforce and automation, to the agenda. When the relevant literature is viewed, it is seen that there are studies on the examination of digitalization applications in the port sector in recent years. However, no study has yet been found in which the attempts of ports in Turkey to become smart ports have been investigated in terms of operation, environment, energy, safety and security. The knowledge levels of the personnel operating in the ports regarding the applications under the four dimensions mentioned above were investigated in this study. The purposeful sampling method as a sampling method and a face-to-face survey and an online survey form were used as data collection methods in this exploratory study. The collected data were analyzed with the IBM Statistics 25 statistical package program. As a result of the research, it has been determined that the awareness level of technologies for smart port structuring is low.

KEYWORDS

Port, Smart Port, Technology, Digitalization, Industry 4.0.

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
02.03.2022	01.08.2022
Atıf	Gürsoy, İ. ve Hatunoğlu, Z. (2022). Akıllı Liman Yapılanmasına Yönelik Uygulamaların Bilinirliği Üzerine Keşfedici Bir Araştırma. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 579-592.

* Arş. Gör., Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, ipekgursoy93@gmail.com, ORCID: 0000-0002-6409-7177

** Prof. Dr., Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, zhatunoglu@tarsus.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9103-2766

GİRİŞ

Limanlar, dünya ticaretinin yaklaşık %90'ının denizyolu üzerinden gerçekleştirilmesi sebebiyle uluslararası ticarete büyük bir öneme sahiptir (Tatar ve Özer, 2017). Dünyanın, Endüstri 4.0 olarak adlandırılan Dördüncü Sanayi Devrimi'ne girmesiyle birlikte Endüstri 4.0'ın etkisi Liman ve Denizcilik Sektöründe hissedilmeye başlanmış ve Endüstri 4.0 teknolojilerinin liman ortamında uygulanmaya başlanması Liman 4.0 kavramını gündeme getirmiştir. Liman 4.0 daha geniş bir kapsama sahip olmakla birlikte bazı akademisyenler ve uygulayıcılar akıllı teknolojileri kullanan otomatikleştirilmiş limanları tanımlamak için Liman 4.0 yerine "akıllı limanlar" kavramını kullanmaktadırlar (de la Peña Zarzuelo, 2021). Akıllı limanlar, terminal operasyonlarının otomasyonuna dayanan, limanların genel rekabet gücünü artırmayı amaçlayan ve liman zincirindeki tüm aktörlerin birbirine bağlı olduğu limanlardır (Douaioui vd., 2018). Aynı zamanda akıllı limanlar, performansını artırmak için Yapay Zeka (AI), Büyük Veri, Nesnelerin İnterneti (IoT) ve Blockchain dahil olmak üzere otomasyon ve yenilikçi teknolojileri kullanan limanlar olarak ifade edilmektedir (Port Technology, 2021). Rotterdam Limanı, Hamburg Limanı, Şangay Limanı, Los Angeles Limanı ve Singapur Limanı, dünyanın önde gelen akıllı limanlarına örnektir (Balık vd., 2019; Karlı vd., 2020; Karlı ve Tanyaş, 2020).

Denizcilik sektörüne odaklanan birçok liman, iş süreçlerini desteklemek ve bulut bilişim, nesnelerin interneti gibi akıllı ulaşım sistemlerinin geliştirilmesi ve entegrasyonu yoluyla tüm liman ağlarında deniz karası lojistiğinin ve operasyonlarının verimliliğini artırmak için büyük veri analitiği, yatay ve dikey sistem entegrasyonu, simülasyon, intranet çözümleri, özelleştirilmiş uygulamalar ve sosyal medya pazarlaması gibi dijital platformları kullanmaktadır. Akıllı limanlarda yer alan sensörler ve akıllı platformlar izleme, kontrol ve planlama süreçlerini iyileştirmek için önemli bir potansiyele sahiptir (Castellano vd., 2021). Akıllı sensörler ve aktüatörler, kablosuz cihazlar ve veri merkezlerinden oluşan bir ağ, akıllı limanın temel altyapısını oluşturur ve bu da liman yetkililerinin temel hizmetleri daha hızlı ve verimli bir şekilde sunmasına olanak tanır (Yang vd., 2018). Birçok avantaj sağladığı ileri sürülen akıllı liman konseptini yurt dışında faaliyet gösteren bazı limanların gerçekleştirdiği ifade edilmektedir (Jun vd., 2018; Balık vd., 2019; Karlı vd., 2020). Bu anlamda, ülkemizde faaliyet gösteren limanların, akıllı liman statüsüne erişme noktasındaki konumunu tespit edebilmek amacıyla öncelikle akıllı limanlarda kullanılan teknolojilerin bilinirlik düzeylerinin araştırılması gerektiği düşünülmektedir. Bu çalışma, ülkemizdeki konteyner limanlarında faaliyet gösteren personellerin akıllı liman yapılanmasına yönelik uygulamalar hakkındaki bilgi düzeylerini ölçme ve belirleme açısından önem arz etmektedir.

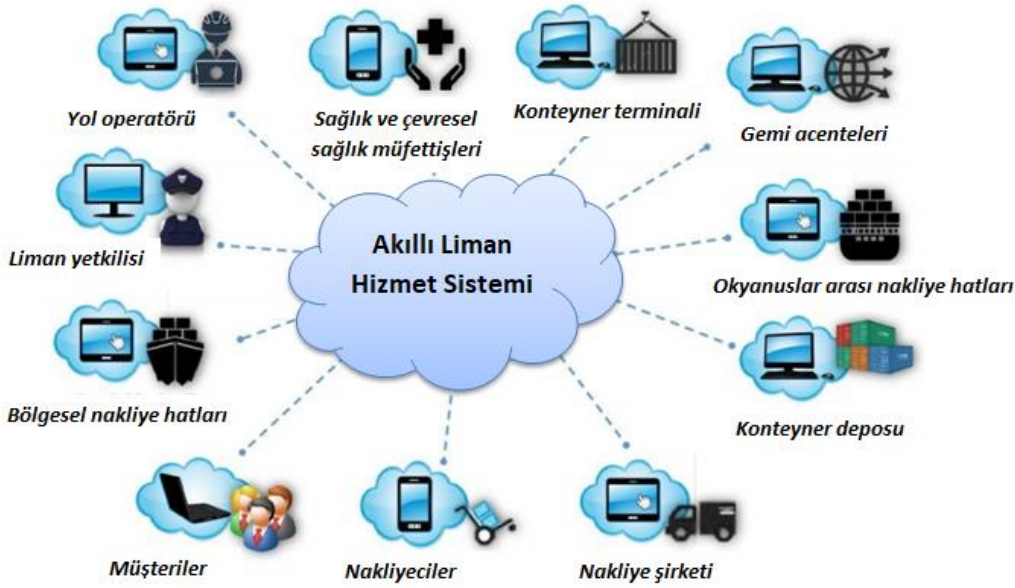
Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, akıllı liman ile ilgili kavramsal çerçeve sunulmuş, ikinci bölümde literatürde mevcut olan çalışmalara yer verilmiş, üçüncü bölümde ise araştırmadan elde edilen bulgular aktarılmış ve çalışma sonuç bölümüyle tamamlanmıştır.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Akıllı Liman

"Akıllı liman", liman hizmetlerini daha verimli, şeffaf, etkileşimli ve dinamik hizmetlere dönüştürmek için yeni teknolojilerin kullanılması olarak ifade edilmektedir (González-Cabañas vd., 2020: 1). Akıllı limanlar, IoT (nesnelerin interneti), bilgi ve iletişim teknolojisi, büyük veri ve çevre dostu teknolojisi gibi yüksek düzeyde teknoloji kullanılan, otomatik bir sistemi içeren, liman üretkenliğinin ve verimliliğinin iyileştirilmesini sağlayan limanlardır. Akıllı limanlar, çeşitli çalışmalarda "robotik limanlar" ve "otonom limanlar" olarak da adlandırılmaktadır (Jun vd., 2018: 481). "Akıllı liman" konsepti, liman faaliyetlerinde devletin, işletmelerin ve bireylerin etkileşim şeklini değiştirmek için yeni nesil bilgi teknolojileri aracılığıyla etkileşimlerin netliğini, verimliliğini, esnekliğini ve yanıt verilebilirliğini iyileştirmeye yönelik daha akıllı bir yaklaşım olarak tanımlanmaktadır. Teknik düzeyde ise "akıllı liman", akıllı bir liman altyapısının, akıllı bir yönetim ve hizmetin oluşturulabilmesi için sistem ağı ve internetin tam entegrasyonu şeklinde ifade edilmektedir (Shuo vd., 2016: 160). Akıllı bir liman; teslim alınan gemilerden yük ve konteynırların yüklenmesi, boşaltılması ve yükün antrepolara veya diğer varış noktalarına taşınması sürecinin yürütüldüğü operasyon; liman faaliyetlerinin çevresel etkilerinin canlıların yaşamı ve toplumsal refah açısından bir tehdit unsuru olmaması için bir dizi önlem alınmasını gerektiren çevre; sürekli artan enerji tüketimi ve maliyetlerini minimize etme amacı taşıyan enerji; olası bir elektrik kesintisi sırasında bir sorunla karşı karşıya kalınmaması adına girişimde bulunulan emniyet ve güvenlik olmak üzere toplamda dört ana faaliyet alanından oluşmaktadır (Molavi vd., 2020: 3). Akıllı bir liman hizmet sistemi konsepti Şekil 1'de gösterilmektedir (Botti vd., 2017: 7).

Şekil 1. Akıllı liman hizmeti sistemi



Akıllı limanlardaki ana itici güçler üretkenlik ve verimlilik kazanımlarıdır (Yang vd., 2018: 34). DeChant (2019) akıllı limanların sağladıkları faydaları aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- Akıllı limandaki konteynerlerin otomatik olarak tanımlanması ve tespit edilmesi, limanların elleçleme kapasitesini artırmalarına yardımcı olur.
- Otomasyon kaza riskini aza indireceği için daha güvenli bir çalışma ortamı sağlar.
- Yükleme ve boşaltma sürelerinde azalma meydana geleceği için kargolara daha kısa sürede yanıtlar verilir.
- Daha yüksek gelirler elde edilmesine olanak tanır.
- “Dijital ikiz” olarak adlandırılan akıllı limanların sanal versiyonu, karar vermeyi ve problem çözmeyi geliştirmek ve tahmine dayalı planlamayı desteklemek için gerçek zamanlı bilgileri kullanır. Bu sayede, akıllı limanlar akıllı seçimler yapılmasına yardımcı olur.
- Yapay zeka, güvenlik kontrolleri ve diğer otomatik süreçler konusunda yardımcı olur.
- “Artırılmış gerçeklik”, gemilerdeki bakımı izleme ve parçaların ne zaman bozulabileceğini tahmin etme potansiyeline sahiptir. Böylelikle, akıllı limanlarda gerekli bakım ve onarım faaliyetleri proaktif olarak belirlenir ve planlanmamış arıza sürelerinin önüne geçilir.
- 5G teknolojisi, hızlı ve yüksek bant genişliği iletişimi sağlar.
- Tam zamanlı çalışma sistemlerinin devreye girmesi ile gemilerin limana varmak için en uygun çalışma hızını sürdürmelerini sağlar.
- GPS tabanlı trafik izleme sistemleri sayesinde gemilerin limana yaklaşması izlenebilir.
- Limanlar, ticaret lisansları, ithalat ve ihracat izinleri ve gümrük işlemleri ile ilgili belgeleri daha kolay takip edebilirler.
- İntermodal trafik daha iyi kontrol edilir.
- Çevresel sürdürülebilirlik iyileştirilir.

Robotik limanlar ve otonom limanlar olarak da adlandırılan akıllı limanlar, liman hizmetlerini daha etkili ve görünür olan etkileşimli ve dinamik hizmetlere dönüştürmek için yenilikçi teknolojilerin uygulanmasına dayanmaktadır (Othman vd., 2022: 4-5). Otonom robotlar, nesnelerin interneti, siber güvenlik, yatay ve dikey sistem entegrasyonu, bulut bilişim, 3D yazıcılar, büyük veri, artırılmış gerçeklik, simülasyon ve modelleme Endüstri 4.0'ın temelini oluşturan temel teknolojik ilerlemelerdir (de la Peña Zarzuelo vd., 2020: 1). Endüstri 4.0 ile ortaya çıkan bu teknolojik gelişmeler ve yenilikler akıllı liman konsepti için birer itici güç olarak ifade edilmektedir (Akgül ve Genç, 2017: 5). Akıllı limanlar, liman faaliyetlerini ve hizmetlerini iyileştirmek için teknolojik yeniliklerden yararlanmakta ve uluslararası ticaret rekabet gücünü artırarak şehirlere ve bölgelere sosyal ve ekonomik bir destek sağlamayı hedeflemektedir (Othman vd., 2022: 4-5). Bununla birlikte akıllı limanlar, müşteri yanıt süresini kısaltmaya yardımcı olmakta, daha iyi varlıklar ve işgücü kullanmakta, liman operatörleri ve nakliyeciler arasında ücretsiz bilgi alışverişi sağlayarak liman işletme verimliliğini artırmaktadır (Min, 2022: 204-205). Liman operasyonlarını otonom olarak işlemekte, gelişmiş teknolojileri

uygulayarak lojistik akışını optimize etmekte ve daha yüksek iş verimliliği, şeffaflık, emniyet ve güvenlik sağlayarak paydaşların ihtiyaçlarını karşılamaktadır (UNESCAP, 2021; Sankla ve Muangpan, 2022: 2).

Günümüzde, Avrupa'daki bazı limanların akıllı liman olma konusunda çeşitli girişimlerde buldukları görülmektedir. Örneğin, Rotterdam limanında, dijital bir ikiz oluşturmak ve artırılmış zeka sağlamak için IoT sensörleri kullanılmaktadır. Antwerp limanında, rakip taraflar arasında değiş tokuş edilecek hakların güvenli bir şekilde transferini sağlayan blok zinciri teknolojisi yer almaktadır. Sevilla limanı, Tecnoport 2025 projesi aracılığıyla, liman trafiği ve malların takibi için ve bu malların karada lojistik transferleri için mobil ağ teknolojilerinden yararlanmaktadır. Hamburg limanı, canlı altyapı izlemek için 5G ağlarından yararlanmaktadır (Öztürk vd., 2018: 2). Ayrıca Hamburg limanı, derin öğrenme teknikleri ve kara taşımacılığının davranışını tahmin edebilen sinir ağlarını kullanan bir Karar Destek Sistemi oluşturmuştur. Bu sistem sayesinde, kamyonların terminallere ne zaman ulaşması gerektiği ve sürücülerin beklenen terminal giriş saatleri hakkında tahminde bulunulabilmektedir. Ayrıca model, çevre koşullarındaki (yol ve erişim rotası doygunluğu, gerçek gemi varış zamanı, terminal doygunluk derecesi vb.) değişiklikleri dikkate alarak iş yükünün dinamik bir tahminini sağlamaktadır (de la Peña Zarzuelo vd., 2020: 8).

2. LİTERATÜR TARAMASI

Akgül ve Genç (2017), biri kamu üçü özel olmak üzere toplam dört liman işletmeleri yöneticileri ile yüz yüze görüşme gerçekleştirerek, katılımcıların sanayi 4.0 konsepti ve akıllı liman senaryosu hakkındaki görüşlerini almıştır. Görüşme gerçekleştirilen liman yöneticilerinin, gelişmiş yazılımlarla alınan kararlar ve tam otomatik araçlar sayesinde limanlarda verimliliğin artacağını ancak bu tür girişimler için büyük yatırımlara ihtiyaç duyulduğunu ve bu sebeple Türkiye'deki limanların bu uygulamalara hemen geçemeyeceklerini düşündükleri sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca liman yöneticileri, tedarikçilerin eğitim düzeylerinin de dijital sistemlere geçiş sürecini uzatacağını ifade etmişlerdir.

Balık vd. (2018), Türkiye limancılık sektörünün var olan dijitalleşme uygulamalarına ve potansiyellerine odaklandığı çalışmada, Türkiye'de faaliyet gösteren 22 konteyner limanının, çevrimiçi yazılı medyada yayınlanan haber niteliğindeki içeriklerini incelemiştir. Çalışma kapsamında, Google arama motoru aracılığıyla toplanan içerikler NVIVO-10 programı kullanılarak dijitalleşme boyutunda analiz edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda dijital dönüşüm gündemine öncülük eden limanların Port Akdeniz, Asyaport, DP World ve MIP olduğu, en fazla konu olan teknolojilerin ise otomasyon ve uzaktan kumandalı sistemler ile simülasyon ve takip sistemleri olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, Türkiye'de faaliyette bulunan limanların dijitalleşme girişimlerini yeteri kadar gündeme getirmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Belfkih vd. (2017), Fransa ve Avrupa'da ticaret ve yolcu hizmetleri için en önemli limanlardan birini temsil eden Le Havre Limanı'nda nesnelere interneti uygulamasını inceleyerek akıllı liman konseptinin lojistik ve nakliye hizmetlerindeki avantajlarını tartışmışlardır. Araştırma sonucunda, Le Havre limanında IoT'nin kullanılmasının güvenliği, nakliyeciyi ve lojistiği iyileştirebileceğini ileri sürmüşlerdir.

