

MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine Yapılan Çalışmaların Bibliyometrik Analizi

Dr. Öğr. Üyesi Oğuz Yusuf ATASEL

Lisans Düzeyi Muhasebe Dersi Öğrencilerinin Kripto Paralar ve Kripto Para Piyasalarına Yönelik Düşünce ve Görüşlerine Yönelik Bir Araştırma

Dr. Öğr. Üyesi Osman Nuri ŞAHİN - Öğr. Gör. Ferhan UÇAK

Bulut Muhasebe Sistemine Adaptasyonda Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesi; Çok Kriterli Karar Verme Yönetimleri Uygulaması

Öğr. Gör. Şenol DOĞAN - Dilber DOĞAN

Metaverse ve Muhasebe İlişkisi: Metaverse’de Sanal Arazilerin Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Yaklaşım

Öğr. Gör. Dr. Feden KOÇ

Türkiye’de Devlet Muhasebesi Alanında 2000- 2022 Yılları Arasında Yayınlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi

Oğuz KUYUMCU - Prof. Dr. Osman BAYRI

Maddi Duran Varlıklar İle Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Açıklama Endeksleri İle Denetim Firma Grubu İlişki Analizi: Bist 100’de Bir Araştırma

Öğr. Gör. Dr. Pınar ANAFOROĞLU - Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK

Kırşehir’deki Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunlarını ve Beklentilerini Tespit Etmeye Yönelik Nitel Bir Araştırma

Doç. Dr. H. Pınar KAYA - Zeynep BATI

Muhasebe Tarihi Dergilerinde Yayınlanan Çalışmalar Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma

Uzm. Öğr. Şerife DEMİRBİLEK BAYKUŞ - Doç. Dr. Neriman YALÇIN

Muhasebe Mesleğinde Yapay Zeka Kullanımının Benimsenmesi İle Teknolojiye Hazır Olma Durumu Arasındaki İlişki: Muhasebe Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma

Doç. Dr. Özcan DEMİR - Zülküf NARLIKAYA – Bilim Uzmanı Edagül ÇOBAN

İç Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Çevik Denetim

Arş. Gör. Ömer Orbay ÇETİN

Kurumsal Yönetimden Kaçınma

Doktorant ÖZGÜR ŞIVAN ŞAHİNOĞLU - Prof. Dr. Aykut ARSLAN

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi’nde 2017 – 2023 Yılları Arasındaki Yayımlanan Makalelerin Bibliyometrik Analiz İle İncelenmesi

Doç. Dr. Gamze Ayça KAYA

Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sistemi ve Etkinliği

Dr. Ayşe IŞIK - Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Şirketlerin Performans Analizinde Finansal Tabloların Kullanılması: Borsa İstanbul Taş ve Toprak Sektöründe Bir Araştırma

Öğr. Gör. Dr. İlyas YILMAZ

CUMHURİYETİMİZ
100 YAŞINDA



T Ü R M O B

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

71

TÜRMOB ADINA SAHİBİ / Owner on behalf of TURMOB

Emre KARTALOĞLU

&

Genel Yayın Yönetmeni / Executive Editor

Yahya ARIKAN

&

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü / Responsible For Desk Editor

Ebru EKEN

&

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

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

&

Editörler Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Cemal İBİŞ

Prof. Dr. Semih ÖZ

Prof. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK

&

Hakemli Dergi / Refereed Journal

Yayın Türü : Süreli Yaygın

Publication Type : Periodical issue

&

TÜRMOB tarafından yayınlanmaktadır

İdari Merkez / Administrative Office

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

Tel: (0.312) 586 00 00

E-mail : ebrueken@turmob.org.tr

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

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

&

Dört ayda bir yayımlanır / Published three times a year

&

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

EBSCO tarafından taranmaktadır.

Registered in TÜBİTAK-ULAKBİM Turkish Social Sciences

Database. Indexed by Ebscohost Academic Search

Complete

&

Grafik Tasarım

Tuncay TEKYILDIZ

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

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

Copyright ©

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

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Makale Adı ve Yazarları	Makale Türü	Sayfa No
Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine Yapılan Çalışmaların Bibliyometrik Analizi <i>Bibliometric Analysis of Studies on International Financial Reporting Standards and Accounting Conservatism</i> Dr. Öğr. Üyesi Oğuz Yusuf ATASEL	Araştırma	1
Lisans Düzeyi Muhasebe Dersi Öğrencilerinin Kripto Paralar ve Kripto Para Piyasalarına Yönelik Düşünce ve Görüşlerine Yönelik Bir Araştırma <i>A Research on Undergraduate Accounting Students' Thoughts and Opinions on Crypto Currencies and Crypto Currency Markets</i> Dr. Öğr. Üyesi Osman Nuri ŞAHİN - Öğr. Gör. Ferhan UÇAK	Araştırma	19
Bulut Muhasebe Sistemine Adaptasyonda Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesi; Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri Uygulaması <i>Identifying the Factors that Are Effective In Adaptation To the Cloud Accounting System; Application of Multi-Criteria Decision Making Methods</i> Öğr. Gör. Şenol DOĞAN - Dilber DOĞAN	Araştırma	59
Metaverse ve Muhasebe İlişkisi: Metaverse'de Sanal Arazilerin Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Yaklaşım <i>Relationship Between Metaverse and Accounting: An Approach To Accounting the Accounting of Virtual Land In Metaverse Within the Scope of International Accounting Standards</i> Öğr. Gör. Dr. Feden KOÇ	Araştırma	75
Türkiye'de Devlet Muhasebesi Alanında 2000- 2022 Yılları Arasında Yayınlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi <i>Bibliometric Analysis of Articles Published In the Field of Government Accounting In Türkiye Between 2000-2022</i> Oğuz KUYUMCU - Prof. Dr. Osman BAYRİ	Araştırma	97
Maddi Duran Varlıklar İle Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Açıklama Endeksleri İle Denetim Firma Grubu İlişki Analizi: Bist 100'de Bir Araştırma <i>Relationship Analysis of Tangible Assets and Investment Properties Disclosure Indices and Audit Firm Group: A Research In Bist 100</i> Öğr. Gör. Dr. Pınar ANAFOROĞLU - Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK	İnceleme	123

Makale Adı ve Yazarları	Makale Türü	Sayfa No
Kırşehir'deki Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunlarını ve Beklentilerini Tespit Etmeye Yönelik Nitel Bir Araştırma <i>A Qualitative Research To Determine the Problems and Expectations of Accounting Professionals In Kırşehir</i> Doç. Dr. H. Pınar KAYA - Zeynep BATI	Araştırma	147
Muhasebe Tarihi Dergilerinde Yayımlanan Çalışmalar Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma <i>A Comparative Research On Studies Published In Journals of Accounting History</i> Uzm. Öğr. Şerife DEMİRBİLEK BAYKUŞ - Doç. Dr. Neriman YALÇIN	Araştırma	167
Muhasebe Mesleğinde Yapay Zeka Kullanımının Benimsenmesi İle Teknolojiye Hazır Olma Durumu Arasındaki İlişki: Muhasebe Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma <i>The Use of Financial Statement Tables Inanalyzing the Performance of Companies: A Study In The Stone and Soil Sector of Istanbul Stock Exchange</i> Doç. Dr. Özcan DEMİR - Zülküf NARLIKAYA – Bilim Uzmanı Edagül ÇOBAN	Araştırma	187
İç Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Çevik Denetim <i>A New Approach To Internal Audit: Agile Audit</i> Arş. Gör. Ömer Orbay ÇETİN	İnceleme	201
Kurumsal Yönetimden Kaçınma <i>Corporate Governance Avoidance</i> Doktorant ÖZGÜR ŞIVAN ŞAHİNOĞLU - Prof. Dr. Aykut ARSLAN	Araştırma	217
Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nde 2017 – 2023 Yılları Arasındaki Yayımlanan Makalelerin Bibliyometrik Analiz İle İncelenmesi <i>A Bibliometric Analysis of Articles Published In the Journal of Accounting and Auditing During 2017 – 2023</i> Doç. Dr. Gamze Ayça KAYA	Araştırma	233
Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sistemi ve Etkinliği <i>Internal Control System and It's Efficiency In Metropolitan Municipalities</i> Dr. Ayşe IŞIK - Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN	Araştırma	251
Şirketlerin Performans Analizinde Finansal Tabloların Kullanılması: Borsa İstanbul Taş ve Toprak Sektöründe Bir Araştırma <i>The Use of Financial Statement Tables Inanalyzing the Performance of Companies: A Study In the Stone and Soil Sector of Istanbul Stock Exchange</i> Öğr. Gör. Dr. İlyas YILMAZ	Araştırma	275

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE MUHASEBE MUHAFAZAKÂRLIĞI ÜZERİNE YAPILAN ÇALIŞMALARIN BIBLİYOMETRİK ANALİZİ*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 25.02.2023
Kabul Tarihi : 18.09.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1256289

Dr. Öğr. Üyesi Oğuz Yusuf ATASEL**

Bibliyografik Bilgiler

Atasel, O., Y. (2024). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine Yapılan Çalışmaların Bibliyometrik Analizi" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 1-18) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1256289>

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine yapılan çalışmaları bibliyometrik analiz yardımıyla araştırmaktır. Bu amaç doğrultusunda 2012-2021 yılları arasında söz konusu alanlarda yapılan çalışmalar Scopus veri tabanında incelenmiştir. Bibliyometrik analiz kapsamında ilgili alandaki çalışmalar incelenirken belirli kriterler dikkate alınmıştır. Söz konusu kriterlerden bazıları; yayın türü, yayın sayısı (ülkelere göre, kurum ve kuruluşlara göre vb.), bilimsel etki (atıflar, alan ağırlıklı atıflar vb.) şeklinde sıralanabilir. Çalışmanın sonucunda UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanlarında toplam 2.348 yayın yapıldığı tespit edilmiştir. Bu çalışmaların yüzde 33'u uluslararası işbirliği şeklinde yapılmıştır. Ayrıca en fazla yayının makale türünde (1.945 adet) yapıldığı belirlenmiştir. 2012-2021 yılları arasında söz konusu alanlardaki çalışmalara toplam 24.329 atıf olmuştur. Söz konusu alanlarda en fazla yayına yer veren dergi ise Australian Accounting Review (64 yayın ile) olmuştur. Ancak atıf bakımından ise Journal of

* Bu çalışma, 19-20 Ocak 2023 tarihleri arasında Bingöl'de düzenlenen II. Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Kongresi adlı etkinlikte sözlü bildiri olarak sunulmuş bildirinin tamamlanmış halidir.

** Trabzon Üniversitesi, İktisadi, İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, oğuzatasel@hotmail.com, orcid.org/0000-0003-1654-9850.

Accounting and Economics (30 yayına) dergisindeki yayınlara en fazla atıf (2.556 atıf) yapılmıştır. Bu alanlarda en fazla atıf (477 atıf ile) alan yayın ise Leuz ve Wysocki (2016) tarafından kaleme alınmıştır. UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanlarında en fazla yayın yapan yazar Christopher W. Nobes (15 yayın) olmuştur. Fakat söz konusu alanlarda en fazla atıf alan yazar ise Christian Leuz (4 yayına 1.230 atıf) olduğu belirlenmiştir. UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanlarında en fazla yayın yapan kuruluş ise Universidade de São Paulo (38 yayın) olmuştur.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Muhasebe Muhafazakârlığı, Scopus, Bibliyometrik Analiz.

Jel Sınıflandırılması: M41, M49.

BIBLIOMETRIC ANALYSIS OF STUDIES ON INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND ACCOUNTING CONSERVATISM

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine studies on International Financial Reporting Standards (IFRS) and accounting conservatism using bibliometric analysis. The Scopus database has been searched for studies conducted in these areas between 2012 and 2021. Specific criteria have been considered when examining studies in the related field within the scope of bibliometric analysis. These criteria include publication type, number of publications (according to countries, institutions, organizations, etc.), and scientific impact (citations, field-weighted citations, etc.). According to the findings of the study, a total of 2,348 publications in the fields of IFRS and accounting conservatism have been produced. 33% of these studies have been conducted through international collaboration. Furthermore, it has been discovered that the most publications were made in the form of articles (1,945). There have been 24,329 citations to studies in these fields between 2012 and 2021. The Australian Accounting Review has been the journal with most publications in these fields (with 64 publications). However, in terms of citations, the Journal of Accounting and Economics (30 publications) received the most (2,556 citations). Leuz and Wysocki (2016) authored the most cited publication in these fields (477 citations). Christopher W. Nobes (15 publications) is the author with the most publications in the areas of IFRS and accounting conservatism. However, Christian Leuz has been recognized as the most cited author in these areas (1,230 citations to 4 publications). Universidade de São Paulo (38 publications) has the most publications in the areas of IFRS and accounting conservatism.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Accounting Conservatism, Scopus, Bibliometric Analysis.

Jel Classification: M41, M49.

1. GİRİŞ

Muhasebe muhafazakârlığı; finansal bilgilerin aktırılmasında belirsizlik ve risklere karşı daima ihtiyatlı bir yaklaşımla birlikte varlıkların, yabancı kaynakların, gelirlerin ve giderlerin gerçeğe uygun şekilde raporlanması ve muhtemel zararların daima dikkate alınarak, olası kârların göz ardı edilerek işletme sahipleri için en az iyimser durumun tercih edilmesi şeklinde ifade edilebilir (Bellikli & Daştan, 2021: s.334).

İşletmeler finansal tablolarını hazırlarken finansal bilgilerini gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir şekilde sunabilmeleri için dünyada genel olarak birçok ülke tarafından da kabul gören Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) kullanmaktadırlar. UFRS kapsamında açık olarak muhasebe muhafazakârlığı kavramı yer almamakla birlikte birçok standartta (UFRS 15, UMS 12, UMS 37, UMS 38 vb.) söz konusu kavram dâhilinde işlemler yapılmaktadır (Hellman, 2008). Nitekim muhasebe muhafazakârlığı, muhasebe kavramlarından “ihtiyatlılık” ile doğrudan ilgili olduğu söylenebilir. Dolayısıyla muhasebe muhafazakârlığı, muhasebe uygulamalarını ve finansal tabloları her zaman etkilemiş olan temel bir kavram olduğu söylenebilir (Zeghal & Lahmar, 2018: s.311).

Bu çalışma kapsamında Scopus veri tabanında 2012-2021 yılları arasında UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanlarında yapılan çalışmalar bibliyometrik analiz yardımıyla incelenmiştir. UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanlarının bibliyometrik analiz için seçilmesinde iki alanın birbiriyle yakından ilgili olması etkili olmuştur.

Çalışmanın bundan sonraki kısımlarında sırasıyla; literatür taraması, araştırmanın amacı, kapsamı ve yöntemi, bulgular ile sonuç bölümlerine yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Bu bölümde UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı özelinde bibliyometrik analiz/literatür incelemesi içeren¹ söz konusu alanlar ile ilgili daha önce yapılmış çalışmalar aşağıda özet olarak sunulmuştur.

Neag & Maşca (2015), muhasebe muhafazakârlığı üzerine yapılan çalışmalarını incelemiş olup çalışmanın sonunda 1995 yılından itibaren muhasebe muhafazakârlığına ilginin arttığı, ancak muhasebe muhafazakârlığı ile ilgili tek bir tanımın yapılamadığı, muhasebe muhafazakârlığının ölçümleri arasında Basu (1997) tarafından geliştirilen yöntemin etkin olarak kullanılmasına rağmen bazı çalışmalarda bu yöntemin geçersiz olduğunu belirlemişlerdir. Ancak, Basu (1997) tarafından geliştirilen ölçüm yönteminin muhasebe muhafazakârlığı alanında önemli bir yere sahip olduğunu vurgulamışlardır. Son olarak ülkelerde uygulanan yasal düzenlemelere göre muhasebe muhafazakârlığı düzeylerinin değişim gösterdiğini ifade etmişlerdir.

Ruch & Taylor (2015), muhasebe muhafazakârlığının finansal tablolar ve finansal tablo kullanıcıları üzerindeki etkilerini inceleyen literatürdeki çalışmalarını incelemişlerdir. Çalışmada ilk olarak, muhafazakârlığın raporlanan finansal tablo rakamları üzerindeki etkilerine yönelik çalışmalar dikkate alınmıştır. Söz konusu çalışmalarda genel olarak koşullu muhafazakârlığın kazanç sürekliliği ile negatif

1 Muhasebenin farklı alanlarına yönelik yapılan çalışmalarının yer aldığı kapsamlı literatür için Şeker & Atasel (2023)'e bakılabilir.

ilişkili olduğu ve koşulsuz muhafazakârlığın kazanç yönetimini kolaylaştırabileceği tespit edildiğini ifade etmişlerdir. İkinci olarak ise, muhafazakârlığın finansal tablo kullanıcıları üzerindeki etkilerini inceleyen çalışmaları dikkate almışlardır. Söz konusu çalışmalardan elde edilen ortak bulgular ise sırasıyla; koşullu ihtiyatlılığın hisse senedi piyasası kullanıcıları için bilgi asimetrisini hafiflettiğini, ancak analistin tahmin doğruluğunu azalttığını ve değer ilişkisini azalttığına dair bazı kanıtların olduğunu, koşullu ihtiyatlılık, borçlular için sermayenin borç maliyetini azalttığını, yönetici tazminatını muhasebe kazançlarına karşı daha duyarlı hale getirdiğini belirtmişlerdir.

Fallatah vd. (2021), Scopus veri tabanında 2005-2019 yılları arasında UFRS'nin kabul edilmesi ve denetim kalitesi üzerine bibliyometrik bir analiz yapmışlardır. Çalışmanın sonucunda, söz konusu alanlar üzerinde toplam 1.019 çalışmanın yapıldığı, yayınların 2008 finansal krizinden sonra artış gösterdiğini ifade etmişlerdir. Ayrıca UFRS'nin kabul edilmesi ve denetim kalitesi üzerine çalışmalara daha fazla ilgi duyulmasına rağmen UFRS'nin kabul edilmesi ve denetim kalitesine yönelik araştırmalarında daha geniş bir kitleye ulaşması için hala bazı zorluklarla karşı karşıya olduklarını ifade etmişlerdir.

Marina (2021), Web of Science (WoS) da taranan UFRS ile muhasebe uyumlaştırmasına ilişkin 2006-2020 yılları arasındaki çalışmaları bibliyometrik bir analizi ile incelemiştir. WoS'da 162 yayının bu alanda yapıldığını tespit etmiştir. Ayrıca ilgili alanda en fazla yayının 2019 yılında yapıldığı, yine bu alanda en fazla yayın katkısı veren kuruluşun Çek Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren "Prague University of Economics Business" olduğunu belirlemiştir. Bu alanda en fazla atıf alan eser ise 2010 yılında Armstrong vd. (2010) tarafından kaleme alınan "Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe" (1.477 atıf ile) adlı esere yapıldığı tespit etmiştir.

Yukarıdaki çalışmalara ek olarak farklı konular altında literatür incelemesi/bibliyometrik analizlerin yapıldığı birçok çalışmada yapılmıştır. Bunlar sırasıyla; muhasebe muhafazakârlığı ile ilgili ampirik yayınlara yönelik literatür incelemesi yapan (Zhong & Li, 2017), muhasebe muhafazakârlığı ve sahiplik yapısı ile ilgili literatür araştırması yapan (Song, 2015), UFRS 9-UMS 39'a yönelik yayınların bibliyometrik analizini yapan (Al-Hanandeh vd., 2020), entelektüel sermaye ve muhasebe muhafazakârlığı ile ilgili literatür araştırması yapan (Bhutta vd., 2021), internet tabanlı finansal raporlamanın gelişimine yönelik yayınların bibliyometrik analizini yapan (Murdayanti & Khan, 2021), kriz zamanında finansal raporlama kalitesine yönelik yayınların bibliyometrik analizini yapan (Saha, 2022), gelişmekte olan BRICS ülkelerinin ekonomilerindeki muhasebe uyumlaştırmalarına yönelik yayınların bibliyometrik analizini yapan (Melega, 2022), Endonezya'da UFRS'yi benimsemeye yönelik yapılan araştırmaları inceleyen (Sukmawati & Pujiningsih, 2022), UFRS ile ilgili yapılan yayınların bibliyometrik analizini yapan (Tijjani vd., 2023) çalışmaların olduğu bilinmektedir.

Literatürdeki çalışmalar incelendiğinde genellikle UFRS'nin dünya çapında kabul edilebilirliği ve benimsenmesi konusunda bibliyometrik çalışmaların yapıldığı ya da sadece muhasebe muhafazakârlığı konusu üzerine ayrı bibliyometrik çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Literatürde Scopus veri tabanında UFRS ile muhasebe muhafazakârlığını birlikte ele alan ve bu alanlarda yapılmış çalışmaları bibliyometrik analiz yardımıyla inceleyen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Dolayısıyla bu çalışma literatüre katkı sağlayarak UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine yapılmış çalışmaların 10 yıllık süre zarfında nasıl eğilim gösterdiği ve hangi alanlarda yoğunlaştığının tespit edilmesi noktasında araştırmacılara yol göstermesi beklenmektedir.

3. ARAŞTIRMA

Bu bölümde araştırmanın amacı, kapsamı, yöntemi ile araştırma sonucu elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

3.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın amacı, UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı ile ilgili yapılan çalışmaları bibliyometrik analiz yardımıyla incelemektir. Araştırmada 2012-2021² yılları arasında söz konusu alanlarda yapılan çalışmalar Scopus veri tabanından elde edilmiştir. Araştırmada yöntem olarak ise bibliyometrik analiz kullanılmıştır.

Bibliyometrik analiz, belirli bir alanda yapılmış çalışmaları incelemek ve kategorize etmek için nesnel kriterler kullanarak her çalışma alanında üretilen yayınları kategorik olarak sunmasına imkân sağladığı için oldukça önemli olduğu söylenebilir (Marina, 2021: s.30). Ayrıca bibliyometrik analiz, bilgilerin objektif, birbiriyle ilişkili ve kullanımı kolay bir şekilde özetlenerek sunulmasını sağlamaktadır. Bibliyometrik analiz atfedilen önemi ve kullanım kolaylığı açısından işletme, finans, yönetim gibi alanlarda (Bahoo vd., 2020; Fetscherin vd., 2010; Gaur & Kumar, 2018; Paltrinieri vd., 2019) yaygın olarak kullanılmaktadır (Tijjani vd., 2023: s.5).

3.2. Bulgular

Bu başlık altında sırasıyla; Scopus veri tabanında 2012-2021 yılları arasında dünya genelinde ve Türkiye’de UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine yapılan çalışmaların sayısı ve atıf bilgilerine, ülkelere göre yayımların dağılımına, yayın türlerine, söz konusu alanda en fazla yayın yapan ve en fazla atıf alan kuruluşlara, ilgili alanda en fazla yayına yer veren ve atıf alan dergilere, son olarak bilimsel etkinlik bakımından ilk sırada yer alan yazarlara ve en fazla atıf alan eserlerine yer verilmiştir.

Tablo 1’de dünya genelinde UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine 2012-2021 yılları arasında yapılan yayınlara ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 1: Dünya Genelinde UFRS ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine Yapılan Çalışmalar (2012-2021)

Kriter	Toplam	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Yayın Sayısı	2.348	164	218	181	204	241	208	261	279	305	287
Atıf	24.329	4.429	4.915	2.696	2.804	3.361	1.479	1.742	1.349	1.013	541
Alan Ağırlıklı Atıf Etkisi	0,82	1,36	1,26	0,86	0,95	0,96	0,65	0,74	0,59	0,57	0,63
Yayın Başına Atıf	10,4	27	22,5	14,9	13,7	13,9	7,1	6,7	4,8	3,3	1,9

2 Çalışma kapsamındaki veriler 23.10.2022 tarihinde elde edilmiş olup bundan dolayı UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanlarında Scopus veri tabanında 2012-2021 yıllarında yapılan çalışmalar dikkate alınmıştır.

Tablo 1’de görüldüğü üzere UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine 2012-2021 yılları arasında toplam 2.348 yayın yapılmış olup en fazla yayın 2020 yılında (305 yayın ile) gerçekleşmiştir. Söz konusu alanlarda yapılan yayınlara toplamda 24.329 atıf yapılmış olup en fazla atıf ise 2013 yılında (4.915 atıf ile) olmuştur.

Tablo 2’de Türkiye’de UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine 2012-2021 yılları arasında yapılan yayınlara ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 2: Türkiye’de UFRS ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine Yapılan Çalışmalar (2012-2021)

Kriter	Toplam	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
<i>Yayın Sayısı</i>	30	1	3	3	2	4	2	3	5	3	4
<i>Atıf</i>	130	1	46	6	2	36	2	11	19	4	3
<i>Alan Ağırlıklı Atıf Etkisi</i>	0,69	0	0,98	1,02	0	1,03	0,58	0,21	0,59	0,3	1,21
<i>Yayın Başına Atıf</i>	4,3	1	15,3	2	1	9	1	3,7	3,8	1,3	0,8

Tablo 2’de görüldüğü üzere Türkiye’de UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine 2012-2021 yılları arasında toplam 30 yayın yapılmış olup en fazla yayın 2019 yılında (5 yayın ile) gerçekleşmiştir. Söz konusu alanlarda yapılan yayınlara toplamda 130 atıf yapılmış olup en fazla atıf ile 2013 yılında (46 atıf ile) olmuştur. Tablo 3’te ülkelere göre UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanlarında yapılan yayın sayılarına yer verilmiştir.

Tablo 3: Ülkelere Göre UFRS ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine Yapılan Çalışmalar (2012-2021)³

Ülke	Yayın Sayısı	Ülke	Yayın Sayısı	Ülke	Yayın Sayısı	Ülke	Yayın Sayısı
ABD	324	Almanya	42	Çek Cumhuriyeti	27	Irak	16
Avusturalya	101	İspanya	42	Japonya	26	Kolombiya	11
Çin	92	Malezya	40	Yeni Zelanda	25	Hong Kong	11
Birleşik Krallık	78	İran	37	Portekiz	25	Güney Afrika	11
Güney Kore	67	Romanya	36	Vietnam	25	İsveç	11
Endonezya	59	Nijerya	34	Fransa	24	Diğer Ülkeler	182
Brezilya	54	Tayvan	33	Yunanistan	22	Ara Toplam	1.646
Hindistan	48	Tunus	30	Türkiye	21	Uluslararası İşbirliği/Ortak Yazar	702
İtalya	46	Kanada	27	Ürdün	19	Toplam	2.348

Tablo 3'te görüldüğü üzere ülkelere göre UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine yapılan yayın sayısı bakımından ilk sırada ABD (324 yayın ile), ikinci sırada Avusturalya (101 yayın ile) ve üçüncü sırada Çin (92 yayın ile) gelmektedir. Türkiye ise 21 yayın ile 26. sırada yerini almıştır. Esas itibariyle Türkiye söz konusu alanlara 30 yayın ile katkı sağlasa bile 9 yayın "Uluslararası İşbirliği/Ortak Yazar" olarak sınıflandırıldığından 21 yayın dikkate alınmıştır. Sonuç olarak söz konusu alanlarda 2.348 yayının 702'si (yaklaşık yüzde 30'u) "Uluslararası İşbirliği/Ortak Yazar" şeklinde yapılmış, 1.646'sı (yaklaşık yüzde 70'i) ülkelere özgü yapılmıştır.

Tablo 4'te UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanlarında yapılan yayınların türlerine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 4: UFRS ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine Yapılan Yayınların Türü (2012-2021)

Yayın Türü	Yayın Sayısı	Oranı (%)
<i>Makale</i>	1.945	82,8
<i>Kitap Bölümü</i>	148	6,3
<i>Konferans Bildiri Kitabı</i>	114	4,9
<i>Diğer</i>	141	6,0
Toplam	2.348	100

3 Gruplandırılmada yazarın bağlı olduğu kurumun bulunduğu ülke dikkate alınarak yapılmıştır.

Tablo 4'te görüldüğü üzere UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine yapılan yayınların yüzde 82,8'i (1.945 yayın) makale olarak yapılmıştır.

Türkiye'de UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanlarında yapılan yayınların türlerine ilişkin bilgiler ise Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5: Türkiye'de UFRS ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine Yapılan Yayınların Türü (2012-2021)

Yayın Türü	Yayın Sayısı	Oranı (%)
Makale	17	57
Kitap Bölümü	12	40
Kitap	1	3
Toplam	30	100

Tablo 5'te görüldüğü üzere Türkiye'de UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine yapılan yayınların yüzde 57'si (17 yayın) makale, yüzde 40'ı (12 yayın) kitap bölümü ve son olarak yüzde 3'ü kitap (1 yayın) olarak yapılmıştır.

Tablo 6'da UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine en fazla yayın yapan kuruluşlara yer verilmiştir.

Tablo 6: UFRS ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine En Fazla Yayın Yapan İlk 10'daki Kuruluşlar

Kuruluş Adı	Ülke	Yayın Sayısı
Universidade de São Paulo	Brezilya	38
University of Sydney	Avustralya	32
Islamic Azad University	İran	30
University of New South Wales	Avustralya	29
Macquarie University	Avustralya	25
University of Manchester	Birleşik Krallık	25
Bucharest University of Economic Studies	Romanya	24
Massey University	Yeni Zelanda	19
The University of Chicago	ABD	19
University Institute of Lisbon	Portekiz	18

Tablo 6'da görüldüğü üzere UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine en fazla yayın yapan kuruluş 38 yayın ile Brezilya'daki "Universidade de São Paulo" adlı üniversite olmuştur. Tablo 6'da diğer dikkat

çeken husus ise söz konusu alanlarda en fazla yayın yapan ilk 10'daki kuruluşların 3'ü Avustralya'da yer almasıdır. Türkiye'de UFRS ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine yayın yapan kuruluşlar Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7: Türkiye'de UFRS ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine Yayın Yapan Kuruluşlar

Kuruluş Adı	Yayın Sayısı
İzmir Ekonomi Üniversitesi	4
Marmara Üniversitesi	3
Bursa Uludağ Üniversitesi	2
Dokuz Eylül Üniversitesi	2
Pamukkale Üniversitesi	2
Diğer	17
Toplam	30

UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine yapılan yayınlara en fazla atıf alan kuruluşlar ise Tablo 8'de sunulmuştur.

Tablo 8: UFRS ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine Yapılan Yayınlarla En Fazla Atıf Alan İlk 10'daki Kuruluşlar

Kuruluş Adı	Ülke	Atıf Sayısı
The University of Chicago	ABD	2.085
University of North Carolina at Chapel Hill	ABD	929
Stanford University	ABD	843
University of Pennsylvania	ABD	843
University of Houston	ABD	755
Massachusetts Institute of Technology	ABD	735
Harvard University	ABD	628
London Business School	Birleşik Krallık	604
Temple University	ABD	558
University of New South Wales	Avustralya	541

Tablo 8'de görüldüğü üzere yayınlarına en fazla atıf alan ilk 10'da kuruluşun 8'i ABD'de faaliyet göstermektedir. İlk sırada ise 2.085 atıf ile "The University of Chicago" adlı üniversite yer almaktadır. "University of New South Wales" adlı üniversite 29 yayın ile 4. sırada yer almasına karşın atıf bakımın-

dan 541 atıf ile 10. sırada yerini almıştır. Tablo 9’da Türkiye’de söz konusu alanlarda en fazla atıf alan kuruluşlara ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 9: Türkiye’de UFRS ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine Yapılan Yayınlarla En Fazla Atıf Alan İlk 10’daki Kuruluşlar

Kuruluş Adı	Atıf Sayısı
Marmara Üniversitesi	59
Anadolu Üniversitesi	36
İzmir Ekonomi Üniversitesi	23

Tablo 10’da UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine en fazla yayına yer veren dergilere yer verilmiştir.

Tablo 10: UFRS ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine En Fazla Yayının Yer Aldığı İlk 15’teki Dergiler

Dergi Adı	Yayın Sayısı
Australian Accounting Review	64
International Journal of Accounting	54
Contemporary Accounting Research	45
Accounting in Europe	45
Journal of International Accounting Research	43
Accounting Review	40
Journal of Business Finance and Accounting	39
Accounting and Business Research	38
Journal of International Accounting, Auditing and Taxation	35
Academy of Accounting and Financial Studies Journal	35
Journal of Accounting and Economics	30
Accounting Horizons	29
Abacus	29
Journal of Accounting Research	28
Advances in Accounting	28

Tablo 10’da görüldüğü üzere UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı ile ilgili yapılan çalışmalara en fazla yer veren dergi “Australian Accounting Review” dergisi (64 yayın ile) olmuştur.

Tablo 11’de söz konusu alanlar üzerine yapılan yayınlara en fazla atıf alan dergilere yer verilmiştir.

Tablo 11: UFRS ve Muhasebe Muhafazakârlığı Üzerine En Fazla Atıfın Yapıldığı İlk 15’deki Dergiler

Dergi Adı	Atıf Sayısı
Journal of Accounting and Economics	2.556
Contemporary Accounting Research	1.949
Journal of Accounting Research	1.734
Accounting Review	1.682
European Accounting Review	970
International Journal of Accounting	886
Review of Accounting Studies	872
Journal of Business Finance and Accounting	848
Accounting and Business Research	821
Australian Accounting Review	589
Accounting Horizons	568
Journal of International Accounting Research	563
Journal of Accounting and Public Policy	475
Advances in Accounting	429
Journal of International Accounting, Auditing and Taxation	405

Tablo 11’de görüldüğü üzere UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı ile ilgili yayınlarına en fazla atıf alan dergi “Journal of Accounting and Economics” (2.556 atıf ile) olmuştur. İlgili dergi yayın sayısı bakımından ise 11. sırada yer almaktadır. Yayın sayısı bakımından 1. sırada yer alan “Australian Accounting Review” adlı dergi atıf bakımından ise 598 atıf ile 10. sırada yer almıştır.

Tablo 12’de ilk 100’de yer alan 10 yazarın yayın ve atıf sayısı bakımından bilimsel etkinlikleri hakkında genel bilgiler sunulmuştur.

Tablo 12: İlk 100'de Yer Alan 10 Yazarın Yayın ve Atıf Sayısı Bakımından Bilimsel Etkinlikleri Hakkında Genel Bilgiler

Yazar Soyadı-Adı	Yayın Sayısı	Yazar Soyadı-Adı	Atıf Sayısı
Nobes, Christopher W.	15	Leuz, Christian	1 230
Tsalavoutas, Ioannis	12	Landsman, Wayne R.	929
Tarca, Ann	11	Christensen, Hans B.	665
Lima Rodrigues, Lúcia	11	Barth, Mary E.	647
Edward Lee, Edward	10	Young, Danqing	453
Brown, Philip R.	10	Kim, Jeong Bon	423
Lobo, Gerald J.	9	Nobes, Christopher W.	380
Bradbury, Michael E.	9	Shivakumar, Lakshmanan	375
Walker, Martin	9	Tarca, Ann	369
Boolaky, Pran Krishansing	9	Penalva, Fernando	363

Tablo 12'de gördüğü üzere UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı ile ilgili yayın sayısı bakımından bu alanlara en fazla katkı veren yazar Nobes, Christopher W. (15 yayın ile) olurken, yayınlarına en fazla atıf alan yazar ise Leuz, Christian (1.230 atıf ile) olmuştur. Nobes, Christopher W. yayınlarına atıf bakımından ise 7. sırada yer almaktadır. Leuz, Christian adlı yazarın söz konusu alanlarda toplam 4 yayını bulunmaktadır.

Tablo 13'te ilk 100'de yer alan 10 yazarın yayın başı atıf sayısı ve alan ağırlıklı atıf etkisi bakımından bilimsel etkinlikleri hakkında genel bilgiler sunulmuştur.

Tablo 13: İlk 100'de Yer Alan 10 Yazarın Yayın Başı Atıf Sayısı ve Alan Ağırlıklı Atıf Etkisi Bakımından Bilimsel Etkinlikleri Hakkında Genel Bilgiler

Yazar Soyadı-Adı	Yayın Başı Atıf Sayısı	Yazar Soyadı-Adı	Alan Ağırlıklı Atıf Etkisi
Leuz, Christian	307,5	Leuz, Christian	17,66
Landsman, Wayne R.	116,1	Christensen, Hans B.	7,1
Young, Danqing	113,3	Landsman, Wayne R.	6,04
Christensen, Hans B.	110,8	Shivakumar, Lakshmanan	5,11
Shivakumar, Lakshmanan	93,8	García Osmá, Beatriz	4,48
Barth, Mary E.	92,4	Young, Danqing	4,34
García Osmá, Beatriz	68,6	Barth, Mary E.	4,29
Penalva, Fernando	60,5	Penalva, Fernando	4,16
Kim, Jeong Bon	60,4	García Lara, Juan Manuel	3,9
García Lara, Juan Manuel	57,8	Kim, Jeong Bon	3,35

Tablo 13'te görüldüğü üzere yayın başına atıf sayısı (307,5) ve ağırlıklı alan etkisi (17,66) bakımından ilk sırada Leuz, Christian adlı yazar gelmektedir.

Tablo 13'te UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanında en fazla atıf alan eser ve yazarına ait bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 14: En Çok Atıf Alan İlk 5'teki Yazar ve Eser(ler)i

Yazar	Yıl	Eser Adı	Yayın Yeri	Atıf	Alan Ağırlıklı Atıf Etkisi	Alan Ağırlıklı Atıf Ortalaması
Leuz, C.& Wysocki, P.D.	2016	"The Economics of Disclosure and Financial Reporting Regulation: Evidence and Suggestions for Future Research"	Journal of Accounting Research	477	29,0	5,79
Kim, J.-B.& Zhang, L.	2016	"Accounting Conservatism and Stock Price Crash Risk: Firm-level Evidence"	Contemporary Accounting Research	370	17,45	5,79
Christensen, H.B., Hail, L. & Leuz, C.	2013	"Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences Around IAS/IFRS Adoptions"	Journal of Accounting and Economics	367	18,2	5,16
Daske, H., Hail, L., Leuz, C. & Verdi, R.	2013	"Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences Around IAS/IFRS Adoptions"	Journal of Accounting Research	341	19,96	5,16
Ahmed, A.S., Neel, M. & Wang, D.	2013	"Does mandatory adoption of IFRS improve accounting quality? Preliminary evidence"	Contemporary Accounting Research	341	15,5	5,16

Tablo 14'te görüldüğü üzere UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı ilgili en fazla atıf alan çalışma 2016 yılında Leuz, C.& Wysocki, P.D. tarafından kaleme alınan "The Economics of Disclosure and Financial Reporting Regulation: Evidence and Suggestions for Future Research" adlı esere yapılmıştır. Aynı zamanda söz konusu eser alan ağırlıklı atıf etkisi ve alan ağırlık atıf ortalaması bakımından da ilk sırada yer almaktadır. Ancak ilgili eserin alan ağırlıklı atıf ortalaması bakımından birinciliği "Accounting Conservatism and Stock Price Crash Risk: Firm-level Evidence" adlı eser ile paylaştığını belirtmek yerinde olacaktır.

Tablo 15’te Türkiye’de UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanında en fazla atıf alan eser ve yazarına ait bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 15: Türkiye’de En Çok Atıf Alan İlk 5’teki Yazar ve Eser(ler)i

Yazar	Yıl	Eser Adı	Yayın Yeri	Atıf	Alan Ağırlıklı Atıf Etkisi	Alan Ağırlıklı Atıf Ortalaması
Albu, C. N. vd.	2013	“Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey”	Journal of International Financial Management and Accounting	36	1,76	4,54
Zahid, R.M.A. & Simga-Mugan, C.	2019	“An Analysis of IFRS and SME-IFRS Adoption Determinants: A Worldwide Study”	Emerging Markets Finance and Trade	17	2,61	6,51
Uyar, A., Kılıç, M. & Gökçen, B.A.	2016	“Compliance with IAS/IFRS and firm characteristics: Evidence from the emerging capital market of Turkey”	Economic Research-Ekonomska Istrazivanja	13	0,93	5,39
Aksu, M. & Espahbodi, H.	2016	“The Impact of IFRS Adoption and Corporate Governance Principles on Transparency and Disclosure: The Case of Borsa Istanbul”	Emerging Markets Finance and Trade	12	1,25	4
Kılıç, M., Uyar, A. & Ataman, B.	2016	“Preparedness of the Entities for the IFRS for SMEs: An Emerging Country Case”	Journal of Accounting in Emerging Economies	10	0,86	5,79

Tablo 15’te görüldüğü üzere Türkiye’deki yazarlar tarafından ele alınan UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı ilgili en fazla atıf alan çalışma 2013 yılında Albu, C.N., Albu, N., Pali-Pista, S.F., Gîrbină, M.M., Selimoglu, S.K., Kovács, D.M., Lukács, J., Mohl, G., Müllerová, L., Paseková, M., Arsoy, A.P., Sipahi, B. & Strouhal, J. tarafından kalem alınan “Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey” adlı esere yapılmıştır. Ağırlıklı atıf etkisi ve alan ağırlıklı atıf ortalaması bakımlarından ise Zahid, R.M.A. & Simga-Mugan, C. tarafından kaleme alınan “An Analysis of IFRS and SME-IFRS Adoption Determinants: A Worldwide Study” adlı eser birinci olmuştur.

4. SONUÇ

Bu çalışma kapsamında Scopus veri tabanında UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı ile ilgili yapılan çalışmalar bibliyometrik analize göre incelenmiş olup 2012-2021 yılları arasında yapılan çalışmalar dikkate alınmıştır. Söz konusu alanlara ilişkin toplam 2.348 yayın yapıldığı, Türkiye’den ise 30 yayının

yapıldığı tespit edilmiştir. Scopus veri tabanında dünya genelindeki UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı ile ilgili yayınlara toplam 24.329 atıf yapıldığı, Türkiye’deki çalışmalara ise toplamda 130 atıf yapıldığı belirlenmiştir.

UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı ile ilgili yapılan çalışmaların 702’si (yaklaşık yüzde 30’u) “Uluslararası İşbirliği/Ortak Yazar”, 324’ü ABD’de ve 101’i Avusturalya’da yapılmıştır. Söz konusu alanlardaki yayınlar daha çok makale (yüzde 82,8’i) olarak kaleme alınmıştır. UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine en fazla yayın yapan kuruluş 38 yayın ile Brezilya’daki “Universidade de São Paulo” adlı üniversite olurken, atıf bakımından ise ABD’deki “The University of Chicago” (2.085 atıf ile) adlı üniversite olmuştur. İlgili alanda en fazla yayına yer veren dergi “Australian Accounting Review” (64 yayın ile) olurken, en fazla atıf alan dergi ise “Journal of Accounting and Economics” (2.556 atıf ile) olmuştur. UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanları üzerine en fazla yayın yapan yazar her ne kadar “Nobes, Christopher W.” (15 yayın ile) olmasına rağmen, atıf (1.230), yayın başına atıf (307,5) ve alan ağırlıklı atıf etkisi (17,66) bakımından ise ilk sırada “Leuz, Christian” adlı yazar gelmektedir. Nitekim UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanları üzerine yapılan yayınlarda en fazla atıf alan eser 2016 yılında “Leuz, C.& Wysocki, P.D.” tarafından kaleme alınan “The Economics of Disclosure and Financial Reporting Regulation: Evidence and Suggestions for Future Research” (477 atıf ile) adlı esere yapılmış olup ikinci sırada 2016 yılında “Kim, J.-B.& Zhang, L.” tarafından kaleme alınan “Accounting Conservatism and Stock Price Crash Risk: Firm-level Evidence” (370 atıf ile) adlı eseri gelmektedir.

Türkiye’de ise 2013 yılında Albu, C.N. vd. tarafından kaleme alınan “Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey” adlı eser en fazla atıf (36 atıf ile) almış, onu 2019 yılından Zahid, R.M.A. & Simga-Mugan, C. tarafından kaleme alınan “An Analysis of IFRS and SME-IFRS Adoption Determinants: A Worldwide Study” adlı eser (17 atıf ile) izlemiştir.

Sonuç olarak bu çalışmada Scopus veri tabanında bibliyometrik analiz yardımıyla UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı alanlarında 10 yıllık süreç içerisinde kaç yayın yapıldığı ve hangi türde yayımlandığı, ülkelerin ve kuruluşların söz konusu alanlara etkisinin nasıl olduğu, dahası ilgili alanlarda en etkili dergi(ler)nin ve yazar(lar)ın kim olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Gelecekte yapılacak çalışmalar için UFRS ve muhasebe muhafazakârlığı dışında muhasebe alanında farklı konular üzerine bibliyometrik analiz yapılması önerilebilir.