Çalışkan (2020), akıllı liman dönüşümündeki muhtemel zorlukları belirlemek amacıyla uzman görüşlerini alarak bu zorluklar arasındaki ilişkiyi Yorumlayıcı Yapısal Modelleme yöntemi ile analiz ederek hiyerarşik bir model oluşturmuştur. Yapılan analizler sonucunda, akıllı liman olma sürecindeki en önemli engellerin endüstri 4.0 hakkındaki bilgi eksikliği ve personelden kaynaklı problemler olduğu tespit edilmiştir. Aynı zamanda, teknoloji ve hukuki temelli zorlukların da limancılık sektöründe endüstri 4.0 uygulamalarına geçişin önündeki sorunlar olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Endüstri 4.0 yapısının farklı sektör ve süreçlerde kullanılmak üzere dizaynı konusunda standart bir uygulaması ve örneğinin olmayışının, limanların akıllı liman dönüşümüne girmelerini zorlaştırdığını ifade etmiştir.

Dursun (2020), son yıllarda limanlar için önem kazanan teknoloji uygulamaları ve yenilikçi çözümleri incelemiştir. Bu amaçla, Türkiye'nin elleçleme hacmi, teknik bilgi ve beceri, inovasyon kabiliyeti bakımından önde gelen terminallerinden birinin alt yapı grubu ve uygulama grubu çalışanlarına 5G ağ teknolojisi, nesnelere interneti, araçların interneti kullanımı, otomasyon ve inovasyon seviyesi ile ilgili sorular yönelmiştir. Çalışmada, belirtilen teknolojik gelişmelerden yararlanma ve uyum açısından araştırma grupları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Anket ve görüşme çalışmaları sonrasında toplanan verilere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Toplanan verilerin analizi sonucunda elde edilen bulgular, araştırma grupları arasında anlamlı bir farklılık olmadığı, iki grup açısından da terminal bünyesinde gelişmekte olan teknolojilerin kısmen uygulandığı ve henüz orta seviyede olduğu yönündedir.

Karlı vd. (2020) Rotterdam, Antwerp ve Hamburg limanlarını, Molavi vd. (2019)'nin akıllı limanlar için belirlemiş olduğu operasyon, enerji, çevre, emniyet ve güvenlik boyutları çerçevesinde değerlendirmiştir. Önemli bir ticaret hacmine sahip olan bu limanların seçilmesinin sebebi akıllı liman konusunda öncü olmalarıdır. Nitel araştırma yöntemlerinden bütüncül çoklu durum deseni kullanılarak gerçekleştirilen

araştırma sonucuna göre limanların tüm boyutlarında çeşitli uygulamalar ve düzenlemeler geliştiği ve uygulamaların birbirinden farklılaştığı ancak limanlar üzerindeki iş yükünün artması ve limanlar arasındaki rekabet düzeyinin yükselmesi sebebiyle üç limanın da çoğunlukla operasyonel anlamda yeniliklere yoğunlaştığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte çevreye olan etkinin azaltılması, yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanılması, aynı zamanda siber güvenlik merkezi ve blockchain uygulamaları ile veri ve siber güvenliğin sağlanmasına yönelik uygulamaların mevcut olduğu görülmüştür. Uygulamalarda farklılıkların tespit edilmesinin temel sebebinin de akıllı limanların standart bir uygulamasının olmamasından kaynaklı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Alnıpak ve Alkan (2017), Sanayi 4.0 kavramının lojistik ve limancılık sektörüne etkilerini ana hatları ile inceleyerek, tedarik zincirinin en önemli halkalarından biri olan limanların tüm süreçlerine Sanayi 4.0 perspektifinden bakmaları ve büyük veri yönetimine ilişkin stratejiler geliştirmeleri gerektiğini ifade etmiştir. Limancılık sektöründe tüm iş süreçlerinin dijitalleşmesi ile uzaktan iş emirlerinin yürütülebileceğini, tedarik zincirinde izlenebilirliğin artacağını, terminal aktivitelerin takip edilebileceğini, departmanlar arası etkin veri akışının sağlanacağını ve paydaşlarla bilgi alışverişinin kolaylaşacağını ileri sürerek, limanların Sanayi 4.0 teknolojilerini yakından takip etmeleri ve kendi yol haritalarını hazırlamaları gerektiği önerisinde bulunmuştur.

Botti vd. (2017), Salerno Limanı'nı akıllı bir liman hizmet sistemi olarak incelemişlerdir. Liman tedarik zincirleri hakkındaki mevcut literatüre katkıda bulunmak ve liman operatörlerini desteklemek için vaka çalışması yöntemini kullanarak teorik ve pratik çıkarımlar sağlamışlardır. Hizmet bilimi teorisine uygun olarak liman tedarik zincirinin akıllı bir liman sistemi olarak yeniden kavramsallaştırılması önerisinde bulunmuşlardır.

Jun vd. (2018), akıllı liman sektörünün Kore ekonomisi üzerine etkilerini incelemişler ve bu etkiyi liman sektörü ile karşılaştırmışlardır. Elde edilen bulgular, akıllı liman endüstrisinin diğer endüstriler üzerinde büyük bir ekonomik etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, sektöre teknolojik yenilikler getirilmesinin dramatik işsizliğe neden olabileceği ve liman sahasındaki otomasyon nedeniyle liman çalışanlarının işlerini kaybetme olasılıklarına dair endişe duydukları gözlenmektedir. Ancak elde edilen sonuçlara dayanılarak sektöre yenilik getirmenin, istihdam yaratmayı artırabileceğini söylemek mümkündür. Liman sektörü ile karşılaştırıldığında akıllı liman sektörünün verimlilik, katma değer ve istihdam üzerinde büyük bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Molavi vd. (2020), mikro şebeke entegrasyonunun faydalarını ve bu faydaların liman endüstrisi için nasıl fırsatlara dönüştürülebileceğini araştırmışlardır. Akıllı liman konsepti geliştirmek için önerilen çerçevede bir dizi Akıllı Liman Endeksi metriğinin liman mikro şebeke planlama sürecine nasıl dahil edilebileceğini göstermeye çalışmışlardır. Örnek olay incelemeleri ve simülasyon sonuçlarından elde edilen bulgular, liman mikro şebekesinin, kritik tesis aksama sürelerinden kaçınma, enerji tasarrufu, enerji bağımlılığı ve emisyon azaltma gibi liman işletmesi ve yönetiminin çeşitli yönlerine katkıda bulunabileceğini ortaya koymaktadır.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

Çalışmanın araştırma evrenini Türkiye'deki konteyner limanlarında faaliyet gösteren çalışanlar ve yöneticiler oluşturmaktadır. COVID-19 pandemi sürecinde alınan üst düzey sağlık ve güvenlik tedbirlerinden dolayı araştırma evreninde yer alan katılımcı sayısına ulaşmak mümkün olmamaktadır. Bu sebeple, net bir sayıya ulaşamadığından araştırmada amaçlı rastgele örnekleme yöntemi kullanılarak 34 katılımcı ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Amaçlı örnekleme ile araştırma kapsamında çalışılan soruları aydınlığa çıkaracak bilgileri içeren durumların seçilmesi amaçlanmaktadır. Bu yönüyle, amaçlı örnekleme yöntemlerinin pek çok durumda olgu ve olayların keşfedilmesinde yararlı olduğu ifade edilmektedir (Tarhan, 2015: 653).

3.2. Araştırmanın Yöntemi ve Verilerin Toplanması

Bu araştırma, anket yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Hazırlanan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik özelliklerini ölçmeye yönelik 7 soru bulunmaktadır. İkinci bölümde, akıllı liman yapılanmasına yönelik uygulamaların bilinirlik düzeylerini ölçmeye yönelik 5'li likert tipinde sorular bulunmaktadır. Bu bölümdeki sorular, akıllı limanların operasyon, çevre, enerji, emniyet ve güvenlik boyutlarında yer alan uygulamaları ve düzenlemeleri ortaya koyan Karlı vd. (2020)'nin çalışmasından alınarak oluşturulmuştur.

3.3. Verilerin Analizi

Çalışmada toplanan veriler IBM SPSS 25 istatistik paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırma kapsamında, katılımcılara ait demografik faktörler ile katılımcıların akıllı liman yapılanmasına yönelik

uygulamaların bilinirlik düzeylerine ilişkin sorulara verdikleri yanıtları ölçmek amacıyla tanımlayıcı istatistiksel metotlardan frekans analizi yapılmıştır. Ayrıca, katılımcıların anket sorularına verdikleri yanıtların tutarlılığını ve güvenilirliğini ölçmek amacıyla Cronbach Alfa güvenilirlik katsayısından yararlanılmıştır.

Tablo 1. Araştırmada Kullanılan Ölçeklerin Güvenilirlik Katsayıları

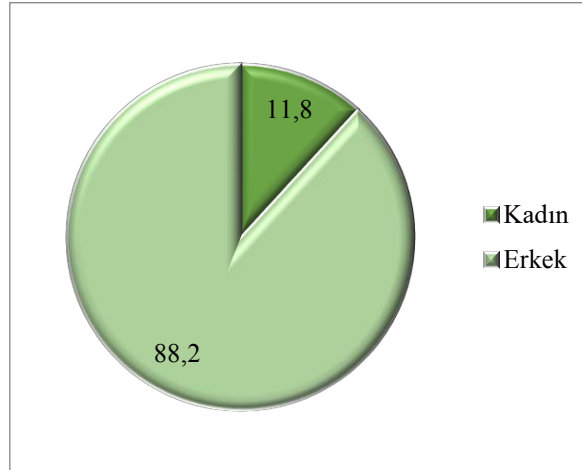
Ölçek	Cronbach Alfa Güvenilirlik Katsayısı
Operasyon Ölçeği	0,979
Çevre Ölçeği	0,897
Enerji Ölçeği	0,808
Emniyet ve Güvenlik Ölçeği	0,934

Cronbach Alfa katsayısının %80'den büyük veya eşit olduğu durumlarda ölçeğin yüksek derecede güvenilir bir ölçek olduğu ifade edilmektedir (Kalaycı, 2016: 405). Dolayısıyla, yukarıdaki tabloda verildiği üzere araştırmada kullanılan ölçeklerin yüksek güvenilirliğe sahip olduğu söylenebilir.

3.4. Araştırma Sonucunda Elde Edilen Bulgular

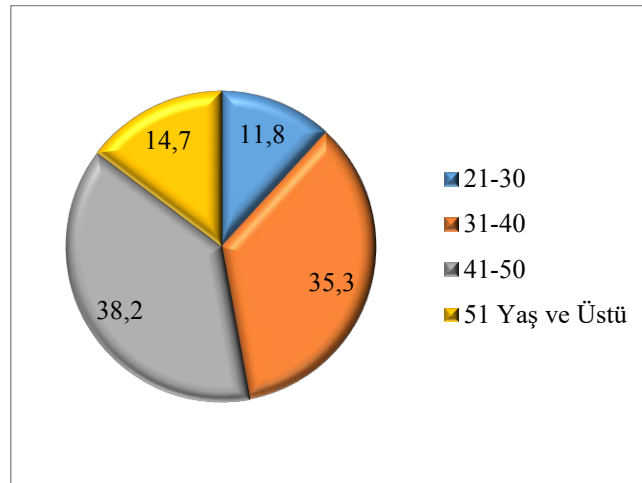
Bu bölümde, araştırmaya katılım gösteren 34 personele ait demografik özelliklere ilişkin bulgulara ve akıllı liman yapılanmasına yönelik uygulamaların bilinirlik yüzdelerine yer verilecektir.

Şekil 2. Katılımcıların cinsiyetlerine ilişkin frekans dağılımları



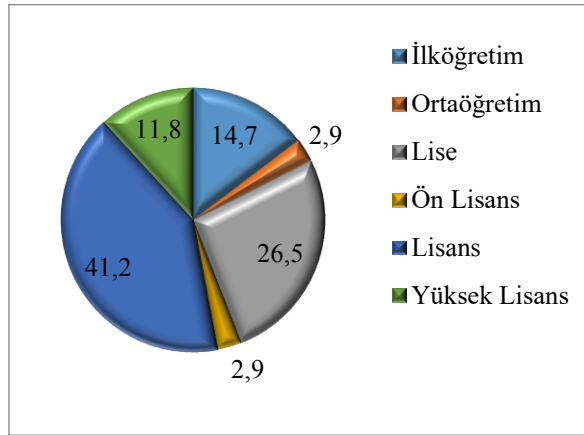
Yukarıdaki grafikte gösterildiği üzere araştırmaya katılım gösteren personelin %88,2'lik kısmını erkekler, %11,8'lik kısmını ise kadınlar oluşturmaktadır.

Şekil 3. Katılımcıların yaşlarına ilişkin frekans dağılımları



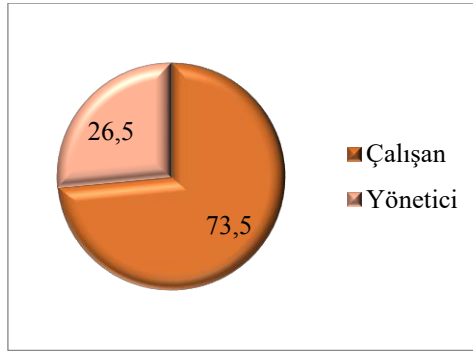
Bu araştırmanın, %11,8'lik payını 21-30 yaş arası, %35,3'lük payını 31-40 yaş arası, %38,2'lik payını 41-50 yaş arası, %14,7'lik payını ise 51 yaş ve üstü bireyler oluşturmaktadır.

Şekil 4. Katılımcıların eğitim durumlarına ilişkin frekans dağılımları



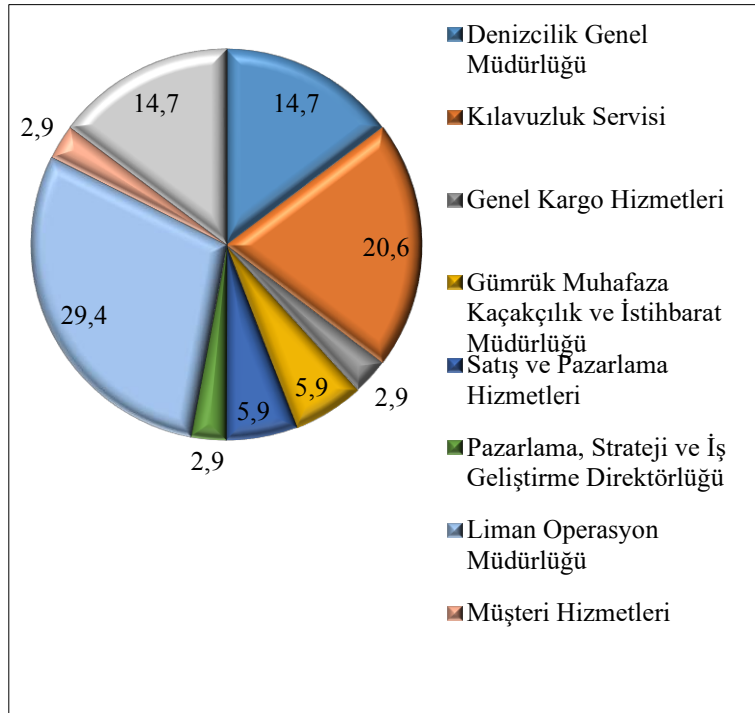
Araştırmaya katılım gösteren personelin %14,7'lik payını ilköğretim mezunları, %2,9'luk payını ortaöğretim mezunları, %26,5'lik payını lise mezunları, %2,9'luk payını ön lisans mezunları, %41,2'lik payını lisans mezunları ve %11,8'lik payını yüksek lisans mezunları oluşturmaktadır.

Şekil 5. Katılımcıların çalıştıkları kurumdaki pozisyon seviyesine ilişkin frekans dağılımları



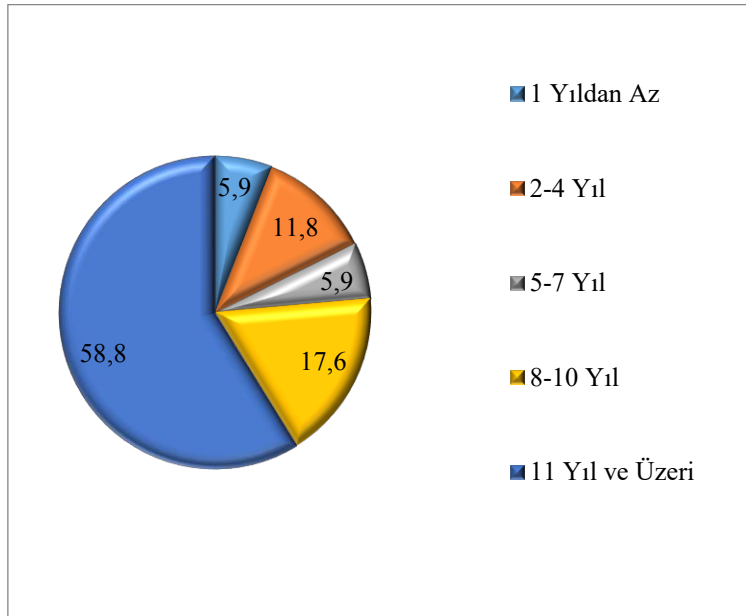
Katılımcıların çalıştıkları kurumdaki pozisyon seviyesine ilişkin dağılımlarına bakıldığında, %73,5'lik payını yöneticilerin, %26,5'lik payını ise çalışanların oluşturduğu görülmektedir.

Şekil 6. Katılımcıların çalıştıkları birimlere ilişkin frekans dağılımları



Araştırmaya katılım gösteren personellerin, çalıştıkları birimlere ilişkin dağılımlarına bakıldığında; %14,7'sinin Denizcilik Genel Müdürlüğü'nde, %20,6'sının Kılavuzluk Servisi'nde, %2,9'unun Genel Kargo Hizmetleri'nde, %5,9'unun Gümrük Muhafaza Kaçakçılık ve İstihbarat Müdürlüğü'nde, %5,9'unun Satış ve Pazarlama Hizmetleri'nde, %2,9'unun Pazarlama, Strateji ve İş Geliştirme Direktörlüğü'nde, %29,4'ünün Liman Operasyon Müdürlüğü'nde, %2,9'unun Müşteri Hizmetleri'nde ve %14,7'sinin diğer departmanlarda istihdam ettiği görülmektedir.

Şekil 7. Katılımcıların sektördeki hizmet sürelerine ilişkin frekans dağılımları



Katılımcıların sektördeki hizmet sürelerine ilişkin dağılımlarını, %5,9'luk payı ile 1 yıldan az süredir çalışanlar, %11,8'lik payını 2-4 yıl arası çalışanlar, %5,9'luk payını 5-7 yıl arası çalışanlar, %17,6'lık payını 8-10 yıl arası çalışanlar, %58,8'lik payını 11 yıl ve üzeri çalışanlar oluşturmaktadır.

Tablo 2. Limanların Operasyon Boyutu İle İlgili İfadelere Yönelik Yüzde Dağılımları

Limanların Operasyon Boyutu İle İlgili Uygulamalar		Hiç Bilmiyorum (%)	Az Düzeyde Biliyorum (%)	Orta Düzeyde Biliyorum (%)	İyi Düzeyde Biliyorum (%)	Çok İyi Düzeyde Biliyorum (%)
1	Senkron taşımacılık	47,1	20,6	11,8	17,6	2,9
2	Limana varış süresi tahmincisi	41,2	14,7	20,6	5,9	17,6
3	Liman Kalış Süresi Tahmincisi	38,2	14,7	17,6	17,6	11,8
4	Kamyon Filoları	58,8	14,7	11,8	8,8	5,9
5	Akıllı Gemiler	52,9	11,8	17,6	11,8	5,9
6	Demir Yolu Besleyicisi	67,6	5,9	14,7	8,8	2,9
7	Rıhtım Yönetimi	32,4	14,7	20,6	14,7	17,6
8	Deniz Trafik Yönetimi	35,3	2,9	20,6	17,6	23,5
9	Liman İçi Navigasyon	38,2	8,8	8,8	32,4	11,8
10	Dijital İkiz	50,0	11,8	14,7	8,8	14,7
11	Limanların Nesnesi	47,1	23,5	11,8	5,9	5,9
12	Akıllı Rıhtım Duvarları	64,7	20,6	5,9	8,8	-
13	Otonom Dronelar	52,9	17,6	23,5	5,9	-
14	Otonom Liman Navigasyonu	52,9	26,5	5,9	8,8	5,9
15	Sensörler	44,1	11,8	29,4	8,8	5,9
16	Liman Trafik Merkezi	41,2	11,8	23,5	11,8	11,8
17	Akıllı Yol	44,1	32,4	17,6	2,9	2,9
18	Akıllı Bakım	52,9	23,5	11,8	8,8	2,9
19	Akıllı Değişim	64,7	11,8	11,8	8,8	2,9
20	Akıllı Etiketler	55,9	8,8	20,6	8,8	5,9
21	Otomatik Depolama	67,6	5,9	20,6	2,9	2,9
22	Otomatik Taşıma	58,8	5,9	23,5	5,9	5,9
23	Dijital Veri Değişimi	55,9	14,7	11,8	8,8	8,8
24	Bilgi İşlem Platformu	47,1	17,6	14,7	5,9	14,7
25	Akıllı Demiryolu	76,5	11,8	8,8	2,9	-
26	Liman-Yol Yönetim Sistemi	52,9	8,8	20,6	14,7	2,9
27	Akıllı Park	58,8	20,6	14,7	2,9	2,9

Likert ölçeği kullanılarak, katılımcıların akıllı liman yapılanmasına yönelik uygulamalar hakkındaki bilgi düzeyleri ölçülmeye çalışılmıştır. Limanların operasyon boyutu ile ilgili birinci soru olan “Senkron taşımacılık hakkındaki bilgi düzeyinizi ifade ediniz” sorusuna araştırmaya katılım gösteren personelin %47,1’lik payı “Hiç bilmiyorum”, %20,6’lık payı “Az düzeyde biliyorum”, %11,8’lik payı “Orta düzeyde biliyorum”, %17,6’lık payı “İyi düzeyde biliyorum”, %2,9’luk payı “Çok iyi düzeyde biliyorum” yanıtını vermişlerdir. Tabloda yer alan diğer ifadelerle yönelik verilerden de anlaşılacağı üzere genel olarak operasyon boyutu ile ilgili bilgi düzeyinin düşük olduğu görülmektedir. Bu bulgular, sanayi 4.0 ve akıllı liman kavramlarının Türkiye’deki deniz taşımacılığı ve limancılık sektörlerinde henüz yeni anlaşılmaya başlandığı ve bunların uygulanmasına yönelik herhangi bir girişim olmadığını belirten Akgül ve Gençler (2017)’in çalışması ile benzerlik göstermektedir.

Tablo 3. Limanların Çevre Boyutu İle İlgili İfadelere Yönelik Yüzde Dağılımları

Limanların Çevre Boyutu İle İlgili Uygulamalar		Hiç Bilmiyorum (%)	Az Düzeyde Biliyorum (%)	Orta Düzeyde Biliyorum (%)	İyi Düzeyde Biliyorum (%)	Çok İyi Düzeyde Biliyorum (%)
1	Liman Çevre Yönetim Sistemi	44,1	14,7	29,4	8,8	2,9
2	İklim Anlaşması	47,1	17,6	23,5	8,8	2,9
3	Yeşil Gemiler İçin İndirim	58,8	14,7	17,6	5,9	2,9
4	Karbon Hapsetme ve Depolama	61,8	14,7	14,7	5,9	-
5	Atık Dönüşüm Uygulamaları	41,2	14,7	20,6	8,8	11,8

6	Liman Derinliği Yönlendirmesi	50,0	2,9	20,6	14,7	8,8
7	Karbon Ayak İzi Azaltma İlkelerine Uyum	64,7	5,9	20,6	5,9	-
8	İklim Dengeleme Sertifikası	70,6	11,8	14,7	-	-

Limanların çevre boyutu ile ilgili birinci soru olan “Liman çevre yönetim sistemi hakkındaki bilgi düzeyinizi ifade ediniz” sorusuna katılımcıların %44,1’lik payı “Hiç bilmiyorum”, %14,7’lik payı “Az düzeyde biliyorum”, %29,4’lük payı “Orta düzeyde biliyorum”, %8,8’lik payı “İyi düzeyde biliyorum”, %2,9’luk payı ise “Çok iyi düzeyde biliyorum” yanıtını vermişlerdir. Katılımcıların “İklim anlaşması” uygulaması için bilinirlik oranlarına bakıldığında, %47,1’lik payı “Hiç bilmiyorum”, %17,6’lık payı “Az düzeyde biliyorum”, %23,5’lik payı “Orta düzeyde biliyorum”, %8,8’lik payı “İyi düzeyde biliyorum”, %2,9’luk payı “Çok iyi düzeyde biliyorum” şeklindedir. “Yeşil gemiler için indirim” uygulamasının bilinirlik oranları; %58,8’lik payı “Hiç bilmiyorum”, %14,7’lik payı “Az düzeyde biliyorum”, %17,6’lık payı “Orta düzeyde biliyorum”, %5,9’luk payı “İyi düzeyde biliyorum”, %2,9’luk payı “Çok iyi düzeyde biliyorum” şeklindedir. Katılımcıların “Karbon hapsedme ve depolama” uygulaması için bilgi düzeylerine bakıldığında, %61,8’lik payı “Hiç bilmiyorum”, %14,7’lik payı “Az düzeyde biliyorum”, %14,7’lik payı “Orta düzeyde biliyorum”, %5,9’luk payı “İyi düzeyde biliyorum” şeklinde olduğu görülmektedir. “Atık dönüşüm uygulamaları” için bilinirlik oranının %41,2’lik payı ile “Hiç bilmiyorum”, %14,7’lik payı ile “Az düzeyde biliyorum”, %20,6’lık payı ile “Orta düzeyde biliyorum”, %8,8’lik payı ile “İyi düzeyde biliyorum”, %11,8’lik payı ile “Çok iyi düzeyde biliyorum” şeklindedir. “Liman derinliği yönlendirmesi” uygulaması için bilgi düzeyine bakıldığında %50’lik payı ile “Hiç bilmiyorum”, %2,9’luk payı ile “Az düzeyde biliyorum”, %20,6’lık payı ile “Orta düzeyde biliyorum”, %14,7’lik payı ile “İyi düzeyde biliyorum”, %8,8’lik payı ile “Çok iyi düzeyde biliyorum” şeklinde olduğu gözlenmektedir. “Karbon ayak izi azaltma ilkelerine uyum” uygulamasına yönelik bilinirlik oranları; %64,7’lik payı ile “Hiç bilmiyorum”, %5,9’luk payı ile “Az düzeyde biliyorum”, %20,6’lık payı ile “Orta düzeyde biliyorum”, %5,9’luk payı ile “İyi düzeyde biliyorum” şeklindedir. Katılımcıların “İklim dengeleme sertifikası” hakkındaki bilgi düzeylerine bakıldığında ise %70,6’lık payının “Hiç bilmiyorum”, %11,8’lik payının “Az düzeyde biliyorum”, %14,7’lik payının ise “Orta düzeyde biliyorum” yanıtını verdikleri görülmektedir. Bu bulgular, akıllı liman olma sürecindeki en önemli engellerin endüstri 4.0 hakkındaki bilgi eksikliği ve personelden kaynaklı problemler olduğunu ifade eden Çalışkan (2020)’in sonucu ile uyumaktadır.

Tablo 4. Limanların Enerji Boyutu İle İlgili İfadelere Yönelik Yüzde Dağılımları

Limanların Enerji Boyutu İle İlgili Uygulamalar		Hiç Bilmiyorum (%)	Az Düzeyde Biliyorum (%)	Orta Düzeyde Biliyorum (%)	İyi Düzeyde Biliyorum (%)	Çok İyi Düzeyde Biliyorum (%)
1	Sistem Entegrasyonu ve Kamu Aydınlatma İçin Led	55,9	11,8	17,6	8,8	2,9
2	Denizde Rüzgar Tribünü ve Güneş Paneli	50,0	5,9	23,5	14,7	2,9
3	Hidrojenle Çalışan Römork	64,7	20,6	8,8	2,9	-
4	Kurumsal İlkeler	38,2	11,8	26,5	14,7	5,9
5	Sıvılaştırılmış Doğal Gaz	38,2	26,5	14,7	14,7	2,9

Limanların enerji boyutu ile ilgili birinci soru olan “Sistem entegrasyonu ve kamu aydınlatma için led hakkındaki bilgi düzeyinizi ifade ediniz” sorusuna katılımcıların %55,9’luk payı “Hiç bilmiyorum”, %11,8’lik payı “Az düzeyde biliyorum”, %17,6’lık payı “Orta düzeyde biliyorum”, %8,8’lik payı “İyi düzeyde biliyorum”, %2,9’luk payı “Çok iyi düzeyde biliyorum” yanıtını vermişlerdir. Katılımcıların “Denizde rüzgar tribünü ve güneş paneli” uygulaması için bilinirlik oranlarına bakıldığında, %50’lik payı “Hiç bilmiyorum”, %5,9’luk payı “Az düzeyde biliyorum”, %23,5’luk payı “Orta düzeyde biliyorum”, %14,7’lik payı “İyi düzeyde biliyorum”, %2,9’luk payı “Çok iyi düzeyde biliyorum” şeklindedir. Katılımcıların “Hidrojenle çalışan römork” uygulaması için bilgi düzeylerine bakıldığında, %64,7’lik payı “Hiç bilmiyorum”, %20,6’lık payı “Az düzeyde biliyorum”, %8,8’lik payı “Orta düzeyde biliyorum”, %2,9’luk payı “İyi düzeyde biliyorum” şeklinde olduğu görülmektedir. “Kurumsal ilkeler” uygulamasına yönelik bilinirlik oranları; %38,2’lik payı ile “Hiç bilmiyorum”, %11,8’lik payı ile “Az düzeyde biliyorum”, %26,5’luk payı ile “Orta düzeyde biliyorum”, %14,7’lik payı ile “İyi düzeyde biliyorum”, %5,9’luk payı ile “Çok iyi düzeyde biliyorum” şeklindedir. Katılımcıların “Sıvılaştırılmış doğal gaz” hakkındaki bilgi düzeylerine bakıldığında ise %38,2’lik payının “Hiç bilmiyorum”, %26,5’luk payının “Az düzeyde biliyorum”, %14,7’lik payının “Orta

düzeyde biliyorum”, %14,7’lik payının “İyi düzeyde biliyorum”, %2,9’luk payının “Çok iyi düzeyde biliyorum” yanıtını verdikleri görülmektedir.

Tablo 5. Limanların Emniyet ve Güvenlik Boyutu İle İlgili İfadelere Yönelik Yüzde Dağılımları

Limanların Emniyet ve Güvenlik Boyutu İle İlgili Uygulamalar		Hiç Bilmiyorum (%)	Az Düzeyde Biliyorum (%)	Orta Düzeyde Biliyorum (%)	İyi Düzeyde Biliyorum (%)	Çok İyi Düzeyde Biliyorum (%)
1	Taşkın Risk Yönetimi	50,0	26,5	17,6	2,9	-
2	Kamyon Park Yeri	47,1	17,6	5,9	20,6	8,8
3	Deniz Güvenliği	29,4	14,7	20,6	29,4	5,9
4	Ulaşım ve Çevre Güvenliği	29,4	14,7	20,6	23,5	11,8
5	Blockchain	50,0	20,6	14,7	-	14,7
6	Dronelar	47,1	20,6	17,6	5,9	8,8
7	Akıllı Kameralar	38,2	5,9	26,5	14,7	14,7
8	Siber Raporlama Merkezi	67,6	5,9	14,7	5,9	5,9
9	Eleme Sistemi	67,6	20,6	-	5,9	5,9
10	Liman Siber Yardım Hattı	67,6	14,7	11,8	5,9	-
11	Otomatik Görüntü Tanıma Sistemi	52,9	14,7	11,8	20,6	-
12	Liman İzleme	38,2	11,8	26,5	11,8	11,8
13	Mobil Liman İzleme	47,1	11,8	17,6	14,7	8,8

Limanların emniyet ve güvenlik boyutu ile ilgili birinci soru olan “Taşkın risk yönetimi hakkındaki bilgi düzeyinizi ifade ediniz” sorusuna katılımcıların %50’lik payı “Hiç bilmiyorum”, %26,5’lik payı “Az düzeyde biliyorum”, %17,6’lık payı “Orta düzeyde biliyorum”, %2,9’luk payı “İyi düzeyde biliyorum” yanıtını vermişlerdir. Emniyet ve güvenlik boyutu ile ilgili olan diğer ifadelerle ilişkin dağılımlar yukarıdaki tabloda yer almaktadır.