KAYNAKÇA

- Al-Hanandeh, A., Othman, A., Mastor, N., & ALnohoud, I. (2020). International Financial Reporting Standards (IFRS 9) and International Accounting Standard 39 (IAS 39) from 2003 to 2019: Bibliometric analysis. *Creativity and Change*, 14(11), 94-117.
- Bahoo, S., Alon, I. & Paltrinieri, A. (2020), Sovereign wealth funds: past, present and future, *International Review of Financial Analysis*, 67, 101418.
- Bellikli, U., & Daştan, A. (2021). Accounting conservatism and intellectual capital: Evidence from Turkey with comparison models and sectors. *Ege Academic Review*, 21(4), 333-355.
- Bhutta, U., Martins, J. N., Mata, M. N., Raza, A., Dantas, R. M., Correia, A. B., & Rafiq, M. (2021). Intellectual structure and evolution of accounting conservatism research: past trends and future research suggestions. *International Journal of Financial Studies*, 9(3), 35-47.
- Fallatah, E., Saat, N. A. M., Shah, S. M., & Chong, C. W. (2021). A bibliometric study of IFRS adoption and audit quality. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(4), 1-14.
- Fetscherin, M., Voss, H. & Gugler, P. (2010), 30 Years of foreign direct investment to China: an interdisciplinary literature review, *International Business Review*, 19(3), 235-246.
- Gaur, A. & Kumar, M. (2018), A systematic approach to conducting review studies: an assessment of content analysis in 25 years of IB research, *Journal of World Business*, 53(2), 280-289.
- Hellman, N. (2008). Accounting conservatism under IFRS, *Accounting in Europe*, 5(2), 71-100.
- Marina, A. G. (2021). Accounting harmonization with IFRS: A bibliometric analysis using VosViewer software. *Revista Economica*, 73(4), 28-40.
- Melega, A. (2022). Bibliometric analysis of scientific production regarding the harmonization of accounting in brics emerging economies. *European Journal of Accounting, Finance & Business*, 10(1), 11-20.
- Murdayanti, Y., & Khan, M. N. A. A. (2021). The development of internet financial reporting publications: A concise of bibliometric analysis. *Heliyon*, 7(12), e08551.
- Neag, R., & Maşca, E. (2015). Identifying accounting conservatism—A literature review. *Procedia Economics and Finance*, 32, 1114-1121.
- Paltrinieri, A., Hassan, M.K., Bahoo, S. & Khan, A. (2019), A bibliometric review of sukuk literature, *International Review of Economics and Finance*, <https://doi.org/10.1016/j.iref.2019.04.004>.
- Ruch, G. W., & Taylor, G. (2015). Accounting conservatism: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 34(1), 17-38.
- Saha, A. (2022), Financial reporting quality during a crisis: a systematic review, *Journal of Accounting Literature*, 44 (2/3), 154-176.
- Song, F.F. (2015) Ownership structure and accounting conservatism: A Literature review. *Modern Economy*, 6, 478-483.
- Sukmawati, S., & Pujiningsih, S. (2022). IFRS Adoption Research in Indonesia: A Systematic Literature Review. *Journal of Accounting and Investment*, 23(1), 95-113.
- Şeker, Y. & Atasel O. Y. (2023). Muhasebe alanındaki çalışmaların SciVal analitiğe dayalı bibliyometrik performans analizi. *Fiscaeconomia*, 7(1), 862-884.
- Tijjani, B., Ur Rehman, S., Peter, Z., Bajwa, I. A., & Khan, M. A. (2023). Research productivity of International Financial Reporting Standards (IFRS) from 2003 to 2020. *Global Knowledge, Memory and Communication*, 72(1/2), 1-23.

Zeghal, D., & Lahmar, Z. (2018). The effect of culture on accounting conservatism during adoption of IFRS in the EU. *International Journal of Accounting & Information Management*, 26(2), 311-330.

Zhong, Y., & Li, W. (2017). Accounting conservatism: A literature review. *Australian Accounting Review*, 27(2), 195-213.

LİSANS DÜZEYİ MUHASEBE DERSİ ÖĞRENCİLERİNİN KRİPTO PARALAR ve KRİPTO PARA PIYASALARINA YÖNELİK DÜŞÜNCE VE GÖRÜŞLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 15.03. 2023
Kabul Tarihi : 18.09.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1265575

Dr. Öğrt. Üyesi Osman Nuri ŞAHİN
Öğrt. Gör. Ferhan UÇAK

Bibliyografik Bilgiler

Şahin, O., N., & Uçak, F. (2024). "Lisans Düzeyi Muhasebe Dersi Öğrencilerinin Kripto Paralar ve Kripto Para Piyasalarına Yönelik Düşünce ve Görüşlerine Yönelik Bir Araştırma" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 19-58) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1265575>

ÖZ

Bu çalışma muhasebe dersi almış ya da almakta olan öğrencilerin kripto paralar ve kriptopara piyasalarına yönelik düşüncelerini ve görüşlerini belirlemek amacıyla gerçekleştirilmiştir. Çalışmada öncelikle kripto para kavramına kavramsal boyutuyla değinilmiş, mevcut literatür araştırılmış ve konuya ilişkin bazı araştırma sonuçlarına yer verilmiştir. Muhasebe dersi almış ya da almakta olan öğrencilere uygulanmış anket çalışmasından elde edilen veriler istatistiki olarak analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre, kripto paraya yönelik verilen ifadelerden birçoğu ile öğrencilerin demografik özellikleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Çalışma kapsamında lisans düzeyinde geleceğin muhtemel mali müşavirleri olan muhasebe dersi alan öğrencilerin kripto paralar ve kripto para piyasalarına yönelik düşünceleri tespit edilmiş ve bu düşüncelerin demografik verileri ile aralarındaki anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

* Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi İİSBF İşletme Bölümü, Antalya, Türkiye. ORCID: 0000-0002-6586-7073, E-posta: osmannurisahin@yahoo.com

** Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi Gazipaşa MRB MYO, İşletme Yönetimi Antalya, Türkiye. ORCID: 0000-0003-4591-7296, E-posta: ferhan.ucak@alanya.edu.tr

Anahtar Kelimeler: Kripto Para, Yatırım, Muhasebe Öğrencileri

JEL Kodları: F30, I22, M41, O33

A RESEARCH ON UNDERGRADUATE ACCOUNTING STUDENTS' THOUGHTS AND OPINIONS ON CRYPTO CURRENCIES AND CRYPTO CURRENCY MARKETS

ABSTRACT

This study was carried out to determine the thoughts and opinions of students who have taken or are taking accounting courses towards crypto currencies and crypto currency markets. In the study, first of all, the concept of crypto money was mentioned with its conceptual dimension, the existing literature was searched and some research results on the subject were given. Then, the data obtained from the survey study applied to active students who have taken or are taking accounting courses were analyzed statistically. According to the research findings, it has been determined that there are statistically significant differences between most of the statements about crypto money and the demographic characteristics of the students. Within the scope of the study, the opinions of the students who take accounting courses, who are the probable financial advisors of the future at the undergraduate level, about cryptocurrencies and crypto money markets were determined and significant differences were determined between them and the demographic data of these thoughts.

Keywords: Cryptocurrency, Investment, Accounting Students

JEL Codes: F30, I22, M41, O33

1. GİRİŞ

İçerisinde bulunduğumuz 21. yüzyılın temel karakteristiklerini oluşturan hızlı değişim ve dönüşüm ekonomi ve finans alanlarında da etkisini göstermektedir. Geleneksel anlamda <devletçe bastırılan, üzerinde değeri yazılı kağıt veya metalden ödeme aracı, nakit> (Türk Dil Kurumu Sözlükleri, 2022) şeklinde tanımlanan para, bilişim teknolojilerindeki sürekli artan yenilik ve iyileştirmelerle birlikte artık bu işlev ve formundan çok daha ötesini ifade etmektedir. Bireylerin beklenti ve ihtiyaçlarında farklılıklar yaratan güçlü dinamizm alternatif para birimlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Kripto para bu alternatif para birimlerinden bir tanesi olup son yıllarda çok sayıda bireysel ve kurumsal yatırımcının dikkatini çekmektedir. Kripto paraların kullanmış olduğu blok zinciri adı verilen teknolojik alt yapıyla birlikte bireyler herhangi bir merkezi otoriteye gereksinim duymaksızın varlıkları üzerinde işlem yapabilmektedirler. Kripto para kısa zamanda tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de popüler bir yatırım aracı haline gelmiştir. Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından yayımlanan rapora göre Türkiye dünya genelinde kripto paraya yatırım yapan ülkeler arasında %2,14'lük oran ile 14. sırada yer almaktadır. Yine söz konusu rapora göre Türkiye'de 2020 yılı itibarıyla 2.400.000'in üzerinde insanın kripto parası vardır (Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, 2020). Diğer dünya ülkelerinin birçoğu gibi

ülkemizde de kripto paraya olan eğilim ve yatırımın fazlalığının çeşitli araştırmalarla ortaya konulduğu görülmektedir.

Kripto para bilişim teknolojilerindeki ilerlemelerle ortaya çıkmış, finans piyasaları için nispeten yeni bir kavramdır. Kullanmış olduğu teknolojik alt yapısı ile birlikte kripto para ile işlem yapabilmek adına bireyin en azından temel düzeyde bir teknoloji ve internet bilgisinin olması gerekliliği açıktır. Teknolojinin birey yaşamındaki yeri bireyin yaşı ile ters orantılıdır (Batur & Uygun, 2012, s. 74-88). Bu anlamda büyük ölçüde genç nüfusun oluşturduğu üniversitelerde teknoloji kullanımı ve buna bağlı olarak öğrencilerin kripto paraya olan eğilimleri merak konusu olmuştur. Kripto paranın bir para birimi olma özelliği taşıması ile ekonomik sistemin bir parçası olması iktisadi bilimlerin de ilgisini çekmektedir (Gültekin & Bulut, 2016, s. 83). Özellikle ekonomik hayatta meslek olarak oldukça önemli ve kilit bir rolü olan mali müşavirlik mesleğinin potansiyel adayları olan muhasebe dersi alan öğrencilerin bu konudaki görüşleri önemlidir. Bu bağlamda çalışmanın amacı, yukarıdaki söylemlerden hareketle muhasebe dersi almış ya da almakta olan çeşitli bölüm öğrencilerinin oldukça tercih edilen kripto para piyasasına yönelik düşüncelerini belirlemektir. Bu amaçla öncelikle kripto para kavramsal boyutuyla ele alınmış, mevcut literatür araştırılmıştır. Devamında ise muhasebe eğitimi almış ve almakta olan aktif öğrencilerine uygulanmış anket çalışmasının bulgularına yer verilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

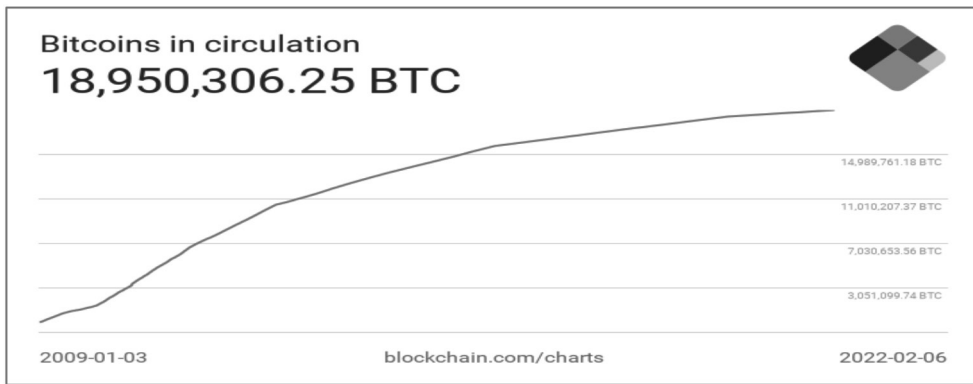
Kripto para, kriptografik/şifreli olarak güvenli şekilde işlem gerçekleştirmeye ve ek sanal para arzına imkan tanıyan dijital değerlerdir (Çarkacıoğlu, 2016, s. 8). Fiziki olmayıp sadece sanal ortamda bulunur (Cengiz, 2018, s. 90). Paranın temel işlevlerinden değişim ve tasarruf aracı olması açısından para ile benzerlikler taşır ve bir tür para birimi olarak kabul edilir. Kripto paralar alınabilir, diğer para veya kripto paralarla değiştirilebilmesinin yanı sıra farklı kıymetli şeylerle değiştirilebilir, taahhüt ya da teminata aracı olarak kullanılabilir (Şahin, 2018, s. 904). Kripto paralar miktarı, arzı ve şekli önceden belirlenmiş olarak üretilirler. Geleneksel para sistemlerinin aksine hükümetler veya şirketler kripto para üretimi yapamazlar ve bireylerin izni olmadan kripto paralarına el koyamazlar. Elektronik para tutma ve transferinde üçüncü bir merciye gerek yoktur. Kripto paralar merkezi olmayan bir yapıdadır ve bu yapının kontrolü Blok-Zincir (BlockChain) adı verilen veritabanları yoluyla sağlanmaktadır (Çarkacıoğlu, 2016, s. 8-9). Blok zinciri bir iş ağındaki işlemleri kaydetmeyi ve varlıkların takibini kolaylaştıran, paylaşılan ve üzerinde herhangi bir değişikliğe imkan tanımayan büyük defterdir (IBM, 2021). Bir nevi yevmiye defterine benzeten bu deftere yapılan işlemler şeffaf şekilde kaydedilmekte, dahası, isteyenler bunu bilgisayarına indirip görebilmektedirler (Serçemeli, 2018, s. 59). Blok zincir yapısı onaylanmış olan işlemlerin bir blok yapısı içinde toplanması ve zincirin sonuna eklenmesi yoluyla oluşur. İşlemlerin onaylanması madencilik 'mining' olarak adlandırılan süreç ile gerçekleşir. Madenci "miner" olarak adlandırılan kullanıcılar onay bekleyen işlemleri blok yapısı içerisine toplar. Bloğun geçerli olabilmesi için çözülmesi gerekli olan algoritmik bir problem için yarışır. Problemi ilk çözmesi yoluyla blok yapısını tamamlayan madenci bloğunu zincirin sonuna ekler (Khalilov, Gündebahar, & Kurtulmuşlar, 2017, s. 3).

Alpago (2018) tarafından yapılan değerlendirmeye göre kripto paranın geleneksel paraya karşın türlü avantaj ve dezavantajları söz konusudur. Düşük enflasyon ve düşük çökme riski barındırması, basit ve

güvenli olması, istenilen herhangi bir zamanda ödeme yapmayı mümkün kılması, üçüncü bir kurum ya da kişiler tarafından kontrol ve tespit edilemez olması, taşınmasının kolay olması kripto para kullanmayı avantajlı kılmaktadır. Bunlara karşılık likiditesinin düşük olması, bilgi gerektirmesi, belirsizlikler barındırması, kullanım alanının sınırlı ve değişken olması, güvenlik ve kontrol açısından kullanıcıya fazla sorumluluk yüklemesi, herhangi bir hacker saldırısı durumunda kullanıcıya şifre iptali veya hesabın dondurulması gibi imkanlar tanımaması kripto para bulundurmanın dezavantajları olarak görülmektedir.

Kripto paraların birçoğunun arzı daha önceden belirlenmiş bir hızla artar ve bu değiştirilemez (Karaoğlu, Arar, & Bilgin, 2018, s. 16). Örneğin, bir kripto para birimi olan Bitcoin'in üretililecek sayısı sadece 21 milyonla sınırlıdır (bitcoin.com) ve şu anda dolaşımdaki Bitcoin sayısı yaklaşık olarak 19 milyon adettir (Coinmarketcap, 2022). 2140 yılına kadar 21 milyon Bitcoin piyasaya arz edilecektir (Çarkacıoğlu, 2016). Bu bağlamda yaklaşık 2 milyon Bitcoin arzının daha gerçekleşeceği söylenebilir. Grafik 2.1'de Bitcoin'in azalarak artma eğilimini görmek mümkündür. Söz konusu grafikte yıllar itibarıyla kümülatif olarak piyasaya arz edilen Bitcoinler sunulmuştur.

Grafik 2.1. Yıllar İtibariyle Arz Edilen Toplam Bitcoin



Kaynak: (blockchain.com , 2022) (Erişim tarihi: 08.02.2022)

Takma ismi Satoshi Nakamoto olduğu bilinen kişi ya da kişilerce 2008 senesinde günümüzün en yüksek piyasa değerine sahip olan (Coinmarketcap, 2022) kripto para birimi Bitcoin dünyaya tanıtılmıştır. Bitcoin hiçbir merkezi otoriteye bağlı olmadan, belirli sayıda ve sınırlı olarak üretilmektedir (Şahin, 2018, s. 904). Bir Bitcoin'in 8 basamağa kadar bölünebilmesi bu kripto paranın bir diğer özelliğidir. Böylelikle 0,00000001 Bitcoin'lik bir işlem yapmak mümkündür. Bu en küçük Bitcoin birimine Satoshi denir ve 100 milyon Satoshi 1 Bitcoin (BTC) anlamına gelir (Çarkacıoğlu, 2016, s. 11). Bitcoin'in yanı sıra blok zinciri teknolojisi sayesinde hiçbir merkezi otoriteye bağlı kalmaksızın, şeffaf ve kontrol edilebilir farklı kripto para birimleri de üretilmiştir (Serçemeli, 2018, s. 37). Piyasada Bitcoin kripto paralar içerisinde en çok tanınan olsa da (Marian, 2016, s. 923) sayısı binlere ulaşan çok sayıda altcoin mevcuttur (Coinmarketcap, 2022). Bunlardan piyasa değeri en yüksek olan ilk 10 kripto paranın sembol, fiyat ve dolaşımdaki adedi Tablo 2.1'de güncel hali ile verilmiştir. Piyasa değeri açısından en yüksek kripto paranın Bitcoin; bunu da sırasıyla Ethereum ve Tether'in takip ettiği görülmektedir.

Tablo 2.1. Piyasa Değeri En Yüksek Olan İlk 10 Kripto Para

No	Kripto Para Adı	Sembol	Fiyat (USD)	Dolaşımdaki adet	Piyasa Değeri (USD)
1	Bitcoin	BTC	44.186,8	18.951.931	837.425.112.518
2	Ethereum	ETH	3.118,95	119.493.075	372.775.475.571
3	Tether	USDT	1,00	77.922.851.074	77.974.041.081
4	Binance Coin	BNB	428,76	165.116.761	71.085.777.172
5	USD Coin	USDC	0,999	51.430.564.965	51.397.662.131
6	Ripple	XRP	0,864	47.832.461.678	41.341.433.585
7	Cardano	ADA	1,20	33.579.417.132	40.063.434.999
8	Solano	SOL	114,95	317.332.003	36.392.838.157
9	Terra	LUNA	57,06	401.285.497	22.944.005.787
10	Avalanche	AVAX	88,47	245.204.972	21.648.953.204

Kaynak: (Coinmarketcap, 2022) (Erişim tarihi: 08.02.2022)

Tablo 2.1’de güncel piyasa değerleri verilen kripto paralardan Bitcoin’in ciddi bir farkla en yüksek piyasa değerine sahip olduğu görülmektedir. Bu fark bazen yükselip bazen düşse de yıllardır kendini korumuştur (Bkz. Grafik 2.2). Bitcoin’in süregelen şekilde en fazla piyasa değeri hakimiyetine sahip olduğu; şimdilerse ise bu oranın %42’ye işaret ettiği söylenebilir.

Grafik 2.2. Kripto Paraların Son 5 Yıllık Toplam Piyasa Değeri Hakimiyeti (%)

Kaynak: (tr.tradingview.com , 2021) (Erişim tarihi: 08.02.2022)

3. LİTERATÜR TARAMASI

Kripto para kavramı nispeten güncel bir konu olmasına rağmen ekonomi ve finans yazınında oldukça popülerdir. İlk olarak Nakamoto (2008) tarafından yayınlanan makale ile karşımıza çıkan Bitcoin, ilk kripto para olması nedeniyle büyük ölçüde alandaki çalışmaların konusunu oluşturmaktadır. Bitcoin, dolayısıyla kripto para, ile ilgili yapılan çok sayıda çalışma olmasına karşın bunlardan bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

Yermack (2015) Bitcoin'in gerçek bir para birimi olup olmadığını tartıştığı çalışmasında altın ve diğer yaygın olan para birimleri ile neredeyse sıfır korelasyon içerisinde olduğunu belirtmiştir. Araştırmacı tarafından Bitcoin'in volatilesinin çok daha yüksek olduğu ve bunun bir para birimi olmaktan ziyade spekülatif bir yatırım aracı olarak görüldüğü açıklanmıştır. Baek ve Elbeck (2015) de araştırma bulgularına göre Bitcoin'i spekülatif bir araç olarak görmektedirler.

Sönmez (2014) Bitcoin sistemselsel olarak pek çok disiplini ilgilendirdiğinden dolayı disiplinlerarası bir perspektif ile konuya yaklaşmanın önemini vurgulamıştır. Ayrıca çalışmasında Bitcoin'in var oluşu, özellikleri, Dünya ve Türkiye'de ekonomik yapı içerisindeki yeri ve gelişimi, nasıl işlediği araştırılmış; konuyla ilgili analizlere yer verilmiştir. Benzer şekilde Alpago (2018) da çalışmasında Bitcoin ve diğer kripto paraların yapıları, işlevleri, para sistemi içindeki yeri ve önemi hakkında analizlere yer vermiştir.

Atik vd. (2015) Bitcoin sisteminin işleyişi ve döviz piyasaları üzerindeki etkilerini belirlemeyi amaçlamışlardır. 2009 ve 2015 yılları arasında kapsayan Bitcoin günlük kur fiyatları ve dünyada en fazla kullanılan çapraz kur fiyatları arasındaki etkileşimi test ettikleri çalışmalarında Bitcoin ve Japon Yen'inin birbirlerini gecikmeli şekilde etkilediği; Japon Yen'inden Bitcoin'e doğru tek taraflı bir nedensellik ilişkisinin söz konusu olduğu tespit edilmiştir. Topaloğlu (2019) belirli bir dönem aralığını kapsayan ekonomik verileri kullandığı çalışmasında CNY/USD döviz kuru ve BTC/USD döviz kuru arasında tek yönlü pozitif bir nedensellik ilişkisi olduğu bulgusunu elde etmiştir. Szetela vd. (2016) GARCH modelini uyguladıkları çalışmalarında benzer şekilde Bitcoin fiyatı ile ABD Doları, Euro ve Çin Yuan'ı arasında bir miktar bağımlılık tespit etmişlerdir. Georgoula vd. (2015) Bitcoin'in fiyatı ile temel ekonomik değişkenler arasındaki ilişkiye yer verdikleri çalışmalarında Bitcoin'in fiyatı ile USD/Euro arasındaki döviz kuru arasında olumsuz bir ilişki tespit etmişlerdir. Ayrıca söz konusu çalışmaya göre Bitcoin'in fiyatının dolaşımdaki Bitcoin sayısı ile olumlu bir ilişki; S&P 500 borsa endeksi ile olumsuz bir ilişki içerisinde olduğu söylenebilir.

Bazı araştırmacılar Bitcoin ve portföy yönetimi üzerine durmuş; Bitcoin'in portföy riskini düşürdüğü, dolayısıyla portföy çeşitlenmesinde önemli bir araç olarak kullanılabilmesi yönünde tavsiyelerde bulunmuşlardır (Eisl vd., 2015; Briere vd., 2015; Gül, 2020; Chuen vd., 2017). Dyhrberg (2016) Bitcoin'in riskten korunma yeteneklerini keşfetmeyi amaçladığı çalışmasında Bitcoin'in riskten korunma açısından altınla aynı yeteneklerden bazılarını sahip olduğu, Financial Times Menkul Kıymetler Borsa'sı Endeksi'ndeki hisse senetlerine ve kısa vadede Amerikan Doları'na karşı riskten korunma amacıyla kullanılabilmesini ifade etmektedir.

Şahin (2019) kripto paraların özellik olarak vergi kaçakçılığının yanı sıra diğer ekonomik ve mali suçlara elverişli olduklarını düşünmektedir. Benzer şekilde Marian (2016) kripto para sayısının artmasıyla

vergi kaçakçılığının da artacağını öngörmektedir. Bazı çalışmalar ise kripto paraların vergilendirme açısından önem teşkil eden muhasebe kayıtlarında nasıl yer alacağı üzerinde durmuştur (Şahin, 2018; Serçemeli, 2018; Ateş, 2016; Dizkırıcı & Gökğöz, 2018).

Doğan (2020) üniversite öğrencileri üzerine gerçekleştirdiği çalışmasında öğrencilerin çeşitli kripto para birimlerinden haberdar oldukları fakat kripto para kullanım düzeyinin düşük olduğu sonucunu elde etmiştir. Bir diğer araştırmaya göre ise üniversite öğrencileri Bitcoin konusunda ilgililer ancak konuyla ilgili detaylı bilgiye sahip değillerdir (Cihangir, Baysa, Söker, & Eroğlu, 2019).

Yukarıda da bazıları verilen çok sayıda çalışmanın Bitcoin'in yapısı, işleyişi, fiyatı, vergilendirilmesi ve muhasebelendirilmesi gibi konular üzerine odaklandığı görülmektedir. Özellikle üniversite öğrencileri üzerine kripto para farkındalığı ve yatırımı gibi konular üzerine odaklanan çalışmaların sınırlı olduğu görülmektedir.

4. METODOLOJİ

Çalışmanın bu kısmında araştırmanın amacı, kapsamı ve yöntemine değinilmiş; ardından muhasebe öğrencileri üzerine gerçekleştirilmiş olan anket bulgularına yer verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı muhasebe dersi almış ya da almakta olan öğrencilerin kripto para hakkındaki genel görüşleri, kripto para farkındalıkları, kripto para piyasalarına katılma görüşlerini belirlemek ve bunların bir takım demografik değişkenlere göre anlamlı farklarını tespit etmektir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Günlük iktisadi hayatta mali müşavirlik mesleği oldukça önemli ve kilit bir role sahiptir. Bu mesleğin potansiyel adayları konumundaki muhasebe dersi öğrencilerinin çalışma macına yönelik görüşleri önemlidir. Çalışma kolayda örnekleme ile seçilen muhasebe öğrenimi görmüş ya da görmekte olan 204 öğrenci ile gerçekleştirilmiştir. Öğrencilerin araştırmanın amacına hizmet edecek şekilde muhasebe dersi almış ya da almakta oluyor olmasına dikkat edilmiştir. Öğrenciler tarafından toplamda 212 anket yanıtlanmış olup bunlardan 8 tanesi eksik veri gibi çeşitli gerekçelerle değerlendirmeye alınmamıştır. Anketler online bir şekilde katılımcılara ulaştırılmış ve toplanmıştır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada veriler yaygın olarak kullanılan anket yöntemi ile elde edilmiştir. Kullanılan anket araştırmacılar tarafından literatür ışığında oluşturulmuştur. Söz konusu ankette muhasebe dersi almış ya da almakta olan öğrencilerin kripto para ile ilgili tutum ve davranışlarını ve kripto para piyasalarına yönelme eğilimlerini belirlemeye yönelik 28 ifade yer almaktadır. İfadelerin 5'li Likert ölçeği ile (Kesinlikle katılmıyorum...Kesinlikle katılıyorum) yanıtlanması istenmiştir. Çalışmalarda parametrik testlerin uygulanabilmesi için örneklem büyüklüğünün 30'un üzerinde olması ve verilerin normal dağılması ve homojen olması beklenir (Eymen, 2007, s. 88). Bu çalışmada örneklem büyüklüğünün 204 olması nedeniyle ilk şartın sağlandığı söylenebilir. Normallik analizi sonrası Kolmogorov-Smirnov testi p değerleri (p=0,000) ve Shapiro-Wilk testi p değerlerinin (p=0,000) 0,05'ten küçük olduğu, basıklık ve çarpıklık

değerlerinin -2,0 ve +2,0 aralığında (George & Mallery, 2010) olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla verilerin normal dağıldığı kabul edilmiştir. Bu nedenle çalışmada verilerin analizi için parametrik yöntemler kullanılmıştır. Elde edilen veriler SPSS 22.0 programı ile çeşitli analizlere tabi tutulmuştur. Yapılan frekans analizi, bağımsız t testi ve ANOVA testleri ile bazı demografik veriler ile kripto para ile ilgili ifadeler arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılığın olup olmadığına bakılmıştır. Sadece anlamlı farklılık tespit edilenlerin sonuçlarına yer verilmiştir.

Uzunsakal ve Yıldız (2018) Cronbach Alfa değerinin 0,60-0,80 aralığında olmasını oldukça güvenilir bulmaktadırlar. İfade sayısı az ise sınır değer olarak 0,60 ve üzeri de kabul edilebilir (Kayış, 2008, s. 405). Açıklamalara göre, kullanılan ifadelerin Cronbach Alfa değerinin 0,916 olması nedeniyle ölçeğin büyük ölçüde güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

4.4. Bulgular

Aşağıda SPSS 22.0 programı ile gerçekleştirilen frekans analizi, bağımsız t testi ve ANOVA testlerine ilişkin bulgulara yer verilmiştir.

4.5. Demografik Değişkenler

Tablo 4.1’de katılımcılara ait bazı demografik bilgiler yer almaktadır. Söz konusu tablo incelendiğinde katılımcıların yüzde 67,2 oranla erkek; yüzde 32,8 oranla kadın olduğu görülmektedir. Katılımcılar üniversite öğrencisi olması nedeniyle yüzde 63,7 oranla büyük ölçüde 16-20 yaş aralığındadır. Yüzde 36,3’ü ise 21-25 yaş aralığındadır. Çalışmaya katılan öğrenciler çoğunlukla (%80,4) lisans öğrencileridir. Lisansüstü öğrenci sayısı sıfırdır. Kalan öğrenciler ise ön lisans öğrencileridir. Öğrenciler okudukları bölüm açısından sırasıyla uluslararası ticaret (%35,3), işletme (%20,1), işletme yönetimi (%19,6), havacılık yönetimi (%15,7) ve insan kaynakları yönetimi (%9,3) bölüm öğrencileridir. 139 öğrenci 1. sınıfta öğrenim görmekteyken yoğunluk açısından bunları sırasıyla 36 kişi ile 2. sınıf; 24 kişi ile 3. sınıf; 5 kişi ile 4. sınıf öğrencileri takip etmektedir. Katılımcılar elde ettikleri aylık gelir açısından gruplandırıldığında en fazla sayının (62 kişi) 501 TL-1000 TL aralığında olduğu görülmektedir. 500 TL’den az aylık geliri olan öğrenci sayısı 36’dır. 3001 TL üzerinde geliri olan öğrenci sayısı ise 31’dir. %58,8 oranla katılımcıların çoğu daha önce ekonomi ya da finans dersi almıştır. Yüzde 68,6’sı ise daha önce bir finansal varlığa yatırım yapmıştır. Öğrencilerin %66,2’sinin aylık gelirin %10’undan daha azını yatırıma harcadığı görülmektedir. Yüzde 16,7’si aylık gelirin %20’sinden daha fazlasını yatırıma harcamaktadır. Kalanların ise aylık gelirlerinin %10-%20’sini yatırım için harcadıkları tespit edilmiştir. Katılımcılardan herhangi bir finansal varlığa yatırım yapanların bu yatırımlarını sırasıyla altın (%26), kripto para (%22,5), döviz (%19,1) ve hisse senedine (%2,5) yaptığı görülmektedir. Katılımcıların %82,4’ünün çevrelerinde kripto para yatırımı yapan kişi ya da kişiler vardır. 121 kişinin çevresinde kripto paraya yatırım yapan kişi sayısı 5; 7 kişinin çevresinde kripto paraya yatırım yapan kişi sayısı 4; 15 kişinin çevresinde kripto paraya yatırım yapan kişi sayısı 3; 15 kişinin çevresinde kripto paraya yatırım yapan kişi sayısı 2; 11 kişinin çevresinde kripto paraya yatırım yapan kişi sayısı ise 1’dir. Katılımcılardan 119’u bugüne kadar kripto para yatırımı yapmamışken kripto paraya yatırım yapanların yüzde 30,4’ünün karda; yüzde 11,3’ünün ise zararda olduğu görülmektedir. Kripto paraya yatırım yapan katılımcılardan yüzde 18,6’sı yatırımlarını orta vadede; yüzde 11,8’i kısa vadede; yüzde 9,8’i ise uzun vadede yapmaktadır.

Tablo 4.1. Demografik Bilgiler

	Kategoriler	n	%	n	%
CİNSİYET	Kadın	67	32,8	204	100
	Erkek	137	67,2		
YAŞ	16-20	130	63,7	204	100
	21-25	74	36,3		
EĞİTİM	Ön lisans	40	19,6	204	100
	Lisans	164	80,4		
BÖLÜM	İşletme	41	20,1	204	100
	İnsan Kaynakları Yönetimi	19	9,3		
	Uluslararası Ticaret	72	35,3		
	Havacılık Yönetimi	32	15,7		
	İşletme Yönetimi	40	19,6		
SINIF	1	139	68,1	204	100
	2	36	17,6		
	3	24	11,8		
	4	5	2,5		
AYLIK GELİR	500 TL'den az	36	17,6	204	100
	501 TL- 1000 TL	62	30,4		
	1001 TL- 1500 TL	24	11,8		
	1501 TL- 2000 TL	29	14,2		
	2001 TL- 3000 TL	22	10,8		
	3001 TL ve üzeri	31	15,2		
DAHA ÖNCE EKONOMİ YA DA FİNANS DERSİ ALDINIZ MI?	Evet	120	58,8	204	100
	Hayır	84	41,2		
DAHA ÖNCE BİR FİNANSAL VARLIĞA YATIRIM YAPTINIZ MI?	Evet	140	68,6	204	100
	Hayır	64	31,4		
AYLIK GELİRİNİZİN NE KADARINI YATIRIMA HARCİYORSUNUZ?	%10'dan az	135	66,2	204	100
	%10- %20	35	17,2		
	%20'den daha fazla	34	16,7		
EN ÇOK YATIRIM YAPTIĞINIZ FİNANSAL VARLIK HANGİSİDİR?	Yapmadım	61	29,9	204	100
	Altın	53	26,0		
	Döviz	39	19,1		
	Hisse Senedi	5	2,5		
	Kripto Para	46	22,5		

ÇEVRENİZDE KRİPTO PARA YATIRIMI OLAN VAR MI?	Var	168	82,4	204	100
	Yok	36	17,6		
ÇEVRENİZDE KRİPTO PARA YATIRIMI OLAN KİŞİ SAYISI	1	11	5,4	204	100
	2	15	7,4		
	3	15	7,4		
	4	7	3,4		
	5	121	59,3		
	Yok	35	17,2		
BUGÜNE KADARKİ TOPLAM KRİPTO PARA YATIRIMLARINIZDA NE DURUMDASINIZ?	Yapmadım	119	58,3	204	100
	Kardayım	62	30,4		
	Zarardayım	23	11,3		
KRİPTO PARA YATIRIMLARINIZI HANGİ VADEDE YAPIYORSUNUZ?	Yapmadım/Artık Yapmıyorum	122	59,8	204	100
	Kısa	24	11,8		
	Orta	38	18,6		
	Uzun	20	9,8		

Tablo 4.2’de katılımcıların kripto paraya yönelik tutumlarını belirlemeye yönelik katılımcılara sunulan ifadelere verilen yanıtların frekans analizleri ve ortalamaları yer almaktadır. Bu verilere göre katılımcıların en fazla katıldıkları üç ifade sırasıyla kripto para yatırımı için temel bir eğitim verilmesi, kripto paranın gelecekte kullanımının artacağı ve kripto paranın ne demek olduğu hakkında bilgi sahibi olduklarıdır. En fazla katılmadıkları üç ifade ise sırasıyla kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bildikleri, kripto para hakkında finansal bilgilerini yeterli buldukları ve günlük alışverişlerinde kripto para kullanmayı düşündükleri yönündedir.

Tablo 4.2. Kripto Paraya İlişkin İfadeler

Kripto paraya yönelik ifadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam	Ortalama
1. Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm.	39	26	65	47	27	204	2,99
2. Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim.	53	55	51	21	24	204	2,55
3. Kripto para piyasalarının balon olduğunu düşünüyorum.	45	40	55	29	35	204	2,85
4. Kripto paranın ne demek olduğu hakkında bilgim vardır.	20	26	51	46	61	204	3,5
5. Bitcoinin kimler tarafından icat edildiği hakkında bilgim vardır	49	30	41	32	52	204	3,04

6. Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim.	43	25	49	39	48	204	3,12
7. Blok zinciri hakkında bilgim vardır.	66	34	35	34	35	204	2,70
8. Kripto para gelecekte fiziksel paranın yerini alacaktır.	19	33	69	30	53	204	3,32
9. Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim.	44	34	53	36	37	204	2,94
10. Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim.	44	45	47	27	41	204	2,88
11. Kripto paranın gelecekte kullanımı artacaktır.	24	23	32	43	82	204	3,67
12. Kripto paraların cari değerlerini takip ederim.	52	45	51	27	29	204	2,69
13. Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir.	27	45	56	33	43	204	3,10
14. Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum.	41	34	67	28	34	204	2,90
15. Kripto para yatırımı için temel eğitim verilmelidir.	30	16	29	39	90	204	3,70
16. Kripto para kullanmak karmaşıktır.	25	41	62	33	43	204	3,14
17. Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm.	60	39	52	26	27	204	2,61
18. Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim.	43	36	51	25	49	204	3,00
19. Kripto paraya ilişkin ders açılması gereklidir.	34	24	35	32	79	204	3,48
20. Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim.	49	27	56	29	43	204	2,95
21. Kripto paranın finansal bir devrim olduğunu düşünüyorum.	35	29	57	36	47	204	3,15
22. Kripto paranın çevre için zararlı olduğunu düşünüyorum.	48	52	47	25	32	204	2,71
23. Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim.	48	52	47	25	32	204	2,71
24. Kripto para yatırımının sosyal hayatı olumsuz etkilediğini düşünüyorum.	41	45	58	34	26	204	2,80
25. Kripto para hakkında finansal bilgimi yeterli buluyorum.	55	46	50	31	22	204	2,60
26. Kripto para konusunda finansal yeteneğimin iyi olduğunu düşünüyorum.	51	37	55	42	19	204	2,71
27. Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım.	43	27	38	43	53	204	3,18
28. Kripto paraya yatırım yaparken projelerini incelerim.	34	28	50	35	57	204	3,26

Çalışmanın bu kısmında katılımcıların Tablo 4.1’de verilen demografik özellikleri ile kripto paraya yönelik ifadeleri arasında anlamlı farklılıkların bulunup bulunmadığına yönelik gerçekleştirilen analiz bulgularına yer verilmiştir. Farklılıklardan istatistiki açıdan anlamlı olanlara değinilmiştir.

Tablo 4.3. Cinsiyet İle Kripto Paraya Yönelik İfadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	Cinsiyet	N	\bar{x}	Sd	t	p
Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm.	Kadın	67	2,64	1,227	-2,704	0,007
	Erkek	137	3,15	1,288		
Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim.	Kadın	67	2,21	1,320	-2,654	0,009
	Erkek	137	2,72	1,260		
Kripto para piyasalarının balon olduğunu düşünüyorum.	Kadın	67	3,13	1,476	2,096	0,037
	Erkek	137	2,71	1,307		
Bitcoinin kimler tarafından icat edildiği hakkında bilgim vardır	Kadın	67	2,54	1,636	-3,213	0,002
	Erkek	137	3,28	1,393		
Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim.	Kadın	67	2,58	1,361	-3,818	0,000
	Erkek	137	3,38	1,420		
Blok zinciri hakkında bilgim vardır.	Kadın	67	2,09	1,390	-4,219	0,000
	Erkek	137	2,99	1,458		
Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim.	Kadın	67	2,39	1,403	-4,123	0,000
	Erkek	137	3,21	1,309		
Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim.	Kadın	67	2,31	1,339	-4,160	0,000
	Erkek	137	3,16	1,379		
Kripto paraların cari değerlerini takip ederim.	Kadın	67	2,03	1,218	-5,107	0,000
	Erkek	137	3,01	1,314		
Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir.	Kadın	67	2,81	1,270	-2,224	0,027
	Erkek	137	3,24	1,331		
Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum.	Kadın	67	2,39	1,267	-3,994	0,000
	Erkek	137	3,15	1,294		
Kripto para kullanmak karmaşıktır.	Kadın	67	3,58	1,269	3,517	0,001
	Erkek	137	2,92	1,261		
Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm.	Kadın	67	2,25	1,407	-2,651	0,009
	Erkek	137	2,79	1,325		
Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim.	Kadın	67	2,60	1,371	-2,851	0,005
	Erkek	137	3,20	1,456		
Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim.	Kadın	67	2,30	1,414	-4,745	0,000
	Erkek	137	3,27	1,353		
Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim.	Kadın	67	2,52	1,460	-3,303	0,001
	Erkek	137	3,23	1,414		
Kripto para hakkında finansal bilgimi yeterli buluyorum	Kadın	67	2,07	1,210	-4,160	0,000
	Erkek	137	2,86	1,296		
Kripto para konusunda finansal yeteneğimin iyi olduğunu düşünüyorum.	Kadın	67	2,18	1,336	-4,261	0,000
	Erkek	137	2,97	1,200		
Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım.	Kadın	67	2,60	1,538	-4,042	0,000
	Erkek	137	3,46	1,377		

Tablo 4.3'te katılımcıların kripto paraya yönelik ifadelerine katılıp katılmadıkları yönünde vermiş oldukları yanıtların cinsiyetlere göre istatistiki açıdan anlamlı olanlarına yer verilmiştir. Bulgulara göre “Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm” ($p=0,007$ $p<0,05$), “Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim” ($p=0,009$ $p<0,05$), “Bitcoinin kimler tarafından icat edildiği hakkında bilgim vardır” ($p=0,002$ $p<0,05$), “Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Blok zinciri hakkında bilgim vardır” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraların cari değerlerini takip ederim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir” ($p=0,027$ $p<0,05$), “Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm” ($p=0,009$ $p<0,05$), “Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim” ($p=0,005$ $p<0,05$), “Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim” ($p=0,001$ $p<0,05$), “Kripto para hakkında finansal bilgimi yeterli buluyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para konusunda finansal yeteneğimin iyi olduğunu düşünüyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım” ($p=0,000$ $p<0,05$) ifadelerine erkek öğrencilerin daha fazla katıldıkları görülmektedir. Kadın öğrencilerin erkek öğrencilerden daha fazla katıldığı ifade kripto para piyasalarının balon olduğu yönündeki görüştür ($p=0,037$ $p<0,05$).

Tablo 4.4. Yaş İle Kripto Paraya Yönelik İfadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	Yaş	N	\bar{x}	Sd	t	p
Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim.	16-20	130	2,48	1,277	-2,302	0,022
	21-25	74	2,66	1,337		
Kripto para yatırımının sosyal hayatı olumsuz etkilediğini düşünüyorum.	16-20	130	2,65	1,286	-2,146	0,033
	21-25	74	3,05	1,270		

Öğrencilerin yaşları ve kripto paraya ilişkin görüşleri analizi sonucunda 21-25 yaş aralığında yer alan öğrencilerin “Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim” ($p=0,022$ $p<0,05$) ve “Kripto para yatırımının sosyal hayatı olumsuz etkilediğini düşünüyorum” ($p=0,033$ $p<0,05$) yönündeki ifadelerine daha fazla katıldıkları görülmektedir.

Tablo 4.5. Kayıtlı Olunan Yükseköğretim Programı İle Kripto Paraya Yönelik İfadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	Bölüm/Program	N	\bar{x}	Sd	t	p
Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm	Önlisans	40	2,58	1,196	-2,269	0,024
	Lisans	164	3,09	1,294		
Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim.	Önlisans	40	2,03	1,097	-2,897	0,004
	Lisans	164	2,68	1,315		
Bitcoinin kimler tarafından icat edildiği hakkında bilgim vardır	Önlisans	40	2,55	1,584	-2,302	0,022
	Lisans	164	3,16	1,478		

Blok zinciri hakkında bilgim vardır.	Önlisans	40	1,95	1,131	-4,325	0,000
	Lisans	164	2,88	1,518		
Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim.	Önlisans	40	2,43	1,430	-2,655	0,009
	Lisans	164	3,07	1,357		
Kripto paraların cari değerlerini takip ederim.	Önlisans	40	2,28	1,281	-2,151	0,033
	Lisans	164	2,79	1,365		
Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir	Önlisans	40	2,68	1,228	-2,276	0,024
	Lisans	164	3,20	1,330		
Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum.	Önlisans	40	2,38	1,234	-2,839	0,005
	Lisans	164	3,03	1,327		
Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm.	Önlisans	40	1,98	1,097	-3,360	0,001
	Lisans	164	2,77	1,391		
Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim	Önlisans	40	2,50	1,450	-2,481	0,014
	Lisans	164	3,13	1,432		
Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim.	Önlisans	40	2,40	1,446	-2,733	0,007
	Lisans	164	3,09	1,416		
Kripto paranın finansal bir devrim olduğunu düşünüyorum.	Önlisans	40	2,75	1,276	-2,067	0,040
	Lisans	164	3,25	1,394		
Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim.	Önlisans	40	2,50	1,414	-2,414	0,017
	Lisans	164	3,12	1,454		
Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım.	Önlisans	40	2,50	1,450	-3,290	0,001
	Lisans	164	3,34	1,450		

Tablo 4.5'te öğrencilerin kayıtlı oldukları yükseköğretim programına göre kripto paraya yönelik görüşlerinde bir farklılık olup olmadığına yönelik yapılan analiz sonuçları yer almaktadır. Bulgulara göre lisans programına kayıtlı öğrencilerin “Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm” ($p=0,024$ $p<0,05$), “Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim” ($p=0,004$ $p<0,05$), “Bitcoinin kimler tarafından icat edildiği hakkında bilgim vardır” ($p=0,022$ $p<0,05$), “Blok zinciri hakkında bilgim vardır” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim” ($p=0,009$ $p<0,05$), “Kripto paraların cari değerlerini takip ederim” ($p=0,033$ $p<0,05$), “Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir” ($p=0,024$ $p<0,05$), “Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum” ($p=0,005$ $p<0,05$), “Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm” ($p=0,001$ $p<0,05$), “Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim” ($p=0,014$ $p<0,05$), “Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim” ($p=0,007$ $p<0,05$), “Kripto paranın finansal bir devrim olduğunu düşünüyorum” ($p=0,040$ $p<0,05$), “Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim” ($p=0,017$ $p<0,05$), “Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım” ($p=0,001$ $p<0,05$) ifadelerine daha fazla katıldıkları görülmektedir. Buna göre ön lisans öğrencilerinin kripto para hakkında daha az bilgi sahibi oldukları ve kripto paraya yatırım konusunda daha çekimser kaldıkları söylenebilir.

Tablo 4.6. Ekonomi ya da finans dersinin daha önceden alınması ile kripto paraya yönelik ifadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	Ekonomi ya da finans dersi alma	N	\bar{x}	Sd	t	p
Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim.	Evet	120	3,13	1,313	2,234	0,027
	Hayır	84	2,68	1,466		

Katılımcılardan daha önce ekonomi ya da finans dersi alanların kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiği konusunda daha bilgili oldukları Tablo 4.6' da yer almaktadır.

Tablo 4.7. Daha önce bir finansal varlığa yatırım tecrübesi ile kripto paraya yönelik ifadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	Daha önce bir finansal varlığa yatırım tecrübesi	N	\bar{x}	Sd	t	p
Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm.	Var	140	3,26	1,262	4,818	0,000
	Yok	64	2,38	1,134		
Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim.	Var	140	2,78	1,287	3,859	0,000
	Yok	64	2,05	1,188		
Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim.	Var	140	3,39	1,392	4,177	0,000
	Yok	64	2,52	1,391		
Blok zinciri hakkında bilgim vardır.	Var	140	2,95	1,480	3,701	0,000
	Yok	64	2,14	1,379		
Kripto para gelecekte fiziksel paranın yerini alacaktır.	Var	140	3,44	1,326	2,075	0,040
	Yok	64	3,06	1,125		
Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim	Var	140	3,25	1,326	4,951	0,000
	Yok	64	2,27	1,300		
Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim.	Var	140	3,15	1,414	4,137	0,000
	Yok	64	2,30	1,256		
Kripto paranın gelecekte kullanımı artacaktır.	Var	140	3,82	1,374	2,357	0,019
	Yok	64	3,33	1,415		
Kripto paraların cari değerlerini takip ederim.	Var	140	3,04	1,313	5,992	0,000
	Yok	64	1,91	1,123		
Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir.	Var	140	3,34	1,290	3,923	0,000
	Yok	64	2,58	1,257		
Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum.	Var	140	3,15	1,308	4,084	0,000
	Yok	64	2,36	1,226		
Kripto para yatırımı için temel eğitim verilmelidir.	Var	140	3,86	1,374	2,255	0,026
	Yok	64	3,34	1,596		

Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm.	Var	140	2,81	1,344	3,170	0,002
	Yok	64	2,17	1,340		
Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim.	Var	140	3,36	1,415	5,927	0,000
	Yok	64	2,22	1,215		
Kripto paraya ilişkin ders açılması gereklidir.	Var	140	3,64	1,522	2,302	0,022
	Yok	64	3,13	1,420		
Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim.	Var	140	3,30	1,350	5,454	0,000
	Yok	64	2,19	1,355		
Kripto paranın finansal bir devrim olduğunu düşünüyorum.	Var	140	3,36	1,341	3,205	0,002
	Yok	64	2,70	1,376		
Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim.	Var	140	3,39	1,418	6,735	0,000
	Yok	64	2,13	1,162		
Kripto para hakkında finansal bilgimi yeterli buluyorum.	Var	140	2,80	1,299	3,230	0,001
	Yok	64	2,17	1,267		
Kripto para konusunda finansal yeteneğimin iyi olduğunu düşünüyorum.	Var	140	2,94	1,268	3,908	0,000
	Yok	64	2,20	1,224		
Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım.	Var	140	3,45	1,441	4,035	0,000
	Yok	64	2,58	1,412		
Kripto paraya yatırım yaparken projelerini incelerim.	Var	140	3,41	1,399	2,312	0,022
	Yok	64	2,92	1,440		

Ankete katılan öğrencilerin daha önce bir finansal varlığa yatırım yapıp yapmadıkları ele alındığında yatırım tecrübesi ile kripto paraya yönelik ifadelerinden “Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Blok zinciri hakkında bilgim vardır” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para gelecekte fiziksel paranın yerini alacaktır” ($p=0,040$ $p<0,05$), “Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paranın gelecekte kullanımı artacaktır” ($p=0,019$ $p<0,05$), “Kripto paraların cari değerlerini takip ederim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para yatırımı için temel eğitim verilmelidir” ($p=0,026$ $p<0,05$), “Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm” ($p=0,002$ $p<0,05$), “Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim” ($p=0,00$ $p<0,05$), “Kripto paraya ilişkin ders açılması gereklidir” ($p=0,022$ $p<0,05$), “Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paranın finansal bir devrim olduğunu düşünüyorum” ($p=0,002$ $p<0,05$), “Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para hakkında finansal bilgimi yeterli buluyorum” ($p=0,001$ $p<0,05$), “Kripto para konusunda finansal yeteneğimin iyi olduğunu düşünüyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto

paraya yatırım yaparken projelerini incelerim” ($p=0,022$ $p<0,05$) ifadeleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu saptanmıştır. Daha önce bir finansal varlığa yatırım yapan öğrencilerin Tablo 4.7’de sunulan bütün ifadelere daha fazla katıldıkları görülmüştür. Buna göre herhangi bir finansal varlığa yatırım tecrübesi olan öğrencilerin kripto para konusunda daha ilgili ve bilgili oldukları söylenebilir.

Tablo 4.8. Öğrencilerin Çevrelerinde Yer Alan Kripto Para Yatırımcısı İle Kripto Paraya Yönelik İfadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	Çevrenizde kripto para yatırımı yapan var mı?	N	\bar{x}	Sd	t	p
Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm.	Var	168	3,08	1,248	2,227	0,027
	Yok	36	2,56	1,403		
Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim.	Var	168	2,64	1,287	2,251	0,025
	Yok	36	2,11	1,282		
Kripto paranın ne demek olduğu hakkında bilgim vardır.	Var	168	3,63	1,261	3,017	0,003
	Yok	36	2,92	1,360		
Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim.	Var	168	3,28	1,401	3,554	0,000
	Yok	36	2,36	1,437		
Blok zinciri hakkında bilgim vardır.	Var	168	2,85	1,504	3,561	0,001
	Yok	36	2,00	1,242		
Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim.	Var	168	3,08	1,358	3,082	0,002
	Yok	36	2,31	1,390		
Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim.	Var	168	3,03	1,382	3,280	0,001
	Yok	36	2,19	1,411		
Kripto paranın gelecekte kullanımı artacaktır.	Var	168	3,78	1,338	2,521	0,012
	Yok	36	3,14	1,588		
Kripto paraların cari değerlerini takip ederim.	Var	168	2,82	1,343	2,986	0,003
	Yok	36	2,08	1,296		
Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir	Var	168	3,23	1,318	3,194	0,002
	Yok	36	2,47	1,183		
Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum.	Var	168	3,05	1,321	3,465	0,001
	Yok	36	2,22	1,174		
Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm.	Var	168	2,73	1,386	2,726	0,007
	Yok	36	2,06	1,170		
Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim.	Var	168	3,19	1,435	4,088	0,000
	Yok	36	2,14	1,222		
Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim.	Var	168	3,10	1,400	3,285	0,001
	Yok	36	2,25	1,461		

Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim.	Var	168	3,19	1,456	5,047	0,000
	Yok	36	2,08	1,131		
Kripto para konusunda finansal yeteneğimin iyi olduğunu düşünüyorum.	Var	168	2,81	1,276	2,374	0,019
	Yok	36	2,25	1,317		
Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım.	Var	168	3,31	1,480	2,811	0,005
	Yok	36	2,56	1,362		
Kripto paraya yatırım yaparken projelerini incelerim.	Var	168	3,35	1,419	1,991	0,048
	Yok	36	2,83	1,404		

Tablo 4.8’de öğrencilerin çevrelerinde kripto para yatırımı yapan kişi varlığı ya da yokluğuna göre kripto paraya yönelik görüşlerinde bir farklılık olup olmadığı analizi bulguları yer almaktadır. Söz konusu tabloya göre çevrelerinde kripto para yatırımı yapan kişi/kişiler var olan öğrencilerin “Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm” ($p=0,027$ $p<0,05$), “Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim” ($p=0,025$ $p<0,05$), “Kripto paranın ne demek olduğu hakkında bilgim vardır” ($p=0,003$ $p<0,05$), “Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Blok zinciri hakkında bilgim vardır” ($p=0,001$ $p<0,05$), “Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim” ($p=0,002$ $p<0,05$), “Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim” ($p=0,001$ $p<0,05$), “Kripto paranın gelecekte kullanımı artacaktır” ($p=0,012$ $p<0,05$), “Kripto paraların cari değerlerini takip ederim” ($p=0,003$ $p<0,05$), “Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir” ($p=0,002$ $p<0,05$), “Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum” ($p=0,001$ $p<0,05$), “Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm” ($p=0,007$ $p<0,05$), “Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim” ($p=0,001$ $p<0,05$), “Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para konusunda finansal yeteneğimin iyi olduğunu düşünüyorum” ($p=0,019$ $p<0,05$), “Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım” ($p=0,005$ $p<0,05$), “Kripto paraya yatırım yaparken projelerini incelerim” ($p=0,048$ $p<0,05$) ifadelerine daha fazla katıldıkları görülmektedir. Buna göre çevrelerinde kripto para yatırımı yapan kişi/kişiler olan öğrencilerin kripto para konusunda daha olumlu görüş bildirdikleri ve daha bilgili oldukları söylenebilir.

Tablo 4.9. Bölüm İle Kripto Paraya Yönelik İfadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	Bölüm	N	\bar{x}	Sd	p
Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim.	İşletme	41	2,73	1,361	0,004
	İnsan Kaynakları Yönetimi	19	3,00	1,453	
	Uluslararası Ticaret	72	2,79	1,221	
	Havacılık Yönetimi	32	2,16	1,298	
	İşletme Yönetimi	40	2,03	1,097	

Kripto para piyasalarının balon olduğunu düşünüyorum.	İşletme	41	2,56	1,379	0,011
	İnsan Kaynakları Yönetimi	19	3,63	1,116	
	Uluslararası Ticaret	72	3,06	1,331	
	Havacılık Yönetimi	32	2,44	1,366	
	İşletme Yönetimi	40	2,73	1,414	
Blok zinciri hakkında bilgim vardır	İşletme	41	2,83	1,531	0,000
	İnsan Kaynakları Yönetimi	19	3,37	1,461	
	Uluslararası Ticaret	72	3,04	1,448	
	Havacılık Yönetimi	32	2,28	1,571	
	İşletme Yönetimi	40	1,95	1,131	
Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim.	İşletme	41	2,78	1,458	0,025
	İnsan Kaynakları Yönetimi	19	2,95	1,311	
	Uluslararası Ticaret	72	3,31	1,194	
	Havacılık Yönetimi	32	2,97	1,555	
	İşletme Yönetimi	40	2,43	1,430	
Kripto para yatırımı için temel eğitim verilmelidir.	İşletme	41	4,00	1,265	0,017
	İnsan Kaynakları Yönetimi	19	2,95	1,649	
	Uluslararası Ticaret	72	3,63	1,551	
	Havacılık Yönetimi	32	4,22	1,099	
	İşletme Yönetimi	40	3,48	1,502	
Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm.	İşletme	41	2,66	1,591	0,015
	İnsan Kaynakları Yönetimi	19	2,89	1,487	
	Uluslararası Ticaret	72	2,88	1,299	
	Havacılık Yönetimi	32	2,59	1,292	
	İşletme Yönetimi	40	1,98	1,097	
Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım.	İşletme	41	3,22	1,525	0,009
	İnsan Kaynakları Yönetimi	19	2,89	1,487	
	Uluslararası Ticaret	72	3,50	1,353	
	Havacılık Yönetimi	32	3,41	1,542	
	İşletme Yönetimi	40	2,50	1,450	

Öğrencilerin kayıtlı oldukları bölüm ile kripto paraya yönelik görüşleri analizi sonucunda istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanan ifadeler Tablo 4.9'da yer verilmiştir. İnsan kaynakları yönetimi bölüm öğrencilerinin «Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim» ($p=0,004$ $p<0,05$), «Kripto para piyasalarının balon olduğunu düşünüyorum» ($p=0,011$ $p<0,05$), «Blok zinciri hakkında bilgim vardır» ($p=0,000$ $p<0,05$), «Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm» ($p=0,015$ $p<0,05$);

uluslararası ticaret bölüm öğrencilerinin ‹Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim› (p=0,025 p<0,05), ‹Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım› (p=0,009 p<0,05); havacılık yönetimi bölüm öğrencilerinin ise ‹Kripto para yatırımı için temel eğitim verilmelidir› (p=0,017 p<0,05) ifadelerine daha fazla katıldıkları görülmektedir.

Tablo 4.10. Sınıf İle Kripto Paraya Yönelik İfadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	Sınıf	N	\bar{x}	Sd	p
Kripto paranın ne demek olduğu hakkında bilgim vardır.	1	139	3,51	1,326	0,035
	2	36	3,33	1,146	
	3	24	3,96	1,268	
	4	5	2,20	1,095	
Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim.	1	139	3,07	1,458	0,035
	2	36	2,94	1,351	
	3	24	3,83	1,435	
	4	5	2,20	0,837	
Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım.	1	139	3,14	1,475	0,029
	2	36	2,78	1,376	
	3	24	3,83	1,579	
	4	5	4,00	1,000	

Tablo 4.10’da yer alan istatistiki açıdan anlamlı bulgulara göre, “Kripto paranın ne demek olduğu hakkında bilgim vardır” (p=0,035 p<0,05) ve “Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim” (p=0,035 p<0,05) maddelerine en fazla 3. sınıf öğrencileri katılmaktadırlar. 4. sınıf öğrencilerinin ise “Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım” (p=0,029 p<0,05) görüşüne daha fazla katıldıkları görülmektedir.

Tablo 4.11. Aylık Gelir İle Kripto Paraya Yönelik İfadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	Aylık gelir	N	\bar{x}	Sd	p
Blok zinciri hakkında bilgim vardır.	500 TL’den az	36	2,72	1,667	0,042
	501 TL- 1000 TL	62	2,48	1,411	
	1001 TL- 1500 TL	24	2,17	1,404	
	1501 TL- 2000 TL	29	2,66	1,396	
	2001 TL- 3000 TL	22	2,91	1,477	
	3001 TL ve üzeri	31	3,39	1,453	

Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum.	500 TL'den az	36	3,11	1,282	0,030
	501 TL- 1000 TL	62	2,58	1,181	
	1001 TL- 1500 TL	24	3,21	1,414	
	1501 TL- 2000 TL	29	2,48	1,299	
	2001 TL- 3000 TL	22	3,09	1,477	
	3001 TL ve üzeri	31	3,32	1,376	

“Blok zinciri hakkında bilgim vardır” ($p=0,042$ $p<0,05$) ve “Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum” ($p=0,030$ $p<0,05$) ifadeleri ile öğrencilerin aylık gelirleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmıştır. Aylık geliri 3001 TL ve üzeri olan öğrencilerin blok zinciri hakkında daha fazla bilgiye sahip oldukları ve kripto para kullanmayı avantajlı buldukları söylenebilir.

Tablo 4.12. Aylık Gelirin Ne Kadarının Yatırıma Harcandığı İle Kripto Paraya Yönelik İfadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	Aylık gelirinizin ne kadarını yatırıma harcıyorsunuz?	N	\bar{x}	Sd	p
Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm	%10'dan az	135	2,86	1,229	0,024
	%10-%50	35	2,94	1,305	
	%50'den daha fazla	34	3,53	1,398	
Bitcoinin kimler tarafından icat edildiği hakkında bilgim vardır	%10'dan az	135	2,86	1,565	0,039
	%10-%50	35	3,23	1,374	
	%50'den daha fazla	34	3,56	1,330	
Blok zinciri hakkında bilgim vardır.	%10'dan az	135	2,45	1,480	0,002
	%10-%50	35	2,97	1,361	
	%50'den daha fazla	34	3,38	1,457	
Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim.	%10'dan az	135	2,79	1,388	0,011
	%10-%50	35	2,89	1,278	
	%50'den daha fazla	34	3,59	1,373	
Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim	%10'dan az	135	2,71	1,376	0,028
	%10-%50	35	3,03	1,445	
	%50'den daha fazla	34	3,41	1,459	
Kripto paraların cari değerlerini takip ederim.	%10'dan az	135	2,42	1,301	0,000
	%10-%50	35	3,09	1,222	
	%50'den daha fazla	34	3,32	1,451	
Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum.	%10'dan az	135	2,75	1,297	0,013
	%10-%50	35	2,91	1,197	
	%50'den daha fazla	34	3,50	1,462	

Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim.	%10'dan az	135	2,77	1,398	0,004
	%10-%50	35	3,23	1,536	
	%50'den daha fazla	34	3,65	1,454	
Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım.	%10'dan az	135	2,98	1,427	0,006
	%10-%50	35	3,26	1,482	
	%50'den daha fazla	34	3,88	1,533	

Tablo 4.12’de öğrencilerin aylık gelirlerinin ne kadarını yatırıma harcadıkları ile kripto paraya ilişkin ifadelerle vermiş oldukları yanıtların istatistiki açıdan anlamlı farklılık taşıyanları yer almaktadır. Söz konusu tabloya bakıldığında aylık gelirin %50’sinden daha fazlasını yatırım için harcayan öğrencilerin; “Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm” ($p=0,024$ $p<0,05$), “Bitcoinin kimler tarafından icat edildiği hakkında bilgim vardır” ($p=0,039$ $p<0,05$), “Blok zinciri hakkında bilgim vardır” ($p=0,002$ $p<0,05$), “Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim” ($p=0,011$ $p<0,05$), “Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim” ($p=0,028$ $p<0,05$), “Kripto paraların cari değerlerini takip ederim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum” ($p=0,013$ $p<0,05$), “Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim” ($p=0,004$ $p<0,05$), “Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım” ($p=0,006$ $p<0,05$) ifadelerine daha fazla katıldıkları görülmektedir.

Tablo 4.13. En Çok Yatırım Yapılan Finansal Varlık İle Kripto Paraya Yönelik İfadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	En çok yatırım yapılan finansal varlık	N	\bar{x}	Sd	p
Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm.	Yatırım yapmadım	61	2,46	1,163	0,000
	Altın	53	2,98	1,352	
	Döviz	39	3,03	1,287	
	Hisse Senedi	5	3,60	1,342	
	Kripto Para	46	3,59	1,107	
Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim.	Yatırım yapmadım	61	2,02	1,147	0,000
	Altın	53	2,58	1,292	
	Döviz	39	2,54	1,232	
	Hisse Senedi	5	3,60	1,673	
	Kripto Para	46	3,11	1,251	
Kripto para piyasalarının balon olduğunu düşünüyorum.	Yatırım yapmadım	61	2,66	1,196	0,010
	Altın	53	3,39	1,405	
	Döviz	39	2,64	1,478	
	Hisse Senedi	5	3,40	1,140	
	Kripto Para	46	2,59	1,359	

Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim.	Yatırım yapmadım	61	2,66	1,448	0,000
	Altın	53	3,06	1,322	
	Döviz	39	2,79	1,341	
	Hisse Senedi	5	4,60	0,548	
	Kripto Para	46	3,91	1,347	
Blok zinciri hakkında bilgim vardır.	Yatırım yapmadım	61	2,26	1,471	0,001
	Altın	53	2,57	1,513	
	Döviz	39	2,59	1,390	
	Hisse Senedi	5	4,00	1,000	
	Kripto Para	46	3,37	1,372	
Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim.	Yatırım yapmadım	61	2,39	1,357	0,000
	Altın	53	2,81	1,388	
	Döviz	39	2,90	1,252	
	Hisse Senedi	5	4,00	1,732	
	Kripto Para	46	3,74	1,124	
Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim.	Yatırım yapmadım	61	2,41	1,321	0,000
	Altın	53	2,77	1,354	
	Döviz	39	2,77	1,287	
	Hisse Senedi	5	3,60	1,673	
	Kripto Para	46	3,65	1,418	
Kripto paranın gelecekte kullanımını artacaktır.	Yatırım yapmadım	61	3,20	1,412	0,010
	Altın	53	3,64	1,429	
	Döviz	39	3,85	1,288	
	Hisse Senedi	5	4,40	0,894	
	Kripto Para	46	4,09	1,347	
Kripto paraların cari değerlerini takip ederim.	Yatırım yapmadım	61	2,03	1,211	0,000
	Altın	53	2,58	1,351	
	Döviz	39	2,49	1,048	
	Hisse Senedi	5	4,60	0,548	
	Kripto Para	46	3,63	1,181	
Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir.	Yatırım yapmadım	61	2,62	1,227	0,000
	Altın	53	2,98	1,352	
	Döviz	39	3,15	1,182	
	Hisse Senedi	5	4,20	1,304	
	Kripto Para	46	3,70	1,280	

Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum.	Yatırım yapmadım	61	2,49	1,260	0,000
	Altın	53	2,62	1,333	
	Döviz	39	2,95	1,075	
	Hisse Senedi	5	4,00	1,414	
	Kripto Para	46	3,61	1,308	
Kripto para yatırımı için temel eğitim verilmelidir.	Yatırım yapmadım	61	3,11	1,593	0,015
	Altın	53	3,87	1,494	
	Döviz	39	3,77	1,158	
	Hisse Senedi	5	4,00	1,732	
	Kripto Para	46	4,20	1,240	
Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm.	Yatırım yapmadım	61	2,23	1,334	0,019
	Altın	53	2,47	1,409	
	Döviz	39	2,87	1,218	
	Hisse Senedi	5	3,40	1,517	
	Kripto Para	46	2,98	1,374	
Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim.	Yatırım yapmadım	61	2,39	1,345	0,000
	Altın	53	3,11	1,450	
	Döviz	39	2,69	1,321	
	Hisse Senedi	5	4,00	1,225	
	Kripto Para	46	3,85	1,282	
Kripto paraya ilişkin ders açılması gereklidir.	Yatırım yapmadım	61	2,95	1,488	0,003
	Altın	53	3,55	1,551	
	Döviz	39	3,41	1,390	
	Hisse Senedi	5	3,20	2,049	
	Kripto Para	46	4,20	1,258	
Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim.	Yatırım yapmadım	61	2,33	1,469	0,000
	Altın	53	2,81	1,360	
	Döviz	39	3,00	1,277	
	Hisse Senedi	5	4,00	1,000	
	Kripto Para	46	3,78	1,246	
Kripto paranın finansal bir devrim olduğunu düşünüyorum.	Yatırım yapmadım	61	2,61	1,370	0,000
	Altın	53	3,04	1,315	
	Döviz	39	3,33	1,305	
	Hisse Senedi	5	4,60	0,894	
	Kripto Para	46	3,70	1,280	

Kripto paranın çevre için zararlı olduğunu düşünüyorum.	Yatırım yapmadım	61	2,92	1,394	0,050
	Altın	53	2,91	1,275	
	Döviz	39	2,33	1,199	
	Hisse Senedi	5	3,60	1,673	
	Kripto Para	46	2,43	1,455	
Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim.	Yatırım yapmadım	61	2,26	1,303	0,000
	Altın	53	2,96	1,506	
	Döviz	39	2,95	1,317	
	Hisse Senedi	5	4,40	0,894	
	Kripto Para	46	3,89	1,215	
Kripto para hakkında finansal bilgimi yeterli buluyorum.	Yatırım yapmadım	61	2,33	1,351	0,002
	Altın	53	2,45	1,422	
	Döviz	39	2,36	1,038	
	Hisse Senedi	5	4,20	1,304	
	Kripto Para	46	3,17	1,102	
Kripto para konusunda finansal yeteneğimin iyi olduğunu düşünüyorum.	Yatırım yapmadım	61	2,38	1,344	0,000
	Altın	53	2,55	1,462	
	Döviz	39	2,49	1,073	
	Hisse Senedi	5	3,80	1,304	
	Kripto Para	46	3,41	0,858	
Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım.	Yatırım yapmadım	61	2,57	1,466	0,000
	Altın	53	3,13	1,468	
	Döviz	39	3,21	1,436	
	Hisse Senedi	5	4,40	0,548	
	Kripto Para	46	3,87	1,293	
Kripto paraya yatırım yaparken projelerini incelerim.	Yatırım yapmadım	61	2,93	1,504	0,028
	Altın	53	3,26	1,496	
	Döviz	39	3,08	1,265	
	Hisse Senedi	5	3,80	1,304	
	Kripto Para	46	3,78	1,263	

Katılımcıların en çok yatırım yaptıkları finansal varlık ile kripto paraya yönelik ifadelerde belirtmiş oldukları görüşlerinin analizi sonucunda en çok yatırım yapılan finansal varlık ile “Kripto para borsaalarının güvenli olduğunu düşünürüm” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para piyasalarının balon olduğunu düşünüyorum” ($p=0,010$ $p<0,05$), “Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Blok zinciri hak-

kında bilgim vardır” ($p=0,001$ $p<0,05$), “Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paranın gelecekte kullanımı artacaktır” ($p=0,010$ $p<0,05$), “Kripto paraların cari değerlerini takip ederim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para yatırımı için temel eğitim verilmelidir” ($p=0,015$ $p<0,05$), “Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm” ($p=0,019$ $p<0,05$), “Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraya ilişkin ders açılması gereklidir” ($p=0,003$ $p<0,05$), “Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paranın finansal bir devrim olduğunu düşünüyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paranın çevre için zararlı olduğunu düşünüyorum” ($p=0,050$ $p<0,05$), “Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), Kripto para hakkında finansal bilgimi yeterli buluyorum” ($p=0,002$ $p<0,05$), “Kripto para konusunda finansal yeteneğimin iyi olduğunu düşünüyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraya yatırım yaparken projelerini incelerim” ($p=0,028$ $p<0,05$) ifadeleri arasında anlamlı farklılık saptanmıştır. “Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim”, “Kripto para yatırımı için temel eğitim verilmelidir” ve “Kripto paraya ilişkin ders açılması gereklidir” ifadelerine kripto paraya yatırım yapan öğrencilerin daha fazla katıldıkları görülürken; Tablo 4.13’te yer alan diğer ifadelere en fazla hisse senedi yatırımcısı öğrencilerin katıldıkları görülmektedir.

Tablo 4.14. Öğrencilerin Çevresinde Kripto Para Yatırımı Yapan Kişi Sayısı İle Kripto Paraya Yönelik İfadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	Çevrenizdeki kripto para yatırımı yapan kişi sayısı	N	\bar{x}	Sd	p
Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm	1	11	2,64	1,362	0,031
	2	15	2,73	1,438	
	3	15	2,93	1,280	
	4	7	2,86	1,574	
	5	121	3,22	1,180	
	Yok	35	2,43	1,378	
Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim.	1	11	2,36	1,567	0,004
	2	15	2,27	1,534	
	3	15	2,07	1,100	
	4	7	2,43	1,272	
	5	121	2,84	1,225	
	Yok	35	1,94	1,211	

Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim.	1	11	2,73	1,555	0,000
	2	15	2,93	1,624	
	3	15	2,87	1,506	
	4	7	4,43	0,787	
	5	121	3,38	1,331	
	Yok	35	2,26	1,400	
Blok zinciri hakkında bilgim vardır.	1	11	2,45	1,572	0,001
	2	15	2,67	1,759	
	3	15	2,80	1,612	
	4	7	2,00	1,291	
	5	121	3,01	1,469	
	Yok	35	1,80	1,023	
Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim.	1	11	2,45	1,572	0,001
	2	15	2,47	1,457	
	3	15	2,67	1,718	
	4	7	3,57	1,134	
	5	121	3,25	1,260	
	Yok	35	2,23	1,330	
Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim.	1	11	2,91	1,758	0,009
	2	15	2,53	1,552	
	3	15	2,80	1,612	
	4	7	3,57	1,272	
	5	121	3,11	1,315	
	Yok	35	2,14	1,332	
Kripto paraların cari değerlerini takip ederim.	1	11	2,18	1,471	0,001
	2	15	2,20	1,474	
	3	15	2,40	1,352	
	4	7	2,57	1,397	
	5	121	3,02	1,261	
	Yok	35	2,03	1,317	
Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir.	1	11	3,18	1,537	0,007
	2	15	2,60	0,910	
	3	15	2,87	1,407	
	4	7	3,14	1,345	
	5	121	3,36	1,310	
	Yok	35	2,46	1,197	

Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum.	1	11	2,09	1,221	0,000
	2	15	2,27	1,033	
	3	15	3,27	1,387	
	4	7	2,57	1,397	
	5	121	3,23	1,283	
	Yok	35	2,20	1,183	
Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm.	1	11	2,55	1,572	0,035
	2	15	2,20	1,424	
	3	15	3,00	1,464	
	4	7	2,57	1,397	
	5	121	2,80	1,345	
	Yok	35	2,00	1,188	
Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim.	1	11	2,45	1,635	0,000
	2	15	2,47	1,356	
	3	15	2,80	1,521	
	4	7	4,00	1,291	
	5	121	3,33	1,393	
	Yok	35	2,17	1,200	
Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim.	1	11	2,18	1,471	0,001
	2	15	2,47	1,642	
	3	15	2,87	1,506	
	4	7	3,14	1,464	
	5	121	3,28	1,312	
	Yok	35	2,26	1,462	
Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim.	1	11	2,64	1,502	0,000
	2	15	2,27	1,438	
	3	15	2,87	1,727	
	4	7	2,71	1,496	
	5	121	3,43	1,341	
	Yok	35	2,03	1,175	
Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım.	1	11	2,82	1,537	0,007
	2	15	2,80	1,424	
	3	15	3,20	1,612	
	4	7	3,00	1,000	
	5	121	3,48	1,467	
	Yok	35	2,43	1,335	

Katılımcıların çevresindeki kripto para yatırımcı sayısı ile “Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm” ($p=0,031$ $p<0,05$), “Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim” ($p=0,004$ $p<0,05$), “Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Blok zinciri hakkında bilgim vardır” ($p=0,001$ $p<0,05$), “Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim” ($p=0,001$ $p<0,05$), “Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim” ($p=0,009$ $p<0,05$), “Kripto paraların cari değerlerini takip ederim” ($p=0,001$ $p<0,05$), “Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir” ($p=0,007$ $p<0,05$), “Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm” ($p=0,035$ $p<0,05$), “Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim” ($p=0,001$ $p<0,05$), “Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım” ($p=0,007$ $p<0,05$) ifadeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmıştır. Çevresinde kripto para yatırımı yapan kişi sayısı beş (5) olan öğrencilerin kripto para borsalarını daha güvenli buldukları, kripto para sayısı, blok zinciri ve kripto para madenciliği konusunda daha bilgili oldukları, kripto paraların cari değerlerini ve kripto para ile ilgili güncel bilgileri daha fazla takip ettikleri, günlük ekonomik hayatta kripto parayı daha fazla kullanılabilir buldukları ve düzenli gelir elde ettiklerinde kripto paraya yatırım yapmaya daha fazla meyilli oldukları tespit edilmiştir. Öğrencilerden çevrelerinde kripto para yatırımı yapan kişi sayısı dört (4) olanların ise kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildikleri, nasıl alınıp satılacağı, transferi ve nereden elde edileceği konusunda daha fazla bilgi sahibi oldukları görülmektedir. Çevrelerindeki kripto para yatırımcı sayısı üç (3) olan öğrencilerin ise diğer gruplara göre kripto para kullanmayı daha avantajlı buldukları ve günlük alışverişlerinde kripto para kullanmaya daha fazla meyilli oldukları söylenebilir.

Tablo 4.15. Kripto Para Yatırımlarında Kar/Zarar Durumu İle Kripto Paraya Yönelik İfadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	Kripto para yatırımlarımızda ne durumdasınız?	N	\bar{x}	Sd	p
Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm	Yatırım yapmadım	119	2,60	1,258	0,000
	Kardayım	62	3,65	1,161	
	Zarardayım	23	3,22	0,998	
Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim.	Yatırım yapmadım	119	2,12	1,166	0,000
	Kardayım	62	3,16	1,283	
	Zarardayım	23	3,13	1,140	
Bitcoinin kimler tarafından icat edildiği hakkında bilgim vardır	Yatırım yapmadım	119	2,81	1,622	0,025
	Kardayım	62	3,42	1,287	
	Zarardayım	23	3,22	1,313	
Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim.	Yatırım yapmadım	119	2,74	1,435	0,000
	Kardayım	62	3,66	1,342	
	Zarardayım	23	3,61	1,196	

Blok zinciri hakkında bilgim vardır.	Yatırım yapmadım	119	2,22	1,433	0,000
	Kardayım	62	3,37	1,358	
	Zarardayım	23	3,35	1,229	
Kripto para gelecekte fiziksel paranın yerini alacaktır.	Yatırım yapmadım	119	3,18	1,233	0,037
	Kardayım	62	3,37	1,309	
	Zarardayım	23	3,91	1,276	
Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim.	Yatırım yapmadım	119	2,49	1,352	0,000
	Kardayım	62	3,61	1,164	
	Zarardayım	23	3,48	1,275	
Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim.	Yatırım yapmadım	119	2,45	1,294	0,000
	Kardayım	62	3,56	1,386	
	Zarardayım	23	3,26	1,356	
Kripto paraların cari değerlerini takip ederim.	Yatırım yapmadım	119	2,18	1,267	0,000
	Kardayım	62	3,44	1,210	
	Zarardayım	23	3,30	1,020	
Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir	Yatırım yapmadım	119	2,81	1,277	0,001
	Kardayım	62	3,55	1,289	
	Zarardayım	23	3,39	1,305	
Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum.	Yatırım yapmadım	119	2,53	1,248	0,000
	Kardayım	62	3,52	1,238	
	Zarardayım	23	3,17	1,370	
Kripto para kullanmak karmaşıktır.	Yatırım yapmadım	119	3,34	1,277	0,017
	Kardayım	62	2,76	1,339	
	Zarardayım	23	3,13	1,100	
Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm.	Yatırım yapmadım	119	2,35	1,412	0,004
	Kardayım	62	2,94	1,304	
	Zarardayım	23	3,09	1,041	
Kripto parayı nereden elde edeceğimi bilirim.	Yatırım yapmadım	119	2,50	1,333	0,000
	Kardayım	62	3,81	1,353	
	Zarardayım	23	3,48	1,201	
Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim.	Yatırım yapmadım	119	2,45	1,413	0,000
	Kardayım	62	3,66	1,187	
	Zarardayım	23	3,61	1,196	

Kripto paranın finansal bir devrim olduğunu düşünüyorum.	Yatırım yapmadım	119	2,92	1,409	0,013
	Kardayım	62	3,39	1,335	
	Zarardayım	23	3,70	1,146	
Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim.	Yatırım yapmadım	119	2,46	1,358	0,000
	Kardayım	62	3,81	1,239	
	Zarardayım	23	3,57	1,376	
Kripto para hakkında finansal bilgimi yeterli buluyorum.	Yatırım yapmadım	119	2,23	1,298	0,000
	Kardayım	62	3,27	1,148	
	Zarardayım	23	2,74	1,137	
Kripto para konusunda finansal yeteneğimin iyi olduğunu düşünüyorum.	Yatırım yapmadım	119	2,28	1,340	0,000
	Kardayım	62	3,37	0,854	
	Zarardayım	23	3,17	1,193	
Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım.	Yatırım yapmadım	119	2,78	1,519	0,000
	Kardayım	62	3,81	1,278	
	Zarardayım	23	3,52	1,163	
Kripto paraya yatırım yaparken projelerini incelerim.	Yatırım yapmadım	119	2,99	1,521	0,005
	Kardayım	62	3,68	1,212	
	Zarardayım	23	3,52	1,163	

Tablo 4.15’te katılımcıların kripto para yatırımlarında karda ya da zararda olma durumlarına göre kripto paraya ilişkin ifadelerinde istatistiki açıdan anlamlı olanlara yer verilmiştir. Katılımcıların kripto para yatırımlarında ne durumda olduklarına göre “Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Bitcoinin kimler tarafından icat edildiği hakkında bilgim vardır” ($p=0,025$ $p<0,05$), “Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Blok zinciri hakkında bilgim vardır” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para gelecekte fiziksel paranın yerini alacaktır” ($p=0,037$ $p<0,05$), “Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraların cari değerlerini takip ederim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir” ($p=0,001$ $p<0,05$), “Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para kullanmak karmaşıktır” ($p=0,017$ $p<0,05$), “Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm” ($p=0,004$ $p<0,05$), “Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paranın finansal bir devrim olduğunu düşünüyorum” ($p=0,013$ $p<0,05$), “Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para hakkında finansal bilgimi yeterli buluyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para konusunda finansal yeteneğimin iyi olduğunu düşünüyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraya yatırım yaparken projelerini incelerim” ($p=0,005$ $p<0,05$) ifadeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmıştır. Tablo 4.15’e bakıldığında kripto para yatırımı

yapmayanlar kripto para kullanmayı daha karmaşık bulurken; kripto para yatırımlarından zarar edenlerin daha fazla şekilde kripto paranın finansal bir devrim olduğu, günlük alışverişlerinde kripto paranın kullanılabilmesi ve kripto paranın gelecekte fiziksel paranın yerini alacağı yönünde görüş bildirdiği görülmektedir. Tablo 4.15'te yer alan diğer ifadeler ise kripto para yatırımlarından kar edenlerin daha fazla katıldıkları tespit edilmiştir.

Tablo 4.16. Kripto Para Yatırımlarının Vadesi İle Kripto Paraya Yönelik İfadeler

Kripto paraya ilişkin ifade	Kripto para yatırımlarınızı hangi vadede yapıyorsunuz?	N	\bar{x}	Sd	p
Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm.	Yatırım yapmıyorum	122	2,62	1,255	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,92	1,139	
	Orta (aylık)	38	3,34	1,047	
	Uzun (yıllık)	20	3,40	1,273	
Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim.	Yatırım yapmıyorum	122	2,11	1,149	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,50	1,383	
	Orta (aylık)	38	3,08	1,050	
	Uzun (yıllık)	20	3,10	1,373	
Bitcoinin kimler tarafından icat edildiği hakkında bilgim vardır	Yatırım yapmıyorum	122	2,80	1,619	0,009
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,71	1,268	
	Orta (aylık)	38	3,45	1,267	
	Uzun (yıllık)	20	2,90	1,210	
Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim.	Yatırım yapmıyorum	122	2,72	1,427	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	4,04	1,160	
	Orta (aylık)	38	3,50	1,310	
	Uzun (yıllık)	20	3,70	1,302	
Blok zinciri hakkında bilgim vardır.	Yatırım yapmıyorum	122	2,20	1,412	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,33	1,465	
	Orta (aylık)	38	3,50	1,247	
	Uzun (yıllık)	20	3,45	1,234	
Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim.	Yatırım yapmıyorum	122	2,49	1,350	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,83	1,308	
	Orta (aylık)	38	3,39	1,054	
	Uzun (yıllık)	20	3,75	1,209	

Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim.	Yatırım yapmıyorum	122	2,43	1,272	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,88	1,424	
	Orta (aylık)	38	3,24	1,304	
	Uzun (yıllık)	20	3,80	1,322	
Kripto paraların cari değerlerini takip ederim.	Yatırım yapmıyorum	122	2,18	1,240	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,71	1,122	
	Orta (aylık)	38	3,18	1,111	
	Uzun (yıllık)	20	3,60	1,314	
Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir.	Yatırım yapmıyorum	122	2,80	1,259	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,50	1,319	
	Orta (aylık)	38	3,26	1,329	
	Uzun (yıllık)	20	4,15	1,040	
Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum.	Yatırım yapmıyorum	122	2,52	1,255	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,75	1,327	
	Orta (aylık)	38	3,18	1,249	
	Uzun (yıllık)	20	3,70	1,031	
Kripto para kullanmak karmaşıktır.	Yatırım yapmıyorum	122	3,36	1,273	0,003
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	2,79	1,414	
	Orta (aylık)	38	3,08	1,194	
	Uzun (yıllık)	20	2,30	1,129	
Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm.	Yatırım yapmıyorum	122	2,35	1,396	0,004
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	2,75	1,294	
	Orta (aylık)	38	2,97	1,262	
	Uzun (yıllık)	20	3,35	1,137	
Kripto parayı nereden elde edeceğimi bilirim.	Yatırım yapmıyorum	122	2,48	1,331	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	4,04	1,197	
	Orta (aylık)	38	3,63	1,303	
	Uzun (yıllık)	20	3,80	1,281	
Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim.	Yatırım yapmıyorum	122	2,44	1,409	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,88	1,154	
	Orta (aylık)	38	3,55	1,155	
	Uzun (yıllık)	20	3,80	1,105	

Kripto paranın finansal bir devrim olduğunu düşünüyorum.	Yatırım yapmıyorum	122	2,89	1,395	0,001
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	4,04	1,367	
	Orta (aylık)	38	3,24	1,195	
	Uzun (yıllık)	20	3,50	1,192	
Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim.	Yatırım yapmıyorum	122	2,49	1,386	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,96	1,301	
	Orta (aylık)	38	3,68	1,188	
	Uzun (yıllık)	20	3,60	1,314	
Kripto para hakkında finansal bilgimi yeterli buluyorum.	Yatırım yapmıyorum	122	2,22	1,308	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,04	1,122	
	Orta (aylık)	38	3,13	1,070	
	Uzun (yıllık)	20	3,40	1,231	
Kripto para konusunda finansal yeteneğimin iyi olduğunu düşünüyorum.	Yatırım yapmıyorum	122	2,26	1,329	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,50	1,022	
	Orta (aylık)	38	3,29	0,768	
	Uzun (yıllık)	20	3,40	1,046	
Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım.	Yatırım yapmıyorum	122	2,76	1,511	0,000
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	4,00	1,180	
	Orta (aylık)	38	3,61	1,306	
	Uzun (yıllık)	20	3,90	1,071	
Kripto paraya yatırım yaparken projelerini incelerim.	Yatırım yapmıyorum	122	2,97	1,515	0,001
	Kısa (günlük ya da haftalık)	24	3,92	1,018	
	Orta (aylık)	38	3,50	1,247	
	Uzun (yıllık)	20	3,80	1,152	

Öğrencilerin kripto para yatırımlarının vadesi ile kripto paraya ilişkin görüşlerinin analizi sonucunda kripto para yatırımlarının hangi vadede yapıldığı ile “Kripto para borsalarının güvenli olduğunu düşünürüm” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraların yaklaşık olarak sayısını bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Bitcoinin kimler tarafından icat edildiği hakkında bilgim vardır” ($p=0,009$ $p<0,05$), “Kripto paraları nasıl alıp satacağım konusunda bilgi sahibiyim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Blok zinciri hakkında bilgim vardır” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiğini bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para transferi hakkında bilgi sahibiyim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraların cari değerlerini takip ederim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Günlük ekonomik hayatta kripto para kullanılabilir” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para kullanmayı avantajlı buluyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para kullanmak karmaşıktır” ($p=0,003$ $p<0,05$), “Günlük alışverişlerimde kripto para kullanmayı düşünürüm” ($p=0,004$ $p<0,05$), “Kripto parayı nerden elde edeceğimi bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para ile ilgili güncel bilgileri takip ederim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paranın finansal bir devrim olduğunu düşünüyorum” ($p=0,001$ $p<0,05$),

“Kripto para madenciliğinin ne olduğunu bilirim” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para hakkında finansal bilgimi yeterli buluyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto para konusunda finansal yeteneğimin iyi olduğunu düşünüyorum” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Mezuniyet sonrasında düzenli gelirim olduğunda kripto paraya yatırım yaparım” ($p=0,000$ $p<0,05$), “Kripto paraya yatırım yaparken projelerini incelerim” ($p=0,001$ $p<0,05$) ifadeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmıştır. Bulgulara göre Tablo 4.15’e benzer şekilde kripto para yatırımı yapmayanların kripto para kullanmayı daha karmaşık buldukları söylenebilir. Orta vadeli yatırım yapanların blok zinciri hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğu görülürken bu ortalamanın uzun vadeli yatırım yapanlardan çok farklı olmadığı görülmektedir. Uzun vadeli yatırım yapanlar kripto para hakkındaki bilgilerini daha yeterli bulmakta; kripto parayı günlük ekonomik hayatta ve alışverişlerinde kullanmayı daha fazla düşünmektedirler. Bunun haricinde Tablo 4.16’da yer alan analiz bulguları incelendiğinde kısa vadeli kripto para yatırımı yapanların kripto para borsalarını daha güvenli bulduğu, yatırım yaparken projelerini incelediği, kripto paranın sayısı, kimler tarafından icat edildiği, nasıl alınıp satılacağı, ne tür ortamlarda muhafaza edildiği ve transferi, cari değerleri, nereden elde edileceği ve kripto para madenciliği konusunda daha bilgili oldukları görülmektedir. Ayrıca kısa vadeli yatırım yapan öğrencilerin kripto para kullanmayı avantajlı buldukları, güncel kripto para bilgilerini daha fazla takip ettikleri, kripto paranın finansal bir devrim olduğu yönünde daha fazla görüş bildirdikleri, kripto para konusunda finansal yeteneklerini daha iyi buldukları ve ileride düzenli gelirleri olduğunda kripto paraya yatırım yapmaya daha arzulu oldukları görülmektedir.