SONUÇ

Taşımacılık ve lojistik teknolojisinin güçlü gelişimi ile birlikte mal ve hizmet pazarı genişlemiştir. Küreselleşme eğilimi ile ülkeler arasındaki ticaret hacmi önemli ölçüde artmış ve bu malların çoğu, ulaşım ağlarında ve ekonomik sistemlerde önemli bir rol oynayan limanlar aracılığıyla taşınmaya başlamıştır (Yen vd., 2022: 1). Limanlar, 2010 yılından itibaren dijital dönüşümler ve Endüstri 4.0 uygulamaları ile karakterize edilen bir evrim aşamasına girmişlerdir (de la Peña Zarzuelo vd., 2020: 1). Dijital teknolojilerin ortaya çıkışı ve Endüstri 4.0 dalgasıyla birlikte giderek artan sayıda liman, geleneksel liman planlamasına alternatif olarak akıllı liman planlamasını keşfetmeye başlamıştır (Min, 2022: 204-205). Liman terminal operasyonlarının, depolama, lojistik, tersane ve liman taşımacılığının tüm bölümlerinin kablosuz ağ aracılığıyla yakından bağlantılı olduğu, günlük üretim denetimi, ilgili devlet daireleri ve liman nakliye işletmeleri için her türlü bilginin sağlandığı tam otomatik akıllı limanlara (Jović vd., 2019: 1386) örnek olarak Rotterdam Limanı, Hamburg Limanı, Şangay Limanı, Los Angeles Limanı ve Singapur Limanı gösterilmektedir (Balık vd., 2019: 9). Bununla birlikte, günümüzde hala akıllı limanın ne olduğu ve bir liman topluluğunun bu olgunluk düzeyine nasıl ulaşması gerektiği konusunda bir belirsizlik bulunmaktadır. Artan ilgiye ve bazı dijital yeniliklerin kanıtlanmış faydalarına rağmen, akıllı liman konseptinin stratejik düzeyde uygulanması zorlu olmaya devam etmektedir. Limanların üstlenmesi gereken dijitalleşme stratejisinin kavramsallaştırılması için araştırmacı ve uygulayıcıların kuruluşlar arası düzeyde bütünsel bir stratejik modele ihtiyaç duyulduğu ifade edilmektedir (Boullauazan vd., 2022: 15). Bu sebeple, uygulayıcılar tarafından akıllı liman yapılanmasına yönelik teknolojilerin tanınması ve anlaşılması büyük bir önem arz etmektedir. Bu çalışmada, ülkemizde akıllı liman statüsüne erişme noktasındaki durumumuzu tespit edebilmek için yurt dışındaki akıllı limanlarda kullanılan teknolojilerin, yurt içindeki limanlarda faaliyet gösteren personeller tarafından bilinirlik düzeyleri araştırılmıştır.

Araştırma sonucunda, akıllı liman yapılanmasına yönelik uygulamaların operasyon boyutu ile ilgili bulgularına bakıldığında en yüksek bilgi düzeyinin “Liman İçi Navigasyon”, “Deniz Trafik Yönetimi” ve “Rıhtım Yönetimi” uygulamaları olduğu görülürken, en düşük bilgi düzeyinin ise “Akıllı Demiryolu”, “Akıllı Rıhtım Duvarları”, “Otonom Liman Navigasyonu”, “Akıllı Park” ve “Akıllı Yol” olduğu görülmektedir. Çevre boyutu ile ilgili bulgular incelendiğinde en yüksek bilgi düzeyinin “Liman Derinliği Yönlendirmesi” ve “Atık Dönüşüm Uygulamaları” olduğu, en düşük bilgi düzeyinin “Karbon Hapsetme ve Depolama”, “Yeşil Gemiler

İçin İndirim” ve “Karbon Ayak İzi Azaltma İlkelerine Uyum” olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Enerji boyutu ile ilgili bulgulara bakıldığında, en yüksek bilgi düzeyinin “Kurumsal İlkeler” olduğu, en düşük bilgi düzeyinin ise “Hidrojenle Çalışan Römork” ve “Sistem Entegrasyonu ve Kamu Aydınlatma İçin Led” olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın emniyet ve güvenlik boyutu ile ilgili bulguları incelendiğinde, en yüksek bilgi düzeyinin “Deniz Güvenliği”, “Ulaşım ve Çevre Güvenliği”, “Akıllı Kameralar” ve “Kamyon Park Yeri” olduğu, en düşük bilgi düzeyinin ise “Eleme Sistemi”, “Liman Siber Yardım Hattı” ve “Taşkın Risk Yönetimi” olduğu sonucuna varılmıştır. Araştırmanın bulguları, Akgül ve Gençer (2017) ve Çalışkan (2020)’ın çalışmaları ile benzerlik göstermektedir. Bununla birlikte, Türkiye’deki limanların dijitalleşmesinin uzun zaman alacağını öngören Özkanlı ve Denizhan (2020: 362)’ın ve liman işletmelerinin teknolojik gelişmeleri uygulayabilmesi için dijital teknoloji uzmanlarından yardım alması gerektiğini, teknoloji departmanlarını geliştirmeleri ve yenilikçi iş davranışı sergileyen çalışanlara sahip olmaları gerektiğini vurgulayan Eyit vd. (2022: 56)’nin çalışmaları ile uyumaktadır. Dolayısıyla, ülkemizdeki limanlarda henüz yüksek düzeyde teknolojilerin kullanılmadığı ve akıllı liman girişimlerinin uzun yıllar süreceği düşünülmektedir. Bu sürecin daha hızlı gerçekleştirilebilmesi için Özkanlı ve Denizhan (2020: 362)’ın çalışmalarında ifade ettikleri İngiliz Limanlar Birliği ve Rotterdam Limanı’nın dört aşamalı kilometre taşı planına dayanılarak oluşturulmuş olan “Dijitalleşme İçin Yol Haritası”nın kullanılması tavsiye edilmektedir. Bununla birlikte, pandemi sürecinde sınırlı sayıda katılımcı ile gerçekleştiren bu araştırmanın geliştirilmesi ve daha fazla sektör temsilcilerinin araştırmaya dahil edilerek örneklem büyüklüğünün artırılması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Alnıpak, Serdar ve Alkan, Güler (2017) “Sanayi 4.0’ın Lojistik ve Limancılık Sektörüne Etkileri”, III. Ulusal Liman Kongresi, İzmir, Türkiye.
- Akgül, Ersin Fırat ve Gençer, Hüseyin (2017) “Akıllı Liman: Fırsatlar, Tehditler”, III. Ulusal Liman Kongresi, İzmir, Türkiye.
- Balık, İsmet, Aydın, Sonay Zeki ve Bitiktaş, Fevzi (2019) “Limanlarda Dijitalleşme: Çevrim İçi Medyadan Yansımalar”, IV. Ulusal Liman Kongresi, İzmir, Türkiye.
- Belfkih, Abderrahmen, Duvallet, Claude ve Sadeg, Bruno (2017) “The Internet of Things for smart ports: Application to the port of Le Havre”, In International Conference on Intelligent Platform for Smart Port, Le Havre, France.
- Botti, Antonio, Monda, Antonella, Pellicano, Marco ve Torre, Carlo (2017) “The re-conceptualization of the port supply chain as a smart port service system: the case of the port of Salerno”, *Systems*, 5(2), s. 35.
- Castellano, Rosalia, Fiore, Ugo, Musella, Gaetano, Perla, Francesca, Punzo, Gennaro, Risitano, Marcello, Sorrentino, Annarita ve Zanetti, Paolo. (2019) “Do digital and communication technologies improve smart ports? A fuzzy DEA approach”, *IEEE Transactions on Industrial Informatics*, 15(10), s. 5674-5681.
- Çalışkan, Aylin (2020) “Akıllı Liman Dönüşümünde Zorlukların Yorumlayıcı Yapısal Modelleme İle Değerlendirilmesi”, *Beykoz Akademi Dergisi*, 8(1), s. 305-320.
- DeChant, James R. (2019) “13 Smart Port Benefits to Increase ROI, Safety, and Smarter Choices”, *Advanced Polymer Coatings, USA & Canada*. de la Peña Zarzuelo, Ignacio (2021) “Cybersecurity in ports and maritime industry: Reasons for raising awareness on this issue”, *Transport Policy*, 100, s. 1-4.
- de la Peña Zarzuelo, Ignacio, Soeane, María Jesús Freire ve Bermúdez, Beatriz López (2020) “Industry 4.0 in the port and maritime industry: A literature review”, *Journal of Industrial Information Integration*, 100173, s. 1-18.
- Douaioui, Kaoutar, Fri, Mouhsene, Mabrouki, Charif, Semma, E. A. (2018) “Smart port: Design and Perspectives”, In 2018 4th International Conference on Logistics Operations Management (GOL), Le Havre, France.
- Dursun, Elifcan (2020) “Limanlarda Teknoloji ve İnovasyon: Bir Konteyner Terminal Değerlendirmesi”, *Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma Dergisi*, 7(57), s. 2173-2183.
- Eyit, Bahadır., Yorulmaz, Murat ve Taş, Ayşe. (2022). “Konteyner Limanlarında Kullanılan Dijital Teknoloji Uygulamalarının Değerlendirilmesi”. *The Journal of Social Science*, 6(11), 43-59.
- Jović, M., Kavran, N., Akstentijević, S. ve Tijan, E. (2019) “The transition of croatian seaports into smart ports”, In 2019 42nd International Convention on Information and Communication Technology, Electronics and Microelectronics (MIPRO), IEEE, s. 1386-1390, Opatija, Croatia.
- Jun, Wang Ki, Lee, Min-Kyu ve Choi, Jae Young (2018) “Impact of the smart port industry on the Korean national economy using input-output analysis”, *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, 118, s. 480-493.
- Kalaycı, Şeref, (2016) SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri, 7. Baskı, Asil Yayıncılık, Ankara.
- Karlı, Halil ve Tanyaş, Mehmet. (2020) “Bilgi Ve İletişim Teknolojileri Destekli Yenilikçi Uygulamaların Lojistik Merkezlere Entegrasyon”, *Mersin Üniversitesi Denizcilik ve Lojistik Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 1-25.
- Karlı, Halil, Öztaş Karlı, R. Gizem ve Aydın, Hatice (2020) “Rotterdam, Antwerp ve Hamburg Limanlarının Akıllı Liman Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Global Journal of Economics and Business Studies*, 9(18), s. 1-16.
- Min, H. (2022). Developing a smart port architecture and essential elements in the era of Industry 4.0. *Maritime Economics & Logistics*, 1-19.
- Molavi, Anahita, Shi, Jian, Wu, Yiwei, & Lim, Gino J. (2020) “Enabling smart ports through the integration of microgrids: A two-stage stochastic programming approach”, *Applied Energy*, 258, 114022, s. 1-10.
- Othman, A., El-gazzar, S., & Knez, M. (2022). A Framework for Adopting a Sustainable Smart Sea Port Index. *Sustainability*, 14(8), 4551.
- Özkanlı, Asiye, ve Denizhan, Berrin (2020) “Digitalization Roadmap for Turkish Seaports”, *Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi*, s. 358-363.
- Öztürk, Metin, Jaber, Mona ve Imran, Muhammed A. (2018) “Energy-aware smart connectivity for IoT networks: Enabling smart ports”, *Wireless Communications and Mobile Computing*, 2018, s. 1-11.
- Port Technology, (2021) “What is a Smart Port?”, <https://www.porttechnology.org/news/what-is-a-smart-port/>, Erişim Tarihi: 09.07.2022.
- Rodrigo González, Alberto, González-Cancelas, Nicoletta, Molina Serrano, Beatriz ve Orive, Alberto Camarero (2020) “Preparation of a smart port indicator and calculation of a ranking for the spanish port system”, *Logistics*, 4(2), s. 9.
- Sankla, W., & Muangpan, T. (2022). Smart and Sustainable Port Performance in Thailand: A Conceptual Model. *Journal of Sustainable Development*, 15(4).
- Shuo, Chen, Jian, Wang ve Ruoxi, Zhao (2016) “The Analysis of the Necessity of Constructing the Huizhou ‘Smart Port’ and Overall Framework”, In 2016 International Conference on Intelligent Transportation, Big Data & Smart City (ICITBS), IEEE, s. 159-162.
- Tarhan, Özge (2015) “Sosyal Bilgiler Öğretmeni Adaylarının Politik Okuryazarlığa İlişkin Görüşleri”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(9), 649-669.
- Tatar, Veysel ve Özer, Meriç Burçin (2017) “Türkiye’nin Uluslararası Lojistik Merkezi: Hopa Limanı Deniz Lojistiğinin Durum Analizi”, *Social Sciences Studies Journal*, 3(8), s. 549-557.

- UNESCAP. (2021). Smart Port Delvelopment Policies in Asia and the Pacific. Retrieved from https://www.unescap.org/sites/default/d8files/event-documents/SmartPortDevelopment_Feb2021.pdf
- Yang, Yongsheng, Zhong, Meisu, Yao, Haiqing, Yu, Fang, Fu, Xiuwen ve Postolache, Octavian (2018) “Internet of things for smart ports: Technologies and challenges”, IEEE Instrumentation & Measurement Magazine, 21(1), s. 34-43.
- Yen, B. T., Huang, M. J., Lai, H. J., Cho, H. H., & Huang, Y. L. (2022). How smart port design influences port efficiency– A DEA-Tobit approach. Research in Transportation Business & Management, 100862.

Turizm Eğitimi Almakta Olan Öğrencilerin Çevreye Karşı Motivasyonları

Motivation Towards the Environment of Students Studying Taking Tourism Education

Şafak ÜNÜVAR *
Gamze TEMİZEL **

ÖZ

Çevre turizm için en önemli arz kaynaklarından biridir. Turizmin sürdürülebilirliği için çevreye duyarlı bakış açısıyla hareket edilmesi, turizmin varlık sebeplerinden en önemlisi olan çevrenin korunmasına hizmet edeceğinden, turizme katkı sağlayacaktır. Günümüzde çevreci davranışlar için kişilerin motivasyonunu tespit etmeye hizmet eden çevreye karşı motivasyon kavramı pek çok araştırmacının konusu olmuştur. Bu araştırma turizm eğitimi almakta olan öğrencilerin çevreye karşı motivasyon düzeylerinin belirlenmesi, ayrıca öğrencilerin çevreye karşı motivasyonlarının demografik değişkenlere göre farklılaşıp farklılaşmadığının tespit edilmesi amacıyla yapılmıştır. Katılımcıların çevreye karşı motivasyonlarını belirlemek amacıyla Pelletier vd. (1998) tarafından oluşturulmuş, 6 boyut ve 24 maddeden oluşan Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği kullanılmıştır. Araştırmanın örneklem grubunu Selçuk Üniversitesi Turizm Fakültesi'nde eğitim görmekte olan öğrenciler (n=308) oluşturmaktadır. Nicel araştırma deseninde yapılan çalışmada betimsel ve nedensel-karşılaştırma yöntemi kullanılmış olup, veri edinme tekniği olarak anketten yararlanılmıştır. Sonuç olarak çevreye karşı motivasyon ölçeğinin insanların çevresel davranışlarda bulunmaya yönelik çeşitli motivasyonlarını ölçmek için orijinal ölçeğin geliştirildiği kültürel bağlamın dışında da kullanılabilen geçerli ve güvenilir bir araç olduğu, çevreye karşı motivasyonun alt boyutlarından olan özdeşleştirilen en yüksek ($\bar{x}=4,31$), motivasyonsuzluk alt boyutunun ise en düşük ($\bar{x}=1,65$) ortalamaya sahip olduğu belirlenmiş, ayrıca çevreye karşı motivasyon ölçeği boyutlarından içsel motivasyon ile bütünleştirme boyutlarında cinsiyete göre farklılık olduğu tespit edilmiştir.

ANAHTAR KELİMELELER

Turizm, Turizm Eğitimi, Öz-Belirleme Teorisi, Çevreye Karşı Motivasyon.

ABSTRACT

Environment is one of the most important supply sources for tourism. Acting with an environmentally sensitive perspective for the sustainability of tourism will contribute to tourism as it will serve to protect the environment, which is the most important reason for tourism's existence. Today, the concept of motivation towards the environment, which serves to determine the motivation of people for environmental behavior, has been the subject of many researches. This research was carried out in order to determine the level of motivation towards the environment of the students receiving tourism education, and also to determine whether the motivation of the students towards the environment differs according to demographic variables. In order to determine the motivation of the participants towards the environment, the Motivation Towards the Environment Scale, developed by Pelletier et al. (1998) and consisting of 6 dimensions and 24 items, was used. The sample group of the research consists of the students (n=308) who are studying at the Faculty of Tourism at Selçuk University. Descriptive and causal-comparison methods were used in the study conducted in the quantitative research design, and a questionnaire was used as a data acquisition technique. As a result, it has been determined that the Motivation Towards the Environmental Scale is a valid and reliable tool that can be used outside the cultural context in which it was developed to measure people's various motivations for environmental behaviors. In the study, it was also determined that identification, which is one of the sub-dimensions of motivation towards the environment, had the highest ($\bar{x}=4.31$) and the sub-dimension of amotivation had the lowest ($\bar{x}=1.65$) arithmetic mean and there is difference by gender in the dimensions of intrinsic motivation and integration.

KEYWORDS

Tourism, Tourism Education, Self-Determination Theory, Motivation Towards the Environment.

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
08.07.2022	18.09.2022
Atıf	Ünüvar, Ş. ve Temizel, G. (2022). Turizm Eğitimi Almakta Olan Öğrencilerin Çevreye Karşı Motivasyonları. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 593-607.