5. SONUÇ

Kripto para finansal piyasalar için yeni bir kavram olup kısa süre içerisinde bireysel ve kurumsal çok sayıda yatırımcının ilgisini çekmiştir. Bu popüleritesi alandaki kripto para çalışmalarının sayısını hızla arttırmıştır. Bu çalışmada da ekonomik hayatın önemli bir parçası olan muhasebe alanı ve dolayısıyla mali müşavirlik meslek adaylarının kripto para ile ilgili görüşleri ve inanışları hakkında bilgi edinmek, muhasebe dersi almış ya da almakta olan çeşitli bölüm öğrencilerinin bu piyasalara katılım eğilimlerini belirlemek amaçlanmaktadır. Bu amaçla öğrencilere kripto paralara ilişkin ifadeler yöneltilmiş ve bazı demografik özellikleri ile bu ifadelere vermiş oldukları yanıtlar arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı araştırılmıştır. Çalışmada kripto para ile ilgili olarak öğrencilerin en çok katıldığı görüş kripto para ile ilgili ders açılması yönündedir. Öğrencilerin kripto paraların yaklaşık olarak sayılarını bilmedikleri ve kripto para ile ilgili finansal bilgilerini yeterli bulmadıkları görülmektedir. Bu veriler ışığında öğrencilerin kripto para ile ilgili daha fazla bilgi edinmek istedikleri söylenebilir. Çalışma bulgularına bakıldığında;

- Erkek öğrencilerin kadın öğrencilere göre kripto para konusunda daha ilgili ve bilgili oldukları; daha olumlu bir tutum içerisinde oldukları, kripto para yatırımı konusunda daha hevesli oldukları görülmektedir. Kadın öğrencilerin ise erkek öğrencilere göre kripto para piyasalarına karşı daha olumsuz bir tutum içinde oldukları ve bu piyasaların balon olduğu yönünde görüş bildirdikleri görülmektedir. Öget ve Kanat (2023) ve Yurtsızoğlu & Akgül (2022) bulguları ile benzer bir bulguya ulaşılmıştır.
- 21-25 yaş aralığındaki öğrencilerin kripto paraların yaklaşık sayısı hakkında 16-20 yaş aralığındaki öğrencilere göre daha bilgili oldukları ancak kripto para yatırımının sosyal hayatı da olumsuz etkilediği görüşüne daha fazla katıldıkları söylenebilir. Baysal ve Anık Baysal (2023)’ın çalışma bulgusu ile paralel bir bulguya ulaşılmıştır.

- Ön lisans öğrencilerinin kripto para hakkında daha az bilgi sahibi oldukları ve kripto paraya yatırım konusunda daha çekimser kaldıkları söylenebilir. Öget ve Kanat (2023) çalışmalarında benzer bir bulguya ulaşılmıştır.
- Öğrencilerden daha önce ekonomi ya da finans dersi alanların kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiği konusunda daha bilgili oldukları tespit edilmiştir.
- Herhangi bir finansal varlığa yatırım tecrübesi olan öğrencilerin kripto para konusunda daha ilgili ve bilgili oldukları ve kripto para yatırımı yapma konusunda daha istekli oldukları söylenebilir.
- Çevrelerinde kripto para yatırımı yapan kişi/kişiler olan öğrencilerin kripto para konusunda daha olumlu görüş bildirdikleri ve daha bilgili oldukları ve kripto para yatırımı yapma konusunda daha istekli oldukları görülmektedir.
- Öğrencilerin kayıtlı oldukları bölüme bakıldığında; insan kaynakları yönetimi öğrencilerinin kripto paraların yaklaşık sayısı ve blok zinciri hakkında daha fazla bilgi sahibi oldukları, diğer bölümlere göre daha fazla olarak alışverişlerinde kripto para kullanmayı düşündükleri ancak kripto para borsalarının balon olduğu yönünde daha fazla görüş bildirdikleri görülmektedir. Uluslararası ticaret bölümü öğrencilerinin kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildiği yönünde daha fazla bilgi sahibi oldukları ve kripto paraya yatırım yapma konusunda daha istekli oldukları görülmektedir. Havacılık yönetimi öğrencilerinin ise kripto para yatırımı için eğitim verilmesi yönünde daha istekli oldukları söylenebilir. Baysal ve Anık Baysal (2023)'ün çalışmasında da bununla paralel bulguya ulaşılmıştır.
- Öğrencilerin sınıflarına bakıldığında 3. sınıf öğrencilerinin kripto paranın ne demek olduğu ve nasıl alınıp satılacağı konusunda daha fazla bilgi sahibi oldukları, 4. sınıf öğrencilerinin ise düzenli gelirleri olduğunda kripto paraya yatırım yapma konusunda daha istekli oldukları tespit edilmiştir.
- Aylık geliri 3001 TL ve üzeri olan öğrencilerin blok zinciri hakkında daha fazla bilgiye sahip oldukları ve kripto para kullanmayı avantajlı buldukları söylenebilir. Aylık gelirinin %50'sinden daha fazlasını yatırım için harcayan öğrencilerin, Bitcoin'in kimler tarafından icat edildiği, blok zinciri, kripto para transferi, kripto para madenciliği ve kripto paranın muhafazası hakkında daha fazla bilgi sahibi oldukları görülmektedir. Ayrıca daha fazla düzeyde kripto para borsalarını güvenli bulduğu, cari değerleri takip ettiği, kripto para kullanmayı avantajlı buldukları ve mezun olduktan sonra düzenli gelirleri olduğunda kripto paraya yatırım yapma konusunda daha istekli oldukları görülmektedir.
- En çok yatırım yapılan finansal varlık olarak kripto paraya yatırım yapmayı tercih eden öğrencilerin kripto para transferi hakkında daha fazla bilgi sahibi oldukları ve kripto para yatırımı konusunda ders açılıp eğitim verilmesi görüşüne daha fazla katıldıkları tespit edilmiştir. En fazla yatırımı hisse senedine yapan öğrencilerin de kripto para sayısı, alım satımı, blok zinciri, muhafazası, nerden elde edileceği, madencilik vb. konusunda bilgili oldukları görülmektedir. Hisse senedi yatırımcılarının kripto para hakkında bilgilerinin yanı sıra kripto para piyasalarının balon olduğu ve çevre için zararlı olduğu yönünde olumsuz görüşlere de daha fazla katıldıkları tespit edilmiştir.

- Çevresinde kripto para yatırımı yapan kişi sayısı beş (5) olan öğrencilerin kripto para borsalarını daha güvenli buldukları, kripto para sayısı, blok zinciri ve kripto para madenciliği konusunda daha bilgili oldukları, kripto paraların cari değerlerini ve kripto para ile ilgili güncel bilgileri daha fazla takip ettikleri, günlük ekonomik hayatta kripto parayı daha fazla kullanılabilir buldukları ve düzenli gelir elde ettiklerinde kripto paraya yatırım yapmaya daha fazla meyilli oldukları tespit edilmiştir. Öğrencilerden çevrelerinde kripto para yatırımı yapan kişi sayısı dört (4) olanların ise kripto paraların ne tür ortamlarda muhafaza edildikleri, nasıl alınıp satılacağı, transferi ve nereden elde edileceği konusunda daha fazla bilgi sahibi oldukları görülmektedir. Çevrelerindeki kripto para yatırımcı sayısı üç (3) olan öğrencilerin ise diğer gruplara göre kripto para kullanmayı daha avantajlı buldukları ve günlük alışverişlerinde kripto para kullanmaya daha fazla meyilli oldukları tespit edilmiştir.
- Kripto para yatırımı yapmayan öğrencilerin kripto para kullanmayı daha karmaşık buldukları elde edilen bulgular arasındadır. Kripto para yatırımlarından zarar edenlerin daha fazla şekilde kripto paranın finansal bir devrim olduğu, günlük alışverişlerinde kripto paranın kullanılabileceği ve kripto paranın gelecekte fiziksel paranın yerini alacağı yönünde görüş bildirdiği görülmektedir. Kripto para yatırımlarından kar eden öğrencilerin ise kripto para konusunda genel olarak daha fazla bilgili oldukları, finansal bilgi ve yeteneklerini yeterli buldukları ve yatırım konusunda daha istekli oldukları görülmektedir.
- Demografik bulgulara göre kripto para yatırımı yapan öğrencilerin yatırımlarını daha çok orta vadede yaptıkları söylenebilir. Anova testi sonuçlarına göre ise kripto para yatırımı yapmayan öğrencilerin kripto para kullanmayı daha karmaşık bulduğu söylenebilirken orta vadeli yatırım yapanların blok zinciri hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğu görülmektedir. Uzun vadeli yatırım yapanlar kripto para hakkındaki bilgilerini daha yeterli bulmakta; kripto parayı günlük ekonomik hayatta ve alışverişlerinde kullanmayı daha fazla düşünmektedirler. Bulgulara bakıldığında kısa vadeli yatırım yapanların da kripto para borsalarını daha güvenli bulduğu, yatırım yaparken projelerini incelediği, kripto paranın sayısı, kimler tarafından icat edildiği, nasıl alınıp satılacağı, ne tür ortamlarda muhafaza edildiği ve transferi, cari değerleri, nereden elde edileceği ve kripto para madenciliği konusunda daha bilgili oldukları görülmektedir. Ayrıca kısa vadeli yatırım yapan öğrencilerin kripto para kullanmayı avantajlı buldukları, güncel kripto para bilgilerini daha fazla takip ettikleri, kripto paranın finansal bir devrim olduğu yönünde daha fazla görüş bildirdikleri, kripto para konusunda finansal yeteneklerini daha iyi buldukları ve ileride düzenli gelirleri olduğunda kripto paraya yatırım yapmaya daha arzulu oldukları görülmektedir.

Çalışma kapsamında lisans düzeyinde geleceğin muhtemel mali müşavirleri olan muhasebe dersi alan öğrencilerin kripto paralar ve kripto para piyasalarına yönelik düşünceleri tespit edilmiş ve bu düşüncelerin demografik verileri ile aralarındaki anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Gelecekteki çalışmalarda daha geniş örneklemeler ile çalışılması faydalı olacaktır.

Etik Beyan: Bu çalışma için Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi Etik Kurulu'ndan 11/11/2021 tarihli ve 08 nolu toplantısında 19 sıra sayılı kararı ile izin alınmıştır.

Yazar Katkı Beyanı: 1. Yazarın katkı oranı %50, 2. Yazarın katkı oranı ise %50'dir.

Çıkar Beyanı: Yazar(lar) herhangi bir çıkar çatışması olmadığını beyan etmektedir(ler).

Ethics Statement: Permission for this study was obtained from the Ethics Committee of Alanya Alaaddin Keykubat University with the decision number 19 at the meeting dated 11/11/2021 and numbered 08 of the relevant board.

Author Contributions Statement: 1st author's contribution rate 50%, 2nd author's contribution rate 50%.

Conflict of Interest: The author(s) declare/declares that there is no conflict of interest.

KAYNAKÇA

- Alpago, H. (2018). Bitcoin'den Selfcoin'e kripto para. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 3(2), 411-428.
- Ateş, B. A. (2016). Kripto para birimleri, bitcoin ve muhasebesi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), 349-366.
- Atik, M., Köse, Y., Yılmaz, B., & Sağlam, F. (2015). Kripto para: Bitcoin ve döviz kurları üzerine etkileri. *Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(11), 247-261.
- Baek, C., & Elbeck, M. (2015). Bitcoins as an investment or speculative vehicle? A first look. *Applied Economics Letters*, 22(1), 30-34.
- Batur, Z., & Uygun, K. (2012). İki neslin bir kavram algısı: Teknoloji. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(1), 74-88.
- Aysal, G., & Anık Baysal, İsmet A. (2023). Üniversite Öğrencilerinin Kripto Paralar Konusundaki Farkındalık Düzeylerinin Analizi: Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Buharkent Meslek Yüksekokulu Örneği. *International Conference on Frontiers in Academic Research*, 1, 27-37. Retrieved from <https://as-proceeding.com/index.php/icfar/article/view/26>
- Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu. (2020). Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu: <https://www.btk.gov.tr/> adresinden alındı
- blockchain.com . (2022, 2 8). blockchain.com adresinden alındı
- Briere, M., Oosterlinck, K., & Szafarz, A. (2015). Virtual currency, tangible return: Portfolio diversification with bitcoin. *Journal of Asset Management*, 16(6), 365-373.
- Cengiz, K. (2018). En popüler kripto para birimi: Bitcoin. 1(2), 87-100.
- Chuen, D. L., Guo, L., & Wang, Y. (2017). Cryptocurrency: A new investment opportunity? *The journal of alternative investments*, 20(3), 16-40.
- Cihangir, M., Baysa, E., Söker, F., & Eroğlu, S. E. (2019). Bitcoin piyasasına katılım eğilimi: Farklı üniversite öğrencileri üzerinde ankete dayalı bir değerlendirme. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(4), 505-522.
- Coinmarketcap. (2022). <https://coinmarketcap.com/> adresinden alındı
- Çarkacıoğlu, A. (2016). Kripto- Para Bitcoin. Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu. <https://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/1130> adresinden alındı
- Dizkırıncı, A. S., & Gökgez, A. (2018). Kripto para birimleri ve Türkiye'de bitcoin muhasebesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 92-105.
- Doğan, Ş. (2020). Dijital Çağda Paranın Dönüşümü: Kripto Para Birimleri ve Blok Zinciri (Blockchain) Teknolojisi: Üniversite öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(3), 859-870.
- Dyhrberg, A. H. (2016). Hedging capabilities of bitcoin. Is it the virtual gold? *Finance Research Letters*, 16, 139-144.
- Eisl, A., Gasser, S. M., & Weinmayer, K. (2015). Caveat emptor: Does Bitcoin improve portfolio diversification? Available at SSRN 2408997.
- Eymen, U. E. (2007). SPSS 15.0 ile veri analiz yöntemleri. İstatistik Merkezi.
- George, D., & Mallery, M. (2010). *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference* (10a b.). Boston: Pearson.

- Georgoula, I., Pournarakis, D., Bilanakos, C., Sotiropoulos, D., & Giaglis, G. M. (2015). Using time-series and sentiment analysis to detect the determinants of bitcoin prices. <https://ssrn.com/abstract=2607167>.
- Gül, Y. (2020). Kripto paralar ve portföy çeşitlendirmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 65, 125-141.
- Gültekin, Y., & Bulut, Y. (2016). Bitcoin ekonomisi: Bitcoin eko-sisteminden doğan yeni sektörler ve analizi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(3), 82-92.
- IBM. (2021). [ibm.com](https://www.ibm.com) adresinden alındı
- Karaoğlan, S., Arar, T., & Bilgin, O. (2018). Türkiye’de kripto para farkındalığı ve kripto para kabul eden işletmelerin motivasyonları. *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 6(2), 15-28.
- Kayış, A. (2008). Güvenilirlik Analizi. Ş. Kalaycı içinde, *Spss Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (s. 403-424). Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Khalilov, M. C., Gündebahar, M., & Kurtulmuşlar, İ. (2017). Bitcoin ile Dünya ve Türkiye’deki dijital para çalışmaları üzerine bir inceleme. 19. Akademik Bilişim Konferansı Bildirisi.
- Marian, O. (2016). Is cryptographic currency an outstanding tax heaven? *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 74(2), 919-930.
- Nakamoto, S. (2008). Bitcoin: A peer-to-peer electronic cash system. <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> adresinden alındı
- Öget, E. & Kanat, E. (2023). Üniversite Öğrencilerinin Kripto Para Tutum ve Bilgi Düzeylerinin Ölçümü: ZBEUN Örneği . *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* , 19 (1) , 143-159 . Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/esad/issue/78312/1177346>
- Serçemeli, M. (2018). Kripto para birimlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 639, 433-465.
- Sönmez, A. (2014). Sanal para Bitcoin. *The Turkish Online Journal of Design, Art and Communication*, 4(3), 1-14.
- Szetela, B., Mentel, G., & Geçdek, S. (2016). Dependency analysis between bitcoin and selected global currencies. *Dynamic econometric models*, 16, 133-144.
- Şahin, M. (2019). Kripto para yeni bir vergi sığınağı mı? bilişim teknolojilerindeki gelişmeler kapsamında bir değerlendirme. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 34, 169-181.
- Şahin, O. N. (2018). TMS & TFRS ışığında muhasebe, vergi ve denetim açısından Bitcoin ve diğer kripto para birimleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(4), 898-923.
- Topaloğlu, E. E. (2019). Kripto para bitcoin ve döviz kurları ilişkisi: Yapısal kırılmalı eşbütünleşme ve nedensellik analizi. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(2), 367-382.
- tr.tradingview.com . (2021). tr.tradingview.com adresinden alındı
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri. (2022). Türk Dil Kurumu Sözlükleri: <https://sozluk.gov.tr/> adresinden alındı
- Uzunsakal, E., & Yıldız, D. (2018). Alan araştırmalarında güvenilirlik testlerinin karşılaştırılması ve tarımsal veriler üzerine bir uygulama. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 14-28.
- Yermack, D. (2015). Is Bitcoin a real currency? An economic appraisal. *Handbook of digital currency* (s. 31-43). içinde Academic Press.
- Yurtsızoğlu, Z., ve Akgül, K. A. (2022). Spor Bilimleri Fakültesi Öğrencilerinin Kripto Para Algısı ve Farkındalık Düzeyi. *Akdeniz Spor Bilimleri Dergisi*, 5(3), 383-397. DOI: <https://doi.org/10.38021/asbid.1140495>

BULUT MUHASEBE SİSTEMİNE ADAPTASYONDA ETKİLİ OLAN FAKTÖRLERİN BELİRLENMESİ; ÇOK KRİTERLİ KARAR VERME YÖNTEMLERİ UYGULAMASI

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 19.03.2023
Kabul Tarihi : 05.09.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1267745

Öğr. Gör. Şenol DOĞAN*
Dilber DOĞAN**

Bibliyografik Bilgiler

Doğan, Ş. & Doğan, D. (2024). “Bulut Muhasebe Sistemine Adaptasyonda Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesi; Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri Uygulaması” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 59-74) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1267745>

ÖZ

Teknolojide yaşanan hızlı değişim pek çok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da köklü değişime yol açmıştır. Teknolojik gelişmeler neticesinde geleneksel muhasebe sistemlerinin yanında bulut bilişim muhasebe sistemlerinin kullanımı da yaygınlaşmaktadır. Bulut muhasebe sistemine adaptasyonda etkili olan faktörlerin belirlenmesi noktasında birtakım kriterler önem arz etmektedir. Bu nedenle bir muhasebe meslek mensubunun bulut tabanlı muhasebe yazılımı tercihini etkileyen kriterlerin önem derecelerinin belirlenmesi potansiyel kullanıcılara ve literatüre katkı sağlaması bakımından önem taşımaktadır. Bu çalışmada literatür araştırması ve üç uzmanla yapılan görüşmeler sonucunda 11 adet kriter belirlenmiştir. Belirlenen kriterler doğrultusunda hazırlanan anket formu bulut muhasebe sistemini kullanan 16 muhasebe meslek mensubu tarafından yanıtlanmıştır. Elde edilen veriler

* Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Alaçam Meslek Yüksekokulu, senol.dogan@omu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2497-1958

** Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Doktora Öğrencisi dilberburucuoglu@gmail.com, ORCID: 0000-0002-7829-848X

Araştırmada kullanılan anketin uygulanabilmesi için Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal ve Beşerî Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu'ndan 30.12.2022 tarihinde, toplantı sayısı 11, 2022-1100 nolu karar numarası ile izin alınmıştır.

üzerinden Analitik Hiyerarşi Süreci (AHS) yöntemi kullanılarak analizler gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarına göre en önemli kriterin güvenilirlik olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar kelimeler: Bulut Bilişim, Bulut Muhasebe, Analitik Hiyerarşi Süreci (AHS)

JEL Sınıflandırması: M41, O31, L86

IDENTIFYING THE FACTORS THAT ARE EFFECTIVE IN ADAPTATION TO THE CLOUD ACCOUNTING SYSTEM; APPLICATION OF MULTI-CRITERIA DECISION MAKING METHODS

ABSTRACT

The rapid change in technology has led to significant changes in accounting, as in many other fields. As a result of technological developments, the use of cloud computing accounting systems as well as traditional accounting systems is becoming widespread. Some criteria have importance in determining the factors that affect the adaptation to the cloud accounting system. For this reason, it is important to determine the importance levels of the criteria that affect the cloud-based accounting software preference of a professional accountant in terms of contributing to the potential users and the literature. In this study, 11 criteria were determined as a result of literature research and interviews with three experts. The questionnaire, which was prepared in accordance with these determined criteria, was responded to by 16 professional accountants using the cloud accounting system. Analyzes were carried out using the Analytical Hierarchy Process (AHP) method on the obtained data. As a result, it has been determined that the most important criterion according to accounting professionals is reliability.

Keywords: Cloud Computing, Cloud Accounting, Analytical Hierarchy Process (AHP)

Jel Classification: M41, O31, L86

1. GİRİŞ

Endüstri 4.0 terimi 2011 yılında ilk kez Almanya'da Hannover Messe fuarında endüstriyel üretimde yaşanan değişimi ifade etmek için kullanılmıştır (Çetin Gürkan, 2019: 17). Endüstri 4.0, modern otomasyon sistemleri, veri işleme süreçleri ve üretim sistemlerindeki gelişmeleri bünyesinde toplayan kapsayıcı bir kavramlaşmıştır (Ös & Ercan, 2021: 83). Endüstri 4.0 içerisinde siber sistemler, büyük veri, bulut bilişim, nesnelerin interneti, artırılmış gerçeklik, otonom robotlar, siber güvenlik, yapay zekâ ve blok zincir teknolojisi gibi birçok farklı teknolojik ürün, sistem ve gelişmeleri barındırmaktadır (Demiröğen, 2021: 15). Endüstri 4.0 başlığı altında teknolojik gelişme ve ilerlemeler bireyleri, işletmeleri ve kamu yönetimlerini etkilemiş, iş yapma biçimlerini değiştirmiş ve dönüştürmüştür. Muhasebe mesleği de iletişim ve bilgi teknolojilerinde yaşanan değişim ve gelişmelerle uyumlaşa-

rak iş yapma biçimlerinde değişiklikler yaşamıştır. Endüstri 4.0 teknolojilerinden bulut bilişim muhasebe alanında “bulut muhasebe yazılımı”, “çevrimiçi muhasebe”, web muhasebe”, “e-muhasebe”, “sanal muhasebe”, “gerçek zamanlı muhasebe” gibi isimlerle kendisine uygulama alanı bulmuştur (Sastararui vd., 2022: 3). Muhasebe alanında bulut bilişim yazılım pazarının 2029 yılına kadar 5.653,5 milyon ABD dolarına ulaşması beklenmektedir (Market Us, 2023). Türkiye’de işletmelerin bulut bilişim hizmetlerini kullanım oranlarına bakıldığında 2021 yılında 250 ve üzeri çalışanı olan işletmelerin yüzde 41’i, 10 ve üzeri çalışanı olan işletmelerin ise yüzde 10,8’inin bulut bilişim hizmetleri kullanmaktadır (TÜİK, 2021).

Günümüzde her geçen gün büyüyen ve daha da karmaşıklaşan süreçleri bir problem olmaktan çıkaran bulut bilişim teknolojileri meslek mensupları tarafından yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bulut bilişiminin muhasebe alanında kullanımını bulut muhasebe olarak adlandırmak mümkündür. Bulut muhasebenin temel özelliği, bu alanda herhangi bir yazılıma ihtiyaç duymadan ve yüksek maliyetli bir donanım ihtiyacı olmadan muhasebe sürecinin yürütülmesidir (Dimitriua & Mateia, 2014: 841-842). İşletmeler açısından verilerin hızla toplanması, tasnif edilmesi ve işlenmesi için bulut muhasebe oldukça tatmin edici bir çözüm olarak düşünülmektedir. Dünyanın her bölgesinde işletmeler çeşitli şekillerde bulut bilişimin kullanıcıları haline gelmişlerdir. Bulut bilişimin sunmuş olduğu avantaj ve hizmetlerin bazılarını; muhasebe programları, faturalama programları, stok yazılımları, ücret yazılımları, insan kaynakları yazılımları şeklinde söylemek mümkündür (Aksu, 2017: 83). Geleneksel muhasebe ile karşılaştırıldığında yöntemlerin daha hızlı ve daha doğru olması ve kurumsal ekonomik faaliyetlerin zamanında analiz edilebilmesi, işlenebilmesi ve kontrol edilebilmesi işletmelerin ekonomik verimliliğini artırmada büyük önem taşımaktadır (Qunying, 2019: 135).

Bu çalışmada bulut muhasebe uygulamalarının işletmelere sağladığı faydalar ve işletmeler tarafından artan kullanımı nedeniyle bulut muhasebe sistemine adaptasyonda etkili olan faktörlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu amaçla belirlenen kriterlerin önem derecelerini tespit etmek için çok kriterli karar verme yöntemlerinden biri olan Analitik Hiyerarşi Süreci (AHS) yöntemi kullanılmıştır. Analiz sonucunda, en önemli olarak güvenilirlik (K6) kriterinin ön plana çıktığı görülmektedir.

2. MUHASEBE SEKTÖRÜNDE BULUT BİLİŞİM

Teknolojik araçların ortaya çıkardığı değişim ve dönüşümlerin, kamu ya da özel sektör ayırt etmeksizin muhasebe işlemlerinde kullanılması, performansın ölçülmesinde, varlık ve kaynak takibinde, nakit akışlarının izlenmesinde, iç kontrolün etkinliğinin artırılmasında ve kaliteli finansal bilginin raporlanmasında kolaylıklar sağlamaktadır. Kamu otoritelerine sunulması gereken bilgilerin veya verilecek beyannamelerin internet üzerinden sunulabilmesi, başta zaman ve maliyet tasarrufu olmak üzere pek çok avantaj sunmaktadır (Özata Canlı & Serçemeli, 2021: 262).

Yakın zamana kadar muhasebe, işletmeyle ilgili mali nitelikteki bilgileri tasnif ederek kaydedip ilgili bilgileri mali tablolarda raporlamaktan ibaret olduğu düşünülmekteydi. Fakat finansal olayların hızlanması, birçok çeşitte gerçekleşmesi, küreselleşme, ürünlerin yaşam döneminin oldukça kısılması ve son dönemlerde sıkça yaşanan ekonomik krizler gibi nedenlerden dolayı muhasebe disiplini bir dönüşüm sürecine girmiştir. Bu hızlı dönüşüm işletmeler açısından birçok verinin kayıt altına alınması, bunların

depolanması, işletme gereksinimlerine göre tasnif edilmesi, istenilen formata dönüştürülmesi ve bütün bunlarla eş anlamlı olarak bu bilgilere ihtiyaç duyan taraflara iletilmesi gibi birtakım gereklilikler ortaya çıkarmıştır. Bu noktada karar vericiler için hayati öneme sahip bilgilerin kullanılması ve iletilmesinde yaşanabilecek küçük bir gecikmenin dahi işletmeler açısından finansal kayıplara yol açabilmesi muhtemeldir (Aksu, 2017: 80).

Günümüzde insanlar bilgisayarın yanında cep telefonları, tabletler gibi araçları da internete erişim amacıyla kullanmaktadır. İnternet hızı açısından bakıldığında çoğu kullanıcının evinde kullandığı internet hızı iş yerinde kullandığı internet hızından daha yüksek olabilmektedir. Bu gelişmeler birçok çalışan işyerlerine fiili olarak gitmeyip evlerinde çalışma isteği ve imkanı sunmaktadır. Bu tür imkanların bilgilere ulaşma hızının artması ve paylaşımın kolaylaşması zaman, yer ve performans açısından oluşabilecek olumsuzlukları ve veri kaybını ortadan kaldırması işletmelerin bulut muhasebeye geçiş için önemli olduğu düşünülmektedir (Aytekin vd., 2016: 59-60). Son yıllarda bulut bilişimin muhasebe alanında kullanımı artırmıştır. İşletmelerde bulut muhasebe kullanımını detaylı tartışmadan önce bu kavramları tanımlamanın faydalı olacağı düşünülmektedir.

Bulut, dinamik olarak sağlanan ve hizmet sağlayan tarafla nihai tüketici arasında anlaşma vasıtasıyla kurulan hizmet seviyesi anlaşmalarına bağlı olarak tek ya da daha çok birbirine bağlı bilgi işlem kaynağı şeklinde sunulan sanallaştırılmış bilgisayarların birleşiminden meydana gelen bir sistemdir. Bulut bilişim ise Bilgi Teknolojileri (IT) hizmetlerini bilgi işlem yardımcı programları olarak sunan yeni ve gelecek vaat eden bir unsurdur (Buyya vd., 2008: 6-12). Bulut bilişim daha kısa ve daha basit bir şekilde tanımlanacak olursa, bilgilerin ya da verilerin kendi bilgisayarınız yerine internet ortamında uygun şekilde depolanması ve ihtiyaç duyulduğunda internet ağı üzerinden erişilerek kullanılmasıdır (Aksu, 2017: 83). Bulut bilişim sağlayıcıları servislerini çalıştırmak amacıyla sanallaştırma yöntemini kullanmaktadır. Böylece kaynaklar daha verimli kullanılarak maliyetlerin azalmasını sağlamaktadır. Bulut bilişim ile kullanıcılar verilerine arzu ettikleri zamanda ve yerde erişim sağlayabilmektedirler (Gündüz & Daş, 2018: 331). Bulut muhasebe ise bulut bilişim teknolojisi tarafından geliştirilmiş bir muhasebe modelidir. İşletmeler, muhasebe işleri için bulut muhasebe modelini kullanabilmektedir (Qunying, 2019: 135). Tanımlardan da anlaşılacağı üzere bulut bilişim, istenen verileri sahip olunan cihazlar yerine internet aracılığıyla depolama, istenilen yer ve zamanda bu verilere ulaşma imkanı sunmaktadır. Bu teknolojiye muhasebe alanında faydalanılmasına ise bulut muhasebe olarak ifade edilmektedir.

Teknolojide yaşanan hızlı dönüşüm göz önünde bulundurulduğunda hem işletmelerin hem de meslek mensuplarının bulut tabanlı muhasebe yazılımlarının kullanmaları kaçınılmaz bir hal almaktadır. Bununla birlikte verilere dijital ortamda hızla erişim imkanı, eş zamanlı veri paylaşımı, mekandan bağımsız kullanım ortamı, sürdürülebilir ve kaliteli bir hizmet olanağı sağlaması, veri depolama ve bakım maliyetlerini ortadan kaldırma gibi avantajlar sağlaması bulut muhasebe yazılımlarını tercih noktasında öne çıkarmaktadır. Sayılan avantajların yanında veri gizliliği ile ilgili oluşabilecek sorunlar, bu yazılımları kullanmak için mutlaka internet bağlantısının gerekli olması ve bulut sisteme bağımlılık gibi risklerinde olduğunu söylemek mümkündür (Bağdat, 2022: 43).

Bulut bilişim tabanlı muhasebe sistemleri sayesinde işletmeler açısından en değerli bilgiler arasında yer alan finansal verilerin kaydedilerek muhasebe bilgisi haline dönüştürülmesi, depolanması ve bu bilgilere istenilen zamanda erişim sağlanması kolaylaşmaktadır. Bulut bilişimin henüz yeni bir teknoloji olmasının getirmiş olduğu güvenlik sorunu, erişimle ilgili sorunlar ve yasal açıdan düzenleme eksiklikleri gibi durumlar söz konusu ve bu gibi sorunlar potansiyel kullanıcıların bu teknolojiye bakışlarını olumsuz yönde etkilemektedir (Öz, 2016: 76).

Bulut tabanlı muhasebe sayesinde sisteme otomatik veri girişi ve verilere uzaktan erişim sağlanabilmekte, mevzuattaki değişimler izlenebilmekte ve beyannameler otomatik doldurulabilmektedir (Buyruk Akbaba, 2019: 27). Verilerin güvende tutulması amacıyla sunucuların devamlı olarak yedeklenmesi ve yazılım güncellemelerinin hızlı ve basit bir şekilde merkezden yapılması bulut muhasebenin en önemli avantajları arasında gösterilebilir. Detaylı kütük (log) kayıtlarının gerçekleştirilmesi ile verilerin güvenliği ve veriler arasında bir uyumsuzluk söz konusu olması durumunda bunun hangi kullanıcı tarafından değiştirildiği bilgisine ulaşılabilmesi muhasebecilerin akıllarındaki bazı soru işaretlerini de ortadan kaldırmaktadır (Aytekin vd., 2016: 59-60).

3. KLASİK VE BULUT BİLİŞİM TABANLI MUHASEBE PROGRAMLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Son yıllarda bulut bilişim, muhasebe alanında hızla gelişim göstermiştir. Geleneksel muhasebe programı kullanıcılarının yanında bulut muhasebe kullanan işletmeler ve muhasebe meslek mensupları sayısında artış olduğu gözlenmektedir. Dolayısıyla bulut muhasebe yazılımlarının kullanımının artması bu alanda rekabeti artırarak çok sayıda alternatif yazılım geliştirildiği görülmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de geliştirilen çok sayıda bulut muhasebe yazılımlarına Luca, Logobulut, Paraşüt, Dia, Evobulut, PatroFİN, MEPBulut vs. gibi örnekler verilebilir. Geleneksel muhasebe yazılımları ile bulut muhasebe yazılımları arasındaki farkları şu şekilde gösterilebilir;

Tablo 1: Geleneksel Muhasebe Programları İle Bulut Muhasebe Programları Arasındaki Farklar

Klasik Muhasebe Programları	Bulut Muhasebe Programları
Veri girişi el ile yapılır	Otomatik olarak veri girişi yapılabilir
Yazılıma uzaktan erişim mümkün değildir	Yazılıma uzaktan erişim mümkündür
Kurulum işlemi ve güncelleme el ile yapılır	Kurulum ve güncelleme uzaktan yapılır
Yazılım üzerinden iş yeri dışında çalışma imkânı bulunmamaktadır	Yazılım üzerinden iş yeri dışında çalışma imkanı söz konusudur
Yedekleme iş yerindeki bilgisayarlarda gerçekleşir	Hem bulut muhasebe yazılımında hem de iş yerindeki bilgisayarlara yedekleme yapılır
Mevzuat değişiklikleri bireysel olarak takip edilir	Mevzuat değişiklikleri bulut bilişim sisteminden takip edilir
Beyannameler manuel olarak doldurulur ve gönderilir	Beyannameler otomatik olarak doldurulur ve gönderilir
Süreçte zaman kayıplara söz konusu olur	Süreçte zaman kaybı söz konusu olmaz
Faturaların ve diğer resmi belgelerin elle doldurulması ve gönderimi	Faturaların ve diğer resmi belgelerin web tabanlı doldurulması ve gönderimi
İşletme yöneticilerin finansal verilere istedikleri an uzaktan erişimi mümkün değildir	İşletme yöneticilerin finansal verilere istedikleri an uzaktan erişimi mümkündür
Mali müşavirlerde müşteri işletmeler ile sürekli bir iletişim yoktur	Mali müşavirlerde müşteri işletmeler ile sürekli web tabanlı iletişim vardır

Kaynak: (Elitaş & Özdemir, 2014: 103-104)

Bulut muhasebe yazılımları, geleneksel muhasebe yazılımları ile kıyaslandığında işlevsellik açısından aynı olduğu söylenebilir ve ayrıca bulut muhasebe yazılımına işyeri dışında da erişim sağlanması mümkün olmaktadır. Bu durumun kullanıcılar açısından büyük bir avantaj ve kolaylık sağladığını söylemek mümkündür. Ayrıca bulut muhasebe yazılımlarının geleneksel muhasebe yazılımlarına kıyasla daha güvenli olduğunu söylemek mümkündür. Bulut muhasebe yazılımına tanımlı tüm kullanıcılar şifre ile işlem yapmaktadır. Bu yazılımlarda erişim yetkisi sınırlandırılabilir. Diğer taraftan, bulut muhasebe yazılımları herhangi bir kullanıcı müdahalesine ihtiyaç duymadan tamamen otomatik olarak güncellenmekte ve kullanıcılara her zaman güncel yazılım kullanma imkânı vermektedir. Diğer bir yararı ise, bulut muhasebe yazılımları herhangi bir yükleme ve bakım maliyeti oluşturmadan kullanım imkânı sunar. Bu durum da maliyetleri azaltma anlamında işletmeler açısından önemli bir husustur (Açık Taşar & Demir, 2020: 56).

4. TEORİK ALT YAPI VE LİTERATÜR TARAMASI

Bu çalışma Davis (1986) tarafından geliştirilen *Teknoloji Kabul Model'i* (Technology Acceptance Model – TAM) ile bu modele dayanak Wixon & Todd (2005) tarafından geliştirilen *Birleştirilmiş Kullanıcı Memnuniyeti ve Teknoloji Kabulü Modeli* ve Burda & Teuteberg (2015) tarafından geliştirilen model üzerinden tasarlanmıştır. Teknoloji Kabul Modeli (TAM) bilgisayar teknolojileri ve farklı teknolojik yeniliklerin kabul davranışını açıklamak için geliştirilmiş bir modeldir (Davis vd., 1989: 985). Modelde algılanan kullanılabilirlik ve algılanan kullanım kolaylığının teknoloji kullanımına yönelik tutumu, tutum ise davranışsal niyeti ve davranışsal niyet ise gerçek davranışın belirleyicisi olduğu öne sürülmektedir. Teknoloji kabul modelinin iki önemli belirleyici değişkeni bulunmaktadır (Davis vd., 1989). Bunlar algılanan kullanılabilirlik ve algılanan kullanım kolaylığıdır. Algılanan kullanılabilirlik, “*bireyin belirli bir sistemi kullanmanın iş performansını geliştirip geliştirmeyeceği yönündeki inanç derecesi*” olarak tanımlanmaktadır (Davis, 1989: 320). Algılanan kullanım kolaylığı ise “*bireyin belirli bir sistemi kullanmanın çabasız olacağına inanma derecesi*” olarak tanımlanmaktadır (Davis, 1989: 320). Wixon & Todd (2005) tarafından öne sürülen modelde bilgi kalitesi ve sistem kalitesi memnuniyet değişkenlerinin, memnuniyet değişkeni ise teknoloji kabul modeli değişkenlerinin öncülleri olarak modellenmiştir. Burda & Teuteberg (2015) tarafından önerilen modelde sistem kalitesi (erişebilirlik - accessibility, zamansızlık - timeliness, entegrasyon - integration) ve hizmet kalitesi (gizlilik- privacy, müşteri hizmeti - customer service, güvenilirlik - reliability) kullanıcı memnuniyetinin öncülleri, müşteri memnuniyeti ise TAM’ın öncülü olarak tanımlanmıştır.

Elitaş & Özdemir (2014) yaptıkları çalışmada bulut bilişim çeşitleri, özellikleri, yararları, dezavantajları ve kullanım alanları hakkında bilgiler aktarıp muhasebe alanı ile ilgili güncel uygulamaları anlatmaktadır.

Dimitriua & Mateia (2014) bulut bilişim paradigmasının muhasebe alanına olan etkisine odaklanılmışlardır. Çalışma özellikle bulut bilişimle birlikte gelen finansal sonuçlara ve fiyatlandırma tekliflerine odaklanmaktadır. Ayrıca doğru muhasebe sistemini seçmeye karar verirken herhangi bir şirket tarafından dikkate alınması gereken temel hususları analiz etmektedir. Sonuç olarak kullanılacak olan sistem ister çevrimiçi ister çevrimdışı olsun, işletmenin özel gereksinimlerini anlaması verimlilik açısından hayati önem taşımaktadır.

Aytekin vd. (2016) çalışmalarında teknolojinin gelişmesiyle birlikte bulut bilişim kavramının bulut muhasebe kavramına dönüştüğünün ve bunun işletmeler açısından kaçınılmaz olduğunu vurgulamışlardır. Türkiye’de bulut muhasebe ile ilgili çeşitli yazılımlar mevcut olsa da bilgi yetersizliği ve alt yapı eksikliği nedeniyle bulut muhasebesine karşı mesafeli olduğu vurgulanmaktadır.

Can & Kıymaz (2016) Endüstri 4.0 kavramının muhasebe alanında teknolojinin gelişmesiyle birlikte ne tür katkılar sunacağına değinmişlerdir. Türkiye’de perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe bölümlerinde yarı biçimsel mülakat yöntemlerinden faydalanarak bilişim teknolojilerini hangi oranda kullandıklarını belirlemeye çalışmışlardır. Sonuç olarak bu işletmelerde çeşitli derecelerde birbiri ile bağlantılı sistemler kullanılsa da bunun yeterli olmadığı, daha dijitale ve daha akıllı teknolojilerin kullanılması problemlerin ortadan kaldırılmasında etkili olacağını tespit etmişlerdir.

Aksu (2017) çalışmasında bulut bilişim ve bulut muhasebe kavramı ile ilgili temel bilgilere yer vermiş ve bulut muhasebe sistemini kullanacak olan işletmeler için dikkat edilmesi gereken hususlar hakkında bilgiler vermiştir.

Allahverdi (2017) çalışmasında bulut muhasebe sistemlerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek amacıyla güçlü ve zayıf yönleri ile sistemin sağlayacağı fırsatları ve oluşacak tehditleri SWOT analizi yardımıyla ortaya koymaktadır.

Buyruk Akbaba (2019) çalışmasında bulut muhasebenin işletmeler açısından faydalı olabileceği gibi birtakım riskler barındırdığını da belirtmektedir. Bu anlamda bulut muhasebenin avantajları ve dezavantajlarını belirtmiştir. Tercih edilme durumuna da değinerek kullanıcılar açısından daha anlaşılır hale gelmesini amaçlamıştır. Bulut bilişim ve bulut muhasebe işletmeler tarafından kullanım oranları açısından bilgiler vermekte ve çeşitli öneriler sunmaktadır.

Açık Taşar & Demir (2020) çalışmalarında muhasebe sektörünün bulut muhasebe kavramından ne şekilde etkilendiğini araştırmıştır. Bulut muhasebe sistemlerinin, geleneksel muhasebe sistemlerinin yerini almaya başladığını belirtmektedirler. Dolayısıyla geleneksel muhasebe sistemleri ile bulut muhasebe sistemleri karşılaştırılıp, bulut muhasebenin avantajlarına değinmişlerdir.

Sugahara vd. (2022) çalışmalarında, lise muhasebe öğrencilerinin bulut muhasebesini yeni bir teknoloji olarak kullanmayı kabul etmelerini etkileyen temel değişkenleri belirlemede algılanan muhasebe imajının rolünü araştırmaktadırlar. Japonya'da ticaret lisesinde kayıtlı muhasebe öğrencilerinden anket yöntemiyle veri toplamışlardır. Sonuç olarak, öğrencilere yeni teknolojiyi kullanmaları ve muhasebe eğitimi müfredatında uygulamalı deneyimler kazanmaları için daha fazla fırsat sunmanın etkili olacağı sonucuna ulaşmışlardır.

Zebua & Widuri (2023) çalışmalarında bulut muhasebenin kullanımı etkileyen faktörleri analiz etmektedir. Bu bağlamda Endonezya'da 175 muhasebe personeli ile uygulanan bir anket yapılmıştır. Nitekim olarak üst yönetim desteğinin, organizasyonel yeterliliğin, hizmet kalitesinin ve sistem kalitesinin, bulut muhasebesinin algılanan kullanılabilirliğini ve kullanım kolaylığını olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşmışlardır.

5. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Araştırma benimsediği yöntem açısından nicel bir araştırmadır. Nicel araştırmalar, sayısal verilerin kullanılmasıyla kesin ve genellenebilir sonuçlara ulaşmayı hedefleyen araştırmalardır (Gürbüz & Şahin, 2018: 102). Araştırma İstanbul, Ankara ve Samsun illerinde bulut muhasebe sistemlerini kullanan meslek mensuplarına yönelik gerçekleştirilmiştir. Veriler, araştırma evreninden çalışmanın amacına bağlı ve bilgi açısından zengin olan durumların seçilerek derinlemesine araştırma olanağı sağlayan bir yöntem olan amaçlı örnekleme yöntemi ile toplanmıştır (Büyüköztürk, vd., 2020: 103). Amaçlı örnekleme yöntemi ile ilk aşamada akademisyenler ve muhasebe meslek uygulayıcılarından oluşan üç kişilik uzman gruba ulaşılmış ve kriterlerin belirlenmesi için görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Değerlendirme kriterleri belirlendikten sonra hazırlanan anket formu telefonla iletişime geçilen ve ankete katılmayı kabul eden 25 muhasebe meslek mensubuna gönderilmiş ve geri dönüşler sonucunda 16 adet kullanılabilir anket formu elde edilmiştir.

Anket formu hazırlanırken Burda & Teuteberg (2015), Wixom & Todd (2005), Ramachandran vd. (2014) çalışmalarından ve üç uzman görüşünden yararlanılarak 11 adet kriter belirlenmiştir. Belirlenen kriterler doğrultusunda AHS'ye uygun anket tasarımı gerçekleştirilmiştir. Araştırmada kullanılan formun uygulanabilmesi için Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal ve Beşerî Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu'ndan 30.12.2022 tarihinde, toplantı sayısı 11, 2022-1100 karar numarası ile izin alınmıştır. Elde edilen verilerin analizi AHS yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın bu kısmında bulut muhasebe sistemine adaptasyonda etkili olan faktörleri belirlemek için oluşturulan kriterlerin önem derecelerini tespit etmek amacıyla çok kriterli karar verme yöntemlerinden AHS uygulama adımlarına yer verilmektedir.

5.1. Analitik Hiyerarşi Süreci (AHS)

AHS 1977 Thomas L. Saaty tarafından literatüre kazandırılmış çok kriterli karar verme yöntemlerinden biridir. Bu yöntem birden fazla kriterlerin önem derecelerini sıralayan subjektif değerlendirmeleri dikkate alan bir yöntemdir. AHS'de belirlenen amaç doğrultusunda kriter, alt kriter ve alternatifleri gösteren hiyerarşik bir yapı oluşturulmaktadır (Saaty, 1977: 234-235). AHS'de uzman kişilerin tecrübe, deneyim ve düşünceleri dikkate alınarak kriterlere ağırlıklar atanmaktadır. Bu yöntemde uzman görüşlerinin geometrik veya aritmetik ortalaması alınmaktadır (Saaty, 1994: 39). AHS'nin birden çok kriter ve alternatifleri dikkate alması, matematiksel hesaplamanın kolay olması, uzman kişilerin görüşlerini kullanarak öznel ifadeler sayısal değerlere dönüştürebilmesi (Aytekin, 2022: 177), tutarlılık ölçümünü yapması, karmaşık problemleri basit yapıya indirgemesi gibi avantajları bulunmaktadır. Bunun yanı sıra kriterlerin ve alternatiflerin sayısının artması durumunda ikili karşılaştırma matrisinin oluşturulmasında güçlüklerin yaşanması ve yöntemin uzman görüşlerine dayalı olması belirli subjektiflik içermesi dezavantaj olarak görülmektedir (Kuruüzüm & Atsan, 2001: 93; Uludağ & Doğan, 2016: 23). AHS'nin uygulama aşamaları aşağıda adım adım verilmiştir (Saaty, 1994: 41-42; Saaty, 2004: 3-7; Uludağ & Doğan, 2021: 290-291; Aytekin, 2022: 182-187) :

Adım 1: İlk adımda alternatifler ve kriterler belirlenir.

Adım 2: Hiyerarşik yapı oluşturulur.

Adım 3: Nispi önem ölçeği belirlenir.

Tablo 2: Nispi Önem Ölçeği

Önem Derecesi	Tanım	Açıklama
1	Eşit Önemde	İki faaliyette amaca eşit ölçüde katkıda bulunmaktadır.
3	Orta Önemde	Deneyimler ve yargılar, bir faaliyeti diğerine göre biraz daha fazla destekler.
5	Gerekli veya Güçlü Önemde	Deneyimler ve yargılar, bir faaliyeti diğerine göre çok daha fazla destekler.
7	Çok Güçlü Önemde	Bir faaliyet çok güçlü bir şekilde tercih edilir ve onun baskınlığı uygulamada da kanıtlanmıştır.
9	Son Derece Güçlü Önemde	Bir faaliyet diğerine göre mümkün olan en yüksek derecede tercih edilir.
2, 4, 6, 8	Ara değerler	

Kaynak: (Saaty, 1990: 15)

Adım 4: İkili karşılaştırma matrisi A Eşitlik (1) yardımı ile oluşturulur.

$$A = \begin{bmatrix} a_{11} & a_{12} & \dots & a_{1n} \\ a_{21} & a_{22} & \dots & a_{2n} \\ \dots & \dots & \ddots & \dots \\ a_{n1} & a_{n2} & \dots & a_{nn} \end{bmatrix} \quad (1)$$

A matrisinde köşegen değerleri 1'e eşittir ($a_{ii}=1$) ve aynı zamanda $a_{ji} = 1/a_{ij}$ şeklinde ifade edilmektedir.

Adım 5: İkili karşılaştırma matrisi Eşitlik (2) kullanılarak normalize edilir.

$$b_{ij} = \frac{a_{ij}}{\sum_{i=1}^n a_{ij}} \quad (2)$$

Adım 6: Eşitlik (3) kullanılarak öncelik vektörü elde edilir.

$$w_j = \frac{\sum_{j=1}^n a_{ij}}{n} \quad (3)$$

Adım 7: Tutarlılık endeksi *CI* Eşitlik (4) ve Eşitlik (5) yardımıyla hesaplanır.

$$Aw = \lambda_{\max}w, \quad w_i = \frac{\sum_{j=1}^n a_{ij}w_j}{\lambda_{\max}} \quad (4)$$

$$CI = \frac{(\lambda_{\max} - n)}{(n - 1)} \quad (5)$$

Adım 8: Tutarlılık oranı *CR* Eşitlik (6) kullanılarak hesaplanır.

$$CR = \frac{CI}{RI} \quad (6)$$

Rassal tutarlılık indeksi (RI) için Tablo 3'teki değerler kullanılmaktadır.

Tablo 3: Rassal Tutarlılık İndeksi (RI)

n	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
RI	0	0	0,58	0,90	1,12	1,24	1,32	1,41	1,45	1,49	1,51

Kaynak: (Saaty, 1980: 21)

Burada *CR* değerinin 0,10'dan küçük olması beklenir. Diğer bir ifadeyle $CR \leq 0,10$ olması gerekir.

Adım 9: Son adımda ise toplam öncelikler hesaplanır ve önceliklere göre alternatiflerin sıralaması yapılır.

5.2. Analiz ve Bulgular

Bu çalışmanın amacı, bulut muhasebe sistemlerinin hizmet kalitesini etkileyen kriterlerin önem derecelerini belirlemektir. Kriterlerin önem derecelerini belirlemek için literatürde yaygın olarak kullanılan AHS kullanılmıştır. Yapılan literatür araştırması ve üç uzmanla yapılan görüşmeler sonucunda; erişilebilirlik (K_1), zamanlılık (K_2), entegrasyon (K_3), mahremiyet (K_4), müşteri desteği (K_5), güvenilirlik (K_6), farklı formatta veri aktarımı (K_7), kullanım kolaylığı (K_8), maliyet (K_9), güncelleme (K_{10}) ve donanım ihtiyacı (K_{11}) olmak üzere 11 adet kriter belirlenmiştir (Burda & Teuteberg 2015; Wixom & Todd, 2005, Ramachandran vd., 2014).

Belirlenen kriterler doğrultusunda hazırlanan anket formu bulut muhasebe sistemini kullanan 16 muhasebe meslek mensubu tarafından doldurulmuştur. Doldurulan anketlerin geometrik ortalaması alınarak ikili karşılaştırma matrisi oluşturulmuş ve Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4: İkili Karşılaştırma Matrisi

	K ₁	K ₂	K ₃	K ₄	K ₅	K ₆	K ₇	K ₈	K ₉	K ₁₀	K ₁₁
K ₁	1,000	0,836	0,581	0,316	0,608	0,190	0,493	0,391	0,683	0,522	1,384
K ₂	1,196	1,000	1,062	0,717	0,703	0,179	0,703	0,426	1,680	0,562	1,747
K ₃	1,720	0,948	1,000	0,399	0,665	0,237	0,722	0,448	1,785	0,514	2,512
K ₄	3,166	1,394	2,508	1,000	0,970	0,369	0,834	0,488	1,619	0,761	2,126
K ₅	1,644	1,423	1,504	1,031	1,000	0,246	0,565	0,469	1,253	0,627	1,466
K ₆	5,270	5,596	4,226	2,711	4,060	1,000	1,972	1,405	1,619	1,423	3,138
K ₇	2,028	1,423	1,384	1,200	1,769	0,507	1,000	0,858	0,974	0,712	1,885
K ₈	2,555	2,346	2,230	2,051	2,133	0,712	1,165	1,000	1,247	0,968	1,666
K ₉	1,463	0,595	0,560	0,618	0,798	0,618	1,027	0,802	1,000	0,700	1,063
K ₁₀	1,915	1,778	1,947	1,315	1,596	0,703	1,404	1,033	1,429	1,000	2,429
K ₁₁	0,722	0,573	0,398	0,470	0,682	0,319	0,530	0,600	0,941	0,412	1,000

İkili karşılaştırma matrisi hesaplanmasının ardından Eşitlik (2) yardımıyla normalize edilmiş karşılaştırma matrisi hesaplanmış ve Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5: Normalize Edilmiş Karşılaştırma Matrisi

	K ₁	K ₂	K ₃	K ₄	K ₅	K ₆	K ₇	K ₈	K ₉	K ₁₀	K ₁₁
K ₁	0,044	0,047	0,033	0,027	0,041	0,037	0,047	0,049	0,048	0,064	0,068
K ₂	0,053	0,056	0,061	0,061	0,047	0,035	0,067	0,054	0,118	0,069	0,086
K ₃	0,076	0,053	0,057	0,034	0,044	0,047	0,069	0,057	0,125	0,063	0,123
K ₄	0,140	0,078	0,144	0,085	0,065	0,073	0,080	0,062	0,114	0,093	0,104
K ₅	0,073	0,079	0,086	0,087	0,067	0,049	0,054	0,059	0,088	0,076	0,072
K ₆	0,232	0,312	0,243	0,229	0,271	0,197	0,189	0,177	0,114	0,174	0,154
K ₇	0,089	0,079	0,080	0,101	0,118	0,100	0,096	0,108	0,068	0,087	0,092
K ₈	0,113	0,131	0,128	0,173	0,142	0,140	0,112	0,126	0,088	0,118	0,082
K ₉	0,065	0,033	0,032	0,052	0,053	0,122	0,099	0,101	0,070	0,085	0,052
K ₁₀	0,084	0,099	0,112	0,111	0,107	0,138	0,135	0,130	0,100	0,122	0,119
K ₁₁	0,032	0,032	0,023	0,040	0,046	0,063	0,051	0,076	0,066	0,050	0,049

Normalize edilmiş karar matrisi hesaplandıktan sonra kriter ağırlıklarının hesaplanabilmesi için öncelikler vektörü () değeri hesaplanmıştır. CI, RI ve CR değerleri hesaplanmış ve tutarlılık analizi yapılmıştır. Yapılan hesaplamalar Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6: Kriterlerin Ağırlıkları, CI, RI ve CR Değerleri

	w_j	Sıralama	CI, RI ve CR Değerleri
K_1	0,0459	11	CI = 0,0420 RI = 1,51 CR = 0,0278 (CR \leq 0,10 olduğu için tutarlıdır)
K_2	0,0642	9	
K_3	0,0680	8	
K_4	0,0942	4	
K_5	0,0719	6	
K_6	0,2084	1	
K_7	0,0927	5	
K_8	0,1230	2	
K_9	0,0695	7	
K_{10}	0,1144	3	
K_{11}	0,0479	10	

Yapılan analiz sonucunda en önemli kriterin güvenilirlik (K_6) olduğu tespit edilmiştir. Güvenilirlik kriterini sırasıyla kullanım kolaylığı (K_8), güncelleme (K_{10}), mahremiyet (K_4), farklı formatta veri aktarımı (K_7), müşteri desteği (K_5), maliyet (K_9), entegrasyon (K_3), zamanlılık (K_2), donanım ihtiyacı (K_{11}) ve erişilebilirlik (K_1) kriterleri izlemektedir.

6. SONUÇ

Bulut muhasebe, bulut bilişim teknolojisinin sunduğu olanakların muhasebe alanında kullanıldığı ve kullanıcıya otomatik veri girişi, muhasebesi uygulamalarına uzaktan erişim, maliyet, zaman tasarrufu gibi avantajlar sağlayan bir muhasebe modelidir. Muhasebe meslek mensupları tarafından bulut muhasebe yazılımlarına olan talep her geçen gün artmaktadır. Çünkü teknolojide yaşanan gelişmelerin hızı muhasebe alanında bulut tabanlı muhasebe yazılımlarının kullanımını bir ihtiyaç haline getirmiştir. Bu nedenle bir muhasebe meslek mensubunun bulut tabanlı muhasebe yazılımı tercihini etkileyen kriterlerin öneminin belirlenmesi ve hizmet kalitesinin ölçülmesi potansiyel kullanıcılara ve literatüre katkı sağlaması bakımından önem taşımaktadır. Bu çalışmada yapılan literatür araştırması ve üç uzmanla yapılan görüşmeler sonucunda 11 adet kriter belirlenmiştir. Belirlenen kriterler doğrultusunda hazırlanan anket formu bulut muhasebe sistemini kullanan 16 muhasebe meslek mensubu tarafından yanıtlanmıştır. Elde edilen veriler üzerinden AHS yöntemi kullanılarak analizler gerçekleştirilmiştir.

Araştırmadaki kriterler değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensuplarına göre en önemli kriterin güvenilirlik (K_6) olduğu tespit edilmiştir. Kullanım kolaylığı (K_8) önem sıralamasında da ikinci sırada yer alan bir diğer önemli kriterdir. Önem sırası olarak kullanım kolaylığı (K_8)'i takip eden kriterler sırasıyla güncelleme (K_{10}), mahremiyet (K_4), farklı formatta veri aktarımı (K_7), müşteri desteği (K_5), maliyet (K_9), entegrasyon (K_3), zamanlılık (K_2), donanım ihtiyacı (K_{11}) ve erişilebilirlik (K_1) kriterleri şeklindedir.

Allahverdi (2017) tarafından muhasebe sistemlerinin, bulut bilişim sistemleri içerisinde uygulanabilirliğini değerlendirmek için SWOT analizi yapılmıştır. Bu çalışmadan elde edilen ve bizim bulgularımızı destekleyen bazı sonuçlar; Bulut muhasebenin güçlü yönleri, düşük maliyet, erişim kolaylığı, kullanım kolaylığı, yüksek güvenlik standartları, veri aktarımı, bulut muhasebenin fırsatları ise verilere gerçek zamanlı erişim, entegrasyonlar olarak ifade edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının bulut tabanlı muhasebe yazılımı tercihi yaparken kendi sektörel gereklilikleri ve ihtiyaçları doğrultusunda seçim yapmalarının oldukça önemli olduğunu söylenebilir. Bu doğrultuda uzman muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmelerinin kullanıcılara fayda sağlayacağı düşünülmektedir. Elde edilen sonuçlardan yola çıkılarak genel bir değerlendirme yapıldığında teknolojik yenilikleri destekleyen ve uygulayan sektörlerden biri olan muhasebe sektöründe bulut tabanlı yazılımların kullanımının, güvenilirlik, kullanım kolaylığı, güncelleme gibi konulardaki problemlerin ortadan kaldırılmasına katkıda bulunabileceği söylenebilir.

Bulut muhasebe yazılımlarının hizmet kalitesini ölçmeye yönelik çalışmalar literatürde oldukça sınırlıdır. Bu nedenle gelecekte bu yönde çalışmaların yapılması literatürün gelişimine katkı sağlayacaktır. Gelecekteki çalışmalarda, farklı bulut muhasebe yazılımlarının kalitesinin değerlendirilmesine yönelik araştırmalar yapılmasının, kullanıcıların mevcut farklı bulut muhasebe yazılımları arasında uygun bir seçim yapmalarına yardımcı olacağı düşünülmektedir. Bu çalışmanın zaman ve maliyet nedeniyle dar bir örnekleme gerçekleştirilmesi, çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

KAYNAKÇA

- Açık Taşar, S. & Demir, Ö. (2020). Bulut bilişimin muhasebe mesleği üzerindeki etkileri. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Volume: 8 Issue: Economics an Administrative Sciences, 51-57.
- Aksu, İ. (2017). Bilişim teknolojilerinden muhasebeye açılan pencere: bulut muhasebesi. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 79-102.
- Allahverdi, M. (2017). Cloud accounting systems and a swot analysis. *Journal of Accounting & Finance*, 92-105.
- Aytekin, A. (2022). *Çok Kriterli Karar Analizi*, Nobel Bilimsel Eserler.
- Aytekin, A., Erdoğan, Y., & Kavalcı, K. (2016). Yeni bir iş modeli: muhasebe alanında bulut bilişim. *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, 12(12), 46-62.
- Bağdat, A. (2022). *Bulut Tabanlı Muhasebe”, Blockchain Teknolojisinin İşletme Faaliyetlerine Etkisi*. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Burda, D. & Teuteberg, F. (2015). Understanding service quality and system quality success factors in cloud archiving from an end-user perspective. *Information Systems Management*, 32:4, 266-284.
- Buyruk Akbaba, A. N. (2019). Bulut muhasebe ve işletmelerde uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (82), 21-40.
- Buyya, R., Yeo, C. S. & Venugopal, S. (2008). Market-oriented cloud computing: vision, hype, and reality for delivering it services as computing utilities. *In 2008 10th IEEE International Conference On High Performance Computing And Communications*, 5-13.
- Büyüköztürk, Ş., Akgün, Ö. E., Karadeniz, Ş., Demirel, F. & Ebru Kılıç Çakmak (2020). *Eğitimde bilimsel araştırma yöntemleri*. Pegem Akademi, 29.Baskı.
- Can, A. V. & Kıymaz, M (2016). Bilişim teknolojilerinin perakende mağazacılık sektörüne yansımaları: muhasebe departmanlarında endüstri 4.0 etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, CİEP Özel Sayısı, 107-117.
- Çetin Gürkan, G. (2019). *Dijital Dönüşüm ve Gelişimi”, (Ed. Işıl Mendiş Pekdemir) İşletmelerin Kaçınılmaz Yolculuğu: Dijital Dönüşüm*. ss. 1-28, Beta Yayıncılık.
- Davis, F. D., Bagozzi, R. P. & Warshaw, P. R. (1989). User acceptance of computer technology: a comparison of two theoretical models. *Management Science*, 35(8), 982-1003.
- Davis, F. D. (1989). Perceived usefulness, perceived ease of use, and user acceptance of information technology. *MIS Quarterly*, 319-340.
- Davis, F. D. (1986). Technology acceptance model for empirically testing new end-user information systems theory and results. *Unpublished Doctoral Dissertation*, MIT.
- Demirögen, S. (2021). *Endüstri 4.0 ve dijital tedarik zinciri*. Gazi Kitapevi.
- Dimitriu, O. & Matei, M. (2014). A new paradigm for accounting through cloud computing. *Procedia Economics And Finance*, 15, 840-846.
- Elitaş, C.& Özdemir, S. (2014). Bulut bilişim ve muhasebede kullanımı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), 93-108.
- Gündüz, M. Z. & Daş, R. (2018). Nesnelerin interneti: gelişimi, bileşenleri ve uygulama alanları. *Pamukkale Üniversitesi Mühendislik Bilimleri Dergisi*, 24(2), 327-335.
- Gürbüz, S. & Şahin, F. (2018). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri Felsefe-Yöntem- Analiz*. Seçkin Yayıncılık.
- Kuruüzüm, A. & Atsan, N. (2001). Analitik hiyerarşi yöntemi ve işletmecilik alanındaki uygulamaları. *Akdeniz IIBF Dergisi*, 1(1), 83-105.

- Market Us, Global Cloud Accounting Software Market By Type (Browser-Based, Saas, And Application Service Providers (Asps)), By Application (Smes, Large Enterprises, And Other Users), By Region And Key Companies - Industry Segment Outlook, Market Assessment, Competition Scenario, Trends And Forecast 2019-2029, (<https://market.us/report/cloud-accounting-software-market/>, Erişim Tarihi:13.03.2023).
- Qunying, X. (2019). Thoughts on the problems in the application of cloud accounting practice. *In Proceedings of 2019 International Conference on Arts, Management, Education and Innovation (ICAMEI 2019)*, 129-132.
- Ös, M. & Ercan, C. (2021). *Endüstri 4.0 teknolojileri ve muhasebe mesleği*. Adalet Yayınevi.
- Özata Canlı, S. N. & Serçemeli, M. (2021). Finansal raporlamada bir model önerisi: bütünleşik teknoloji bulut tabanlı finansal raporlama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 21(64), 247-266.
- Öz, Y. (2016). Bulut bilişim (cloud computing) ve muhasebe. *Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(13), 63-79.
- Ramachandran, N., Sivaprakasam, P., Thangamani, G. & Anand, G. (2014). Selecting a suitable cloud computing technology deployment model for an academic institute: A case study. *Campus-Wide Information Systems*, 319-345.
- Saaty, T. L. (1977). A scaling method for priorities in hierarchical structures. *Journal of Mathematical Psychology*, 15, 234-281.
- Saaty, T. L. (1980). *The analytic hierarchy process*. McGraw-Hill International Book Company, USA.
- Saaty, T. L. (1990). How to make a decision: the analytic hierarchy process. *European Journal Of Operational Research*, 48(1), 9-26.
- Saaty, T. L.(1994). How to make a decision: the analytic hierarchy process. *Interfaces*, 24(6), 19-43.
- Saaty, T. L. (2004). Decision making-the analytic hierarchy and network processes (AHP/ANP). *Journal Of Systems Science And Systems Engineering*, 13, 1-35.
- Sastararujı, D., Hoonsopon, D., Pitchayadol, P. & Chiwamit, P. (2022). Cloud accounting adoption in thai smes amid the covid-19 pandemic: an explanatory case study. *Journal Of Innovation And Entrepreneurship*, 11(1), 1-25.
- Sugahara, S., Kano, K. & Ushio, S. (2022). Effect of high school students' perception of accounting on their acceptance of using cloud accounting. *Accounting Education*, 1-20.
- TÜİK, Girişimlerde bilişim teknolojileri kullanım araştırması 2021, (<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Girisimlerde-Bilisim-Teknolojileri-Kullanim-Arastirmasi-2021-37435>, Erişim Tarihi: 13.03.2023)
- Uludağ, A. S. & Doğan, H. (2016). Çok kriterli karar verme yöntemlerinin karşılaştırılmasına odaklı bir hizmet kalitesi uygulaması. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 17-48.
- Uludağ, A. S. & Doğan, H. (2021). *Üretim yönetiminde çok kriterli karar verme yöntemleri; literatür, teori ve uygulama*. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Wixom, B. H. - Todd, P. A. (2005). A theoretical integration of user satisfaction and technology acceptance. *Information Systems Research*, 16(1), 85-102.
- Zebua, S. & Widuri, R. (2023). Analysis of factors affecting adoption of cloud accounting in indonesia. *Journal of Theoretical and Applied Information Technology*, 101(1), 86-105.

METAVERSE VE MUHASEBE İLİŞKİSİ: METAVERSE'DE SANAL ARAZİLERİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN BİR YAKLAŞIM

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 12.04.2023
Kabul Tarihi : 18.09.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1281770

Öğr. Gör. Dr. Feden KOÇ*

Bibliyografik Bilgiler

Koç, F. (2024). "Metaverse ve Muhasebe İlişkisi: Metaverse'de Sanal Arazilerin Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Yaklaşım" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 75-96) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1281770>

ÖZ

Dünyanın önde gelen teknolojilerinden bir sanal gerçeklik teknolojisi olan metaverse, kullanıcıların sanal ortamda birçok alanda etkileşimde bulunabildikleri ve bunun yanı sıra avaturları ile farklı uygulamalardan sanal arazi alım satım, varlık ekleme, kiralama veya inşa işlemi gerçekleştirebildikleri, sanal bir platformu temsil etmektedir. Kullanıcılar bu platformda parsellenmiş ve NFT (Non-Fungible-Token) ile temsil edilen ancak gerçek hayatta kendilerine mülkiyet hakkı sağlamayan bu sanal arazileri kripto para veya her uygulamanın kendi desteklediği Token ile satın alabilmektedirler. 31456 Sayılı "Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik" kapsamında gayri maddi varlık olarak nitelendirilen kripto varlıkların taşınmaları gereken temel unsurlar, metaverse ortamında sanal araziler açısından da geçerli olmakla birlikte, sanal arazilerin başka varlıklar ile

* Uşak Üniversitesi Karahallı Meslek Yüksekokulu, Lojistik Bölümü, feden.koc@usak.edu.tr, Orcid: 0000-0003-4413-5188

değiştirilmesine imkân bulunmamaktadır. Dolayısıyla ilgili yönetmelik doğrultusunda sanal arazilerin gayri maddi varlıklar sınıfında değerlendirilebilmesi mümkün görünmektedir. Bu kapsamda çalışma ile metaverse platformunda yer alan sanal araziler üzerine alım-satım, kiralama, dijital varlık ekleme ve değer düşüklüğü işlemlerinin uluslararası muhasebe kapsamında muhasebeleştirilmesine ilişkin bir yaklaşım sunulması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Muhasebe, Metaverse, Sanal Arazi, Dijital Varlık, NFT (Değiştirilemez Token).

JEL Sınıflandırması: M40, M49.

RELATIONSHIP BETWEEN METAVERSE AND ACCOUNTING: AN APPROACH TO ACCOUNTING THE ACCOUNTING OF VIRTUAL LAND IN METAVERSE WITHIN THE SCOPE OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

ABSTRACT

Metaverse, one of the world's leading technologies, represents a virtual platform where users can interact in many areas in the virtual environment, as well as trade virtual land, add assets, lease or build from different applications with their avatars. Users can buy these virtual lands, which are parceled out and represented by NFT (Non-Fungible-Token) on this platform, but do not provide them with property rights in real life, with crypto money or Tokens supported by each application. Although the basic elements that crypto assets, which are qualified as intangible assets within the scope of the "Regulation on the Non-Use of Crypto Assets in Payments" No. 31456, are valid for virtual lands in the metaverse environment, it is not possible to exchange virtual lands with other assets. Therefore, it seems possible to evaluate virtual lands in the category of intangible assets in line with the relevant regulation. In this context, it is aimed to present an approach to the accounting of purchase-sell, leasing, digital asset addition and impairment transactions on virtual lands on the metaverse platform within the scope of international accounting.

Keywords: International Accounting, Metaverse, Virtual Land, Digital Asset, NFT (Non-Fungible-Token).

JEL Classification: M40, M49.

1. GİRİŞ

Metaverse, insan topluluklarının sanal ortamda avatarları ile etkileşime girebildikleri, kripto grafik sistemler üzerine kurulu bir siber uzay platformunu ifade etmektedir. Bireyler bu sanal platformda birbirleri ile sohbet etme, alışveriş yapma, müze gezme, çevrimiçi konsere katılma, sanal arazi alma gibi farklı şekillerde birbirleri ile etkileşimde bulunabilmektedirler. Bireylerin metaverse ortamında birbirleri ile etkileşimde bulunabilmeleri için temel olarak bir internet erişimine sahip olmaları gerekmektedir. Bunun yanı sıra bireyler birbirleriyle etkileşimde bulunurken başa takılan ekran, VR gözlük, akıllı kulaklık, Haptic eldiven ve akıllı saat gibi bazı donanımlar ile giyilebilir teknolojik cihazlar da kullanabilmekte ve böylece metaverse ortamındaki şeyleri algılayıp dokunarak, etkileşimlerinin algılanan gerçeklik boyutunu arttırabilmektedirler. Sanal dünyada halen oluşturulmaya devam edilen ve yaklaşık olarak 10-15 yıl içerisinde araç ve ekipmanlar ile birlikte, üretilecek ürünlerin hayata geçirilebileceği tahmin edilen bu algısal evrende, dünya her ne kadar yolun başında dahi olsa, 2022 yılının Ekim ayında açıklanan verilere göre 1,2 Milyar dolarlık ekonomik değeri olan metaverse platformunun, 2030 yılında 5 Trilyon Dolar ekonomik değerinin olacağı tahmin edilmektedir (www.indyturk.com, 2022). Ayrıca metaverse teriminin dünya genelinde son beş yıllık internette arama trendi incelendiğinde, bu terime ilişkin aramanın 2021 yılının son aylarından itibaren hızla arttığı belirlenmiştir (Google Trends, 2022).

Fiziksel dünyadaki yaşamın bir kısmının, alternatif bir dünya olarak sanal ortama kaydırılması olarak da ifade edilebilecek olan metaverse, bu platformda her uygulamanın kendi desteklediği Token karşılığında gerçekleştirilecek işlemlerin yönetilmesi ve dijital varlık alımları ile bu varlıkların değerlerindeki değişimlerin izlenerek, kayıt altına alınması bakımından muhasebe ile ilişkilendirilebilmektedir. Ayrıca işletmelerin gelecekte metaverse platformunda sanal olarak inşaa edeceklerin dijital varlıklarına ilişkin parasal işlemlerin yönetilmesi sürecinde de muhasebeye ihtiyaç duyulacağı aşıkardır. Nitekim Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada'daki dört büyük muhasebe firmasından biri olan KPMG de gelecekte sanal ortamda muhasebe mesleğine muhtemel ihtiyacı öngörerek, faaliyetlerini metaverse ortamına taşımıştır (Koinbox, 2022). Ancak metaverse platformunda yer alan dijital varlıkların değerinin nasıl ölçülebileceği, muhasebe standartları kapsamında nasıl ele alınabileceği, dijital varlıklar ve kripto para birimlerinin nasıl sınıflandırılacağı, NFT'lerin satışından elde edilen gelirin nasıl muhasebeleştirileceği, NFT'lerin geliştirme maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirileceği gibi konulara ilişkin değerlendirmeler halen devam etmektedir. Bu kapsamda çalışmada metaverse, muhasebe bakış açısından değerlendirilmiş ve sanal ortamda edinilen, elden çıkarılan, kiralanın, değerinde değişimler meydana gelebilen, üzerine dijital varlıklar ile eklemeye yapılabilen sanal arazilerin UMS/UFRS'ye uygun olarak muhasebeleştirilebilmesine ilişkin bir yaklaşım sunulmuştur. Metaverse'ün muhasebe ile ilişkilendirildiği literatürdeki diğer bazı çalışmalar ve bu çalışmalardan elde edilen sonuçlar ise Tablo 1'de listelenmiştir.

Tablo 1: Metaverse'ün Muhasebe ile İlişkinin Ele Alındığı Literatürdeki Bazı Çalışmalar

Yazarlar	Yıl	Çalışmanın Amacı	Çalışmadan Elde Edilen Bulgular	Atıf
Mohamed Kais Al-Gnbri	2022	Çalışma ile metaverse perspektifinden, muhasebe ve denetimin geleceği ile ilgili sorulara yanıt aranması amaçlanmıştır.	Çalışmadan elde edilen bulgular, metaverse'ün muhasebe ve denetimde yatay bir gelişmeden ziyade dikey bir gelişmeyi desteklediğini ortaya koymuştur. Çalışmada metaverse teknolojilerinin yardımcı araç olarak hizmet edebileceği ve etkileşimli bir ortam sağlayabileceği için muhasebe eğitiminde de kullanılabilirliği sonucuna ulaşılmıştır.	(Al-Gnbri, 2022, 29-41).
Roberto Moro & Visconti	2022	Çalışma ile maddi olmayan varlıklar sınıfında yer alan dijital gayrimaddi varlıkların değerlemesinin, metaverse uygulamaları kapsamında nasıl uygulanabileceğini ele almaktadır.	Çalışmadan elde edilen veriler, dijitalleşme ve yeni maddi olmayan varlıklar kullanarak daha yüksek getiriler elde etmeye çalışan işletmelerin internetten meta veriye geçişte, meta veri tabanı, bulut depolama, gibi uygulamaların belirli varlık değerlendirmesinde nasıl uygulanabileceğini ortaya koymaktadır.	(Moro & Visconti, 2022, 1-786).
Işık Altunal	2022	Çalışmada muhasebe eğitiminde, metaverse'ün bir eğitim modeli olarak kullanılabilirliği tartışılmıştır.	Çalışma kapsamında metaverse ortamında gerçekleştirilen eğitimlerin avantajlarına ve dezavantajlarına değinilmiştir. Ayrıca metaverse'ün muhasebe eğitiminde kullanılabilirliğine yönelik olarak, vak'a metodu ile verilen derslerin, metaverse ortamında bir sanal öğrenme çerçevesinde uygulanabilirliğine ilişkin önerilerde bulunulmuştur.	(Altunal, 2022, 433-443).
Volodymyr Muravskiy & Pavlo Denchuk & Oleh Reveha	2022	Çalışma ile metaverse ortamında kripto para birimlerini kullanarak gerçekleştirilen işlemlerin muhasebeleştirilmesi konusu ele alınmıştır.	Çalışmadan elde edilen bulgular, metaverse ortamında kripto paraların bir muhasebe nesnesi olarak tanınması gerektiği ve bu varlıkların tahminlerinin maliyet bileşenlerinin başlangıç değeri, piyasa değeri ve cari değerlendirme yoluyla gerçeğe uygun değeri üzerinden belirlenebileceği ortaya konulmuştur.	(Muravskiy vd., 2022, 128-141).
Smaili Nadia & de Rancourt-Raymond Audrey	2022	Çalışmada metaverse ekosisteminin risklerinin incelenmesi ve muhasebeciler ile denetçiler açısından oluşturduğu dolandırıcılık riskleri tartışılarak risklerin ortadan kaldırılabilirliği için önerilerde bulunulmuştur.	Çalışmadan elde edilen bulgular kuruluşların meta veri taşıma risklerine karşı savunmasız olabileceklerini ortaya koymuştur. Bu kapsamda kuruluşlara dolandırıcılık risklerini caydırmak ve önleyebilmek bazı stratejiler sunulmuştur. Ayrıca kuruluşlara meta veriye yatırım yapmadan önce bu gibi bazı riskleri göz önünde bulundurmaları gereği üzerinde durulmuştur.	(Smaili & de Rancourt-Raymond, 2022, 1-13).

Oleksandr Melnychenko	2021	Çalışma ile alışma metaverse’de perakende ödemelerin nasıl ele alınması gerektiği sorusu tartışılmıştır.	Çalışmadan elde edilen bulgulara göre, genellikle kimlikleri olmadan önemli düzeyde satın almalar yapma hakkı bulunmayan anonim kullanıcılardan oluşan metaverse ortamında perakende ödemelerin temelinin, işlemlerin muhasebeleştirilmesine dayandığı sonucuna ulaşılmıştır.	(Melnychenko, 2021, 52-60).
-----------------------	------	--	---	-----------------------------

Çalışma kapsamında gerçekleştirilen yerli ve yabancı literatür taramasında, literatürde metaverse’ün muhasebe ile ilişkilendirildiği kısıtlı sayıda çalışmanın bulunduğu dikkat çekmiştir. Bu kapsamda hazırlanmış olan bu çalışma ile metaverse’ün muhasebe ile ilişkisi ele alınmış ve metaverse ortamında sanal araziler ile gerçekleştirilen işlemlerin UMS/UFRS kapsamında muhasebeleştirilmesine ilişkin bir yaklaşım sunulmuş olup ilgili literatürün genişletilmesine katkı sağlanması hedeflenmiştir. Bu doğrultuda çalışma ile sağlanacak diğer katkılar aşağıda sunulmuştur;

- Çalışmada metaverse kavramının ele alınması, bu kavrama ilişkin genel bir tanımlamanın sunulması ve metaverse’ün dünya genelinde son beş yıllık internette arama trendine ilişkin sonuçların sunulması bakımından mevcut literatüre katkı sağlanması düşünülmektedir.
- Çalışmada metaverse ortamında Token ile sanal arazi alımında izlenecek adımların ele alınması bakımından mevcut literatüre katkı sağlanması düşünülmektedir.
- Çalışma ile metaverse ortamında sanal arazi alımı sanal araziler ile gerçekleştirilen işlemlerin, UMS/UFRS kapsamında muhasebeleştirilmesine ilişkin bir yaklaşım sunulmuş olduğundan mevcut literatüre katkı sağlanması düşünülmektedir.

2. METAVERSE’E GENEL BAKIŞ

2.1. Metaverse Kavramı

Metaverse kavramı değişim, başkalaşım anlamına gelen meta ile evren anlamına gelen universe sözcüklerinin birleşiminden oluşan ve öteevren olarak Türkçeleştirilebilen bir kavramdır. İlk kez 1992 yılında, Neal Stephenson tarafından yazılan ve internetin gelecekte neye benzeyeceğinin konu alındığı Snow Crach adlı romanında metaverse, sanal dünyaya paralel bir dünya olarak ele alınmıştır. Mark Zuckerberg’in 28.10.2021 tarihinde Facebook’un adını meta olarak değiştirdiğini duyurması üzerine ise metaverse kavramı, son dönemde daha da popüler hale gelmiş teknik bir terim olarak, karşımıza çıkmıştır. Literatürde metaverse kavramına ilişkin birçok tanım yer almaktadır. Bu tanımlamalardan bazıları ele alındığında, Stephenson metaverse kavramını farklı kullanıcılarla etkileşimde bulunulabilen ve gerçek dünyaya benzeyen sanal bir dünya olarak tanımlamıştır (Stephenson, 1992, 56).

KPMG ABD Başkan Yardımcısı ve Operasyon Direktörü Laura Newinski’ye göre, “metaverse, bir pazar fırsatı, yetenekleri yeniden devreye sokmanın bir yolu ve yeni bir ortak çalışma deneyimi aracılığıyla dünyanın dört bir yanındaki insanları birbirine bağlamanın bir yoludur.” (Koinbox, 2022).

Mystakidis (2022) ise metaverse kavramını, “fiziksel gerçekliği dijital sanallıkla birleştiren sürekli ve kalıcı çok kullanıcı bir ortam olan gerçeklik sonrası evrendir.” (Mystakidis, 2022, 486-497) şeklinde tanımlamıştır.

Anderson ve Rainie’ye göre metaverse, bilgisayar aracılığıyla oluşturulan ve genişletilmiş gerçeklik, artırılmış gerçeklik, karma gerçeklik ve sanal gerçekliğin tümünü kapsayan bir kısaltmadır (Anderson & Rainie, 2022, 1-15).

Başka bir tanımlamaya göre ise metaverse, fiziksel ve sanal dünyaları kapsayan, ekonomiyi içeren, kullanıcılar avatarlarını ve ürünlerini kullanabilme imkânı sağlayan internetin yeni bir yinelemesidir (Lee, Braud, Zhou, Wang, Xu, Zijun, Kumar, Bermejo & Hui, 2021, 1-66; Newton, 2021, 1).

Literatürde yer alan tüm bu tanımlara ek olarak metaverse kavramını genel bir ifade ile teknolojik gelişmelerin paralelinde büyüyen ve bireylerin avatarları sayesinde, gerçek dünyadaki aktivitelerinin bir kısmını sanal dünyaya taşıyarak etkileşimde bulunabildikleri ve NFT (Non-Fungible-Token), kripto paralar ile dijital varlık edinebildikleri, gerçek dünyanın oyun odaklı soyut bir yansıması olarak tanımlamak mümkündür.

Metaverse kavramı da yapay zekâ, blokzincir, nesnelerin interneti, artırılmış gerçeklik vb. diğer pek çok teknik terim gibi, son yıllarda herkesin üzerinde konuştuğu, araştırdığı bir terim haline gelmiştir. Şekil 1’de Google trends online platformu kullanılarak, metaverse teriminin internette, dünya genelinde son beş yıllık arama trendine ilişkin bir görsel sunulmuştur.



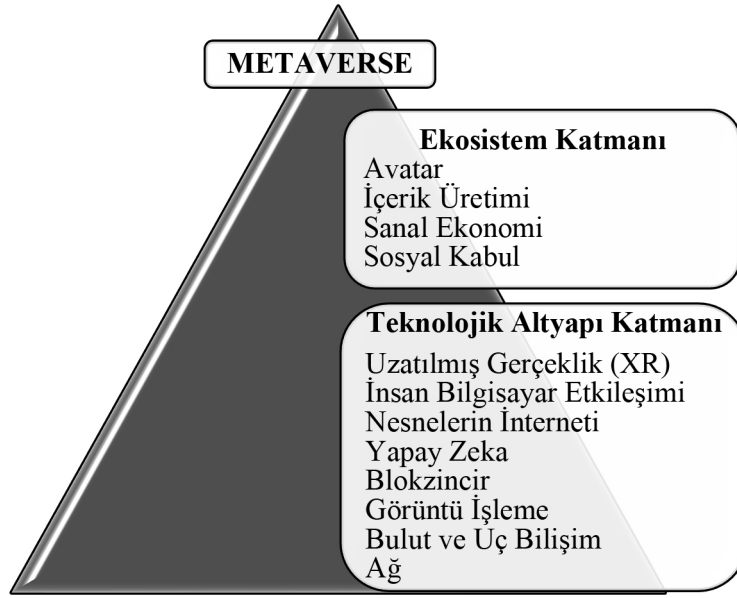
Şekil 1: Metaverse Teriminin Dünya Genelinde Son Beş Yıllık İnternette Arama Trendi

Kaynak: (Google Trends, 2022).

Şekil 1’de metaverse teriminin dünya genelinde son beş yıllık arama trendine ilişkin sunulmuş görsele göre, metaverse terimine ilişkin en yoğun arama, 31 Ekim- 6 Kasım 2021 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Metaverse terimine ilişkin arama yoğunluğu ise 5 Şubat tarihi itibarıyla azalmaya başlamıştır.

2.2. Metaverse Mimarisi

Metaverse, gerçek dünyanın soyut bir uzantısını oluşturan sanal bir gerçekliktir. Bu sanal gerçeklik ekosistem ve teknolojik altyapı olmak üzere iki temel katmandan oluşmaktadır. Şekil 2’de metaverse mimarisini oluşturan bu katmanlar ve katmanlarda yer alan unsurlara ilişkin bir görsel sunulmuştur.

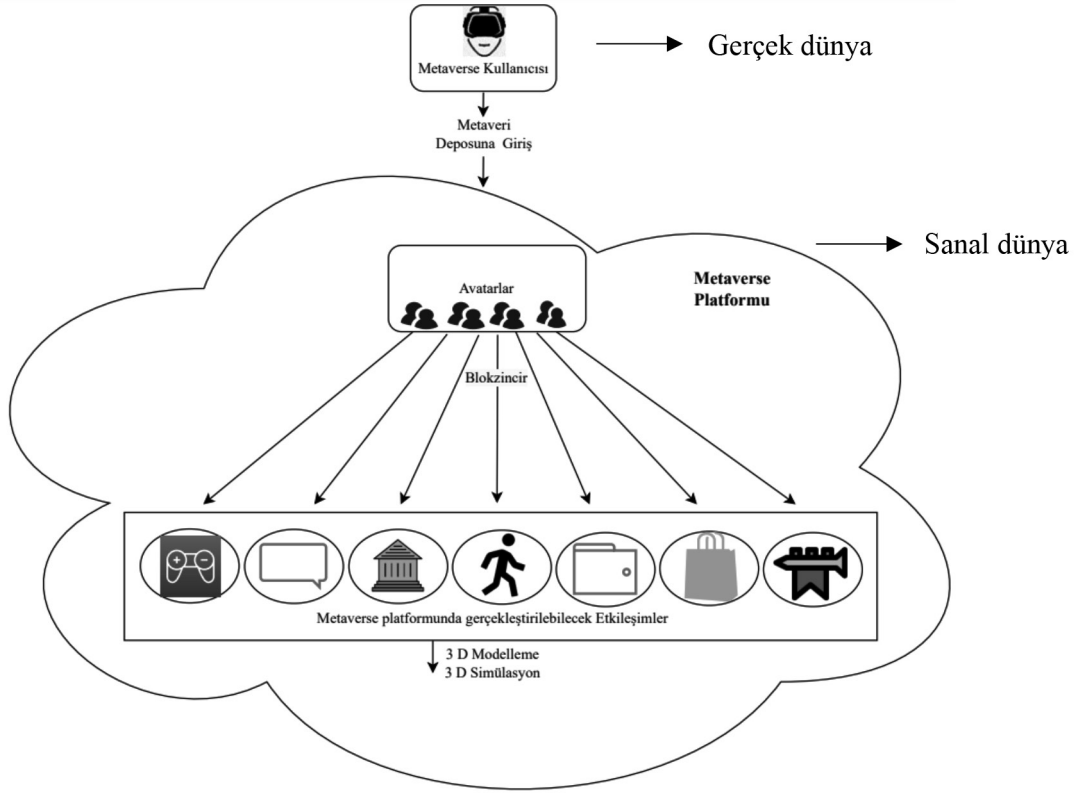


Şekil 2: Metaverse Mimarisi

Kaynak: (Birer, 2022, 23)

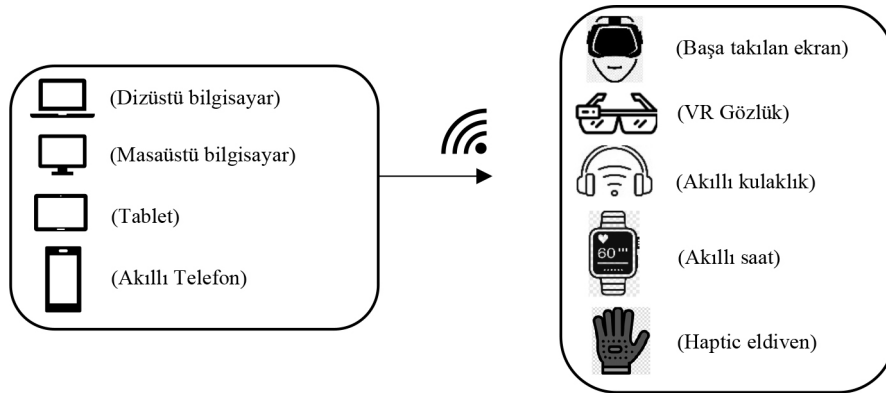
Şekil 2’de sunulmuş görsel incelendiğinde, metaverse’ün inşa edilebilmesi için teknolojik altyapı ve onun üzerinde yükselecek ekosistem ve katmanına ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Metaverse ekosisteminde yer alan teknolojik altyapı katmanı, bireylerin sanal ortamında sanal nesnelere ile etkileşimde bulunabilmelerine, verilerin işlenebilmesi, paylaşılabilmesi, veriler üzerinde birlikte çalışılabilmelerine imkân sağlayan katmanı ifade etmektedir. Ekosistem katmanı ise, teknolojik alt yapı katmanının üzerinde yer alarak, sanal ortamda bireylerin kendilerini temsil eden veya bireylerin kendi yarattıkları avatarları ile etkileşimde buldukları, kullanıcıların çeşitli içerikler üretebildikleri ve toplum tarafından kabul edilebilirliğin önem taşıdığı, böylece sanal bir ekonominin de oluşturulabildiği katmanı ifade etmektedir.