* Prof. Dr., Selçuk Üniversitesi Turizm Fakültesi, safakunuvar@selcuk.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9177-8704

** Dr. Öğr. Üyesi, Selçuk Üniversitesi Turizm Fakültesi, gamzetemizel@selcuk.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6576-1634

GİRİŞ

Çevre, “canlıların yaşamları boyunca ilişkilerini sürdürdükleri ve karşılıklı olarak etkileşim içinde buldukları biyolojik, fiziksel, sosyal, ekonomik ve kültürel ortam” şeklinde tanımlanmaktadır (Çevre Kanunu, 1983). Çevreyle birlikte hava, su, toprak ve doğada bulunan cansız varlıklar olan doğal kaynaklar, hayatın devam etmesi için en temel gerekliliktir. Doğa insan yaşamı için gerekli olan yaşam koşullarını sunmakta, aynı zamanda ekonomik toplum düzeni için de gerekli olan kaynakları sağlamaktadır. Ancak dünya genelinde artan nüfus ve buna bağlı artan tüketim ihtiyaçları sınırlı olan doğal kaynakları tehdit eder seviyededir. Küresel ölçekte hava kirliliği, su kirliliği, toprak kirliliği, atıklar, gürültü kirliliği, erozyon, çölleşme, ormansızlaşma, biyolojik çeşitlilik kaybı, iklim değişikliği, kuraklık ve doğal çevrenin tahribatı gibi çevre sorunları artmaktadır. Sürdürülebilir çevre ise “gelecek kuşakların ihtiyaç duyacağı kaynakların varlığını ve kalitesini tehlikeye atmadan, hem bugünün hem de gelecek kuşakların çevresini oluşturan tüm çevresel değerlerin her alanda (sosyal, ekonomik, fizikî vb.) ıslahı, korunması ve geliştirilmesi süreci” olarak ifade edilmektedir (Çevre Kanunu, 1983). Buna göre çevrenin korunması ve geliştirilmesi tüm insanlığın esenliği ve ekonomik gelişmenin temel ögesidir (Çamur ve Vaizoğlu, 2007: 299). Toplumların fiziksel ve psikolojik sağlığı ve kolektif geleceği, çevre kalitesinin artırılmasına ve korunmasına bağlıdır. Ancak bu çaba, devlet kurumlarının ve çevreyi korumaya yönelik dernek ve vakıfların münhasır sorumluluğu değildir. Ortalama bir vatandaş geri dönüşüm, enerji tasarrufu, çevre dostu ürünler satın alma vd. gibi çeşitli yararlı davranışları gerçekleştirebilecek konumdadır (Pelletier vd., 1998: 438).

Sürdürülebilirlik kavramının turizm endüstrisindeki karşılığı yerel kaynakların korunması, yaşam kalitesinin yükseltilmesi, turistik tüketicilerin ve bölge halkının ihtiyaçlarının gelecek düşünülerek karşılanması, ülkenin kültürel bütünlüğüne ve çevresine uygun turizm kapasitelerinin geliştirilmesi olarak tanımlanmaktadır. En çok enerji tüketen sektörlerden biri olan turizmde enerji tasarrufu, doğal kaynakların korunması ve çevre yönetimi gibi konularda daha hassas davranılması gerekmektedir (Gökdeniz, 2017: 71). Turizm ve çevre ilişkisinde çevre, turizm için kaynak teşkil etmekte; aynı zamanda turizmin çevre üzerinde olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Turizmin sürdürülebilirliği için çevreye duyarlı bakış açısıyla hareket edilmesi, turizmin varlık sebeplerinden en önemlisi olan çevrenin korunmasına hizmet edeceğinden, turizme katkı sağlayacaktır.

Turizm sektörü emek yoğun yapısıyla çok sayıda çalışanın istihdam edildiği bir iş koludur. Turizm işletmelerinde çalışanların çevreye duyarlı davranışlar sergilemeleri, sayısal çoğunlukları göz önünde bulundurulduğunda ayrıca önem arz etmektedir. Turizm endüstrisinin potansiyel iş gücü pozisyonunda olan turizm eğitimi almakta olan öğrencilerin çevre bilincine ve çevreye duyarlı bir anlayışa sahip olmaları turizmin sürdürülebilirliğine katkı sağlayacaktır.

Devletlerin çevreyi koruma politikaları, ekolojik gruplar ve sivil toplum kuruluşlarının bu konudaki tutumları, toplum genelinde çevreye duyarlı bakış açısının gelişmesine katkı sağlamaktadır. Bununla birlikte kişilerin çevreye duyarlı bir bakış açısı geliştirerek çevreci davranışlar sergilemelerinde, çevresel bilgi ve tutumlarının etkili olduğu öne sürülmektedir. Ancak tüm bunların çevreye duyarlı davranışları teşvik etmek için yeterli olmadığı öngörülmektedir. Kişilerin bu konudaki bireysel motivasyonları da çoğunluğu gönüllülük esasına dayalı olan çevreci davranışlar üzerinde etkilidir. Bu bakış açısıyla Deci ve Ryan’ın (1985, 1991) geliştirdiği Öz Belirleme Teorisi’nden (Self-Determination Theory) hareketle Pelletier vd. (1998), kişilerin çevreci davranışlarını tahmin etmek için çevreye karşı bireysel motivasyonlarının etkisini ölçmek amacıyla Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği’ni (Motivation Toward the Environment Scale) geliştirmişlerdir. Çevreye karşı motivasyon yaklaşımına göre, kişilerin çevreye duyarlılıkta içsel motivasyonlarının yüksek olması, potansiyel olarak daha büyük bir çevresel etki yaratacaktır. Bu doğrultuda mevcut çalışmanın temel amacı, turizm eğitimi almakta olan öğrencilerin çevreye karşı motivasyon düzeylerinin tespit edilmesi ve bu düzeylerin çeşitli değişkenlere göre farklılaşmasına bakılmasıdır. Bu sayede gelecekte turizm endüstrisinde istihdam edilme ihtimalleri yüksek olan bu öğrencilerin, turizmin sürdürülebilirliğine katkı sağlayacak şekilde çevre bilincine sahip iş görenler olarak hareket etme potansiyelleri incelenmiş olacaktır.

Çevreci davranışlar için kişilerin motivasyonunu tespit etmeye hizmet eden çevreye karşı motivasyon kavramı, literatürde ulusal ve uluslar arası çeşitli araştırmaların konusu olmuştur. Yapılan çalışmalarda; çevreci davranışlar ve motivasyon ilişkisi (Pelletier vd., 1998; Green-Demers vd., 1997; Aitken vd., 2016; Villacorta vd., 2003), çevreci davranışlar için motivasyon eksikliği (Pelletier vd., 1999), çalışanların çevreci davranışları üzerinde motivasyonun etkisi (Budzanowska-Drzewiecka ve Tutko, 2021; Graves vd., 2013; Hicklenton vd., 2019; Graves ve Sarkis, 2018; Graves vd., 2019), adolesanların çevreye karşı motivasyonları (Renaud-Dube vd., 2010; Boeve-de Pauw ve Van Petegem, 2017; Sass vd., 2018), hükümetin çevresel düzenlemelere ilişkin yaklaşımlarının kişilerin çevreye karşı motivasyonlarına etkisi (Lavergne vd., 2010),

okul öncesi öğretmen adaylarının çevreye karşı motivasyonları (Yazıcı vd., 2013; Özkubat ve Demiriz, 2013) ve çevreci etkinlikler yoluyla fen bilgisi öğretmen adaylarının çevreye karşı motivasyonlarının geliştirilmesi (Karaarslan vd., 2014) gibi konularda çeşitli araştırmalar yürütülmüştür. Araştırmacıların ulusal ve uluslararası literatürü tarama neticesinde elde ettikleri bilgiler dahilinde, bu çalışmalar arasında turizm eğitimi almakta olan lisans öğrencilerinin çevreye karşı motivasyonlarını inceleyen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çerçevede araştırma ile turizm eğitimi almakta olan öğrencilerinin çevreye karşı motivasyon düzeylerinin belirlenmesi, ayrıca öğrencilerin çevreye karşı motivasyonlarının demografik değişkenlere göre farklılaşp farklılaşmadığının tespit edilmesi amaçlanmaktadır.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde çevreye karşı motivasyon kavramının temelini teşkil eden öz-belirleme teorisi ve çevreye karşı motivasyon konularına kavramsal çerçevede değinilmiş ayrıca konu ile ilgili daha önce yapılan çalışmalarla ilgili literatür taraması yapılmıştır.

1.1. Öz-Belirleme Teorisi

Öz-Belirleme Teorisi (Self-Determination Theory) Ryan ve Deci (1985, 1991) tarafından geliştirilmiş bir motivasyon ve kişilik kuramıdır. Çıkış noktası içsel ve dışsal motivasyonu etkileyen faktörlerin tanımlanması olan teori, motivasyon türünün bireysel davranışın belirleyicisi olduğunu öngörmektedir. Teoriye göre, bireyin sosyal etkileşim sürecinde karşılaştığı tutum ve davranışları değerlendirip benimsemesi, güdülenme mekanizmaları aracılığıyla gerçekleşmektedir.

Öz-Belirleme Teorisi (ÖBT) tüm insanların özerk, yetkin ve başkalarıyla ilişkili olmak gibi üç temel psikolojik ihtiyaca sahip olduğu önermesini benimser ve bu önermeye ampirik destek sağlar (Deci ve Ryan, 2012). Teori optimal insan işleyişi, esenlik, kişisel gelişim ve bütünlük için insanların doğuştan gelen ve evrensel üç temel psikolojik ihtiyacı (özerklik, yetkinlik ve ilişkili olma) olduğunu vurgular. Özerklik, kişinin gerçekleştirdiği eylem üzerindeki tam onayını, başka bir deyişle kendi davranışlarında özgürce seçim yapabilme ve kontrol edebilme hissine sahip olmasını ifade etmektedir. Yetkinlik, kişinin eylemlerindeki etkinlik duygusu, zorlayıcı işlerde galibiyet duygusu ve istenilen hedeflere ulaşma duygusunu ifade etmektedir. İlişkili olma ise ait olma ve başkalarına bağlı olma duygusunu ifade eder. Bu temel ihtiyaçların her biri psikolojik sağlık ve esenlik için gerekli besindir. Bu nedenle, bu olumlu sonuçları elde etmek için her birinin tatmin olması gerekmektedir (Deci ve Ryan, 2000; 2008).

ÖBT'ne göre bireylerin davranışlarına neden olan motivasyon türleri; içsel motivasyon (intrinsic motivation), dışsal motivasyon (extrinsic motivation) ve motivasyonsuzluk (amotivation) olarak çeşitlenmektedir (Deci ve Ryan, 2000: 236-240). Kişi bir davranışı herhangi bir ödül olmaksızın kendi seçimi ve kişisel tercihi ile gerçekleştiriyorsa, bu davranışa sebep olan içsel motivasyondur. İçsel motivasyon tam anlamıyla özerktir. Dışsal motivasyon durumunda ise statü, terfi ve onaylanma gibi dışsal ödüllerle yada cezadan kaçınmak için bir davranışı sergileme durumu söz konusudur (Deci, 1972:113). Deci ve Ryan (2000) en özerk (otonom/autonomous) olandan en az özerk olana doğru sıralanabilecek dört tür dışsal motivasyon tanımlamaktadır. Bunlar sırasıyla; bütünlleştirme, özdeşleştirme, içe yansıtma ve dışsal düzenlemedir. Motivasyonsuzluk ise kişinin bir davranışa yönelik, önerilen stratejinin istenilen sonuca ulaştırmayacağına inanç, çaba harcamakta isteksizlik ve başarılı olunamayacağı düşüncesi gibi nedenlerle motivasyon eksikliği hissetmesi durumudur (Rigby ve Ryan, 2018: 136). İçsel motivasyon ve dışsal motivasyon biçimleri öncüllerinde, nörolojik temellerinde ve sonuçlarında farklılık gösterir (Ryan vd., 2019). Deci ve Ryan (1985, 1991)'a göre motivasyon tipleri teoriye adını veren öz-belirleme (self-determination) seviyesine göre sıralanmaktadır. Sıralamaya göre motivasyon türleri, öz belirlenme seviyesi en yüksek olandan en düşük olana doğrudur. Bu doğrultuda içsel motivasyon (en üst seviyede öz-belirleme davranışı) ve motivasyonsuzluk (en düşük seviyede öz-belirleme davranışı) arasında dışsal motivasyonun alt türleri bulunmaktadır.

ÖBT'nde göre insanların temel psikolojik ihtiyaçları olarak ifade edilen özerklik, yetkinlik ve diğerleri ile ilişkili olma ihtiyaçlarının tatmin edilmesi ve bağımsızca hareket etmenin, psikolojik sağlık ve etkili performansla ilişkili olduğu tutarlı bir şekilde gösterilmiştir (Deci ve Ryan, 2012). Teori ayrıca kişilik gelişimi, psikolojik ihtiyaçlar, yaşam hedefleri, istekler, motivasyon, enerji ve canlılık, kültür ve motivasyon arasındaki ilişkiler ile sosyal çevrenin motivasyon, duygusal algı ve iyilik üzerindeki etkileri gibi bazı temel yaşam konularını incelemektedir (Deci ve Ryan, 2008). Teori spor, iş, sağlık, eğitim ve çevre gibi çok çeşitli yaşamsal konularla ilgili uygulamalı alanlarda kullanılmıştır (Pelletier vd., 1998).

1.2. Çevreye Karşı Motivasyon

ÖBT'ne göre kişi özerk bir şekilde belirlediği davranışlarını, dıştan gelecek teşvikler olmadan da sürdürecektir. Ryan ve Deci (1985)'nin ÖBT'nin temellerini oluşturan motivasyon sınıflandırmaları, insanların çevreci davranışlarını tahmin etmek amacıyla Pelletier vd. (1998) tarafından kullanılmıştır. Kısaca kişilerin neden çevre için bir şeyler yaptığını; kişilerin çevreci davranışlarının arkasında yatan motivasyon türünü tespit etmek amacıyla geliştirilen Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği (ÇKMÖ), ÖBT'ne göre sınıflandırılmış motivasyon alt türlerini temel almaktadır.

ÖBT'nde motivasyonun alt tipleri, motivasyonun öz-belirlenmişlik/özerk karar verilmişlik (self-determination) seviyesine göre değişmektedir. Pelletier vd. (1998) bu sebeple motivasyon türlerinin davranışsal sonuçlarının da aynı doğrultuda değişeceğini ifade etmektedir. Buna göre, yüksek oranda öz-belirlenmişlik seviyesine sahip motivasyonel alt tiplerin olumlu psikolojik ve davranışsal sonuçlara yol açması beklenir. Bunun aksine, öz-belirlenmenin düşük olduğu motivasyon alt türlerinde olumsuz psikolojik ve davranışsal sonuçlar umulur (Pelletier vd., 1998: 443). Bu doğrultuda ÇKMÖ, öz-belirlenmişlik seviyesi yüksekte düşüğe doğru sıralanan 6 alt boyuttan oluşmaktadır. Bu alt boyutlara ilişkin detaylar aşağıda ifade edilmektedir:

- 1- İçsel Motivasyon (Intrinsic Motivation): İçsel olarak motive edilmiş faaliyetler, bireylerin ilginç buldukları ve yalnızca uygulamadan elde edilen haz ve tatmin için katılmaya yönelik doğuştan gelen bir eğilimlerinin olduğu faaliyetleri ifade etmektedir. İçsel olarak motive olmuş bir birey, kişisel tercih ve çıkarları doğrultusunda hareket eder. Davranış kendi içinde bir amaçtır (Pelletier vd., 1998: 441).
- 2- Bütünleştirme (Integration): Dışsal motivasyonun en içselleştirilmiş halidir. Bütünleştirme kişinin bir davranışı sergilemedeki motivasyonunu, o davranışı değerlerinin ve kimliğinin bir parçası haline getirerek kabul etmesi, içselleştirmesi olarak ifade edilmektedir. Bütünleştirme, bireyin temel benlik duygusuyla dışsal düzenlemelerin tam bir bütünleşmesini temsil eder. Bu durumda davranış, kişinin benlik tanımının bir parçası haline gelir ve öz-belirlenmiştir (Deci ve Ryan, 2012: 236). Bütünleştirme dışsal motivasyon türlerinden olup, bunlar içinde en özerk (autonomous) olanıdır (Villacorta vd., 2003: 488).
- 3- Özdeşleştirme (Identification): Kişilerin bir davranışın altında yatan değeri tanıması ve kabul etmesi sürecidir. İnsanlar bir davranış ile özdeşleştiklerinde onu içselleştireceklerdir. Örneğin, insanlar kendi sağlıkları ve esenlikleri için düzenli egzersiz yapmanın önemi ile özdeşleşirlerse, daha gönüllü olarak egzersiz yapacaklardır. Özdeşleştirmede davranışın ardındaki motivasyon dışsal olmakla birlikte (örnekteki daha sağlıklı olmak için spor yapılması gibi), bu motivasyon ile yapılmış davranış halen öz-belirlenmiştir (self-determined) (Deci ve Ryan, 2012: 236).
- 4- İçe Yansıtma (Introjection): İçe yansıtılmış motivasyon ile gerçekleştirilen davranışlar kısmen içselleştirilmiştir. İçe yansıtılmış motivasyon ile kişinin davranışında benlik duygusunun korunması ya da hatadan sakınılması durumu söz konusudur. İçe yansıtılarak düzenlenmiş motivasyon türünde bireyler benlik algısını korumak için içsel cezadan (suçluluk, korku ve kaygı gibi) kaçarak ya da övünç, öz saygı yada gurur gibi egoyu geliştiren içsel bir ödüle ulaşmak eylemde bulunurlar (Deci ve Ryan, 2000: 236).
- 5- Dışsal Düzenleme (External Regulation): Kişilerin davranışlarının belirli dış koşullar tarafından kontrol edildiği motivasyon durumudur. Bu motivasyon türünde insanlar, somut ödüller gibi arzu edilen bir sonuca ulaşma veya ceza tehdidinden kaçınma motivasyonu ile bir davranışa yönelirler. Bu davranışlar, seçilmedikleri ve katılım nedeni kişinin dışında olduğu için dışsal motivasyon türlerinden en az özerk olanlardır. Dışsal motivasyonla düzenlenen davranışlar zayıf süreklilik gösterir ve ceza yada ödülün ortadan kalması ile son bulur (Deci ve Ryan, 2000: 236).
- 6- Motivasyonsuzluk (Amotivation): Kişinin davranış niyetinden yoksun olduğu durumu ifade etmektedir. Kişiler arzu edilen bir sonuçla ilgili olarak bir yeterli duygusundan yada bir kontrol duygusundan yoksun olduklarında muhtemelen motivasyonsuz olacaklardır. Motivasyonsuzluk içsel ve dışsal motivasyonun zıttı bir durum olup hedef bir davranış için her iki motivasyon türünün de eksikliğini ifade eder. Dolayısıyla bir davranış için motivasyonsuzluk durumunda öz-belirlenmişlikten bahsedilmez.