Metaverse genel itibariyle, gerçek dünyadan simüle edilmiş sanal bir ortam, kullanıcılar tarafından yaratılabilen ve kontrol edilen avatarlar ile dijital varlıklardan oluşmaktadır. Bireyler tarafından temsil edilen avatarlar, metaverse ortamında dijital varlıklar ile etkileşime girerek insan bilgisayar etkileşimini sağlamaktadırlar. Şekil 3’te metaverse kullanıcılarının gerçek dünyada gerçekleştirebildikleri oyun oynamak, sohbet etmek, müze gezmek, arazi satın almak-satmak, arazi kiralamak, alışveriş yapmak, konsere gitmek vb. eylemlerini, avatarları aracılığıyla çevrimiçi olarak gerçekleştirebildikleri metaverse ekosistemine ilişkin bir görsel sunulmuştur. Bu görsel göre metaverse ekosisteminde kullanıcılara farklı uzamsal-zamansal boyutlara uzanabilme imkânı da sağlayan meta veri deposunda, kullanıcıların kimlik doğrulamasıyla meta veri deposuna erişim sağlayabilmeleri, kişisel hesapları, kişisel bilgi ve verilerinin güvenliğinin sağlanması noktasında ise blok zincir teknolojisi ile gelişmiş kimlik doğrulama ve erişim denetimi uygulanmaktadır.



Şekil 3: Metaverse Ekosistemi

Kullanıcıların Uzatılmış Gerçeklik (Extended Reality-XR) ve insan bilgisayar etkileşimi (Human Computer Interaction-HCI) ile güçlendirilmiş, kriptografik sistemler üzerine kurulu metaverse’de diğer kullanıcılar ile etkileşimde bulunabilmeleri için mevcut teknolojik ortamlarda kullanabilecekleri bazı donanımlar ve giyilebilir teknolojik cihazlar ise Şekil 4’te sunulmuştur.



Şekil 4: Metaverse Erişiminde Gerekli Donanımlar ve Giyilebilir Teknolojik Cihazlar

Şekil 4’te göre kullanıcılar internet ağına bağlı olan dizüstü bilgisayar, masaüstü bilgisayar, tablet ve akıllı telefonları aracılığıyla meta veri deposuna erişim sağlayabilmektedirler. Kullanıcılar aynı zamanda diğer kullanıcılar ile etkileşimde bulunabilmek amacıyla VR gözlük, başa takılan ekran, akıllı kulaklık, akıllı saat ve haptic eldiven gibi giyilebilir teknolojik cihazları kullanabilmektedirler.

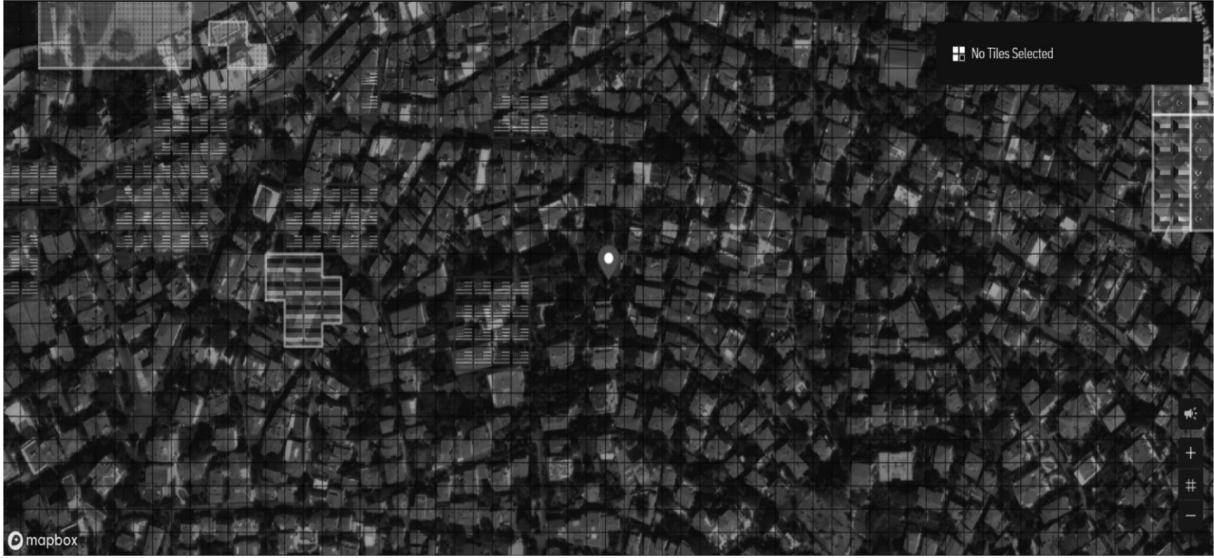
2.3. Metaverse’de Arazi Alım-Satımı

Metaverse platformu, kullanıcıların avaturları ile gerçek dünyanın sanal bir uzantısı olarak sohbet etmek, alışveriş yapmak, müze gezmek, online konsere katılmak gibi birçok amaçla ve bunun yanında arazi alım satım amacıyla da etkileşim içerisinde bulunabildikleri bir ortam sağlamaktadır. Bu sanal ortamda kullanıcılar tıpkı gerçek dünyada olduğu gibi belirli bir bedel karşılığında arazi alabilmekte, arazi satabilmekte, aldığı arazileri geliştirebilmekte veya dijital varlıklar ile inşaa ederek kiralayabilmektedir. Metaverse’de arazi parçaları dijital bir defter şekli olan, blokzincirde alınıp satılabilen, saklanabilen, bir fotoğraf, video ve ses dosyalarına kadar değişebilen NFT (Non-Fungible-Token)’ler ile temsil edilmektedir (PwC, 2022). Kullanıcılar metaverse’de ilgili uygulamanın desteklediği token ile satın alabildikleri arazileri değer artış kazancı ile satabilmekte, üzerine ev inşa edebilmekte, konser veya sergi alanı inşa ederek etkinlikler düzenleyebilmekte, bu etkinliklerde sanat eserleri sergileyebilmekte, etkinlikler için bilet satışı yapılabilmektedir. Kısacası metaverse’de kullanıcılar satın aldıkları arazi parselinde yayınlanacak içeriğe ve arazi parselinin hangi dijital varlıklar ile doldurulacağını kendileri kontrol edebilmektedirler.

Tüm bu gelişmeler ışığında Dünya genelinde son beş yıllık internette arama trendinde Ocak 2022’de hızlı bir yükseliş yaşayan NFT, 21.11.2022 tarihinde 1 NFT=0.3272 ₺ düzeyine ve bir NFT’nin piyasa değeri 12.063.251 ₺ düzeyine ulaşmıştır (Binance, 2022). Metaverse’de NFT ile temsil edilen arazi parçaları, elinde bulunduran kişilere tam mülkiyet sağlamaktadır. Bu kapsamda kullanıcılara metaverse’de arazi alıp-satılma, geliştirme ve kiralayabilme imkânı sağlayan popüler bazı uygulamalar aşağıda sunulmuştur:

- Decentraland, 
- The Sandbox, 
- Earth 2, 
- Voxels, 
- Worldwide Webb, 
- Somnium Space, 
- OVR, 

Şekil 5’te earth2.io uygulamasından sağlanan verilere göre, metaverse ortamında satılmış olan İstanbul ilinin Adalar ilçesindeki arazilere ilişkin bir görsel sunulmuştur.



Şekil 5: Metaverse Ortamında Satılmış İstanbul İlinin Adalar İlçesindeki Araziler

Şekil 5'te sunulmuş görsel incelendiğinde, metaverse ortamında earth2.io uygulaması üzerinden İstanbul'un Adalar ilçesinde satılmış olan arazilerin çoğunlukla Amerikan vatandaşları tarafından satın alındığı görülmektedir. Bunun yanı sıra sırasıyla Türk, Alman ve Kuveyt vatandaşları da earth2.io uygulaması üzerinden İstanbul'un Adalar ilçesinde arazi alım işlemi gerçekleştirmişlerdir.

Metaverse platformu üzerinden arazi satım işlemlerinde arazi fiyatları, arazinin konumuna, metrekare-sine ve satın alınan platforma göre değişkenlik gösterebilmektedir. Bununla birlikte yıllık pazar değeri geçmişine ilişkin earth2.io uygulamasına göre, Türkiye'de arazi alımında en belirgin artış 16 Nisan 2022 tarihinde gerçekleşmiş ve ilgili tarihte arazilerin piyasa değeri 150.000 \$ düzeyine ulaşmıştır (Earth 2, 2022).

Metaverse platformunda kullanıcıların arazi alımında izlemeleri gereken adımlar genel itibariyle aşağıda sunulmuştur;

1. Arazi alınacak dijital platforma karar verilmesi,
2. Kripto para borsasından, kripto parayı içinde tutacak dijital bir cüzdan edinilmesi,
3. Arazi alınacak dijital platforma geçerli kripto paranın dijital cüzdana yüklenmesi,
4. Arazi alınacak dijital platforma giriş sağlanması ve dijital cüzdanda bulunan kripto paranın platformdaki hesaba aktarılması,
5. Arazi alınması karar verilen dijital platformda, satın alınacak arazinin seçilmesi,
6. Seçilen metaverse arazisinin bedelinin, dijital platformdaki hesabımızdan ödenmesi.

2.4. Sanal Arazi Alım Satımlarının Hukuki Boyutu

Metaverse ortamında satın alınan NFT'nin kullanıcı tarafından değerlendirilebilmesi ve tasarruf sağlama hakkının elde edilebilmesi noktasında ilgili işlemlerin hukuki boyutunun da incelenmesinde fayda bulunmaktadır. Bu kapsamda günümüzde NFT'lere ilişkin yasal düzenlemelerimizde herhangi bir tanım veya açıklama yer almamaktadır. Ancak metaverse ortamında kullanıcıların dijital varlık alımında ödemelerinde kullanabildikleri kripto paralara ilişkin "Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik" yayımlanmıştır. İlgili yönetmeliğe göre kripto paralar, "dağıtık defter teknolojisi veya benzer bir teknoloji kullanılarak sanal olarak oluşturulup dijital ağlar üzerinden dağıtımı yapılan, ancak itibari para, kaydi para, elektronik para, ödeme aracı, menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilmeyen gayri maddi varlıkları ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır (Resmî Gazete, 2021). İlgili yönetmelikte gayri maddi varlık olarak değerlendirilen kripto paralara ilişkin yapılan bu tanımlama incelendiğinde, başka varlıklar ile değiştirilememesine rağmen tanımda yer alan diğer unsurları taşıyan NFT'nin de gayri maddi varlık kapsamında değerlendirilebileceği söylenebilir. Metaverse platformunda yer alan bazı NFT varlıklarının birer ses dosyası, video, fotoğraf veya tasarım olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu varlıkların, kanunlarda yapılacak düzenlemeler ile Sınai Mülkiyet Kanunu ve Fikri Mülkiyet Kanunu kapsamında korunabilmesi mümkün olabilmektedir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704. Maddesine göre taşınmaz mülkiyetinin konusunu, "arazi", "tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar" ve "kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler" oluşturmaktadır (Türk Medeni Kanunu, 2001, md. 704). Bu maddeye göre metaverse ortamında alınan araziler hukuken taşınmaz niteliğinde değildir. Ancak bu arazilerin ilgili kanunda yapılabilecek düzenlemeler ile hukuken taşınmaz mülkiyetinin kapsamında değerlendirilebilmesi halinde, metaverse platformunda satın alınan arazilere yapılabilecek haksız saldırılara karşı Müdahalenin Men'i davası açılabilmesi de söz konusu olabilmektedir. Ancak metaverse'de satın alınan arazilerin üzerine yapılan geliştirmeler ve eklemeler neticesinde, arazilerin üzerinde irtifak hakkı tesis edilmesi mümkün görünmemektedir. (Legal & Özkaya, 2022, 1).

Ayrıca Avrupa Konseyi Siber Suç Sözleşmesine göre "Bir bilgisayar sisteminin belli bir işlevi yerine getirmesini sağlayan yazılımlar da dahil olmak üzere, bir bilgisayar sisteminde işlenmeye uygun nitelikteki her türlü bilgi" (Avrupa Konseyi Siber Suç Sözleşmesi, 2004, md.1) bilgisayar verisi olarak tanımlanmıştır. Buna göre Metaverse'de satın alınan NFT'nin bir bilgisayar verisinden daha fazlası olarak değerlendirilebilmesi halinde, NFT'lere karşı yapılan ihlallerin Türk Ceza Kanunu Kapsamında cezalandırılabilmesi mümkün olabilecektir (Legal & Özkaya, 2022; Türk Ceza Kanunu, 2004, md. 245).

Metaverse'de arazi satın almanın hukuki boyutunun incelendiği bu açıklamalar doğrultusunda, günümüzde hızla geliştirilmeye devam edilen metaverse karşısında, bireyler tarafından kullanılan metaverse, NFT gibi kavramlara yüklenen öneme karşı mevcut hukuki düzenlemelerimizin eksik kaldığı görülmektedir. Bu doğrultuda yakın gelecekte mevcut hukuki düzenlemelere ek olarak metaverse'ün gelişimi ve kullanımı ile mevcut kanunların metaverse uygulamalarını da kapsayacak şekilde Türk Hukuk Sistemi'nin güncellenmesi ve yeni hukuki düzenlemelerin desteklenmesi kaçınılmaz görünmektedir.

3. METAVERSE VE MUHASEBE İLİŞKİSİ

Halen bir terim olarak tartışma aşamasında olan ve entegre birçok teknolojiyi içeren metaverse ortamı da, muhasebe de kendine önemli bir yer bulmuştur. Nitekim gerçek dünyada işletmelerde parasal olarak ifade edilebilen mali işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, raporlanması ve yorumlanmasını ele alan muhasebeye, metaverse ortamında da farklı uygulamaların desteklediği ve sanal ortamda dijital varlık alımına olanak sağlayan Token'lerin yönetilmesi sürecinde de ihtiyaç duyulabilmektedir. Bunun yanı sıra metaverse ortamında kullanıcıların, avatarları ile yaptıkları alışveriş ve takas gibi ekonomik işlemlerin takip edilmesi ve gelecekte metaverse platformunda işletmelerin, sanal olarak inşaa edecekleri şubelerine ilişkin parasal işlemlerin takip edilmesi ve yönetilmesi sürecinde de muhasebeye ihtiyaç duyulacağı aşikardır. Bununla birlikte muhasebe bilgi sistemindeki gelişmelerle birlikte, hali hazırda dijital ortamda tutulan kayıtlar ve yine dijital ortamda gerçekleştirilen işlemler ile birlikte muhasebecilik mesleğini de metaverse teknolojisine uyum sağlayabilecek bir meslek olarak görmek mümkündür. Bunun yanı sıra metaverse ortamında her uygulamanın kendi desteklediği Token ile gerçekleştirilen dijital varlık alımlarının nasıl ölçülebileceği, muhasebeleştirileceği, değerindeki değişimin nasıl izlenebileceği ve bu işlemlerin uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak nasıl sınıflandırılacağı konularında açıklık bulunmamaktadır. Ayrıca metaverse ortamında aynı anda farklı uygulamalardan satın alınan sanal arazilerin, satın alan tarafa yasal olarak herhangi bir mülkiyet hakkı sağlamadığı ve NFT'ler ile ilgili hakların metaversede olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bu sanal arazilerin nasıl muhasebeleştirilmeleri gerektiği, NFT'lerin satışından elde edilen gelirlerin ve NFT ile temsil edilen araziler için karşılıksız Token ile ödeme yapılması durumunda, bu işlemlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konuları da halen açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu bağlamda muhasebecilerin mesleklerini icra ederken uymaları yazılı kuralların, yönergelerin, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)'nın günümüz dijital çağındaki sanal dünyada gerçekleştirilen işlemlere ilişkin ayrıntılı açıklamaların sunulabileceği şekilde revize edilmesinde fayda bulunmaktadır.

Metaverse teknolojisi, muhasebecilerin etkileşim kurma ve iş yapma şekillerini de etkilemektedir. Bu teknolojinin muhasebecilere gerçek dünyanın yanı sıra sanal iş dünyasını da algılayabilecekleri bir ortam sağladığını söylemek mümkündür. Dolayısıyla metaverse ortamında muhasebeciler ve müşterileri arasındaki doğrudan etkileşimin ortadan kalkması ile gelecekte muhasebecilerin sanal çalışma ortamında faaliyet gösterecek olmaları öngörülebilir. Ancak böyle bir durum muhasebeciler ile müşterileri arasındaki etkileşim hızını arttırsa da taraflar arasında, gerçek dünyada var olan duygusal etkileşimi ve güven ilişkisini engelleyebilmektedir (Al-Gnbri, 2022, 29-41).

Metaverse'de yaşanan gelişmeler ve bireylerin gün geçtikçe metaverse olan ilgileri, bazı muhasebe firmalarının faaliyetlerini de metaverse ortamına taşımalarını sağlamıştır. Nitekim Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada'daki dört büyük muhasebe firmasından biri olan, KPMG de 2022 yılında metaverse'e girdiğini ve Web3 çalışan eğitimine 30 milyon dolar yatırım yaptığını açıklamıştır. KPMG ayrıca müşterilerinin ve çalışanlarının günümüz dijital çağında büyüme fırsatlarını takip edebilmelerine imkân sağlayacak ilk metaverse iş birliği merkezinin aynı yıl içerisinde açıldığını duyurmuştur. Şirketin uzun vadeli hedefleri arasında ise sağlık, perakende ticaret, tüketici hizmetleri, medya ve finansal hizmetler gibi potansiyel metaverse kullanım durumlarının incelenmesi yer almaktadır (Koinbox, 2022).

Meta ve Xtopia iş birliğiyle düzenlenmiş olan meta inovasyon buluşmasında paylaşılan bilgilere göre Türkiye’de bilgi ve iletişim teknolojilerine yapılacak önemli yatırımlar ile metaverse’ün geliştirilebilmesi halinde, 2035 yılına kadar Türkiye ekonomisine 37,5 milyar dolar katkı sağlayabilecektir. Bununla birlikte Türkiye’de metaverse fırsatlarından faydalanması potansiyel kilit sektörler arasında oyun, e-spor, e-ticaret, perakende ticaret, turizm ve eğitim sektörü öne çıkmaktadır (Fortune Türkiye, 2022). Dolayısıyla gelecekte metaverse fırsatlarından faydalanması muhtemel bu sektörlerin edinecekleri dijital varlıkların değerinin ölçülebilmesi, paranın yönetilmesi ve kayıt edilmesi sürecinde muhasebeye ihtiyaç duyulacağı öngörülmektedir.

3.1. Metaverse Ortamında Edinilen Araziler UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Kapsamında Değerlendirilebilir mi?

UMS 40’ a göre yatırım amaçlı gayrimenkuller, bu gayrimenkullerden kira geliri ve sermaye kazancı veyahut her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi tarafından veya kullanım hakkı varlığı bulunan kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir (UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Paragraf 7). Bu gayrimenkuller, diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratması sebebiyle, sahibi tarafından kullanılan diğer gayrimenkullerden ayrılmaktadır. Çünkü yatırım amaçlı gayrimenkullerin doğrudan nakit yaratmalarına karşın, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller dolaylı nakit yaratmaktadırlar. Yani mal veya hizmet üretimi veya tedariki, sadece gayrimenkuller ile değil, üretim veya tedarik sürecinde kullanılan diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen nakit akışları yaratmaktadır (Akbulut, 2012). Bu kapsamda sahip olunan ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, sahibi tarafından kullanılan ve kiracının kullanım hakkının elde tutulduğu gayrimenkuller TFRS 16 Kiralamalar ve satış amacıyla elde tutulan gayrimenkuller ise TMS 2 Stoklar kapsamında değerlendirilmektedir. Bununla birlikte yatırım amaçlı bir gayrimenkul kullanımında bir değişiklik olması durumunda maddi duran varlıklar hesap grubunda veya alım satım amaçlı bir varlığa dönüşmesi durumunda ise stoklar hesap grubu içerisinde izlenebilmektedir. Dolayısıyla bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olup olmadığının belirlenebilmesi için ilgili gayrimenkulün, yatırım amaçlı gayrimenkul tanımı ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin düzenlemeler ile tutarlı bir şekilde muhakemede bulunabilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte yatırım amaçlı bir gayrimenkul ancak, aşağıda sunulmuş olan koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak “24 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” hesap grubu içerisinde muhasebeleştirilebilmektedir (UMS 40, Paragraf 16);

- İlgili gayrimenkul ile ilgili gelecekteki ekonomik yararlarının, işletmeye girişinin muhtemel olması ve
- Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi.

Bu bağlamda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilebilecek bazı örnekler ise aşağıda sunulmuştur (UMS 40, Paragraf 14);

- Olağan iş akışında uzun vadede sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde bulundurulmuş arsalar,
- Gelecekte hangi amaçla kullanılacağına hali hazırda karar verilmemiş arsalar,
- İşletmenin sahip olduğu ve faaliyet kiralmasına konu olan binalar,

- Faaliyet kiralaması kapsamında kiraya verilmek amacıyla elde tutulan boş binalar,
- Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilen veya geliştirilen gayrimenkuller.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde bulundurulma amaçları arasında yer alan kira geliri ve/veya değer artış kazancı elde etmek, metaverse ortamında satın alınan sanal araziler açısından da geçerlidir. Bununla birlikte metaverse ortamında satın alınan araziler de kiralanabilmektedir. Ancak yatırım amaçlı gayrimenkullerin doğrudan nakit yaratmalarına karşın, metaverse ortamında yer alan sanal araziler ile ilgili işlemlerin doğrudan nakit yarattığı söylenemez. Çünkü metaverse ortamında yer alan sanal araziler ile ilgili işlemler, gerçek hayatta kullanılan ve fiziki değeri olan para birimleri ile değil, her uygulamanın kendi desteklediği Token veya kripto para birimleri ile gerçekleştirilmekte ve metaverse ortamında parselenmiş arazileri temsil eden NFT'lerin başka varlıklar ile değiştirilmesine imkân bulunmamaktadır. Ayrıca metaverse ortamında satın alınan bir arazinin UMS 40 kapsamında değerlendirilebilmesi ve gerçek dünyada kullanıcılara mülkiyet hakkı sağlaması da mümkün değildir. Çünkü sanal ortamda edinilen arazilerin mülkiyet hakkını temsil eden bir tapu bulunmamakta ve aynı araziler farklı uygulamalardan birçok farklı kullanıcıya satılabilmektedir. Bu bağlamda UMS 40' a ilişkin yukarıda sunulmuş açıklamalara istinaden, metaverse ortamında satın alınan sanal arazilerin UMS 40 kapsamında değerlendirilebilecek bir varlık olmadığını ve mevcut koşullar altında UMS/UFRS hesap planı taslağında sunulmuş olan "24 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" hesap grubu içerisinde sunulamayacağını söylemek mümkündür. Dolayısıyla metaverse ortamında yer alan sanal arazilerin, 31456 Sayılı "Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik" kapsamında gayri maddi varlıklar sınıfında değerlendirilebilmesi mümkün görünmektedir. Bu doğrultuda metaverse ortamında satın alınan sanal arazileri "24 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" hesap grubu içerisinde değil, "26 Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubu içerisinde muhasebeleştirilebilmek daha doğru olabilmektedir.

3.2. Metaverse'de Araziler Üzerinden Gerçekleştirilen İşlemlerin UMS/UFRS Kapsamında Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Yaklaşım

Aşağıda metaverse ortamında NFT ile temsil edilen arazilerin, UMS/UFRS kapsamında gayri maddi varlık olarak değerlendirilmesi durumunda, işletmelerin bu varlıkların alım-satım işlemlerinde, gayri maddi varlıkların inşasında, varlıklardaki değer artış veya azalışlarında, gayri maddi varlıkların kiralanmasında oluşturulabilecekleri örnek muhasebe kayıtları sunulmuştur:

3.2.1. Metaverse'de Arazi Satın Alınması

İşletme ileride değer artışından kazanç sağlamayı amaçladığı metaverse ortamındaki sanal bir araziyi satın almıştır. Parseli 15 Token olan araziden 4 parsel ilgili uygulamanın desteklediği Token karşılığında 12.04.2023 tarihinde satın alınmıştır (İşlem tarihinde 1 Token= 0,8625 TL'dir).

12/04/2023

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	51,75	
267.01 Yatırım Amaçlı Tutulan Sanal Arazi		
102 Banka		51,75
15x4=60		
60x0,8625=51,75		
Metaverse'de yatırım amaçlı arazi alımının kaydı		

3.2.2. Metaverse'de Alınan Arazilerin Başkasına Kiralanması

X A.Ş. metaverse'de popüler bir semtteki işyerini 01.01.2023 tarihinde 3 yıllığına yıllık 180 Token karşılığında kiralamıştır (İşlem tarihinde 1 Token= 0,8847 TL'dir). Kira ödemeleri yıl sonunda gerçekleştirilecektir. X A.Ş. kiraladığı işyerini kullanmak yerine kiralayan taraftan, kira bedelini yıl sonunda tahsil edeceği bir başkasına kiraya vermeye karar vermiştir. X A.Ş. piyasa faiz oranının yüzde 14 olduğu durumda, kendi adına kiraladığı iş yerini 3 yıllığına yıllık 200 Token karşılığında Y A.Ş.'ye kiraya vermiştir (1 Token= 0,8847 TL'dir) (Akbulut, 2012: 652'den uyarlanmıştır).

Yıllık 159,246 TL kira ödemeli sanal arazinin yüzde 14 piyasa faizinden bugünkü değerinin hesaplaması aşağıda sunulmuştur:

Bugünkü değer	Piyasa faiz oranı (%)	Faiz tutarı	Ödemeler	Dönem sonu değeri	Tarih
369,045	10	39,9045	159,246 TL	246,703	31.12.2023
246,703	10	24,6703	159,246 TL	112,127	31.12.2024
112,127	10	11,2127	159,246 TL	-35,91	31.12.2025

Yıllık 176,94 TL kira ödemeli sanal arazinin yüzde 14 piyasa faizinden bugünkü değerinin hesaplaması aşağıda sunulmuştur:

Bugünkü değer	Piyasa faiz oranı (%)	Faiz tutarı	Ödemeler	Dönem sonu değeri	Tarih
440,050	10	44,0050	176,94 TL	307,115	31.12.2023
307,115	10	30,7115	176,94 TL	160,887	31.12.2024
160,887	10	16,0887	176,94 TL	0,0357	31.12.2025

X A.Ş.'nin 3 yıllık kira borcunun bugünkü değeri, 369,045 TL'dir. İşletmenin 3 yıllık kira getirisinin bugünkü değeri ise 440,050 TL'dir. İşletme kiralama hakkının maliyet bedeli olarak sanal araziye daha küçük olan 369,045 TL değerinden muhasebeleştirilmelidir.

01/01/2023

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	369,045	
267.01 Sanal Arazinin 3 Yıllık Kira Hakkının Bugünkü Değeri		
336 Diğer Çeşitli Borçlar		369,045
Metaverse'de 3 yıllığına kiralanan işyerinin bugünkü değerinin hak kaydı		

01/01/2023

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	369,0455	
267.02 Yatırım Amaçlı Tutulan Sanal Arazi		
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		369,0455
260.01 Sanal Arazinin 3 Yıllık Kira Hakkının Bugünkü Değeri		
Metaverse'de kiralanan işyerinin kiraya verilmek amaçlı tutulmasının kaydı		

31/12/2023

770 Genel Yönetim Gideri	159,246	
770.01 Kira Gideri		
770.01.01 Kira Hakkı İtfası 122,342		
770.01.02 Faiz Gideri 39,9045		
336 Diğer Çeşitli Borçlar		
102 Banka		122,342
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
267.01 Yatırım Amaçlı Tutulan Sanal Arazi		159,246
369,045-46,703=122,342		
Kira ödemesinin kaydı		

31/12/2023

102 Banka		309,875	
	120 Alıcılar		132,935
	649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar		176,94
	649.01 Kira geliri		
	649.01.01 Kira İtfası	132,935	
	649.01.02 Faiz Geliri	44,0050	
440,050-307,115=			132,935
Kira tahsilatının kaydı			

3.2.3. Metaverse’de Alınan Araziler Üzerine Dijital Varlıklar ile Ekleme Yapılması

Z AŞ. metaverse ortamında satın aldığı 28 parseli 1.000 Token olan sanal arazisi üzerine, kiraya vermek amacıyla dijital varlıklar ile ekleme yaparak, bir sanal alışveriş merkezi inşa etmek istemektedir (İşlem tarihinde 1 Token= 1,8231 TL’dir). Z A.Ş alışveriş merkezinin inşası için 15.05.2023 tarihinde 3.000 Token harcama yapmış ve bu harcamayı 5.469,3 TL kısa vadeli banka kredisi kullanarak finanse etmiştir (İşlem tarihinde 1 Token= 1,8231 TL’dir). İşletme 01.12.2023 tarihine kadar 400 TL faiz gideri ödemiştir. Ayrıca alışveriş merkezinin inşası sırasında TL karşılığı 800 TL’lik öngörülemeyen harcama ortaya çıkmıştır. İşletme alışveriş merkezinin inşasını 01.12.2023 tarihinde tamamlamıştır. Arazinin işletmenin aktifindeki değeri 9.950 TL’dir.

15/05/2023

102 Banka		5.469,3	
	300 Banka Kredisi		5.469,3
İnşa edilen sanal alışveriş merkezi içi alınan banka kredisinin kaydı			

01/12/2023

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	7.692,4	
267.02 Yatırım amaçlı alışveriş merkezi		
267.01.01 Arsa Bedeli	1.823,1	
267.01.02 İnşa Maliyeti	5.469,3	
267.01.03 Finansman Maliyeti	400	
629 Diğer Giderler	800	
629.01 Öngörülemeyen Giderler		
		267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
		267.01 Yatırım Amaçlı Tutulan Sanal Arsa
İnşa edilen sanal alışveriş merkezinin muhasebeleştirilmesi		8.492,4

3.2.4. Metaverse’de Alınan Arazilerde Değer Düşüklüğü

İşletme değer artışından kazanç sağlamayı beklediği metaverse ortamındaki, parseli 8 Token olan sanal bir araziden, 5 parselini 30.11.2022 tarihinde satın almıştır. İşletme sanal arazinin satın alındığı uygulamanın desteklediği 8 Token karşılığında ödemeyi gerçekleştirmiştir (İşlem tarihinde 1 Token= 0,5432 TL’dir). Sanal arazinin alındığı uygulamada, 1 Token’in dönem sonundaki değerinin 0,3424 düzeyine düşmesi ile birlikte sanal arazi de değer kaybetmiştir.

30/11/2023

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	21,728	
267.01 Yatırım Amaçlı Tutulan Sanal Arazi		
102 Banka		21,728
8x5=40		
40x0,5432=21,728		
Metaverse’de yatırım amaçlı arazi alımının kaydı		

31/12/2022

629 Diğer Giderler	8,032	
629.01 Yatırım Amaçlı Sanal Arazilerde Değer Düşüklüğü		
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		8,032
267.01 Yatırım Amaçlı Tutulan Sanal Arazi		
(0,5432-0,3424)=0,2008		
0,2008x40= 8,032		
Metaverse'de alınan arazinin değer kaybının kaydı		

3.2.5. Takas Yoluyla Sanal Arazi Satışı

X A.Ş. 12/04/2023 tarihinde işletmesine bir fotokopi makinası almak karşılığında Y A.Ş. ile takasa girmiştir. X A.Ş. karşı işletmeye metaverse ortamında daha önce Token karşılığında, yatırım amaçlı edindiği ve bugünkü değeri 780 TL olan bir arazi ile 5.000 TL'lik nakit vermiştir.

12/04/2023

255 Demirbaşlar	5.780	
100 Kasa		5.000
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		780
267.01 Yatırım Amaçlı Tutulan Sanal Arazi		
Takas yoluyla sanal arazi satışının kaydı		

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Her beş onda yılda bir internet, yapay zekâ, blokzincir, artırılmış gerçeklik, üç boyutlu teknoloji, nesnelerin interneti, insan bilgisayar etkileşimi, Chatbots, Edge Bilişim, doğal dil işleme gibi teknolojik kavramlar ortaya çıkmakta, bu kavramlar bireyler arasında hızla yayılarak popüler hale gelmektedir. Günümüzde gerçek dünyaya alternatif olarak dijital platformda, dijital varlıklar ile inşa edilmeye hızla devam edilen metaverse de 2021 yılının son aylarında internette arama trendleri arasında yer alan ve bireyler arasında popüler hale gelmiş teknolojik bir kavramdır. Metaverse teknolojik gelişmelere paralel olarak hızla gelişmeye devam ederken, bireyler hali hazırda gerçek dünyada gerçekleştirebildikleri aktivitelerinin birçoğunu avatarları ile sanal ortamda, her uygulamanın kendi desteklediği token-

ler ile gerçekleştirebilmektedirler. Bireyler metaverse platformunda farklı uygulamalarda parsellenmiş arazileri temsil eden NFT'leri alabilmekte, satabilmekte, başkasına kiralayabilmekte ve üzerine dijital varlık ekleyebilmektedirler. Bu noktada gerçek dünyada fiziksel para ile temsil edilen parasal işlerin takip edilerek yönetilmesi ihtiyacına paralel olarak, sanal ortamda kripto para veya her uygulamanın kendi desteklediği tokenler ile gerçekleştirilen işlemlerin takip edilerek, yönetilmesi ihtiyacı da ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda metaverse platformunda kripto paralar veya tokenler ile gerçekleştirilen işlemlerin muhasebe kapsamında incelenmesi önem taşımaktadır. Günümüzde hali hazırda metaverse platformunda kripto paralar veya tokenler ile gerçekleştirilen işlemlerin nasıl ölçülebileceği, metaverse de yer alan NFT'lerin nasıl ölçülebileceği ve elinde bulunduran kullanıcıya mülkiyet hakkı sağlamayan bu dijital varlıkların nasıl muhasebeleştirilebileceği konularında açıklık bulunmamaktadır. Bu nedenle mevcut koşullar altında en doğru yaklaşım, metaverse ortamında yer alan NFT'leri bir gayri maddi varlık olarak, uluslararası muhasebe standartları hesap planı taslağına uygun şekilde "26 Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubu içerisinde yer alan "266 diğer maddi olmayan duran varlıklar" hesap başlığı altında ilgili alt hesaplarında sunmak olabilmektedir. Nitekim 31456 Sayılı "Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik" kapsamında gayri maddi varlık olan nitelendirilen kripto varlıkların taşımaları gereken temel unsurlar, NFT'ler açısından da geçerli olmaktadır. Tüm bu gelişmelere paralel olarak, günümüz dijital çağında en büyük muhasebe firmalarından birisi olan KPMG'nin de faaliyetlerinin bir kısmını metaverse ortamına taşımış ve bu konuda büyük yatırımlar yapmış olduğu göz önünde bulundurulduğunda muhasebe alanındaki düzenlemelerin, muhasebe standartlarının, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nın dijital çağın gereklerine uygun olarak revize edilmesi, güncellenmesi ve metaverse ortamında kullanılan tokenlerin ne şekilde değerlendirileceği, NFT'lerin nasıl ölçülebileceği, değerinde meydana gelen değişimlerin nasıl izlenmesi gerektiği gibi konulara açıklık getirilmesi önem taşımaktadır. Ayrıca gerçek dünyada muhasebe mesleğini icra eden muhasebe meslek mensuplarının uymaları gereken prosedürler, normlar, etik ve ahlak kurallarının, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun, metaverse platformunda gerçekleştirilecek muhasebecilik hizmetlerine ilişkin açıklamaları da kapsayacak şekilde yeniden revize edilmesi önem taşımaktadır. Bu doğrultuda metaverse alanında her yaşanan yeni gelişmelere ve bu alandaki artan yatırımlara paralel olarak, konunun muhasebe ayağındaki gelişmelerin de yakından takip edilmesinde faydalı olacaktır. Bu amaçla gelecekte gerçekleştirilecek çalışmalarda, metaverse'de yaşanan gelişmelere paralel olarak muhasebe meslek mensuplarının görüşleri doğrultusunda, uluslararası muhasebe standartları kapsamında yapılması önem taşıyan muhtemel iyileştirmelerin belirlenmesi hedeflenmektedir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, A. (2012). Karşılaştırmalı tms/tfrs - vergi uygulamaları ve sonuçları. (1. Baskı). Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Al-Gnbri, M. K. (2022). Accounting and auditing in the metaverse world from a virtual reality perspective: a future research. *Journal of Metaverse*, 2(1), 29-41.
- Altunal, I. (2022). Metaverse dünyasının eğitim modeli olarak kullanımı ve muhasebe eğitimine yansımaları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi 25(Özel Sayı)*, 433-43. doi: 10.29249/selcuksbmyd.1139375.
- Anderson, J. & Lee, R. (2022). The metaverse in 2040. Pew Research Center.
- Google Trends (2022, Kasım 22). Google trends, <https://trends.google.com/trends/?geo=TR>
- Avrupa Konseyi Siber Suç Sözleşmesi (2004). Avrupa konseyi siber suç sözleşmesi. kanun numarası: ETS No. 185. <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=treaty-detail&treaty-num=185> adresinden erişildi.
- Binance. (2002, 30 Kasım). NFT fiyatı- nft fiyat endeksi, canlı grafik ve usd'ye dönüştürücü- binance. <https://www.binance.com/tr/price/nft>
- Birer, G. C. (2022). Metaverse. *TÜBİTAK Bilim ve Teknik*. (654), 17-37.
- Earth 2 (2022, 1 Kasım 01). Earth 2. <https://earth2.io/> adresinden erişildi.
- Fortune Türkiye (2022, 11 Kasım 11). Metaverse Türkiye'ye 37,5 milyar dolar katkı sağlayacak, <https://www.fortuneturkey.com/metaverse-turkiyeye-375-milyar-dolar-katki-saglayacak>
- Koinbox. (2022, 21 Kasım). Dört büyük muhasebe firmasından biri metaverse'e girdi! <https://www.koinbox.net/dort-buyuk-muhasebe-firmasindan-biri-metaversee-girdi>
- Lee, L.-H., & Braud T., & Zhou P., & Wang L., & Xu D., & Zijun L., & Kumar A., & Bermejo C. ve Hui P. (2021). All one needs to know about metaverse: a complete survey on technological singularity, virtual ecosystem, and research agenda. *Journal of Latex Class Files*. 14(8), 1-66.
- Legal, M. G. C. & Özkaya G. F. (2022, 21 Kasım). Metaverse Evreni ve Sanal Arsa Satışlarına Hukuki Bakış. <https://www.mgc.com.tr/metaverse-evreni-ve-sanal-arsa-satislarina-hukuki-bakis/>
- Melnychenko, O. (2021). The prospects of retail payment developments in the metaverse. *Virtual Economics*, 4(4), 52-60. doi: 10.34021/ve.2021.04.04(4).
- Moro-Visconti, R. (2022). The Valuation of Digital Intangibles: Technology, Marketing, and the Metaverse. Palgrave Macmillan: Springer International Publishing.
- Muravskiy, V., & Denchuk, P. & Reveha, O. (2022). Accounting and audit of electronic transactions in metaverses. *Herald of Economics* (2),128-41. doi: 10.35774/visnyk2022.02.128.
- Mystakidis, S. (2022). Metaverse. *Encyclopedia* 2(1),486-97. doi: 10.3390/encyclopedia2010031.
- Newton, C. (2021). Mark Zuckerberg is betting Facebook's future on the metaverse. *The Verge*. <https://www.theverge.com/22588022/mark-zuckerberg-facebook-ceo-metaverse-interview>
- PwC (2022). NFT İşlemlerine Detaylı Bir Bakış. <https://www.pwc.com.tr/nft-islemlerine-detayli-bir-bakis>
- Resmi Gazete (2021, 1 Kasım). Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik. Sayı: 31456.
- Smaili, N. & de Rancourt-Raymond, A. (2022). Metaverse: welcome to the new fraud marketplace. *Journal of Financial Crime*. 1-13. doi: 10.1108/JFC-06-2022-0124.

Türk Ceza Kanunu (2004). Kanun Numarası: 5237, Kabul Tarihi: 26/09/2004, md.245.

Türk Medeni Kanunu (2001). Kanun Numarası: 4721, Kabul Tarihi: 22/11/2001, md. 704.

Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS). (2022, Aralık 08). 40 Investment property. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-40-investment-property/>

TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİ ALANINDA 2000- 2022 YILLARI ARASINDA YAYINLANAN MAKALELERİN BİBLİYOMETRİK ANALİZİ*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 13.05.2023
Kabul Tarihi : 25.07.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbbakis.1296806

Oğuz KUYUMCU**
Prof. Dr. Osman BAYRI***

Bibliyografik Bilgiler

Kuyumcu, O. & Bayri, O., (2024). “Türkiye’de Devlet Muhasebesi Alanında 2000- 2022 Yılları Arasında Yayınlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 97-122) <https://doi.org/10.55322/mbbakis.1296806>

ÖZ

Bu araştırmanın amacı, Türkiye’de devlet muhasebesi alanında yayınlanmış makalelerin bilimsel yönelimini tespit etmektir. Bu doğrultuda bibliyometrik analiz tekniği kullanılmıştır. Araştırmada hedef zaman aralığı olarak 2000-2022 yılları arası seçilmiştir. Google Scholar, Dergipark, TR Dizin, EKUAL Keşif ve Web of Science (WoS) veri tabanları üzerinden ulaşılan 92 makalenin 10 kategoride bibliyometrik yönetime göre analizinden elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır.

Çalışma neticesinde, devlet muhasebesi alanında yayınlanan makalelerin 2008 yılından sonra artış gösterdiği, çalışmaların Osmanlı dönemi ve günümüz dönemi olarak ayrı ayrı incelenmesinin yerinde olacağı, bu kapsamda da Osmanlı dönemiyle ilgili en çok çalışmanın kayıt sistemi ile ilgili olduğu, güncel çalışmalarda ise muhasebe sisteminin revizyonunun temel konu edinildiği, en çok makalenin Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi ile Sayıştay Dergisi’nde yayınlandığı, makalelerin

* Bu çalışma Oğuz KUYUMCU’nun “Hesap Verilebilirlik Açısından Devlet Muhasebe Standartlarının İncelenmesi ve Türkiye’deki Devlet Üniversiteleri Üzerine Bir Araştırma” isimli doktora tezinden türetilmiştir.

** Doktora Öğrencisi, Süleyman Demirel Üniversitesi, SBE, İşletme Anabilim Dalı, kuyumcuoguz@gmail.com, ORCID: 0000-0003-4153-7210

*** Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, osmanbayri@sdu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2837-0778

genel çoğunluğunun araştırma makalesi olduğu ve açıklama amacıyla yazıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca sayfa sayısı ortalamasının 13-18 aralığında olduğu, çalışmaların tamamının Türkçe olduğu belirlenmiştir. Konunun devlet muhasebesi olması nedeniyle genel çoğunluğun akademik personel olmak kaydıyla kamu ve özel sektör çalışanlarının da konu hakkında çeşitli makaleler yazdığı, en çok kullanılan anahtar kelime ve JEL kodunun sırasıyla devlet muhasebesi ve M41 Muhasebe olduğu ve son olarak da kaynakça sayısı ortalamasının 23,25 olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Devlet Muhasebesi, Bibliyometrik Analiz.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49.

BIBLIOMETRIC ANALYSIS OF ARTICLES PUBLISHED IN THE FIELD OF GOVERNMENT ACCOUNTING IN TÜRKİYE BETWEEN 2000-2022

ABSTRACT

The aim of this research is to determine the scientific orientation of the articles published in the field of government accounting in Türkiye. In this direction, bibliometric analysis technique was used. The target time period in the research was chosen between 2000- 2022. The results obtained from the analysis of 92 articles accessed through Google Scholar, Dergipark, TR Index, EKUAL Discovery and Web of Science (WoS) databases in 10 categories according to the bibliometric method were interpreted.

As a result of the study, it was concluded that the articles published in the field of government accounting increased after 2008, it would be appropriate to examine the studies separately as the Ottoman period and today's period, in this context, the most studies on the Ottoman period were related to the registry system, and the revision of the accounting system in current studies is the main subject. It has been determined that most of the articles were published in the Journal of Accounting and Financial History Studies and the Journal of the Court of Accounts, the majority of the articles were research articles and were written for explanation purposes. In addition, it was determined that the average number of pages was between 13-18 and all of the studies were in Turkish. Since the subject is government accounting, it is concluded that public and private sector employees, provided that the majority of them are academic personnel, also wrote various articles on the subject, the most used keyword and JEL code were government accounting and M41 Accounting, respectively, and lastly, the average number of bibliographies was 23.25. has been reached.

Keywords: Accounting, Government Accounting, Bibliometric Analysis.

JEL Code: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Kamu sektörü kuruluşlarının çalışma prensibi olarak daha fazla özel sektör odaklı olmaları yönündeki Yeni Kamu Yönetimi (YKY) reformlarının kurumsal baskıları, 20. yüzyılın son dönemleri de dahil olmak üzere detaylı bir şekilde anlaşılammıştır (Moore vd., 1994: 13). YKY'nin genel varsayımı, kamu sektörü kuruluşlarının, büyük bağlamsal farklılıklara rağmen özel sektör kuruluşlarının etkinliğinin ve verimliliğinin etkisinde kalacağı yönündedir (Larbi, 1999). Bu bağlamda son yirmi yılda kamu sektörü muhasebesinde yeni uygulamalar büyük ilgi görmüştür. Hesap verebilirliğe, şeffaflığa ve devlet kaynaklarının verimli kullanımına yardımcı olmak için kamu sektörü kuruluşları tarafından YKY reformlarının benimsenmesi, bu uygulamalar arasında öne çıkmaktadır (Humphrey & Miller, 2012).

Kamu sektörü muhasebesindeki YKY reformları, kamu sektörü kuruluşları tarafından mali performans ve mali durumun kapsamlı bir şekilde raporlanmasını sağlayan, muhasebenin nakit esasına yönelik uygulanmasından kaynaklanan sınırlılıklarıyla ilgili iyileştirmeler olarak kabul edilmektedir (Karaarslan, 2002; Orhan ve Serçemeli, 2013). Yani YKY anlayışı, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin benimsenmesini öngörmekte ve bu sayede finansal tablolarda sunulmuş olan verilerin ihtiyaca ve gerçeğe uygunluğunu artırmaya yönelik katkı sağlamayı hedeflemektedir.

Kamu sektöründe hesap verebilirliği ve şeffaflığı artırmak için Avrupa Komisyonu, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu ve Birleşmiş Milletler gibi uluslararası kuruluşlar, YKY'den ilham alan kamu sektörü muhasebesini uluslararası uyumluluk ve karşılaştırılabilirlik bakımından önemli görmekte ve bu doğrultuda ilişkide bulunduğu devletleri teşvik etmektedirler (Vivian & Maroun, 2018; Christiaens & Rommel, 2008). Bu durum kamu sektörü muhasebe sistemi açısından uluslararası boyutta standartlaşma çabalarını ön plana çıkarmıştır. Söz konusu çabalardan, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının (International Public Sector Accounting Standards/IPSAS) geliştirilmesi ve uygulanması günümüzde ön plana çıkmaktadır (Brusca & Martínez, 2016). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (2018) göre, bir dizi yüksek kaliteli standarttan oluşan IPSAS'ların kamu kaynaklarının yönetiminde şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırdığı için yönetim kalitesini iyileştirmesi beklenmektedir (Bakre vd., 2017).

Nitekim Türkiye'de de 21. yüzyılın başlarında söz konusu gelişmeler paralelinde çalışmalar yapılmış ve 2003 yılında YKY'nin ruhuna uygun 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu çıkarılmıştır. Bu Kanun uluslararası standartlaşma sürecindeki uygulamaları içerisine alan bir yapıdadır (Kartalçı, 2019; Kuyumcu, 2022a).

Yukarıda görüldüğü üzere devlet muhasebesi uygulamaları Türkiye'de 2000'li yıllarda modernize edilme aşamasına girmiş ve bu doğrultuda çalışmalar yapılmıştır. Bu bağlamda yürütülmekte olan faaliyetlerden birisi de dinamik ve süreklilik arz eden bir yapıya sahip olan standartlaşma sürecidir. Diğer çalışmalar da bu sürece paralel olarak gerçekleştirilmektedir. Bunlara; mevzuatlarda yapılan değişiklikler, tahakkuk esası, gerçeğe uygun değer, bilgisayarlı muhasebe sistemleri, taksonomiler, set halinde yayımlanan finansal tablolar, yolsuzluk, hile gibi kavramlar hakkında yapılan çalışmalar örnek gösterilebilir. Söz konusu birçok kavram bu sürecin içerisinde yer almakta ve kavramlar arasında ilişki kurulmaktadır. Devlet muhasebesi, yukarıda saymış olduğumuz kavramları ve denetim gibi daha birçok kavramı bün-

yesinde barındırmaktadır. Bu nedenle çalışmamızda genel olarak “devlet muhasebesi” alanında tarama yapılmış olup bahsi geçen diğer kavramlar ile ilgili ayrıca bir tarama yapılmamıştır.

Bu kapsamda çalışmanın amacı Türkiye’de 2000-2022 yılları arası devlet muhasebesi hakkında yayınlanan makaleleri bibliyometrik analiz yöntemi kullanarak analiz etmek ve sonucunda da Türkiye’de devlet muhasebesinin bilimsel açıdan gelişimini belirli bir düzen içerisinde sunmaktır. Bu amaç doğrultusunda; Google Scholar, Dergipark, TR Dizin, EKUAL Keşif ve Web of Science (WoS) veri tabanları üzerinden ulaşılan 92 adet makalenin bibliyometrik analiz yöntemi kullanılarak çözümlenmesi yapılmıştır. Çözümleme sonucu oluşan veriler, dördüncü bölümde şekiller, grafikler ve tablolar halinde sunulmuş ve son olarak sonuç bölümünde söz konusu verilere ve araştırma sorularına ilişkin detaylı açıklamalarda bulunulmuştur.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE LİTERATÜR TARAMASI

Devlet muhasebesi, genel devlet sektörünün mali nitelikli ve para ile ifade edilebilen tüm olaylarının durumlarının kaydedilmesi, kaydedilen bilgilerin topluca gösterilmesi- raporlanması, yorumlanması ve analiz edilmesine ilişkin faaliyetlerin tamamıdır (Chan vd., 1996; Chan, 2003; Karaarslan, 2005; 2014; Çakır, 2005; Akçakanat, 2011; Ball & Pflugrath, 2012).

Devlet muhasebesinin amacı; milli ekonominin planlanması ve yönetimi için kamu kesimine ait gerekli ekonomik bilgileri sağlamaktır (Altun & Karaca, 2007). Kendisinden beklenen işlevi yerine getirebilmesi için devlet muhasebesi;

- ▶ Kamu kesiminde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile ortak kullanılan ve karşılaştırma yapmaya ve konsolide edilmeye elverişli çerçeve bir hesap planının oluşturulmasına,
- ▶ Uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun muhasebe ve raporlama standartlarının geliştirilmesine,
- ▶ Mali bilgi kullanıcıların tamamının bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hesap planının oluşturulmasına,
- ▶ Devlet faaliyetlerinin mali sonuçlarına yönelik mali saydamlığın sağlanması ve hesap verme sorumluluğunun etkin şekilde yerine getirilmesine, (Akdeniz, 1948, 1952; Helvacı, 2014).
- ▶ Denetlenebilir bir mali sistemin oluşturulmasında ve geliştirilmesinde yürütülen faaliyetlerin etkin şekilde yerine getirilmesine elverişli olmalıdır.

Devlet muhasebesi kapsam bakımından, genel yönetimin mali işlemlerine ilişkin hizmet sunan bir muhasebe sistemleri bütünüdür.

Devlet muhasebesinin kapsamını daha ayrıntılı ele alabilmek için genel yönetimin tanımına giren kurum ve kuruluşları incelemek gerekmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na göre;

- I sayılı cetvelde yer alan genel bütçeye dâhil kamu idareleri,

- II sayılı cetvelde yer alan Yüksek Öğretim Kurulu, “üniversiteler ve ileri teknoloji enstitüleri” ile özel bütçeli diğer idareler ve

- III sayılı cetvelde bulunan düzenleyici ve denetleyici kurumlar merkezi yönetim kapsamında değerlendirilmektedir.

- Bununla birlikte kanunda ekli IV sayılı cetvelde yer alan Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu ve Türkiye İş Kurumu sosyal güvenlik sektörü olarak adlandırılmıştır (Ayanoğlu, 2012).

İlgili kanunun tanımlarının yer aldığı üçüncü maddesinde ise, mahalli idareler, genel yönetimin bir alt kategorisi olarak sınıflandırılmıştır. Tüm bu bilgiler ışığında, Türkiye’deki genel yönetim; Merkezi Yönetim, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahalli

İdareler olmak üzere üç sektörden oluşmaktadır. Daha öncede ifade edildiği gibi, devlet muhasebesi, genel yönetimi ilgilendiren bir muhasebe türüdür (Kerimoğlu, 2006, s. 100). Devlet muhasebesinin şu özellikleri taşıması beklenir (Akçay, 2017, s. 164).

- Karar vermede doğru bilgiyi sağlaması,
- Kamu hesapları kapsamında bütçe gelir ve harcamalarına ilişkin belge sisteminin oluşturulması,
- Hizmet maliyetlerinin belirlenmesi,
- Uygulama sonuçları ve performans verilerinin sunumu,
- Yıl içinde gelir ve harcamaların kontrolünü ve gelecek yıla ilişkin değerlendirme imkânını sağlaması,
- Kamuoyuna devletin mali durumunun anlaşılabilir bir şekilde belli periyotlarla rapor edilmesidir.

Devlet muhasebesinin ayrıca uluslararası normlara ve günümüz teknolojisine uygun olarak icra edilmesi gerekmektedir.

Bu özelliklerden anlaşılacağı üzere devlet muhasebesi ekonomik planlama, bütçeleme, sorumluluğu belirleme ve faaliyetlerin değerlendirilmesini kolaylaştırma fonksiyonlarına da sahiptir. Devlette kâr motifinin yokluğu ve kamu erkini kullananların yasamanın isteklerine uymayı amaçlaması devlet muhasebesini ticari muhasebeden ayıran en büyük etkidir (Akçay, 2017; Orhan & Serçemeli, 2013).

Devlet muhasebesi, ülkelerin muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir olarak elde edilmesini sağlayarak ülke ekonomilerinin içinde bulunduğu krizlerin veya olumlu durumların daha net bir şekilde görülmesine imkan tanır, ülkelerin mali yapıları hakkında güvenilir ve doğru kararlar alınmasına kaynak teşkil eder (Akçakanat, 2010, s. 183). Tüm toplumu ve gelecek nesilleri ilgilendiren kararların alınması için dayanak teşkil eden bilgiler sağlaması nedeniyle devlet muhasebesi büyük bir öneme sahiptir.

Bibliyometrik analiz kapsamında yapılan literatür taraması neticesinde bulunan çalışmaların temaları (lisansüstü tezler, dergi, esas-alt konular, vb.) ve çalışmalar hakkındaki bilgiler şu şekilde gruplandırılmıştır:

a) Muhasebe temalı lisansüstü tezler hakkındaki bibliyometrik çalışmalar:

Alkan (2014) çalışmasında Türkiye'deki üniversitelerde muhasebe alanını esas alarak yazılmış olan lisansüstü tezleri; profili, alana katkıları, konu ve içerik bakımından zaman içindeki değişimi gibi parametreleri ortaya koymaya çalışmıştır. Benzer şekilde Yeşil ve Akyüz (2018) çalışmalarında Türkiye'de muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin bibliyometrik analizini gerçekleştirmeyi amaçlamışlardır. Daha sonra bu çalışmalar muhasebe kavramından daha spesifik konulara doğru geçmiştir. Bu duruma örnek olarak Koç (2021) çalışmasında Muhasebe Standartlarını ve Finansal Raporlama Standartlarını konu edinmiştir. Amacı Türkiye'de bu kapsamda hazırlanan lisansüstü tezlerin bibliyometrik analiz yöntemi kullanarak incelenmesidir. Çalışma sonucunda en çok konu edinilen standartlar ya da hiç çalışılmayan standartlar ortaya konmuştur.

b) Muhasebe temalı dergiler hakkındaki bibliyometrik çalışmalar:

Özbek ve Badem (2018) çalışmalarında Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi'nde yayımlanan makalelerin bibliyometrik analizini gerçekleştirmiştir. Benzer şekilde Bayraktıoğlu (2021) ise çalışmasında Uluslararası İşletme Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi'nde (IJBEMP) yayınlanmış makalelerin bibliyometrik analizini yaparak sonuçlarını ortaya koymuştur. Gündüz (2018) ise çalışmasında 2014-2016 yılları arasında akademik dergilerde, muhasebe alanında yayımlanmış olan makalelerin, bibliyometrik analiz yöntemini kullanarak çözümlemesini yapmıştır.

c) Muhasebe alanındaki spesifik konulu araştırmalar: (iki ülke karşılaştırması, muhasebe veya finans öğrencileri, uluslararası muhasebe standartları, adli muhasebecilik vb. alt kavramları dikkate alınan bibliyometrik çalışmalar)

Dworczak ve Sačer (2019) çalışmalarında Polonya ve Hırvatistan Cumhuriyeti arasında muhasebe sistemleri bakımından temel farklılıkları araştırmışlardır. Bu kapsamda Hırvat ve Polon muhasebe standartlarının yapılan yasal düzenlemeler kapsamında bilimsel literatürünü bibliyometrik analiz yöntemi ile çözümleme yaptıktan sonra eleştirel bir analiz gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada mevcut farklılıkların kültürel boyuttan kaynaklandığına değinilmiştir.

Çarıkçı ve Yaman (2019) çalışmalarında Türkiye'de faaliyet gösteren akademik dergilerdeki, finans ya da muhasebe öğrencileri konulu makaleleri incelemiş ve neticesinde muhasebe ya da finansman alanında bulunan 2.564 yayın arasından 54 tanesinin finans ya da muhasebe öğrencilerini ana temasına konu edilerek hazırlanmış olduğunu tespit etmişlerdir.

Ezenwoke ve Tion (2020) çalışmalarında; UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)'nin benimsenmesine ilişkin Afrika'da 2005-2018 yılları arasında Scopus veritabanında yayımlanan makaleleri incelemişlerdir. Çalışma neticesinde bazı ülkelerin standartları benimseme faaliyetlerine daha önce başlamış olmalarına rağmen ilerleme bakımından daha fazla yol kat etmemiş oldukları tespit edilmiştir.

Balstad ve Berg (2020) çalışmalarında uzun vadeli bir inceleme ile yönetim muhasebesi ve kontrol araştırmaları üzerinde etkisi bulunan dergilerin bibliyometrik analizini gerçekleştirmeyi amaçlamışlardır. Çalışmada ayrıca incelemeye alınan dergilerden hangilerinin yönetim muhasebesi konusunu esas alan

araştırmaları yayınladığı ve bu dergilerde yayınlanan söz konusu çalışmalarda hangi kaynaklara daha çok atıf yapıldığı araştırılmıştır.

Fallatah vd. (2021) çalışmalarında UFRS'nin benimsenmesi ve denetim kalitesine etkisini incelemiştir. Bu kapsamda 2005-2019 yılları arasında Scopus veri tabanından ulaştığı, araştırma alanında 1019 belgeyi bibliyometrik analiz yöntemiyle incelemiştir. Çalışmanın sonucunda, AB ülkeleri ve gelişme aşamasında olan piyasalar tarafından UFRS'nin benimsenmesinin önemi ve 2008 mali krizi sonrası denetim kalitesinin önemi vurgulanmıştır.

Altunay (2021) çalışmasında adli muhasebecilik alanında yayınlanmış olan ulusal makaleleri (69 adet) bibliyometrik analiz yöntemi kullanarak incelemiştir. Çalışma neticesinde tüm çalışmaların birlikte değerlendirilmesinin önemini ve sahada çalışanlar ile birlikte yapılacak araştırmaların faydalı olma ihtimalini artıracakını vurgulamıştır.

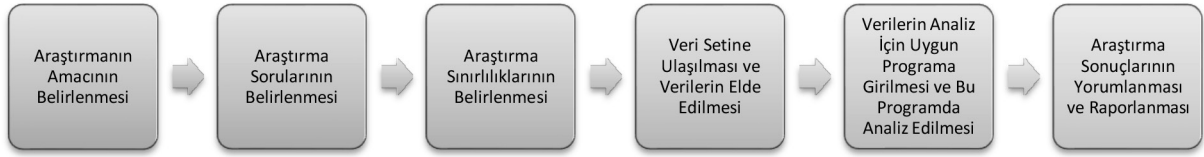
Yukarıda da görüldüğü üzere muhasebe alanındaki bibliyometrik analiz çalışmaları genel olarak bilimin gelişimi, alanda yazılan kitaplar, makaleler ve tezler ile ulusal ya da uluslararası muhasebe makaleleri gibi genel konular üzerine odaklanmaktadır. Zamanla konular anlaşıldıkça çalışmalar daha alt alanlara inmiştir. Bu duruma örnek olarak; muhasebe hileleri, maliyet ve yönetim muhasebesi, muhasebe eğitimi, muhasebe denetimi, muhasebe standartları, önde gelen muhasebe dergilerindeki yayınların analizi, ulusal dergilerde yayınlanan makalelerin analizi, Türk muhasebe ve finans yazınının endeks baz alınarak araştırılması ve adli muhasebe gibi konular hakkında yapılan çalışmalar gösterilebilir.

İlerleyen dönemde konu daha da pekişmiş ve daha uzun zaman dilimini baz alan ya da daha alt konularda çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bunlara; yeşil muhasebe (Karcıoğlu ve Tosunoğlu, 2022) ve çevre muhasebesi (Çarıkçı ve Gök, 2022) alanında yapılan çalışmalar örnek gösterilebilir.

Taranan literatürden anlaşılacağı üzere artık muhasebe standartları ya da muhasebe alanında çalışmak yerine daha alt konu başlıklarına odaklanılması gerekmektedir. Bu doğrultuda çalışmada muhasebenin bir dalı olan devlet muhasebesi seçilmiştir. Devlet muhasebesi ve bibliyometrik analiz hakkında yapılan literatür taraması neticesinde konu ile ilgili Kıymık (2022)'in çalışmasından başka daha önce yapılan bir çalışmaya rastlanılamamıştır. Bu doğrultuda çalışma ile evren genişletilerek 64 makaleden 92 makaleye çıkarılmış ve yeni sorularla literatüre katkı sağlanması hedeflenmektedir.

3. METODOLOJİ

Bu bölüm araştırmanın amacı, sınırları, verilerin toplanması ve çözümlenmesine yönelik metodolojik unsurlardan oluşmaktadır. Araştırmada kullanılan yöntem, ilerleme sürecine göre akış şeması olarak Şekil 1'deki gibidir. Önce amaç belirlenmiş, daha sonra amaca uygun sorular oluşturulmuş, bu kapsamda sınırlılıklar belirlenmiş, verilerin elde edilmesi ve analiz edilmesi aşaması gerçekleştirildikten sonra araştırma sonuçları analiz edilmiş ve yorumlanmıştır. Araştırma sorularının ve kullanılan yöntemin belirlenmesinde daha önce literatürde kullanılan tekniklerden faydalanılmıştır.



Şekil 1. Araştırmada Kullanılan Yöntemin Akış Şeması

Kaynak: Tranfield vd., (2003); Küçükeşmen vd., (2019); Şimşek ve Küçükeşmen, (2019); Şimşek vd., (2019); Şimşek (2020); Altunay (2021).

3.1. Araştırmanın Amaç ve Kapsamı

Araştırmanın amacı, devlet muhasebesi alanında Türkiye’de yazılmış makaleleri analiz ederek, devlet muhasebesinin Türkiye’deki mevcut durumunu ve gelişimini açıklamaktır. Araştırmanın kapsamı, devlet muhasebesi alanında 2000-2022 yılları arasında Türkiye’de yayınlanan makalelerdir. Devlet muhasebesi alanında Cumhuriyetin ilanından itibaren Türkiye’de çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ancak devlet muhasebesine yön veren Yeni Kamu Mali Yönetimine ilişkin düzenlemeler 2000’li yılların başından itibaren etkili bir şekilde uygulanmaya başlamıştır. Bu nedenle 2000 yılı ve daha sonra yayınlanmış olan çalışmalar araştırmaya dahil edilmiştir. Bu araştırmanın sınır olarak bitiş tarihi ise 2022 Aralık ayı olarak belirlenmiştir.

3.2. Araştırma Sorularının Belirlenmesi

Araştırmanın soruları; Özbek ve Badem (2018), Yılmazel (2019), Tosun (2021), Altunay (2021) ve Koç’un (2021) yapmış olduğu çalışmalarda kullanılan sorular incelenerek oluşturulmuştur. Araştırmada aşağıda yer alan sorular çerçevesinde analiz yapılmıştır. Devlet Muhasebesi alanında yazılan makalelerin:

1. Yıllar itibariyle dağılımı ve artış-azalış yönü nasıldır?
2. Konuları itibariyle dağılımı ve yıllara göre ilişkisi nasıldır?
3. Yayınlandıkları dergiler bazında dağılımı ve konular ile ilişkisi nasıldır?
4. Kullanılan araştırma türleri ve uygulama yöntemlerine göre dağılımı nasıldır?
5. Sayfa sayısı dağılımı ve ortalaması ile diğer sorularla ilişkisi nasıldır?
6. Kullanılan dil nedir ve diğer sorularla ilişkisi nasıldır?
7. Yazarlarının çalıştığı sektör, yazar sayıları ve unvan dağılımı nasıldır?
8. Yazarlarının çalışma sayısı, kurum bilgileri dağılımı nasıldır?
9. Anahtar kelimelerinin ve JEL kodlarının dağılımı nasıldır?
10. Kaynakça sayısı dağılımı ve diğer sorular ile ilişkisi nasıldır?

3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmanın diğer araştırmalarda olduğu gibi bazı sınırlılıkları mevcuttur. Araştırmanın neticesinde ortaya çıkan sonuçların bu sınırlılıklar dahilinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu araştırmanın;

- Kapsamındaki makaleler açısından,
- Elektronik ortamda erişilebilmesi açısından,
- Google Scholar, Dergipark, TR Dizin, EKUAL Keşif ve Web of Science (WoS) veri tabanları kanalıyla ulaşılamayan makaleler bakımından,
- Ulaşılan makalelerde hata olup olmaması bakımından ve
- Türkiye’de yayınlanan makaleler ve ulusal araştırmacıların yurt dışında yayınlamış oldukları “devlet muhasebesi” konulu ulaşılabilen yayınları bakımından sınırları mevcuttur.

3.4. Veri Setinin Elde Edilmesi ve Tasnifi

Araştırmada kullanılan verilere “devlet muhasebesi” ya da “government accounting” kelimelerinin; Google Scholar, Dergipark, TR Dizin, EKUAL Keşif ve Web of Science (WoS) veri tabanlarından taranmasıyla ulaşılmıştır.

Google Scholar; yaygın olarak kullanılan bir akademik arama motorudur. Dergipark; TÜBİTAK ULAKBİM tarafından Türkiye’de yayın faaliyeti yürüten akademik hakemli dergilerin hem editoryal süreç yönetimi için hizmet sunan hem de veri tabanı işlevi gören bir platformdur. (Dergipark hakkında, 2022). TR Dizin; Türkiye’de araştırmacıların elektronik ortamda bilimsel çalışmalara kolaylıkla erişimini sağlayan en geniş veri tabanı olarak çevrimiçi hizmet vermektedir. Bünyesinde Sosyal Bilimler ve Fen Bilimlerine ait konu alanı uzmanları ile akademisyenlerden oluşan komiteler tarafından seçilen dergiler yer almaktadır (TR Dizin hakkında, 2022). TÜBİTAK ULAKBİM EKUAL; akademik içerikli elektronik veri tabanıdır. Amacı nitelikli bilim insanı artışı, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarımı, oluşturulması, ulusal ve uluslararası düzeyde bilime ve bilgiye dayalı rekabet gücünün artırılması, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesidir (EKUAL hakkında, 2022). Web of Science (WoS), Science Citation Index’e (SCI) dayanarak hazırlanan dünyanın en eski, en yaygın kullanılan veri tabanıdır. Bu veri tabanının esas kapsamı araştırma yayınları ve alıntı verisi üzerindedir. Kapasitesini yaklaşık 34.000 dergiyi kapsayacak şekilde genişletmiştir. Dünya çapındaki araştırmacılar tarafından günlük arama ve keşiften analitik veri setlerinin sağlanmasına ve bibliyometrik analizler için ham verilere özel erişimin sağlanmasına kadar çok çeşitli kullanım durumları WoS tarafından desteklenmektedir (Birkle vd., 2019).

Yukarıda yer alan arama hizmeti veren sitelerin haricinde, hedef makalelere ulaşmada kullanılan bir diğer yöntem, bulunan makalelerin kaynakçalarının taranmasıdır. Çalışma kapsamında temin edilen makalelerin başlığında ya da dizininde “devlet muhasebesi” veya “government accounting” bulunan ve Türkiye’de yayınlanmış ya da ulusal akademisyenler tarafından yurt dışında yayınlanmış olan makaleler araştırmanın kapsamını oluşturmuştur. Bu çerçevede dahilinde 92 adet makaleye ulaşılmıştır.

Çalışma kapsamında ulaşılan makaleler önce referans yönetimi yazılımı olan Mendeley programına kayıtlı edilmiş ve yayın bilgileri kontrol edilmiştir.

3.5. Verilerin Analiz Yöntemi

Çalışma kapsamında makalelerin verileri, analiz edilebilmesi için Mendeley for Dekstop Windows programından Excel'e aktarılmıştır. Araştırma sorularına göre Excel'e girilen veriler uygun satır ve sütunların oluşturulması ve Pivot Table fonksiyonu aracılığıyla işlevsel hale getirilmiştir. Grafiklerin ve şekillerin çizimleri Excel programı üzerinden yapılmıştır. Kelime bulutu oluşturma işlemini de WordArt sitesinde bulunan uygulama kullanılmıştır.

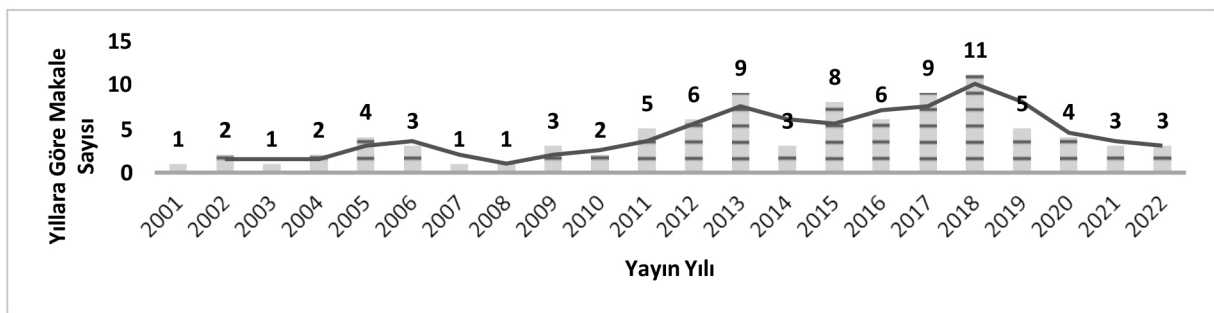
Verilerin bilgiye dönüştürülmesi sürecinde bibliyometrik analiz yöntemi uygulanmıştır. Bibliyometri kitap anlamına gelen "bibliyo" ve ölçüm anlamına gelen "metricus" kavramlarının birleşiminden oluşmaktadır (Sinap, 2020, s. 753). Bibliyometrik araştırmalar niceliksel yöntemler uygulayarak bir disiplin veya konu alanı üzerine bilimsel iletişimi ana hareket alanları ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır (Yalçın ve Esen, 2016, s. 101). Çalışmada makaleler; yayımlandıkları yıllara ve dergilere, konularına, araştırma türlerine, yöntemlerine, sayfa sayısına, yazım diline, yazarlarının özelliklerine, anahtar kelimelerine, JEL kodlarına ve kaynakça ilişkilerine göre bibliyometrik analiz yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir.

4. ARAŞTIRMA BULGULARI

Bu bölümde adında ve dizininde "devlet muhasebesi" geçen ulusal makalelerin analiz sonuçları ve kısa yorumları şekiller, grafikler ve tablolar eşliğinde verilmiştir. Aşağıda yer alan bölümlerde bulgulara ilişkin veriler yer almaktadır.

Söz konusu verilere ilişkin sonuç bölümünde detaylı bir şekilde hem kendi araştırma sorusu hem de diğer araştırma soruları ile ilişkilendirilerek açıklanmıştır.

4.1. Makalelerin Yayın Yılları ve Yıllara Göre Sayıları

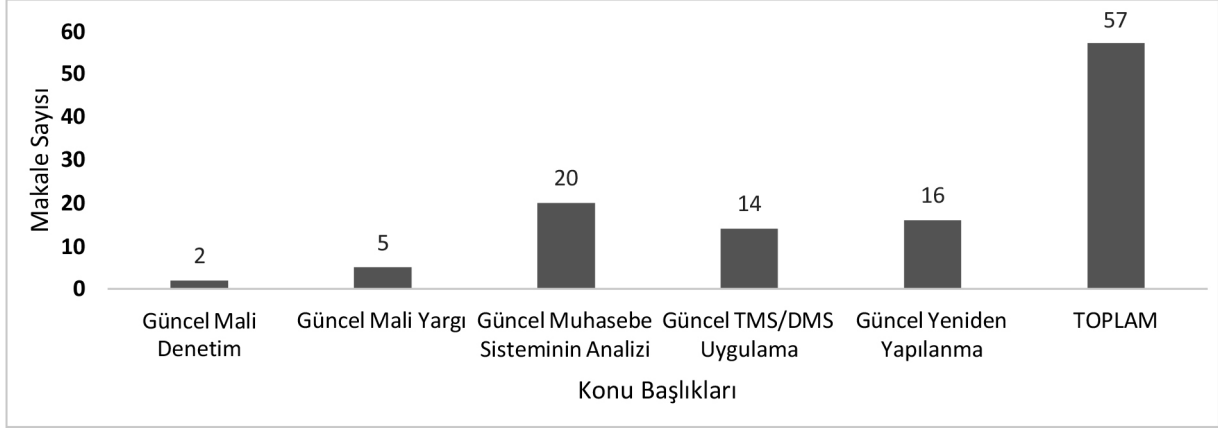


Şekil 2. Makale Sayılarının Yıllara Göre Dağılımı Grafiği

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere devlet muhasebesi ile ilgili en az makale 2001, 2003, 2007 ve 2008 yıllarında, en çok makale ise 2018 yılında yayınlanmıştır. Yayın sayısının 2009 yılında sonra dalgalı bir şekilde önce artış sonra da azalış eğilimi göstermiş olduğu görülmektedir.

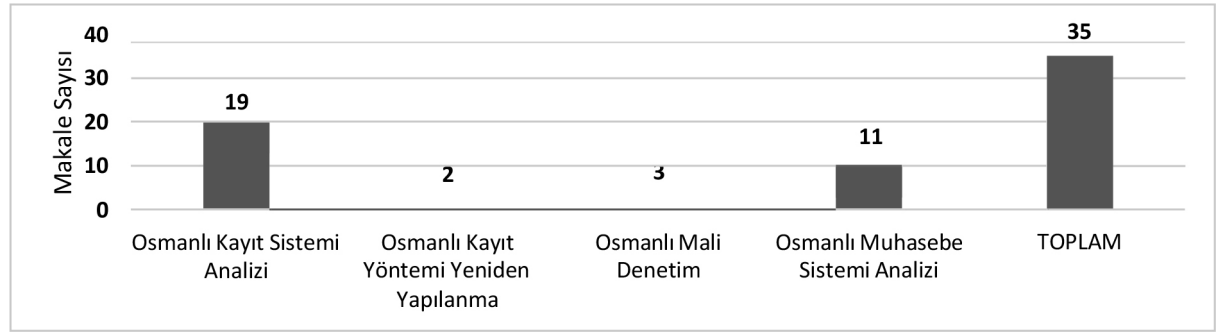
4.2. Makalelerin Konularına Göre Analizi

Makalelerin konuları itibariyle dağılımı sayısal olarak Şekil 3A ve 3B’de verilmiştir.



Şekil 3A. Makalelerin Konularının Güncel Muhasebe Kapsamında Dağılımı Grafiği

Çalışmada devlet muhasebesi, konu bakımından iki kısımda incelenmiştir. Bunun nedeni, Osmanlı Devleti ve sonrası için yapılan çalışmaları ayrı ayrı gösterebilmektir. Şekil 3A’da görüldüğü üzere günümüz muhasebe sisteminin analizi ve yeniden yapılanmasına ilişkin çalışmalar ilk iki sırayı almaktadır.



Şekil 3B. Makalelerin Konularının Osmanlı Muhasebesi Kapsamında Dağılımı Grafiği

Şekil 3B’de görüldüğü üzere günümüzde Osmanlı Devlet muhasebesi hakkında yapılan çalışmaların büyük bir bölümü kayıt sistemi ile ilgilidir.

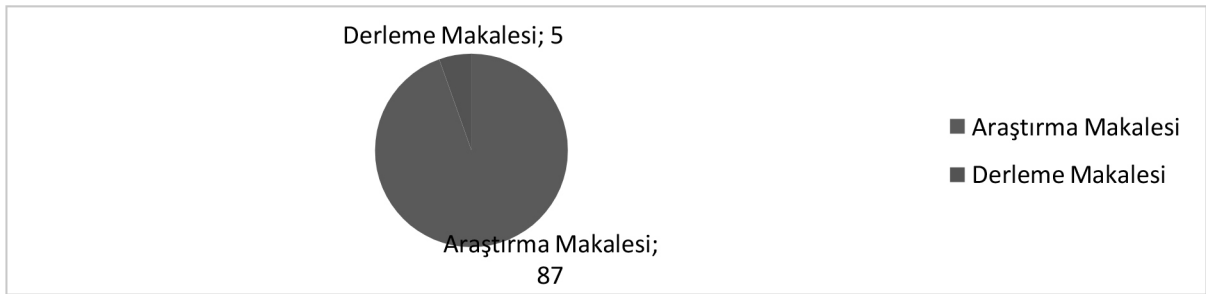
4.3. Makalelerin Yayınlandıkları Dergilere Göre Analizi

Tablo 1. Yayınlanan Makalelerin Dergiler Bazında Sayısal Dağılımı

Derginin Adı	Makale Sayısı
Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi	21
Sayıştay Dergisi	7
Muhasebe ve Finansman Dergisi	6
Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	4
Muhasebe ve Denetime Bakış	4
Mali Çözüm	3
Maliye Dergisi	3
Denetişim	2
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi	2
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi	2

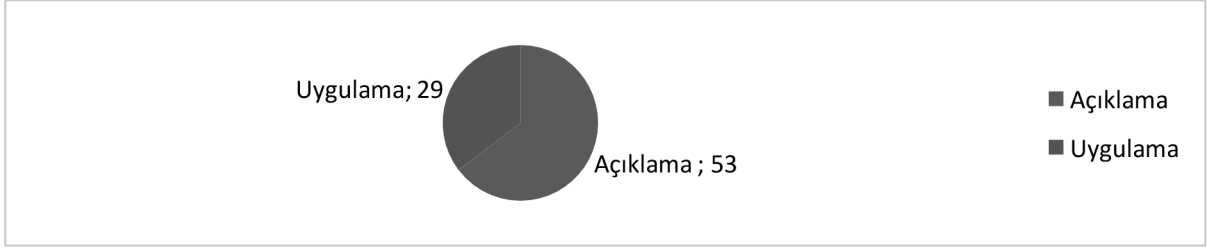
Tablo 1’de görüldüğü üzere en fazla makale “Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi”nde yayınlanmıştır. Bu durumun sebebi Osmanlı Devleti Muhasebe çalışmalarının tek merkezde toplanmasıdır. İkinci sırada yer alan dergi ise “Sayıştay Dergisi”dir. Yine sivil toplum kuruluşları ve vakıflar tarafından yayınlanan dergilerin de katkıları önemli ölçüde göze çarpmaktadır.

4.4. Makale Türleri



Şekil 4. Makalelerin Yazımında Tercih Edilen Araştırma Türü Dağılımı

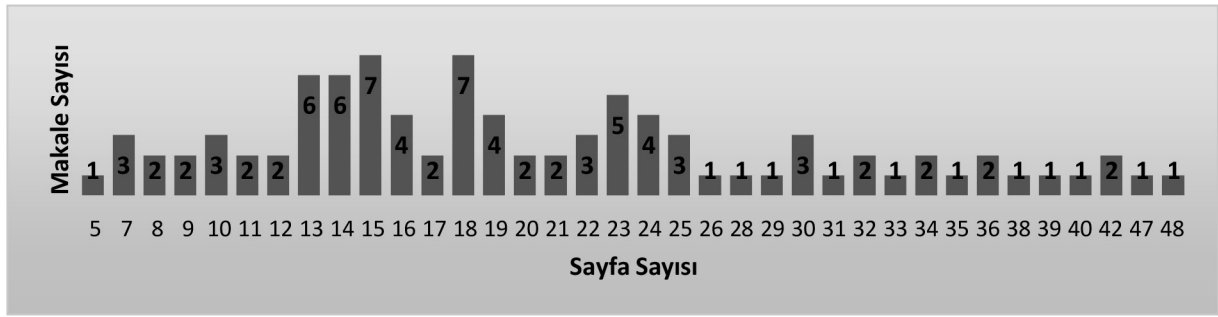
Şekil 4’deki makalelerde kullanılan araştırma türleri dağılımına göre en çok araştırma makalesinin yayınlandığı görülmektedir. Ayrıca derleme makalesi olarak da küçük bir dilim yer almaktadır. Devlet muhasebesi alanında yapılan çalışmaların konularına bakıldığında gerek finansal tablolar gerekse de ülkeler arası karşılaştırmalar ya da bunlara benzer çalışmalar olsun bir araştırma yapılmasını gerektirmektedir.



Şekil 5. Makalelerde Kullanılan Yöntemlerin Dağılımı

Şekil 5, Şekil 4'ü destekler niteliktedir. Nitekim araştırma makalelerinin sonucunda bir konuyu açıklığa kavuşturma arzusu yer almaktadır.

4.5. Makalelerin Sayfa Sayılarının ve Dilsel Özelliklerinin Analizi

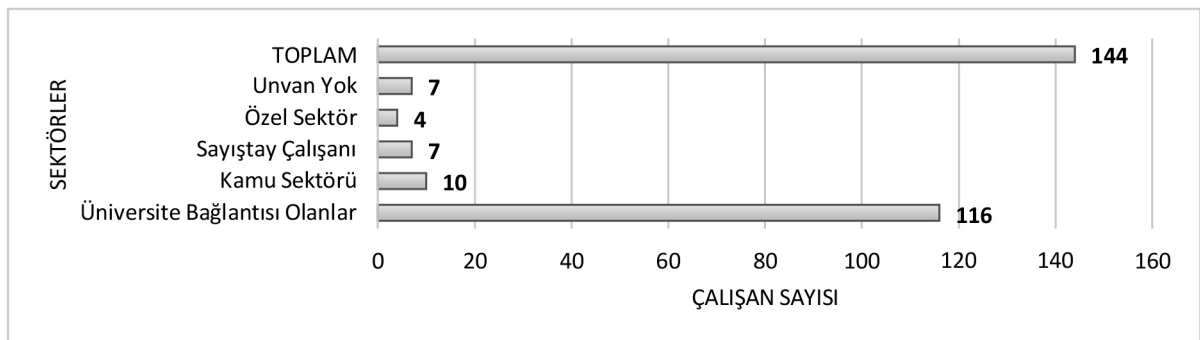


Şekil 6. Makalelerin Sayfa Sayıları İtibariyle Dağılımı Grafiği

Şekil 6'da görüldüğü üzere makalelerin sayfa sayılarının 5 ile 48 arasında değişmektedir. Sayfa sayılarının makalenin yayınlandığı derginin yazım kuralları çerçevesinde şekillendiği düşünüldüğünde geniş bir sayfa aralığının olması normal karşılanabilir. Genel sayfa ortalaması 13-19 arası olarak görülmektedir. En fazla çalışma 7'şer adetle 15 ve 18 sayfa olarak görülmektedir.

Makalelerin tamamı Türkçe olarak yazılmıştır.

4.6. Makale Yazarlarının Sektörel/Kurumsal Bilgileri

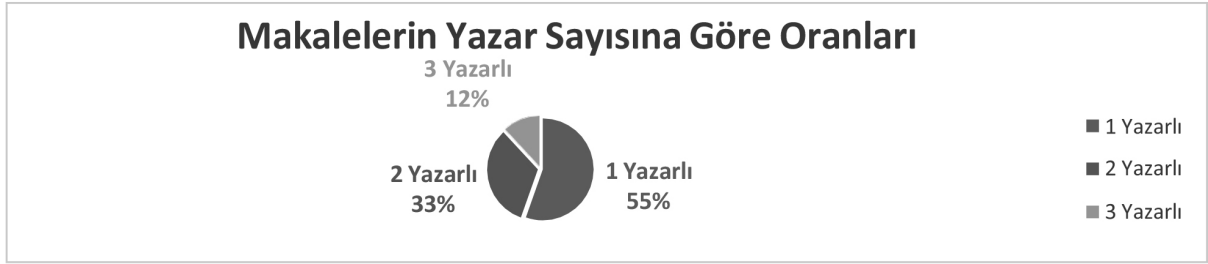


Şekil 7. Makale Yazarlarının Sektör-Kurum Bazlı Dağılımı Grafiği

Makalelerin yazarlarının unvanına göre Şekil 7’de sektör-kurum bazında sınıflandırılarak verilmiş. Bu kapsamda Üniversite bağlantısı olanlardan akademik personel bilgileri: Unvan ve sayı olarak dağılımı aşağıdaki gibidir.

Üniversite Bağlantısı olan 116 yazarın unvanı ve sayısal dağılımı; Profesör: 29, Doçent: 21, Doktor Öğretim Üyesi (Yardımcı Doçent): 35, Öğretim Üyesi: 2, Öğretim Görevlisi: 3, Araştırma Görevlisi: 15 olmak üzere toplam akademik personel sayısı 105’tir. Bunun dışında 6 doktor unvanına sahip, 4 doktora öğrencisi ve 1 yüksek lisans öğrencisi bulunmaktadır. Kamu çalışanlarının dağılımında ise toplamda 10 kamu çalışanının unvan dağılımı; 1 Grup Başkanı, 1 Hazine Uzmanı, 2 İç Denetçi, 1 Maliye Müfettişi, 2 Muhasebat Kontrolörü, 1 Öğretmen, 1 Dr. Personel Genel Müdür Yardımcısı ve 1 Devlet Muhasebe Uzmanıdır. Sayıştay çalışanlarına bakıldığında ise 1 Emekli Sayıştay Daire Başkanı, 1 Doç. Dr. Sayıştay Savcısı, 4 Sayıştay Başdenetçisi ve 1 Sayıştay Denetçisi olmak üzere toplam 7’dir. 4 adet özel sektör çalışanlarının dağılımı ise 2 YMM, 1 Dr. SMMM ve 1 SMMM’dir. Ayrıca unvanı yazmayan 7 yazar bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere yazarlarının büyük çoğunluğu üniversitelerde çalışan akademisyenlerden oluşmaktadır. Bunun yanı sıra konunun devleti ilgilendirmesi nedeniyle çeşitli devlet kurumu çalışanları ve özel sektör temsilcileri de konu ile ilgili çalışmalar yapmışlardır.