ÖBT'ni temel alan akademik araştırmalarda; içsel motivasyon (intrinsic motivation), bütünleştirme (integration) ve özdeşleştirme (identification), her üç motivasyon türünün de yüksek derecede içselleştirme ve irade içermesi sebebiyle özerk motivasyon (autonomous motivation) adı altında genel bir kategoride gruplandırılır. Benzer şekilde içe yansıtma (introjection) ve external regulation (dışsal düzenleme), davranışın başkaları tarafından yönetilen sonuçlar neticesinde meydana gelmesi (örneğin ikramiye gibi dışsal bir ödül sonucunda) yada kişinin kendi kendine yönelttiği bir etki sonucunda meydana gelmesi (örneğin kişinin

davranışı gerçekleştirmezse kendini suçlu hissetmesi gibi) sebebiyle genellikle kontrollü motivasyon (controlled motivation) adı verilen genel bir kategoride birleştirilir. Bu sayede özerk motivasyon ve kontrollü motivasyon şeklinde iki alt kategori oluşturulmuştur (Hicklenton vd., 2019: 2). Çevreci davranışların ÇKMÖ kullanılarak araştırıldığı çeşitli çalışmalarda, ÇKMÖ'nin alt ölçeklerinin özerk motivasyon ve kontrollü motivasyon gruplamasına bağlı kalınarak iki temel alt grupta ele alınarak uygulandığı gözlemlenmiştir (Hicklenton vd., 2019; Budzanowska-Drzewiecka ve Tutko, 2021; Lavergne vd., 2010). ÖBT'ne göre sınıflandırılmış motivasyon alt türlerini temel alan ÇKMÖ'nin kullanıldığı bu çalışmada ise ölçek 6 alt boyutta ele alınmıştır.

1.3. Literatür Taraması

Yapılan literatür taraması ile kişilerin çevresel davranışlarda bulunmaya yönelik çeşitli motivasyonlarını ölçmek için geliştirilmiş bir ölçek olan ÇKMÖ'nin alan yazında çeşitli çalışmalarda kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu çalışmalar arasında başta gelen orijinal ölçeğin geliştirildiği çalışma olan Pelletier vd. (1998)'nin araştırmalarıdır. Pelletier vd. (1998) insanların çevresel davranışlara yönelik motivasyonlarının ölçülmesi amacıyla ÇKMÖ'ni (Motivastion Towards the Environment Scale-MTES) oluşturmak ve doğrulamak amacıyla bir çalışma yürütmüşlerdir. Ölçek Deci ve Ryan (1985, 1991)'ın Öz-Belirleme (Self-Determination) teorisini temel alan alt ölçeklerden oluşmaktadır. Çalışma sonucunda ölçeğin faktör yapısı desteklenmiş ve tatmin edici düzeyde bir iç tutarlılık ortaya konulmuştur. Sonuçlar doğrultusunda ayrıca Öz-Belirleme teorisi ile tutarlı olarak, öz-belirlenme seviyesi yüksek olan motivasyon türleri ilgili değişkenler üzerinde daha olumlu cevaplarla ilişkilendirilmiştir. Son olarak kişilerin çevreci davranışlarda bulunmaya nasıl teşvik edilebileceğine ilişkin çıkarımlar tartışılmaktadır.

Pelletier vd. (1999) bir diğer çalışma ile bireylerin çevreci davranışlara yönelik motivasyon eksikliğinin nedenlerini araştırmak amacıyla Çevreye Karşı Motivasyonsuzluk Ölçeği'ni geliştirmişlerdir. Bu çalışmada insanların çevreye karşı motivasyon eksikliğine istinaden; strateji eksikliği nedeniyle motivasyonsuzluk, kapasite, çaba ve çaresizlik inançları nedeniyle motivasyonsuzluk olarak dört tip motivasyonsuzluk nedeni ortaya konulmuştur. Araştırma sonucunda bireylerin neden motivasyonsuz olabileceğini anlamının önemi ve motivasyon eksikliklerini azaltmaya yardımcı olabilecek stratejiler tartışılmaktadır.

Villacorta vd. (2003) çalışmalarında Pelletier vd. (1998)'nin Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği'ni (MTES) tekrar doğrulamak için bir çalışma yürütmüşlerdir. Çalışma doğrultusunda ölçek üniversite öğrencilerine uygulanmıştır. Sonuçlar doğrultusunda bireylerin; ebeveynleri onların çevre hakkında gelişen tutumlarına ilgi göstermişse, akranları çevre hakkında karar verme özgürlüklerini desteklemişse ve halihazırda kişisel olarak topluma yönelik kaygıları var ise daha çok özerk çevreci davranışlar sergiledikleri ifade edilmiştir.

Aitken vd. (2016)'nin öz-belirleme teorisini kullanarak ulaşım ile ilgili çevreci davranışların algılanan zorluğunu ve çevreye yönelik otonom ve kontrollü motivasyonun aracılık etkisini incelemeyi amaçladıkları çalışmalarında üniversite öğrencilerine anket uygulanmıştır. Araştırma sonucunda bireylerin çevreye yönelik otonom motivasyonunun ve çevresel yeterlilik duygusunun artırılmasının, potansiyel olarak daha büyük bir çevresel faydaya yol açan zorlu çevreci davranışlara katılımı desteklediği ileri sürülmektedir.

Budzanowska-Drzewiecka ve Tutko (2021) Polonya'da çalışanların gönüllü çevreci davranışlarına odaklandıkları çalışmalarında, özel ve kamusal alanda çalışan personelin yeşil davranışlarını incelemeyi ve bu çalışanların bireysel motivasyonları ile çevre yanlısı davranışları arasındaki ilişkiyi keşfetmeyi amaçlamışlardır. Araştırmacıların bireysel motivasyonu ölçmek amacıyla ÇKMÖ'ni kullandıkları çalışmaları sonucunda, çoğunluklu özel sektörde çalışan Polonyalı çalışanların çevre yanlısı davranışlarda buldukları; ayrıca çalışanların yeşil örgütsel davranışlara katılımının, özerk motivasyonları tarafından yönlendirildiği tespit edilmiştir.

Hicklenton vd. (2019) öz belirleme teorisi rehberliğinde, çalışma ortamının çalışanların motivasyonu ve çevreci davranışları üzerindeki potansiyel etkisini araştırdıkları çalışmalarında Avustralya'da 818 tam zamanlı çalışan üzerinde anket uygulamışlardır. Araştırma sonucunda çevreci davranışları ve çalışanların özerk motivasyonunu destekleyen çalışma ortamlarının yalnızca işyerinde çevreci davranışları teşvik etmekle kalmayıp, aynı zamanda iş yerleri dışındaki ortamlardaki çevre yanlısı davranışların da temelini atabileceği ifade edilmektedir.

Graves ve Sarkis (2018) çalışanların çevreci davranışlarının altında yatan faktörleri belirlemeyi hedef alan çalışmalarında araştırma verilerini imalat sektörü çalışanlarına uyguladıkları anket ile elde etmişlerdir. Çalışma sonucunda yöneticilerinin daha fazla çevreci dönüşümsel liderlikle meşgul olduğunu gören çalışanların, daha yüksek iç ve dış motivasyona sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Çalışanların çevreci değerleri de iç ve dış motivasyonları ile pozitif olarak ilişkilendirilmiştir. Bununla birlikte çalışanların değerleri, liderlik ve motivasyon arasındaki bağlantıya aracılık etmiştir. Çalışma sonucunda ayrıca çalışanların liderlik algılarının,

güçlü çevreci değerlere sahip olduklarında, iç motivasyonla en olumlu şekilde ilişkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle çevreci dönüşümcü liderliğin, güçlü çevresel değerlere sahip çalışanlar arasında iç motivasyonu artırmada en etkili liderlik tipi olduğu söylenebilir.

Lavergne vd. (2010)'nin çalışmalarında kişilerin hükümetin çevre düzenlemesine yönelik yaklaşımına ilişkin algılarının çevreye karşı motivasyonlarına ve çevreci davranışlarına etkisini inceledikleri çalışmalarında yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır. Analizler sonucunda hükümetin özerkliği-destek algısının özerk motivasyona olumlu ve motivasyonsuzluğa olumsuz katkıda bulunduğu, hükümet kontrolü algısının ise hem kontrollü motivasyonla hem de motivasyonsuzlukla pozitif yönde ilişkili olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca çevreci davranışların sıklığı ile özerk motivasyon pozitif yönde, motivasyonsuzluk ise negative yönde ilişkilidir.

Sass vd. (2018) Flaman adölesanların çevreye karşı motivasyon profillerini inceledikleri çalışmalarında, Pelletier vd. (1998)'nin Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği'ni (MTES) Flemenkçeye çevirerek ölçeğin geçerlilik ve güvenilirlik analizlerini yürütmüşlerdir. Analiz sonuçlarına göre ölçeğin Flemenkçe çevirisinin güvenilirliği ve yapı geçerliliği doğrulanmıştır.

Renaud-Dube vd. (2010) ÖBT perspektifinden, çevreye karşı özerk motivasyonun çevreci davranışların sıklığı ile ilişkisini inceledikleri çalışmalarında buna ilaveten öğrencilerin çevreye karşı özerk motivasyon düzeyleri ile özerk akademik motivasyon düzeyleri öğrencilerin yaş gruplarına göre karşılaştırılmıştır. 5 yaş grubuna ayrılmış toplam 200 lise öğrencisine uygulanan anketler neticesinde; adölesanların çevreye karşı özerk motivasyonlarının daha sık çevreci davranışlarla ilişkili olduğu, özerk motivasyonun çevresel alanda okul alanından daha yüksek olduğu, çevreye karşı özerk motivasyonun daha yaşlılarda genç öğrencilere kıyasla daha yüksek olduğu, oysa okula yönelik özerk motivasyonun yaş grupları arasında eşdeğer seyrettiği ifade edilmektedir.

ÇKMÖ'nin kullanıldığı ulusal araştırmalar da mevcuttur. Bunlar arasında Özkubat ve Demiriz (2013) çalışmalarında Pelletier vd. (1998)'nin Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği'nin (MTES) okul öncesi öğretmen adayları üzerinde geçerlik güvenilirlik çalışmasının yapılmasını amaçlamışlardır. Çalışma kapsamında okul öncesi öğretmenliği programında eğitim görmekte olan üniversite öğrencilerine anket uygulanmış olup yapılan geçerlik güvenilirlik analizleri sonucunda 6 faktör ve 24 maddeden oluşan ölçeğin açıkladığı toplam varyans oranının %74,61 ve Cronbach α iç tutarlılık kat sayısının .87 olduğu ifade edilmiştir. Çalışma kapsamında ayrıca ÇKMÖ'nin alt boyutlarının çeşitli değişkenler açısından farklılaşmasına bakılmıştır. Araştırma bulguları doğrultusunda, üniversitelerin Eğitim Fakültelerinde kişi-çevre ilişkisine odaklanan ve kişilerin çevreye karşı olumlu tutumlar geliştirmesine destek verecek derslerin programlara eklenmesi önerisi getirilmiştir.

Yazıcı vd. (2013) tarafından yürütülen çalışmada okul öncesi öğretmen adaylarının çocukların temel öğrenmelerinde ve gelişimlerinin her alanında büyük önem taşıyan çevreye yönelik motivasyonlarının incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın örneklemi Akdeniz Üniversitesi'nden toplam 219 okul öncesi öğretmen adayından oluşmaktadır. Araştırma sonucunda öğretmen adaylarının çevreye yönelik motivasyonları üzerinde cinsiyet ve yerleşim yeri faktörlerinin etkili olmadığı, ancak yaş ve eğitim düzeyi faktörlerinin etkili olduğu ifade edilmiştir.

Karaarslan vd. (2014) fen bilgisi öğretmen adaylarının ÖBT rehberliğinde çevre dersi etkinliklerinden önce, sonra ve beş ay sonra çevreye karşı motivasyonlarını geliştirmeyi amaçladıkları çalışmalarında veriler bir çevre bilimi dersine katılan 33 fen bilgisi öğretmen adayına çevreye karşı motivasyon ve çevreye karşı motivasyonsuzluk ölçeklendirmesi uygulanarak toplanmıştır. Araştırmanın sonuçları, fen bilgisi öğretmen adaylarının ders etkinliklerinden sonra ve dersten beş ay sonra içsel motivasyonlarının arttığını göstermiştir.

2. YÖNTEM

Çalışma turizm eğitimi almakta olan öğrencilerin çevreye karşı motivasyon düzeylerinin belirlenmesi, ayrıca öğrencilerin çevreye karşı motivasyonlarının demografik değişkenlere göre farklılaşp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılmıştır. Nicel araştırma deseninde yapılan çalışmada betimsel ve nedensel-karşılaştırma yöntem kullanılmış olup, veri edinme tekniği olarak anketten yararlanılmıştır. Anket iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde katılımcıların kişisel özelliklerini belirlemeye yönelik 8 soru (cinsiyet, yaş, mezuniyet, gelir, yaşamının büyük bir kısmını nerede geçirdiği, aktif çalışıp çalışmadığı, staj yapıp yapmadığı, turizmi isteyerek seçip seçmediği) yer almaktadır. Anketin ikinci kısmında ise katılımcıların çevreye karşı duyarlı davranışlar sergilemek için motivasyonlarını belirlemek amacıyla Pelletier vd. (1998) tarafından oluşturulmuş Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği/ ÇKMÖ (Motivation Towards the Environment Scale/ MTES) kullanılmıştır. Pelletier vd. (1998) tarafından geliştirilen ÇKMÖ'nin orijinali İngilizcedir. Ölçek önce iyi İngilizce bilen ve konunun uzmanı bir akademisyen tarafından Türkçe'ye (hedef kitlenin dili)

çevrilmiş, daha sonra elde edilen Türkçe ifadeler yine aynı şekilde iyi İngilizce bilen ve konunun uzmanı başka bir akademisyen tarafından tekrar İngilizce'ye çevrilmiştir. Böylece ölçek, her iki dil arasında karşılaştırma süreçlerinden geçmiştir. Bu süreç sonucunda ölçeğin Türkçe konuşan örneklemelere uygulanabileceğine karar verilmiştir. Kişilerin neden çevre için bir şeyler yaptığını sorusuna yanıt arayan ÇKMÖ, Öz-Belirleme Teorisi'ne göre sınıflandırılmış motivasyon alt türlerini temel alan ve her biri 4'er önermeden oluşan 6 alt boyut (içsel motivasyon/intrinsic motivation, bütünleştirme/integration, özdeşleştirme/identification, içe yansıtma/introjection, dışsal düzenleme/external regulation, motivasyonsuzluk/amotivation) ile her bir boyutta 4 madde olmak üzere toplam 24 maddeden oluşmaktadır. Pelletier vd. (1998)'nin çalışmalarında 7'li Likert ile değerlendirilen ölçek bu çalışmada, Graves ve Sarkis (2018)'in çalışmalarında olduğu gibi, 5'li Likert tipi derecelendirme ile kullanılmaktadır (1=kesinlikle katılmıyorum, 5=kesinlikle katılıyorum).

Selçuk Üniversitesi Turizm Fakültesi'nde toplamda dört bölümde (Gastronomi ve Mutfak Sanatları, Turizm İşletmeciliği, Turizm Rehberliği, Rekreasyon Yönetimi) eğitim verilmekte olup araştırmanın evrenini Gastronomi ve Mutfak Sanatları ile Turizm İşletmeciliği bölümleri öğrencileri oluşturmaktadır. Bu bölümlerin seçilme nedeni Rekreasyon Yönetimi ve Turizm Rehberliği bölümünden ise yeterli sayıda öğrencinin araştırmaya katılmamasıdır. Evrenin tümüne ulaşılmasının mümkün olmaması sebebiyle örnekleme yöntemi uygulanmış ve tesadüfi olmayan yöntemlerden amaca göre (purposive sampling) örnekleme yöntemi tercih edilmiştir. Bu örnekleme yönteminde, örnekleme kimin yer alacağı ile ilgili karar, bir uzman veya konuya hâkim olduğundan araştırmacının kendisi tarafından verilmektedir (Bernard, 2000). Araştırma kapsamında oluşturulan anket formu 15 Nisan – 01 Haziran 2022 tarihleri arasında araştırmacılar tarafından yüz yüze öğrencilere doldurtulmuştur. 325 anketin geri dönüşü olmuş ancak eksik ve hatalı doldurulduğu tespit edilen 17 anket formu elenmiş, geri kalan 308 anket değerlendirmeye alınmıştır.

3. BULGULAR

Bu bölümde katılımcıların demografik bilgileri, kullanılan ölçeğin geçerlik ve güvenilirlik analizi, çevreye karşı motivasyona ilişkin tutumları ile demografik değişkenlere göre farklılık olup olmadığına yönelik istatistiksel analiz sonuçlarına yer verilmiştir.

3.1. Araştırmaya Katılan Öğrencilerin Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılanların %52.3 ü kadın, %65.3'ü Z kuşağı, % 61.4'ü Anadolu Lisesi mezunu, %66.9'u orta gelir seviyesine sahip, %51'i yaşamını büyük bir kısmını büyükşehirde geçirmiş, %73.7'si aktif olarak turizmde çalışmakta, %66.2'si staj yapmış, %71.4'ü turizmi isteyerek seçmiş olduğu görülmektedir (Tablo 1).

Tablo 1: Katılımcılar ile İlgili Demografik Bilgiler

Özellikler	Toplam Katılımcı Sayısı=308	n	Yüzde(%)
Cinsiyet	Kadın	161	52.3
	Erkek	147	47.7
Yaş	Y Kuşağı (1980 ile 1995 yılları arası)	107	34.7
	Z Kuşağı (1996 ile 2010 yılları arası)	201	65.3
Mezuniyet	Turizm Lisesi	18	5.8
	Düz Lise	37	12.0
	Anadolu Lisesi	189	61.4
	Endüstri/Teknik Lise	28	9.1
	İmam Hatip Lisesi	14	4.5
	Diğer (Sağlık, Özel vd.)	22	7.2
Gelir	Düşük	81	26.3
	Orta	206	66.9
	Yüksek	21	6.8
Yaşamınızın büyük bir kısmını nerede geçirdiği	Büyükşehir	157	51.0
	Şehir	93	30.2
	Kasaba	17	5.5
	Köy	38	12.3
	Yurtdışı	3	1.0
Şu anda aktif bir şekilde turizm endüstrisinde çalışıp çalışmadığı	Evet	227	73.7
	Hayır	81	26.3
Staj yapıp yapmadığı	Yaptım	204	66.2
	Yapmadım	104	33.8
Turizm isteyerek seçip seçmediği	İsteyerek Seçtim	220	71.4
	İsteyerek Seçmedim	30	9.7
	Kararsızım	58	18.9

3.2. Ölçeklerin Güvenilirliği ve Geçerliliği

Tablo 2’de araştırmada kullanılan ölçekler ve alt ölçeklere ilişkin tanımlayıcı istatistikler ile güvenilirlik katsayıları (Cronbach’s Alpha) ve doğrulayıcı faktör analizi (DFA) sonuçları verilmiştir. Araştırmada kullanılan ölçeklerin güvenilir olması için güvenilirlik katsayılarının (Cronbach’s Alpha) en az 0,70 olması gerekmektedir (Peterson, 1994), görüldüğü gibi araştırmada kullanılan ölçeklerin güvenilirlik katsayıları yüksek ve tatmin edici ($\alpha > .70$) düzeydedir. Çevreye karşı motivasyon ölçeği 5’li likert tipinde 24 maddeli bir ölçektir ve sırasıyla içsel motivasyon/intrinsic motivation (4 madde), bütünleştirme/integration (4 madde), özdeşleştirme/identification (4 madde), içe yansıtma/introjection (4 madde), dışsal düzenleme/external regulation (4 madde), motivasyonsuzluk/amotivation (4 madde) şeklinde 6 boyuttan oluşan bir ölçektir. Ölçeğin tamamının cronbach alpha değeri ,862’dir ve puan ortalaması $3,40 \pm 0,47$ ’dir. İçsel motivasyon boyutu cronbach alpha değeri ,919 puan ortalaması $4,28 \pm 0,67$ bütünleştirme boyutu cronbach alpha değeri ,912 puan ortalaması $4,13 \pm 0,75$ özdeşleştirme boyutu cronbach alpha değeri ,882 puan ortalaması $4,31 \pm 0,69$ içe yansıtma boyutu cronbach alpha değeri ,884 puan ortalaması $3,90 \pm 0,88$ dışsal düzenleme boyutu cronbach alpha değeri ,891 puan ortalaması $2,15 \pm 1,08$ ve motivasyonsuzluk boyutu cronbach alpha değeri ,919 puan ve ortalaması $1,65 \pm 0,89$ arasındadır.

Ölçeğin 6 boyutlu yapısı doğrulayıcı faktör analizi (DFA) ile değerlendirilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre, $\chi^2/sd=697,430/226=3,086$ CFI=,926 RMSEA=,082 GFI=,843 RMR=,063 NFI=,896 AGFI=,791 olarak hesaplanmış ve bu sonuçlar orijinal ölçekte yer alan 6 boyutlu yapının doğrulandığını göstermiştir.

3.3. Çevreye Karşı Motivasyona İlişkin Tutumların Analizi

Tablo 2’de katılımcıların araştırma değişkeni olan çevreye karşı motivasyona ilişkin tutumlarına yönelik sonuçlar yer almaktadır. Analiz sonuçlarına göre çevreye karşı motivasyonun alt boyutlarından olan özdeşleştirmenin en yüksek (4,31); motivasyonsuzluk alt boyutunun ise en düşük (1,65) ortalamaya sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 2: Çevreye Karşı Motivasyona İlişkin Tutumlar

	\bar{x}	SS	α
Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği (n=308)	3,4088	,471	,862
İçsel Motivasyon (Intrinsic Motivation)	4,2800	,672	,919
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevreye yardım etmenin yeni yollarını öğrenmekten keyif alıyorum.	4,23	,763	
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevre kalitesini artırmaktan keyif alıyorum.	4,29	,734	
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevre için bir şeyler yaparken hissettiğim duyguyu seviyorum.	4,31	,753	
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevreye katkıda bulunmaktan keyif alıyorum.	4,29	,747	
Bütünleştirme (Integration)	4,1380	,758	,912
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevreye dikkat etmek hayatımın ayrılmaz bir parçasıdır.	4,11	,856	
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü bana öyle geliyor ki, kendime ve çevreye dikkat etmek ayrılmaz bir bütündür.	4,21	,788	
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü bu hayatımı yaşamayı seçme şeklimin bir parçasıdır.	4,12	,887	
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevre bilincim kim olduğumun temel bir parçası haline geldi.	4,11	,875	
Özdeşleştirme (Identification)	4,3125	,693	,882
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevre konusunda bir şeyler yapmak duyarlı bir harekettir.	4,34	,833	
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü bu çevreye katkıda bulunma şeklim.	4,30	,774	
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevre konusunda bir şeyler yapmak mantıklı bir şeydir.	4,29	,815	
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevre konusunda bir şeyler yapmanın iyi bir fikir olduğunu düşünüyorum.	4,32	,805	
İçe Yansıtma (Introjection)	3,9099	,881	,884
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevreyle ilgili bir şey yapmadığım için pişman olabilirim.	4,04	,932	
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevreyle ilgili bir şey yapmazsam kendimi suçlu hissederim.	3,89	1,048	
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevreyle ilgili bir şey yapmazsam kendimi kötü hissederim.	3,99	,975	
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevreyle ilgili bir şey yapmamak beni utandırır.	3,72	1,128	
Dışsal Düzenleme (External Regulation)	2,1558	1,086	,891
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü çevre konusunda bir şey yapmazsam diğer insanlar bana sinirlenir.	2,56	1,314	
Başkalarından aldığım takdir için çevre için bir şeyler yapıyorum.	2,20	1,322	
Çevre için bir şeyler yapıyorum çünkü bir şeyler yapmam için arkadaşlarım ısrar ediyor.	2,01	1,220	
Başkaları tarafından eleştirilmemek için çevre için bir şeyler yapıyorum.	1,85	1,137	
Motivasyonsuzluk (Amotivation)	1,6567	,899	,919
Durum daha iyiye gitmediğine göre neden çevre ile ilgili bir şeyler yapayım ki.	1,77	1,075	
Çevreyle ilgili bir şey yapmanın zaman kaybı olduğunu hissediyorum.	1,56	,941	
Çevre dostu olma çabalarımın çevreye nasıl yardımcı olacağını göremiyorum.	1,70	1,018	
Çevre için bir şeyler yapmanın bana ne faydası var bilemiyorum.	1,59	,973	
Ölçeğin Tamamı İçin Cronbach Alpha değeri (α) = ,862 Çevreye Karşı Motivasyon ölçeğine ait doğrulayıcı faktör analizi $\chi^2/sd=697,430/226=3,086$ CFI=,926 RMSEA=,082 GFI=,843 RMR=,063 NFI=,896 AGFI=,791			

3.4. Demografik Değişkenlere Göre Farklılık Testleri

Araştırmaya katılan öğrencilerin demografik değişkenlere (cinsiyet, yaş, mezuniyet durumu, gelir, aktif bir şekilde turizm endüstrisinde çalışıp çalışmadığı, staj durumuna) göre çevreye karşı motivasyona ilişkin tutumlarının farklılaşp farklılaşmadığının tespitine yönelik analizler yapılmıştır. Elde edilen verilerin normal dağılım göstermemesi ve homojen olmaması nedeniyle non-parametrik testlere göre uygulanmış, ikili gruplarda Mann Whitney-U testi, ikiden fazla gruplarda ise Kruskal Wallis testi ile yapılmıştır.

Tablo 3: Katılımcıların Cinsiyet Durumuna Göre Mann Whitney-U Testi Sonuçları

Değişken	Kategori	İM	B	Ö	İY	DD	M
		\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS
Cinsiyet	Kadın (n=161)	4,3758 ,04261	4,2547 ,05011	4,3944 ,04545	3,9922 ,06174	2,0171 ,07583	1,5932 ,06032
	Erkek (n=147)	4,1752 ,06432	4,0102 ,07069	4,2228 ,06552	3,8197 ,08025	2,3078 ,09833	1,7262 ,08444
Test (p)		,048*	,038*	,093	,205	,067	,930

*: Gruplar arası istatistiksel olarak anlamlı farklılığı gösterir ($p<0.05$). Test: Mann Whitney-U testi, İM (İçsel Motivasyon), B (Bütünleştirme), Ö (Özdeşleştirme), İY (İçre Yansıtma), DD (Dışsal Düzenleme), M (Motivasyonsuzluk)

Katılımcıların cinsiyet durumu ile çevreye karşı motivasyon tutumları arasında farklılığın belirlenmesine yönelik Tablo 3’de verilen Mann Whitney-U testi sonuçlarına göre; çevreye karşı motivasyon ölçeği boyutlarından içsel motivasyon ile bütünleştirme boyutlarında farklılık olduğu görülmektedir. Bu sonuç kadınların erkeklere göre çevreye karşı motivasyonlarının daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Tablo 4: Katılımcıların Yaş Durumuna Göre Mann Whitney-U Testi Sonuçları

Değişken	Kategori	İM	B	Ö	İY	DD	M
		\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS
Yaş	Y Kuşağı (n=107)	4,2801 ,05588	4,1505 ,06544	4,3241 ,05877	3,9190 ,08142	2,1574 ,10188	1,5556 ,06862
	Z Kuşağı (n=201)	4,2800 ,05077	4,1313 ,05649	4,3063 ,05201	3,9050 ,06381	2,1550 ,07801	1,7113 ,06946
Test (p)		,650	,725	,811	,929	,809	,381

*: Gruplar arası istatistiksel olarak anlamlı farklılığı gösterir ($p<0.05$). Test: Mann Whitney-U testi

Tablo 4’de görüldüğü üzere katılımcıların yaş durumu ile çevreye karşı motivasyon tutumları arasında farklılığın belirlenmesine yönelik Mann Whitney-U testi sonuçlarına göre gruplar arasında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 5: Katılımcıların Mezuniyet Durumuna Göre Kruskal Wallis Testi Sonuçları

	Turizm (n=18)	Düz (n=37)	Anadolu (n=189)	Endüstri/Teknik (n=28)	İmam Hatip (n=14)	Diğer (n=22)	
Boyutlar	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	p
İM	4,5000 ,14714	4,1959 ,11386	4,3082 ,04497	4,0714 ,15152	4,3571 ,11928	4,2159 ,20955	,421
B	4,2361 ,16478	4,0541 ,11303	4,1548 ,05249	4,0179 ,17439	4,1429 ,19207	4,2045 ,22107	,761
Ö	4,3333 ,14292	4,1486 ,11684	4,3399 ,04748	4,2054 ,16063	4,4464 ,13663	4,3864 ,19925	,395
İY	4,1528 ,17636	3,8581 ,13888	3,9074 ,06226	3,6339 ,21573	4,1071 ,19207	4,0455 ,20586	,478
DD	1,8611 ,24523	2,1351 ,15181	2,2394 ,08467	2,1786 ,18716	1,9821 ,25336	1,7955 ,17379	,466
M	1,7500 ,23221	1,5135 ,09781	1,6455 ,06634	1,8482 ,20547	1,9107 ,28541	1,5114 ,16406	,695

*: Gruplar arası istatistiksel olarak anlamlı farklılığı gösterir ($p<0.05$). Test: Kruskal Wallis testi

Katılımcıların mezuniyet durumu ile çevreye karşı motivasyon tutumları arasında farklılığın belirlenmesine yönelik Kruskal Wallis testi sonuçlarına göre gruplar arasında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 6: Katılımcıların Gelir Durumuna Göre Kruskal Wallis Testi Sonuçları

	Düşük (n=81)	Orta (n=206)	Yüksek (n=21)	
Boyutlar	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	p
İçsel Motivasyon	4,2623/,08617	4,3022/,04165	4,1310/19942	,895
Bütünleştirme	4,0525/,09345	4,1699/,04852	4,1548/,21649	,647
Özdeşleştirme	4,2716/,08496	4,3374/,04418	4,2262/,20695	,848
İçe Yansıtma	3,8025/,11349	3,9563/,05737	3,8690/,18789	,733
Dışsal Düzenleme	2,0926/,11927	2,1189/,07195	2,7619/,32019	,172
Motivasyonsuzluk	1,6944/,10776	1,6468/,06004	1,6071/,22064	,648

*: Gruplar arası istatistiksel olarak anlamlı farklılığı gösterir (p<0.05), Test: Kruskal Wallis testi

Katılımcıların gelir durumu ile çevreye karşı motivasyon tutumları arasında farklılığın belirlenmesine yönelik Kruskal Wallis testi sonuçlarına göre gruplar arasında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 7: Katılımcıların Aktif Bir Şekilde Turizm Endüstrisinde Çalışıp Çalışmadığı Göre Mann Whitney-U Testi Sonuçları

Değişken	Kategori	İM	B	Ö	İY	DD	M
		\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS
Çalışma Durumu	Evet (n=227)	4,2698 ,04631	4,1421 ,05113	4,2930 ,04784	3,9339 ,05878	2,2214 ,07412	1,6762 ,05792
	Hayır (n=81)	4,3086 06636	4,1265 ,08088	4,3673 ,06791	3,8426 ,09697	1,9722 ,10874	1,6019 ,10810
Test (p)		,732	,731	,645	,304	,110	,106

*: Gruplar arası istatistiksel olarak anlamlı farklılığı gösterir (p<0.05), Test: Mann Whitney-U testi

Katılımcıların aktif bir şekilde turizm endüstrisinde çalışıp çalışmadığı ile çevreye karşı motivasyon tutumları arasında farklılığın belirlenmesine yönelik Mann Whitney-U testi sonuçlarına göre gruplar arasında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 8: Katılımcıların Staj Durumuna Göre Mann Whitney-U testi Sonuçları

Değişken	Kategori	İM	B	Ö	İY	DD	M
		\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS	\bar{x}/SS
Staj Durumu	Yaptım (n=204)	4,2929 ,04569	4,1630 ,05347	4,3444 ,04861	3,9387 ,06264	2,1618 ,07813	1,6728 ,06672
	Yapmadım (n=104)	4,2548 ,06976	4,0889 ,07342	4,2500 ,06772	3,8534 ,08407	2,1442 ,10103	1,6250 ,07707
Test (p)		,785	,345	,146	,266	,755	,773

*: Gruplar arası istatistiksel olarak anlamlı farklılığı gösterir (p<0.05), Test: Mann Whitney-U testi

Katılımcıların staj yapıp yapmadığı durumu ile çevreye karşı motivasyon tutumları arasında farklılığın belirlenmesine yönelik Mann Whitney-U testi sonuçlarına göre gruplar arasında farklılık bulunmamaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışma kapsamında turizm öğrencilerinin çevreye karşı motivasyonlarını ölçmek amacıyla Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği (Pelletier vd., 1998) kullanılmış, orijinali İngilizce olan ölçek başarılı bir şekilde Türkçe'ye uyarlanmış, ölçeğin geçerlilik ve güvenilirliği doğrulanmıştır. Çalışma ulusal yazında Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği'nin kullanıldığı birkaç çalışmadan biridir. Araştırma ayrıca turizm öğrencilerinin çevreye karşı motivasyon düzeylerinin belirlenmesi amacıyla Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği'nin kullanıldığı ilk çalışmadır. Çalışma sonuçları Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği'nin insanların çevresel davranışlarda bulunmaya yönelik çeşitli motivasyonlarını ölçmek için geliştirildiği kültürel bağlamın dışında da kullanılabilen geçerli ve güvenilir bir araç olduğunu doğrulamaktadır. Bu kapsamda çalışma Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği'nin kültürler arası geçerliliğinin onaylanmasına katkıda bulunmuştur.

Temel olarak turizm öğrencilerinin çevreye karşı motivasyon düzeylerinin belirlenmesi ayrıca öğrencilerin çevreye karşı motivasyonlarının demografik değişkenlere göre farklılaşıp farklılaşmadığının tespit edilmesini amaçlayan bu çalışmada, araştırmaya ilişkin elde edilen ve yukarıda açıklanan analiz bulguları doğrultusunda araştırmaya dahil olan öğrencilerin genel olarak çevreye karşı motivasyonlarının yüksek ($\bar{x}=3,40$) olduğu tespit edilmiştir. Çevreye karşı motivasyon ölçeği boyutlarından ise “içsel motivasyon” ve “özdeşleştirme” boyutlarında öğrencilerin çevreye karşı motivasyonlarının diğer boyutlardan daha yüksek olduğu ($\bar{x}=4,21$) sonucuna ulaşılmıştır. Çalışma sonucunda ayrıca ölçeğin “içsel motivasyon” ile “bütünleştirme” boyutlarında cinsiyete göre farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç bahsi geçen boyutlarda kadınların erkeklere kıyasla çevreye karşı motivasyonlarının daha yüksek olduğunu göstermektedir. Literatürde bu konuda yapılmış çalışmalara bakıldığında benzer şekilde Renaud-Dube vd. (2010) ile Çiçek Şentürk ve Sevgi (2019) çalışmalarında kadınların içsel motivasyon boyutunda erkeklere kıyasla çevreye karşı motivasyonlarının daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Boeve-de Pauw ve Van Petegem (2017) ise çalışmalarında Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği'nin içe yansıtma boyutunda cinsiyete göre farklılık tespit ederek benzer şekilde kadınların erkeklere kıyasla bu boyutta çevreye karşı motivasyonlarının daha yüksek olduğunu ifade etmişlerdir. Çalışmada ayrıca dışsal düzenleme ve motivasyonsuzluk boyutunda erkekler kadınlara kıyasla daha yüksek sonuçlar elde etmişlerdir.

Çalışmada katılımcıların cinsiyetlerine göre çevreye karşı motivasyon düzeyleri arasında farklılık tespit edilirken; katılımcıların yaş durumu, mezuniyet durumu, gelir durumu, aktif bir şekilde turizm endüstrisinde çalışıp çalışmadığı ve staj yapıp yapmadığı durumu ile çevreye karşı motivasyon tutumları arasında farklılığın belirlenmesine yönelik analiz bulgularına göre gruplar arasında farklılık bulunmamaktadır.

Bireyler çevresel tehditleri önemsiz olarak algılama eğiliminde olup kişisel eylemlerinin çevre üzerinde nispeten dolaylı bir etkisi olduğuna inanırlar. Bu durum kişilerde çevre bilincinin sürekli olarak geliştirilmesi gerektiği anlamına gelmektedir (Budzanowska-Drzewiecka ve Tutko, 2021: 943). Aitken vd. (2016)'ye göre insanlar kendi çevresel yeterliliklerini geliştirmek için gereken bilgileri bulmayı ve çevre için kendi belirledikleri eylemleri gerçekleştirmeyi öğrenebilirler. Araştırmacılar çalışmalarının sonucunda, bireylerin çevreye yönelik içsel motivasyonunu artırmanın, potansiyel olarak daha büyük bir çevresel etki ve daha mutlu, daha sağlıklı bir dünyaya neden olacak çevreci davranışlara katılımı destekleyeceği önerisinde bulunmuşlardır (Aitken vd. 2016: 160-161).

Öz-belirleme teorisi, içsel motivasyonu ve bu motivasyonun gelişimini kolaylaştırması veya engellemesi muhtemel faktörlerin daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunduğu için çevreci davranışları desteklemek adına potansiyele sahiptir. İçsel motivasyonun yanı sıra dışsal ödüller yada uyarılarla insanları çevreye duyarlı faaliyetlere katılmaya teşvik etmek mümkündür. Dışsal bir motivasyonla çevreci davranışa katılmaya teşvik edilen kişiler, zamanla bu durumu içselleştirme sürecine girecek ve bu davranışlar içselleşerek kişiler tarafından içsel motivasyonla gerçekleştirilen çevreci davranışlar olarak devam edecektir (Pelletier vd., 1998: 462). Bu durumda kişileri çevreci davranışa yönlendirmek adına atılacak adımlar, olumlu çevreci sonuçlar doğurma potansiyeline sahiptir. Gelecekte turizm endüstrisinin potansiyel işgücü konumunda bulunan turizm öğrencilerini çevreci davranışlara teşvik etmek, çevrenin sürdürülebilirliğine katkıda bulunacaktır.

Karaarslan vd. (2014)'nin çalışmalarında katılımcıların fen bilgisi öğretmen adaylarının olduğu ve çeşitli çevre sorunlarının ele alındığı bir çevre bilimi dersi yürütülmüş, bu kişilerin çevreye karşı içsel motivasyonlarının ders etkinlikleri sonrasında ve dersten sonraki beş ay içinde artış gösterdiği tespit edilmiştir. Araştırma sonuçları göz önünde bulundurulduğunda, benzer şekilde turizm öğrencilerini çevreci davranışlara yönlendirmek için turizm fakültelerinde sürdürülebilir çevre ve sürdürülebilir turizm konulu derslerle öğrencilerin çevre bilinci açısından içsel motivasyonları artırılabilir. Karaarslan vd. (2014) çalışmalarında dersler dahilinde öğrencilere çevresel problemlerle ilgili bazı geziler düzenlenebileceğini, saha gezilerinin öğrencilerin konuyu daha iyi anlamalarına ve çevreye karşı motivasyon duygularını geliştirmelerine yardımcı olacağını ifade etmişlerdir. Ayrıca fakültelerce düzenlenecek seminer ve panellerle konunun önemine vurgu yapmak ve öğrencileri çevreci davranışlara teşvik etmek mümkündür. Yine fakülte yönetimlerinin yada üniversiteler bünyesinde yer alan toplulukların vasıtası ile çevreye duyarlılığı teşvik edici etkinlikler düzenlemek ve bu etkinliklere katılımı desteklemek hem turizm öğrencilerinin hem de genel olarak üniversite öğrencilerinde çevre bilincinin gelişmesine katkı sağlayacaktır. Bu sayede önemli bir nüfus olan üniversite öğrencilerinin, uzun vadede sürdürülebilir çevreye olumlu katkıları olacaktır.

Çalışmada veriler lisans düzeyinde turizm eğitimi almakta olan öğrenciler ile yapılan anketler ile elde edilmiştir. Araştırmaya katılanların yaş durumuna bakıldığında örneklemin Y Kuşağı ve Z Kuşağı katılımcılardan meydana geldiği görülmektedir. Bu durumda örneklem 18-32 yaş grubu ile sınırlıdır. Gelecekte yapılacak çalışmalarda diğer yaş gruplarının da dahil edilmesi (örneğin ortaokul ve lise öğrencileri gibi) karşılaştırmalı sonuçların elde edilmesi açısından avantaj sunabilir. Çalışmanın örneklemini ayrıca Konya

Selçuk Üniversitesi Turizm Fakültesi öğrencileri ile sınırlıdır. Gelecekteki çalışmalarda farklı şehirlerden üniversite öğrencilerinin dahil edildiği bir çalışma yürütülmesi sonuçların genellenebilirliği açısından avantaj sunacaktır.

Araştırma kapsamında temel olarak turizm öğrencilerinin çevreye karşı motivasyon düzeylerinin belirlenmesi hedeflenmiş ayrıca öğrencilerin çevreye karşı motivasyonlarının demografik değişkenlere göre farklılaşıp farklılaşmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede çalışma basit bir kurguya sahiptir. Gelecek çalışmalarda turizm öğrencilerinin çevreye karşı motivasyonlarına etki eden faktörlerin araştırılması (örneğin kişilik özellikleri, çevreci değerleri yada çevreci tutumları gibi) yada turizm öğrencilerinin çevreye karşı motivasyonlarının çevreci davranışlarına etkisinin araştırılması alana katkı sağlayabilir.

KAYNAKÇA

- Aitken, N. M., Pelletier, L. G. ve Baxter, D. E. (2016). "Doing the Difficult Stuff: Influence of Self-Determined Motivation Toward the Environment on Transportation Proenvironmental Behavior", *Ecopsychology*, 8(2), s. 153-162.
- Bernard, H.R. (2000). *Social research methods*. London: Sage Publications.
- Boeve-de Pauw, J. ve Van Petegem, P. (2017). "Because My Friends Insist or Because It Makes Sense? Adolescents' Motivation Towards the Environment", *Sustainability*, 9(750), s. 1-13.
- Budzanowska-Drzewiecka, M. ve Tutko, M. (2021). "The Impact of Individual Motivation on Employee Voluntary Pro-Environmental Behaviours: The Motivation Towards the Environment of Polish Employees", *Management of Environmental Quality*, 32(5), s. 929-948. <https://doi.org/10.1108/MEQ-11-2020-0268>.
- Çamur D. ve Vaizoğlu S. A. (2007). "Çevreye İlişkin Önemli Toplantı ve Belgeler", *TSK Koruyucu Hekimlik Bülteni*, 6(4), s. 297 - 306.
- Çevre Kanunu, (1983, 11 Ağustos), Resmi Gazete (Sayı: 18132), Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2872.pdf>.
- Çiçek-Şentürk, O. ve Selvi, M. (2019). "The Development of Environmental Motivation Scale at Secondary Schools and Analysis of Different Variables of Students' Motivation Towards Environment", *Educational Policy Analysis and Strategic Research*, 14(4), s. 218-236. doi: 10.29329/epasr.2019.220.13.
- Deci, E. L. (1972). "Intrinsic Motivation, Extrinsic Reinforcement, and Inequity", *Journal of Personality and Social Psychology*, 22(1), s. 113-120.
- Deci, E.L. ve Ryan, R.M. (1985). *Intrinsic Motivation and Self-Determination in Human Behavior*, New York, NY: Plenum.
- Deci, E. L. ve Ryan, R. M. (2000). "The What and Why of Goal Pursuits: Human Needs and the Self-Determination of Behavior", *Psychological Inquiry*, 11, s. 319-338.
- Deci, E. L. ve Ryan, R. M. (2008). "Self-Determination Theory: A Macro Theory of Human Motivation, Development, and Health", *Canadian Psychology*, 49(3), s. 182-185.
- Deci, E. L. ve Ryan, R. M. (2012). *Motivation, Personality, and Development Within Embedded Social Contexts: An Overview of Self-Determination Theory*, *The Oxford Handbook of Human Motivation* (1 ed.), Ed. Ryan, R. M. DOI: 10.1093/oxfordhb/9780195399820.013.0006.
- Gökdeniz, A. (2019). "Konaklama Sektöründe Yeşil Yönetim Kavramı, Eko Etiket ve Yeşil Yönetim Sertifikaları ve Otellerde Yeşil Yönetim Uygulama Örnekleri", *International Journal of Social and Economic Sciences*, 7(2), s. 70-77. <https://www.ijses.org/index.php/ijses/article/view/223>.
- Graves, L. M. ve Sarkis, J. (2018). "The Role of Employees' Leadership Perceptions, Values, and Motivation in Employees' Proenvironmental Behaviors", *Journal of Cleaner Production*, 196, s. 576-587.
- Graves, L. M., Sarkis, J. ve Gold, N. (2019). "Employee Proenvironmental Behavior in Russia: the Roles of Top Management Commitment, Managerial Leadership, and Employee Motives", *Resources, Conservation and Recycling*, 140, s. 54-64.
- Graves, L. M., Sarkis, J. ve Zhu, Q. (2013). "How Transformational Leadership and Employee Motivation Combine to Predict Employee Proenvironmental Behaviors in China", *Journal of Environmental Psychology*, 35, s. 81-91.
- Green-Demers, I., Pelletier, L. G. ve Menard, S. (1997). "The Impact of Behavioural Difficulty on the Saliency of the Association Between Self-Determined Motivation and Environmental Behaviours", *Canadian Journal of Behavioural Science*, 29(3), s. 157-166.
- Hicklenton, C., Hine, D. W. ve Loi, N. M. (2019). "Can Work Climate Foster Pro-Environmental Behavior Inside and Outside of the Workplace?", *PloS One*, 14(10), s. 1-13.
- Karaarslan, G., Sungur, S. ve Ertepinar, H. (2014). "Developing Preservice Science Teachers' Self-Determined Motivation Toward Environment Through Environmental Activities", *International Journal of Environmental and Science Education*, 9, s. 1-19. 10.12973/ijese.2013.222a.
- Lavergne, K. J., Sharp, E. C., Pelletier, L. G. ve Holtby, A. (2010). "The Role of Perceived Government Style in the Facilitation of Self-Determined and Non Self-Determined Motivation for Pro-Environmental Behavior", *Journal of Environmental Psychology*, 30(2), s. 169-177. <https://doi.org/10.1016/j.jenvp.2009.11.002>.
- Özkubat, S. ve Demiriz, S. (2013). "Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeği'nin Okul Öncesi Öğretmen Adayları Üzerinde Geçerlik Güvenirlik Çalışması", *Amasya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2(1), s. 87-114. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/pub/amauefd/issue/1728/21179>.
- Pelletier, L. G., Dion, S., Tuson, K. ve Green-Demers, I. (1999). "Why Do People Fail to Adopt Environmental Protective Behaviors? Toward a Taxonomy of Environmental Amotivation", *Journal of Applied Social Psychology*, 29(12), s. 2481-2504.
- Pelletier, L., Tuson, K., Green-Demers, I., Noels, K. ve Beaton, A. (2006). "Why Are You Doing Things for the Environment? The Motivation toward the Environmental Scale (MTES)", *Journal of Applied Social Psychology*, 28, s. 437-468. 10.1111/j.1559-1816.1998.tb01714.x.
- Peterson, R. A. (1994). A meta-analysis of cronbach's coefficient alpha. *Journal of Consumer Research*, 21, 381-391.
- Renaud-Dube, A., Taylor, G., Leke, N., Koestner, R. ve Guay, F. (2010), "Adolescents' Motivation Toward the Environment: Age-Related Trends and Correlates", *Canadian Journal of Behavioural Science*, 42(3), s. 194-199.

- Rigby, C. Scott ve Richard M. Ryan (2018) "Self-Determination Theory in Human Resource Development: New Directions and Practical Considerations", *Advances in Developing Human Resources*, 20(2), s. 133-147.
- Ryan, R. M. ve Deci, E. L. (2000). "Self-Determination Theory and the Facilitation of Intrinsic Motivation, Social Development, and Well-Being", *American Psychologist*, 55(1), s.68-78.
- Ryan, M. R., Ryan, W. S., Di Domenico, S. I. ve Deci, E. L. (2019). *The Nature and the Conditions of Human Autonomy and Flourishing: Self-Determination Theory and Basic Psychological Needs*. *The Oxford Handbook of Human Motivation* (2. ed.), Ed. Ryan, R. M. DOI: 10.1093/oxfordhb/9780190666453.013.6.
- Sakarya, S. (2010). "Çevreye Karşı Motivasyon Ölçeğinin Okul Öncesi Öğretmen Adayları Üzerinde Geçerlik Güvenirlik Çalışması, Ankara İli Örneği", *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Sass, W., Pauw, J. B. de, Donche, V. ve Van Petegem, P. (2018). "Why (Should) I Do Something for the Environment? Profiles of Flemish Adolescents' Motivation Toward the Environment", *Sustainability*, 10(7), s. 1-17.
- Villacorta, M., Koestner, R. ve Leves, N. (2003). "Further Validation of the Motivation Toward the Environment Scale", *Environment and Behavior*, 35(4), s. 486-505.
- Yazıcı, Z., Aslan, A. ve Taştepe, T. (2013). "Pre-Service Teachers' Motivation Toward the Environment", *IIB International Refereed Academic Social Sciences Journal*, 4(12), s. 95-107.