Şekil 8. Makale Yazarlarının Yayın Sayısı İtibariyle Dağılımı

Araştırma kapsamında incelenen 92 adet makalenin toplam 144 yazar tarafından yazıldığı, Şekil 8’de görüldüğü üzere, tek yazar tarafından 51 makalenin, iki yazar tarafından 30 makalenin ve üç yazar tarafından 11 makalenin yazıldığı tespit edilmiştir.

Tablo 2. Yazarların Araştırma Kapsamındaki Makale Sayıları

Yazar	S	Yazar	S	Yazar	S	Yazar	S	Yazar	S
Güvemli, O.	8	Karaca, N.	3	Öztürk, C.	2	Karaarslan, E.	2	Erkan, M.	2
Apalı, A.	3	Akçakanat, Ö.	3	Aldemir, C.	2	Şensoy, F.	2	Akdoğan, N.	2
Acar, D.	3	Güvemli, B.	2	Demirel, D.	2	Söyler, İ.	2	Aydın, O.	2
Akçay, S.	2								

Tablo 2'ye göre en çok çalışma yapan yazarlara ilişkin veriler: En fazla çalışma yapan bir yazar sekiz makale, dört yazar üç makale yazmıştır. Ayrıca on iki yazar iki makale ve diğer yazarlar ise bir makalede yazar olarak yer almışlardır. Yazarların çalışmaları Osmanlı ve günümüz devlet muhasebesi kapsamında değerlendirildiğinde en verimli yazarlar Osmanlı Devleti Dönemi için Oktay GÜVEMLİ (8) ve Ali APALI (3), Günümüz devlet muhasebesi alanında ise Durmuş ACAR (3), Özen AKÇAKANAT (3) ve Nevran KARACA (3) olmuştur. Devlet muhasebesinin Türkiye'deki gerek özel sektör gerekse vatandaş açısından önemi düşünüldüğünde gerek makale sayısı gerekse yazar başına düşen makale sayısının artması gerektiği söylenebilir.

Yazarların mensup olduğu kurumlar sayısal olarak Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. Yazarlarının Görev Yaptığı Kurumlara Göre Sayısal Dağılımı

Kurum Bilgisi	S	Kurum Bilgisi	S	Kurum Bilgisi	S	Kurum Bilgisi	S
Marmara Üni.	15	Mehmet Akif Ersoy Üni.	3	Bilecik Şeyh Edebali Üni.	1	İzmir Ekonomi Üni.	1
Süleyman Demirel Üni.	10	Muğla Sıtkı Koçman Üni.	3	Celal Bayar Üni.	1	Kalkınma Bakanlığı	1
Gazi Üni.	7	Uşak Üni.	3	Cengiz Holding A.Ş.	1	Kıbrıs Sosyal Bilimler Üni.	1
Sakarya Üni.	7	Başbakanlık	2	Çanakkale 18 Mart Üni.	1	Malatya Turgut Özal Üni.	1
Karadeniz Teknik Üni.	6	Çankaya Üni.	2	Çankırı Karatekin Üni.	1	Maliye Bakanlığı	1
Maliye Bakanlığı	6	Dokuz Eylül Üni.	2	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	1	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üni.	1
Sayıştay Başkanlığı	6	Dumlupınar Üni.	2	Çukurova Üni.	1	Niğde Ömer Halisdemir Üni.	1
Başkent Üni.	5	İnönü Üni.	2	Erzincan Binali Yıldırım Üni.	1	Recep Tayyip Erdoğan Üni.	1
Uludağ Üni.	5	Kurum Bilgisi Yok	2	Gaziosmanpaşa Üni.	1	Sakarya Uygulamalı Bilimler Üni.	1
Afyon Kocatepe Üni.	4	Niğde Üni.	2	Harran Üni.	1	Sinop Üni.	1
Atatürk Üni.	4	Trakya Üni.	2	Hazine ve Maliye Bakanlığı	1	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği	1
Kocaeli Üni.	4	Aksaray Üni.	1	İstanbul Medeniyet Üni.	1	Yeşilyurt Şehit Şahin Yalçın İ.Ö.O.	1
Artvin Çoruh Üni.	3	Ankara Hacı Bayram Veli Üni.	1	İstanbul SMMM Odası	1		
Giresun Üni.	3	Ankara Üni.	1	İstanbul Ticaret Üni.	1		
İstanbul Üni.	3	Ardahan Üni.	1	İzmir Büyükşehir Belediyesi	1		

Tablo 3'te yer aldığı üzere devlet muhasebesi alanında makale yazarlığı yapanların büyük çoğunluğu sırasıyla, Marmara Üniversitesi'ne ve Süleyman Demirel Üniversitesi'ne mensup akademik personel ve öğrencilerdir.

4.7. Makalelerin Anahtar Kelime ve Jel Kodu Verileri Analizi

Tablo 4. Makalelerde Kullanılan Anahtar Kelimelerin Sayısal Bilgileri

Devlet Muhasebesi	15	5018 Sayılı Kanun	2
Muhasebe	14	Belediye Muhasebesi	2
Merdiven Yöntemi	7	Bütçe Sistemi	2
Muhasebe Tarihi	6	Çift Taraflı Kayıt Yöntemi	2
Bütçe	5	Çift Yanlı Kayıt Yöntemi	2
Osmanlı İmparatorluğu	5	Devlet Bütçesi	2
Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	4	Hesap Verebilirlik	2
Denetim	3	IFRS	2
Devlet Muhasebe Standartları	3	İç Kontrol	2
IPSAS	3	Kapitalizm	2
Kamu Mali Yönetimi	3	Mali Denetim	2
Muhasebe Sistemleri	3	Muhasebe Düzeni	2
Sayıştay	3	Muhasebe Kayıtları	2
Sonuç Odaklılık	2	Muhasebeleştirme	2
Stratejik Plan	2	Osmanlı Devleti	2
Tahakkuk Esaslı Muhasebe	2	Performans Esaslı Bütçe	2
Türkiye	2	Saadetname	2
Üniversiteler	2	Yeni Kamu Mali Yönetimi	2

Tablo 4'te görüldüğü üzere makalelerde en fazla kullanılan anahtar kelime “devlet muhasebesi” ve “muhasebe”dir. Konunun genel muhasebenin bir alt dalı olması nedeniyle bu durum gayet normaldir. Ayrıca sonraki en çok kullanılan iki kelime “merdiven yöntemi” ve “muhasebe tarihi”dir. Bu durumun açıklaması Osmanlı Devleti hakkında yapılan çalışmaların çokluğundan kaynaklanmaktadır.

Journal of Economic Literature (JEL) sınıflandırma sistemi olarak, ekonomi alanındaki akademik literatürü belirlemek amacıyla kullanılan standartlaşmaya yönelik bir yöntemdir. Bu sistem, birçok uygulama tarafından makaleler, tezler, kitaplar ve benzeri diğer çalışmaları sınıflandırmak amacıyla kullanılır (AEA, 2021). Araştırma kapsamındaki 92 makaleden sadece 37'sinde JEL kodu mevcuttur. Bu durum JEL kodu uygulamasının Türkiye'de henüz yaygınlaşmadığının bir göstergesidir.

Tablo 5. JEL Kodlarının (JK) Makalelerdeki Kullanım Sayıları (KS)

JK	KS	JK	KS	JK	KS	JK	KS	JK	KS	JK	KS
M41	22	H61	2	G21	1	H54	1	M4	1	N90	1
M49	9	M19	2	G32	1	H6	1	M51	1	O21	1
M40	8	B10	1	H0	1	H60	1	N00	1		
M42	6	B15	1	H1	1	K19	1	N13	1		
H83	4	B16	1	H11	1	M 41	1	N14	1		
M48	3	B21	1	H30	1	M 49	1	N15	1		
E62	2	B26	1	H50	1	M14	1	N2	1		
H10	2	G20	1	H53	1	M15	1	N55	1		

JEL kodu kullanmayan 55 çalışma bulunmaktadır. JEL kodu kullananlar arasında ise 2 (15 makalede) ve 3 (17 makalede) JEL kodu sıklıkla kullanılmıştır. En az ise 1 (2 makalede) JEL kodu kullanılmıştır.

Kullanılan JEL kodlarının açıklamaları aşağıdaki gibidir. JEL: B - İktisadi Düşünce Okulları ve Metodoloji
JEL: E - Makroekonomi ve Monetarizm

JEL: G - Finansal ekonomi JEL: H - Kamu ekonomisi JEL: K - Hukuk ve ekonomi

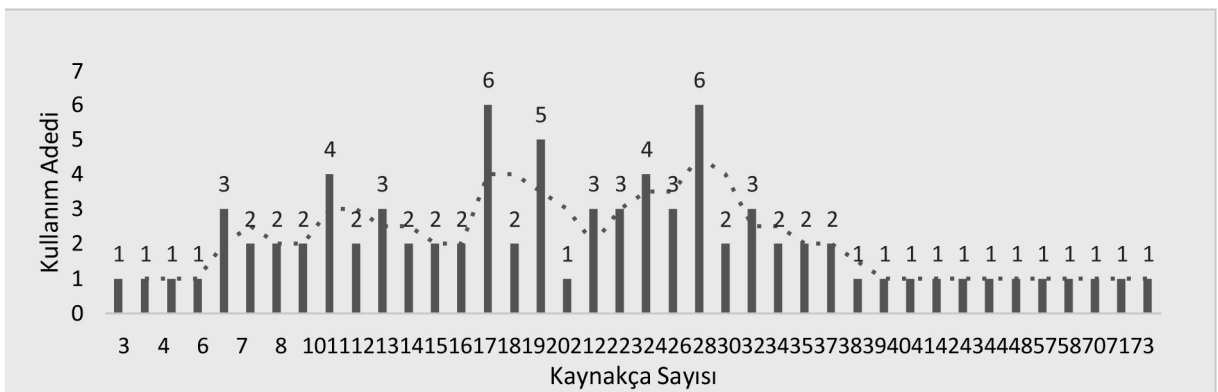
JEL: M - İşletme Yönetimi ve İşletme Ekonomisi; Pazarlama; Muhasebe JEL: N - Ekonomi tarihi

JEL: O - İktisadi Kalkınma, Teknolojik Değişim ve Büyüme

Bu kapsamda en fazla kullanılan JEL kodları sırasıyla M41–Muhasebe, M49–Diğer ve M40–Genel olmuştur.

4.8. Makalelerin Kaynakça Analizi

Araştırma kapsamındaki makalelerin kaynakça sayılarına ilişkin sayısal veriler Şekil 9’da verilmiştir.

**Şekil 9. Makalelerin Kaynakça Sayıları**

Şekil 9’da görüldüğü gibi çalışmaların kaynakça sayısı 3 ile 73 arasında değişmektedir. Kaynakça sayısı makalenin yayınlandığı derginin yazım kurallarına göre de şekillenebilmektedir. 92 makalenin toplam kaynakça sayısı 2139’dur. Ortalama makale başına düşen kaynakça sayısı 23,25’dir. Bu durum şekil 9’da görüldüğü üzere 19-30 kaynakça sayısı aralığında yoğunlaşma olduğunun bir sonucudur.

5. SONUÇ

Yapılan çalışma ile devlet muhasebesinin gelişimine katkıda bulunabilmek için Türkiye’de 2000-2022 yılları arasında devlet muhasebesini konu edinerek yayınlanan makaleler bibliyometrik analiz yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Bu kapsamda bulgular, aşağıdaki şekilde sorular paralelinde altında yorumlarıyla birlikte açıklanmıştır.

1- Devlet Muhasebesi konulu makalelerin yıllar itibarıyla sayısal olarak dağılımı nasıldır? Ulusal muhasebe literatüründe devlet muhasebesi hakkında en az makale 2001, 2003, 2007 ve 2008 yıllarında, en fazla makale ise 2018 yılında yayınlanmıştır. Yayın sayısı, 2009 yılında sonra dalgalı bir şekilde önce artış sonra da azalış eğilimi göstermiştir. Özellikle 2008 yılından sonra bir artış ivmesi mevcuttur. Bu durumunun sebeplerinden birisinin 2008 yılında dünya çapında etkili olan finansal kriz olduğu söylenebilir. Nitekim yaşanan krizin sebeplerinin ve sonuçlarının iyi bir şekilde analiz edilmesi daha sonra yaşanabilecek krizlerin önlenmesi ya da daha az bir zararla atlatılması açısından önem arz etmektedir. Ayrıca kriz sonrası durumun iyileştirilebilmesi için krizin iyi bir şekilde analiz edilmesi gerekliliği, çalışma sayısındaki artışın sebepleri arasında gösterilebilir.

YKY reform çalışmaları kapsamındaki dünya çapında ortak bir devlet muhasebesi sisteminin uygulanmasına ilişkin Türkiye’de DMSK 2006 yılında kurulmuş ve 2008 yılında DMS’lerin çıkarılmasına başlanmıştır. Türk Devlet Muhasebe sisteminin önemli bir unsuru olarak sisteme giren bu DMS’lerin akademisyenler ve uzmanlar tarafından başta açıklanmaları ve uygulanmalarına ilişkin çalışma konusu edildiği söylenebilir.

2- Devlet Muhasebesi alanında yazılan makalelerin konularına göre dağılımı nasıldır? Devlet Muhasebesi araştırmada iki kısımda incelenmiştir. Bunun nedeni Osmanlı Devleti ve sonrasında yapılan çalışmaları ayrı ayrı gösterebilmek içindir.

Osmanlı Devlet muhasebesi hakkında yapılan çalışmaların büyük bir bölümü kayıt sistemi ile ilgilidir. Konu üzerine yapılan çalışmaların amaçlarından birinin Osmanlı Devleti’nin imparatorluk dönemine katkı sağlayan muhasebe kayıt sisteminin detaylı bir şekilde ortaya çıkarılması olduğu söylenebilir. Ayrıca gelecek reform çalışmalarının başarılı olabilmesi için geçmişteki uygulamaların iyi bir şekilde bilinmesi ve analiz edilmesini öngören muhasebe tarihçilerinin bu alandaki çalışmaların yoğunlaşmasına katkıda bulunduğu değerlendirilebilir.

Günümüz muhasebe sistemi çalışmalarında ise mevcut durum analizi ve yeniden yapılanmaya ilişkin çalışmalar en sık rastlanan konulardır. Bu durumun ana sebeplerinden birisi KYK reformlarının getirmiş olduğu yeniliklerin anlaşılabilmesi ve benimsenmesi süreçlerine ilişkindir. Bu reformların başında gelen konularından biri de IPSAS’lara paralel olarak uygulanmasına karar verilen DMS’lerdir. Bir diğer önemli konu tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması ve benimsenmesine ilişkin çalışmalarıdır.

3- Devlet Muhasebesi konulu yazılan makalelerin yayınlanmış oldukları dergiler bakımından dağılımı nasıldır?

En çok makalenin “Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi”nde yayınlandığı görülmektedir. Bu durumun sebebi Osmanlı Devleti muhasebe çalışmalarının tek merkezde toplanmasıdır. İkinci sırada yer alan dergi ise “Sayıştay Dergisi”dir. Sayıştay Dergisi’nin ana konusunun devletin mali sistemi olması bu durumun ana sebeplerinden biri olarak değerlendirilebilir.

Dergiler ile ilgili analiz kapsamında Üniversite ve Vakıf dergilerinde yayımlanan makalelerin genel çoğunluğu akademisyenler ve lisansüstü öğrenciler tarafından yazıldığı görülmektedir. Sahada çalışan uzmanlar ve denetçilerin ise genellikle Bakanlığa bağlı olarak yayınlanan dergilerde ya da kurum ve kuruluşların çıkarmış oldukları (mesleki) dergilerde yayın yaptığı tespit edilmiştir. Bu durum araştırmacıların kendi mecralarında yayın faaliyetinde bulunma eğiliminde oldukları yorumunu güçlendirmektedir.

4- Devlet Muhasebesi konulu yazılan makalelerin araştırma türleri ve uygulama yöntemlerine göre dağılımı nasıldır?

En çok araştırma makalesinin (87 adet) yayınlandığı görülmektedir. Ayrıca derleme makalesi (5 adet) olarak küçük bir dilim yer almaktadır. Yöntem açısından bakıldığında ise açıklama amacıyla 53, uygulama yöntemi ile 29 makale yazılmıştır.

Açıklama makalesinin genel çoğunluğu ele almasının altında yatan ana sebeplerden biri YKY reformlarının genellikle akademisyenler tarafından piyasaya tanıtılması çabaları yer almaktadır. Söz konusu reformların ve getirmiş olduğu yeniliklerin uygulayıcılar tarafından anlaşılabilmesi ve benimsenmesi için araştırma (açıklama) makalelerine öncelik verildiği söylenebilir. Nitekim bu makalelerin genel çoğunluğu araştırmanın ilk on yılına (2000-2010) tekabül etmektedir.

Uygulama makalelerinin araştırma kapsamındaki ikinci on yıllık dönem ve sonrasında (2010-2022) yaygınlaşması, birinci on yıllık dönemde (2000-2010) gerekli açıklamalar yapıldıktan ve reformlar benimsendikten sonra uygulamalara ilişkin örneklerin analiz edilmesi ve pekiştirilmesi amacıyla yapılan çalışmalar olarak yorumlanabilir. Bu makalelerin konu başlıklarına; tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin nakit esaslı muhasebe sistemine ve DMS 1 Mali Tabloların Sunulması Standardının önceki dönemde kullanılan yöntemlere ilişkin üstünlüklerinin uygulama üzerinde açıklanması örnek gösterilebilir.

5- Devlet Muhasebesi alanında yazılan makalelerin sayfa sayısı dağılımı nasıldır? Makalelerin sayfa sayılarının 5 ile 48 arasında değiştiği görülmektedir. Genel ağırlık 13- 18 sayfa aralığındadır. Akademik makalelerde sayfa sayısı ortalama 15-25 sayfa aralığındadır. Bu durum akademi camiasında genel kabul görmüş bir durumun mevcudiyetini göstermektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarının (mesleki) veya diğer dergilerde ise uç noktadaki sayfa sayılarının (5-48) mevcudiyeti tespit edilmiştir. Akademik dergilerde bir sayfa aralığının olduğunun ve diğer dergilerde sayfa aralığının net olmadığı bir göstergesi olarak değerlendirilebilir. Ayrıca yazarlar bakımından bakıldığında akademik makalelerin genelde akademisyenler tarafından yazıldığı diğer dergilerde ise genelde uzmanlar ve denetçiler gibi sahada çalışanlar tarafından yayın yapıldığı göz önünde bulundurulmalıdır.

6- Devlet Muhasebesi alanında yazılan makalelerin dili nedir?

Çalışmaların tamamının Türkçe olarak yazıldığı tespit edilmiştir. Bu sonuç yabancı dildeki yayın eksikliğini ortaya koymaktadır. Nitekim gerek Osmanlı Devleti'nin kayıt sisteminin dünya muhasebe tarihi literatüründe kabul görmesi ve devlet muhasebesinde yaşanan gelişmeler nedeniyle dünya genelindeki araştırmacıların farklı ülkelerde uygulanan yöntemleri analiz etme talebi düşünüldüğünde önemli bir eksiklik olarak değerlendirilebilir.

Bu durumun ana sebeplerinden birinin araştırmaların büyük çoğunluğunu oluşturan Osmanlı Kayıt sisteminin ve YKY reformlarının anlaşılabilmesi gibi makalelerin hedef kitlesinin Türkiye'de yaşayanlar olması olarak değerlendirilebilir. Nitekim çalışmaların büyük çoğunluğu YKY reformlarının tanıtılması ve uygulanmasına ilişkin örneklerle ilişkindir.

7- Devlet Muhasebesi alanında yazılan makalelerin yazarlarının çalıştığı sektör/kurum, yazar sayıları ve unvan dağılımı nasıldır?

92 makalenin yazımında 144 yazar yer almıştır. Söz konusu yazarların 116'sı üniversite, 10'u kamu, 7'si Sayıştay, 4'ü özel sektör ve 7'sinin unvanı yer almamaktadır.

Profesör: 29, Doçent: 21, Doktor Öğretim Üyesi (Yardımcı Doçent): 35, Öğretim Üyesi: 2, Öğretim Görevlisi: 3, Araştırma Görevlisi: 15 olmak üzere toplam akademik personel sayısı 105'tir. Görüldüğü üzere en çok araştırmaya katkı yapan unvan doktor öğretim üyesidir.

Yazarlarının büyük çoğunluğu üniversitelerde çalışan akademisyenlerden oluşmaktadır. Bunun yanı sıra konunun devleti ilgilendirmesi nedeniyle çeşitli devlet kurumu çalışanları ve özel sektör temsilcileri de konu ile ilgili çalışma yapmıştır.

Akademisyenler genellikle üniversite ve vakıf dergilerinde yayın faaliyetinde bulunmuşlardır. Uzman ve denetçiler gibi diğer kamu çalışanları ise genel olarak kurum ve kuruluş (mesleki) dergilerinde makale yazmıştır. Bu kapsamda mesleğe göre dergi seçimi uygulamasının olduğu söylenebilir.

8- Devlet Muhasebesi alanında yazılan makalelerin yazar sayısı, yazarlarının konu ile ilgili çalışma sayısı ve kurum bilgileri nasıldır?

92 adet makalenin 144 yazar tarafından yazıldığı tespit edilmiştir. Tek yazarlı 51, iki yazarlı 30 makale ve üç yazarlı 11 makale yer almaktadır.

Konu ile ilgili en çok çalışma yapan yazarlara bakıldığında bir yazar sekiz makale, dört yazar üç makale, on iki yazar iki makale ve diğer yazarlar da bir makalede yazar olarak bulunmuşlardır. Yazarların çalışmaları Osmanlı ve günümüz devlet muhasebesi kapsamında değerlendirildiğinde en verimli yazarlar Osmanlı Devleti dönemi için Oktay GÜVEMLİ (8) ve Ali APALI (3), günümüz devlet muhasebesi alanında değerlendirildiğinde ise Durmuş ACAR (3), Özen AKÇAKANAT (3) ve Nevran KARACA (3) olmuştur.

En çok makale sırasıyla Marmara Üniversitesi'ne ve Süleyman Demirel Üniversitesi'ne mensup akademisyenler tarafından yazılmıştır.

9- Devlet Muhasebesi alanında yazılan makalelerin anahtar kelimelerinin ve JEL kodlarının dağılımı nasıldır?

Makalelerde anahtar kelime olarak en fazla “devlet muhasebesi” ve “muhasebe”nin kullanıldığı, en çok kullanılan üç tane JEL kodunun da sırasıyla M41 – Muhasebe, M49 – Diğer ve M40 – Genel olduğu tespit edilmiştir. 55 makalede hiç JEL kodunun kullanılmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumun JEL kodu uygulamasının Türkiye’de yeni uygulanması ve konunun “devlet muhasebesi” olması nedeniyle diğer dergilerde de yayınların olması gibi etkenler sonucu ortaya çıktığı söylenebilir. Sonuç olarak JEL kodu uygulamasında yeterli düzeyde yaygınlaşmanın olmadığı söylenebilir.

10- Devlet Muhasebesi alanında yazılan makalelerin kaynakça sayısı dağılımı nasıldır? Kaynakça sayısı 3 ile 73 arasında değişmektedir. 92 makalenin toplam kaynakça sayısı 2139’dur. Ortalama makale başına düşen kaynakça sayısı 23,25’dir. Araştırma ve derleme makalelerinde bu ortalamaya yakındır. Yine akademik dergilerde bu ortalama korunmaktadır.

Sonuç olarak devlet muhasebesi tüm toplumu ilgilendiren yapısı nedeniyle bireyler tarafından anlaşılabilir güncel gelişmelere uyumlu ve denetlenebilir bir yapıda olmalıdır. Literatür taramasından da anlaşılacağı üzere bibliyometrik çalışmalar, söz konusu araştırma alanı ile ilgili çalışmaların genel bir sentezini ortaya koymak ve ileride yapılacak çalışmalara ışık tutmak açısından önemlidir.

Bu nedenle araştırma sonuçları doğrultusunda gelecek çalışmalarda devlet muhasebesi alanında yapılan tüm yayınların analizin yapılmasının bu alanla ilgili bilimsel yönelimi görmek için faydalı olacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca mevzuatlarda yapılan değişiklikler, tahakkuk esası, gerçeğe uygun değer, bilgisayarlı muhasebe sistemleri, taksonomiler, set halinde yayımlanan finansal tablolar, yolsuzluk, hile gibi kavramlar hakkında detaylı ayrı ayrı çalışmaların yapılması ve daha sonra bu çalışmaların derlenmesi sayesinde durum daha net bir şekilde ortaya konulabilecektir.

Devlet muhasebesi eğitimi ile ilgili bir çalışmaya rastlanmaması (Kuyumcu, 2022b) bir başka önemli sonuçtur. Bu durum Türkiye’de devlet muhasebesi eğitiminin olmadığına ya da eksik olduğuna bir işaret olarak algılanabilir. Nitekim yabancı literatürde konu ile ilgili çalışmalar (Ahmed, 2019; Wilson, 2013; Miller, 2006) mevcuttur. Soz konusu eğitim sayesinde ayrıca muhasebe uygulamalarının esas unsuru olan insanın (Altunay ve Kuyumcu, 2021) devlet muhasebesi açısından etik davranmasına olanak sağlanabilir.

Devlet muhasebesinde kullanılan terimlerin ve yayımlanan raporların bireysel olarak anlaşılabilirliği üzerine de bir çalışma yer almamaktadır; nitekim genel ekonominin anlaşılabilmesi için finansal okuryazarlık ile ilgili çalışmalar (Sarıgül, 2020; Yücel ve Kuyumcu, 2018; Kuyumcu, 2018) mevcuttur ancak çalışmada kamu maliyesinin okuryazarlığına ilişkin bir çalışmaya rastlanmamıştır.

Türkiye’deki devlet muhasebesi hakkında yapılan çalışmaların bilimsel olarak durumunun tespit edilmesi ve sistematik olarak ortaya konması gelecek araştırmalar için önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Ahmed, I. (2019). Bridging the gap between governmental accounting education and practice. *Accounting*, 5(1), 21-30.
- Akçakanat, Ö. (2010). Devlet Muhasebe Sistemi Alanında Yaşanan Gelişmelerin Ülke Deneyimleri Açısından Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11.
- Akçakanat, Ö. (2011). Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma. Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Isparta.
- Akçay, S. (2017). Kamu Mali Yönetiminde Devlet Muhasebesinin Rolünün Etkinleştirilmesi Çabaları ve Bütünlük Yeni Devlet Muhasebesine Geçiş. *International Journal of Disciplines In Economics and Administrative Sciences Studies*, 3, 162-176. <https://doi.org/10.26728/ideas.29>
- Akdeniz, G. (1948). Devlet Muhasebesi. İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Akdeniz, G. (1952). Türk Devlet Muhasebesinin Islahı. Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı.
- Alkan, G. (2014). Türkiye’de muhasebe alanında yapılan lisansüstü tez çalışmaları üzerine bir araştırma (1984-2012). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (61), 41-52.
- Altun, N., & Karaca, N. (2007). Türkiye Devlet Muhasebe Sisteminde Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Yapılan Yeni Düzenlemeler. *Vergi Raporu*, 93, 63-70
- Altunay, M. A. (2021). Adli muhasebe ile ilgili ulusal makalelerin bibliyometrik analizi (2000-2021). *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 5(1), 213- 234.
- Altunay, M. A., & Kuyumcu, O. (2021). Atebetü'l Hakayık’ın Muhasebe Etiği Açısından Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 24(1), 115-134.
- American Economic Association (AEA). (2021). American Economic Association: JEL codes. <https://www.aeaweb.org/econlit/jelCodes.php?view=jel> (01.08.2022).
- Ayanoğlu, A. (2012). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na göre Bütçenin Denetimi. Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Aydın, O. (2018). Devlet Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerde Uygulanması ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi. Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara
- Bakre, O., Lauwo, S. G., & McCartney, S. (2017). Western accounting reforms and accountability in wealth redistribution in patronage-based nigerian society. *accounting, Auditing & Accountability Journal*. 30(6), pp.1288-1308.
- Balstad, M. T. & Berg, T. (2020), A long-term bibliometric analysis of journals influencing management accounting and control research, *Journal of Management Control*, 30(4), pp. 357-380
- Ball, I., & Pflugrath, G. (2012). Government Accounting. *World Economics*, 13, 9-26.
- Bayraktıoğlu, S. (2021). Uluslararası İşletme Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi’nde (IJBEMP) yayınlanmış makalelerin bibliyometrik analizi, *International Journal of Business Economics and Management Perspectives (IJBEMP)*, 5 (2), 698-715
- Birkle, C., Pendlebury, D. A., Schnell, J., & Adams, J. (2020). web of science as a data source for research on scientific and scholarly activity. *Quantitative Science Studies*, 1(1), 363-376.
- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2016). Adopting international public sector accounting standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724-744.

- Christiaens, J., & Rommel, J. (2008). Accrual accounting reforms: only for business like (parts of) governments. *Financial Accountabillity & Management*, Vol.24(No.1),pp.59- 75.
- Çarıkcı, O. ve Yaman, B. (2019), Muhasebe-Finans öğrencileri' üzeri'ne yapılan araştırmaların bibliyometrik analizi, *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(19), ss. 359-381
- Chan, J. L. (2003). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13-20. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00336>
- Chan, J. L., Jones, R. H., & Lüder, K. G. (1996). Modeling governmental accounting innovations. *Research in governmental and nonprofit accounting*, 9, 1-19.
- Dworczak, B. Z. & Sačer, I. M. (2019), Accounting Systems in Poland and Croatia - comparative study, *Zagreb International Review of Economics and Business*, 22(1), pp. 55-72
- Ezenwoke, O. & Tion, W. (2020), International Financial Reporting Standards (IFRSs) adoption in Africa: Abibliometric Analysis, *Cogent Social Sciences*, 6(1), pp. 1-20
- Fallatah, E., Saat, N. A. M., Shah, S. M. & Chong, C. W. (2021), A bibliometric study of IFRS adoption and audit quality, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(4), pp. 1-14
- Gündüz, M. (2018). Türkiye'de 2014-2016 yılları arasında akademik dergilerde muhasebe alanında yayınlanan makalelerin bibliyometrik analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 236-257.
- Gök, A. G., ve Çarıkcı, O. (2022) Çevre muhasebesi konulu çalışmaların bibliyometrik analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27(3), 369-391.
- Kıymık, H. (2022). Devlet Muhasebesi Alanında Yapılan Akademik Çalışmaların Bibliyometrik Analizi. Ed. Keleş, D. İşletmecilik Alanındaki Çalışmaların Bibliyometrik Analizi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Helvacı, K. (2014). Türkiye İş Kurumunda Devlet Muhasebesi Sistem ve Düzeni. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Sakarya.
- Humphrey, C., & Miller, P. (2012). Rethinking impactand redefining responsibility: the parameters and coordinates of accounting and public management reforms. *Accounting, Auditing &Accountability Journal*, Vol.25(-No.2),Pp.298-327.
- IFAC (2018). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2018 ed. Vol. I. New York: International Federation of Accountants
- Karaarslan, E. (2002). Kamu mali yönetimi ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi. *Maliye Dergisi*, 140, 58-75.
- Karaarslan, E. (2005). Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları. *TÜRMOB Yayınları*, 11, 95.
- Karaarslan, E. (2014). Devlet Muhasebesi (C. 2). BEKAD Yayınları. Antalya.
- Karcioğlu, R., ve Tosunoğlu, B. (2022). Yeşil muhasebe araştırmalarının bilim haritalama teknikleri ile bibliyometrik analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(MODAVICA Özel Sayısı), 57-70.
- Kartalçı, K. (2019). Türkiye'de devlet muhasebesi reformunda güncel gelişmeler. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 29(1), 261-276.
- Kerimoğlu, B. (2006). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, *Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği*, C. 1.
- Koç, F. (2021). Türkiye'de Muhasebe Standartları ile Finansal Raporlama Standartları kapsamında hazırlanan lisansüstü tezlerin bibliyometrik analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (92), 115-138.
- Kuyumcu, O. (2018). Finansal Okuryazarlığın Makro Ekonomik Önemi Ve Ülkemizde Finansal Okuryazarlık Düzeyinin Belirlenmesi: Bursa ili uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Bursa.

- Kuyumcu, O. (2022a). Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Standartlaşma Süreci. Ed. Karacagil, Z. & Bulut, M., *Sosyal Bilimlerinde Güncel Tartışmalar 10*, Bilgin Kültür Sanat Yayınları, Ankara.
- Kuyumcu, O. (2022b). Muhasebe Eğitiminde Alternatif Ölçme ve Değerlendirme Yöntemleri: Görüşme ve Gözlem. Ed. Uzun, M., *INSAC New Trends in Social and Education Sciences*, Gece Kitaplığı, Ankara.
- Küçükeşmen, E., Şimşek, A. ve Türkoğlu, M. E. (2019). “2004-2019 Yılları Arasında Girişimcilik Konusu ile İlgili Yapılan Doktora Tezlerin İncelenmesi”, IV. International Entrepreneurship, Employment And Career Congress, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, 17-20 Ekim, Muğla (Bodrum): 1225-1241.
- Larbi, G. (1999). The New Public Management Approach and Crisis States. United Nations Research Institute for Social Development Discussion Paper.
- Miller, G. J. (2006). Trends and challenges in governmental accounting education. *The Journal of Government Financial Management*, 55(2), 20.
- Moore, M., S. Stewart & A. Hoddock (1994) Institution Building as a Development Assistance Method: A Review of Literature and Ideas, report to the Swedish International Development Authority (Sida), Stockholm.
- Orhan, M. S., & Serçemeli, M. (2013). Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde bütçe hesapları ve muhasebeleştirilmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(1), 321-334.
- Özbek, C. Y. ve Badem, A. C. (2018). Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi’nde yayımlanmış makalelerin bibliyometrik analizi (2008-2017). *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 11(2), 216-247.
- Sarıgül, H. (2020). Türkiye de Finansal Okuryazarlık Alanında Yazılan Lisansüstü Tezlerin İçerik Analizi. *Yükseköğretim ve Bilim Dergisi*, (1), 153-165.
- Sinap, V. (2020). Öğretim Tasarımı Alanında Eş-Atıf Çözümlemelerinin Kullanımı. H.
- F. Odabaşı, B. Akkoyunlu ve A. İşman (Ed.), Eğitim Teknolojileri Okumaları 2020 (içinde) (ss. 751-771).
- Şimşek, A. (2020). Lisansüstü tezlerle ilgili bibliyometrik bir çalışma: analitik hiyerarşi süreci yöntemi. *International Social Sciences Studies Journal*, 6(69), 3994-4014.
- Şimşek, A. ve Küçükeşmen, E. (2019). Girişimcilik eğitimi ile ilgili yayınlanan makalelerin bibliyometrik incelenmesi: Dergi Park Akademik Örneği. *Journal of Social and Humanities Sciences*, 6 (47): 4400-4417.
- Şimşek, A., Küçükeşmen, E. ve Türkoğlu, M. E. (2019). “Girişimcilik Eğitimiyle İlgili 2008-2019 Yılları Arasında Yapılan Lisansüstü Tezleri Üzerine İstatistiksel Bir Araştırma”, IV. International Entrepreneurship, Employment And Career Congress, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, 17-20 Ekim, Muğla (Bodrum): 1189-1199.
- Tosun, B. (2021). Davranışsal Muhasebe Literatürü Üzerine Bibliyometrik Bir Analiz: 1981-2020. F. S. Özdemir ve D. Kızıldağ (Ed.), *Davranışsal Muhasebe Teorik ve Ampirik Çalışmalar (içinde)* (ss. 43-68). Siyasal Kitabevi
- Tranfield, D., Denyer, D. & Smart, P. (2003). Towards a methodology for developing evidence informed management knowledge by means of systematic review, *British Journal of Management*, 14(3): 207-222.
- Vivian, B., & Maroun, W. (2018). Progressive public administration and new public management in public sector accountancy: an international review. *Meditari Accountancy Research*, pp.44-69.
- Wilson, E. (2013). An historical perspective on governmental accounting education. *Journal of Accounting Education*, 31(3), 244-251.
- Yalçın, H. ve Esen, M. (2016). Bilimi Ölçümlemek: Bilimin Metrisi. S. Burmaoğlu ve M.
- F. Sorkun (Ed.), *Bilim, Teknoloji ve İnovasyon Çağında Araştırma Üniversitesi Olmak (içinde)*. Pegem Akademi Yayıncılık.

Yılmazel, Ö. (2019). Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi'nin bibliyometrik analizi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(1), 1-13.

Yeşil, T. ve Akyüz, F. (2018). Muhasebe Alanındaki ulusal doktora tezlerinin bibliyometrik analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 440-472.

Yücel, E. ve Kuyumcu, O. (2018). Finansal Okuryazarlığın Ülke Ekonomisindeki Yeri ve Finansal Okuryazarlık Düzeyinin Tespit Edilmesi: Bursa İli Uygulaması. *International Journal of Social Inquiry*, 11(2), 395-422.

İnternet Kaynakları:

<https://trdizin.gov.tr/about> (Erişim Tarihi: 15.11.2022)

<https://cabim.ulakbim.gov.tr/ekual/hakkinda/> (Erişim Tarihi: 15.11.2022)

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/page/about> (Erişim Tarihi: 15.11.2022)

MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER AÇIKLAMA ENDEKSLERİ İLE DENETİM FİRMA GRUBU İLİŞKİ ANALİZİ: BİST 100'DE BİR ARAŞTIRMA*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 24.05.2023
Kabul Tarihi : 18.08.2023
Türü : İnceleme Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbbakis.1301795

Öğr. Gör. Dr. Pınar ANAFOROĞLU **
Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK***

Bibliyografik Bilgiler

Anaforoğlu, P., & Yanık, S., S. (2024). "Maddi Duran Varlıklar İle Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Açıklama Endeksleri İle Denetim Firma Grubu İlişki Analizi: BİST 100'De Bir Araştırma" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 123-146) <https://doi.org/10.55322/mbbakis.1301795>

ÖZ

Bu çalışma maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebe standartlarına göre açıklanması gereken muhasebe politikalarından hareketle oluşturulan açıklama endeksleri ile denetim firma grubu ilişkisinin ki-kare bağımsızlık testi ile analizine dayanmaktadır. Analizler en yüksek piyasa değerine sahip BİST 100 temel endeksinde yer alan (finans, bankacılık, girişim sermayesi ortaklıkları, sigortacılık, futbol kulüpleri hariç) 76 şirketin 2014 ve 2019 dönemlerini kapsayan altı yıllık bağımsız denetimden geçmiş finansal tablo ve dipnotlarının incelenmesi ile yapılmıştır. Analiz sonucu; muhasebe uygulamaları ve finansal raporlarda dikkat çeken hususlarla ilgili olup, açıklama endeksleri ile denetim firma grubu ilişkisi ortaya konulmuştur.

* Bu makale, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'nde Prof. Dr. Serap Sebahat Yanık danışmanlığında Pınar Anaforoğlu tarafından 2022 yılında hazırlanan "Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Dipnot Açıklamalarının İçerik Analizi: BİST 100'de Bir Araştırma" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

** Ankara Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Büro Yönetimi ve Yönetici Asistanlığı Programı, 06100 Ankara, TÜRKİYE. E-mail: pinaranaforoglu@hacettepe.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-4248-9433

*** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, 06500 Ankara, TÜRKİYE. E-mail: serapyanik@hbv.edu.tr, Orcid.ID: 0000- 0001-7525-8717

Anahtar Kelimeler: TMS 16, TMS 40, TMS 38, Açıklama Endeksi, İlişki Analizi

JEL Kodları: M41, M42

RELATIONSHIP ANALYSIS OF TANGIBLE ASSETS AND INVESTMENT PROPERTIES DISCLOSURE INDICES AND AUDIT FIRM GROUP: A RESEARCH IN BIST 100.

ABSTRACT

This study is based on the analysis of the relationship between the disclosure indices and the audit firm group, which is formed from the accounting policies that should be disclosed according to accounting standards for tangible assets and investment properties, using the chi-square independence test. Analyzes were made by examining the financial statements and annotation of 76 companies, which are included in the BIST 100 basic index with the highest market value (excluding finance, banking, venture capital partnerships, insurance, football clubs), which have been independently audited for six years covering the 2014 and 2019 periods. Analysis result; It is related to the remarkable issues in accounting practices and financial reports, and the relationship between disclosure indices and audit firm group has been revealed.

Keywords: TMS 16, TMS 40, TMS 38, Disclosure Indices, Relationship Analysis

JEL Classification: M41, M42

1. GİRİŞ

Calışma; bazı işletmelerin fiziki varlıklarının önemli bir bölümünü oluşturan, faaliyetlerini sürdürmelerinde, dönem sonucunu belirlemede katkı sağlayan; dolaylı nakit akışı yaratabilen maddi duran varlıklar ile doğrudan nakit akışı yaratabilen yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili TMS'lerde açıklanan muhasebe politikalarından hareketle hazırlanan "açıklama endekslerinin" ilişki analizine dayanmaktadır. Açıklama endekslerinin analizleri, borsanın genel seyrinin yanı sıra Türkiye ekonomisinin ve sektörlerin analizinde önemli bir veri setini oluşturan BİST 100 şirketleri aracılığı ile yapılmıştır. Sektörlerine ayrılan (finans, bankacılık, girişim sermayesi ortaklıkları, sigortacılık, futbol kulüpleri hariç) 76 şirketin 2014 ve 2019 yılları arası altı yıllık dönemine ait bağımsız denetimden geçmiş finansal tablo ve dipnotlarında yer alan bilgiler kullanılmıştır. Sektörel açıklama endekslerinin analizinde dört büyük denetim firması¹ ile diğer denetim firmaları tarafından denetlenenler açısından raporlarda farklılık olup olmadığı ele alınmıştır.

1 "KPMG, Ernst & Young, Deloitte Touche Tohmatsu, Price Waterhouse Coopers".

2. LİTERATÜR TARAMASI

Maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller standartlarından oluşturulan açıklama endekslerine uyum derecesini, bu uyuma dört büyük denetim firması tarafından denetim faktörünün etkilerini ele alan araştırmamızla ilgili olarak yapılmış çalışmalarda;

“İşletmenin büyüklüğü, yaşı, sektörü, borsada işlem görmesi, karlılığı, borçluluk durumu, kaldırma oranı, hissedar sayısı ve yapısı, dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi, denetim firması değişikliği, baş denetçisinin değişikliği ile ekonomik gelişme düzeyi, kültür gibi” faktörlerden bazılarının standartlara uyum derecesi analiz edilmiştir.

Analizlerde “çoklu lojistik regresyon analizi, panel veri regresyon analizi, pooled OLS modeli, olağan en küçük kare (OLS) regresyonu modeli gibi” yöntemler kullanılmıştır².

Söz konusu faktörlerden denetim firmaları ile ilgili değişkenler büyük oranda muhasebe politikaları açıklama düzeyi ile ilişkili bulunmuştur. Bağımsız dış denetimin, açıklama düzeyi üzerinde etkisinin olmadığını belirten çalışmalar (Naser, 1998), (Ali, Kamran ve Darren, 2004), (Çürük, 2004) tarafından yapılmıştır.

Denetim firmaları ile ilgili değişkenlerin dışında kalan diğer faktörler ise çalışmadan çalışmaya farklılık göstermiştir.

Standartlar açıklama gerekliliklerine uyum seviyesi ile “dört büyük denetim firmalarınca yapılan denetim” arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu gösteren çalışmalar ise (Dumontier ve Raffournier, 1998), (Glaum ve Street, 2003), (Esen ve Sakin, 2009), (Hodgdon vd., 2009), (Al Shammari, 2011), (Juhmani, 2012), (Raithatha ve Bapat, 2014), (Demir ve Bahadır 2014), (Coşkun, 2016) tarafından yapılmıştır. Elde ettikleri sonuca göre dört büyük denetim firmalarınca yapılan denetimlerde işletmelerin açıklama oranları, diğer denetim firmalarınca yapılan denetime göre daha yüksektir.

Denetim firmaları ile ilgili değişkenlerin, genellikle muhasebe politikaları açıklama düzeyine etkisi olduğu gerçeğinden hareketle, bu çalışmada denetim firma grubu değişkenleri kullanılmıştır.

3. TMS 16: MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE TMS 40: YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER STANDARTLARI AÇISINDAN BİST 100 ŞİRKETLERİNDE SEKTÖREL AÇIKLAMA ENDEKSLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Araştırmanın Amacı

BİST 100 şirketleri raporlarında yer alan seçilmiş denetleme kriterleri ile Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standartları muhasebe politikalarına uyumun ölçülmesi hedeflenmiştir.

2 (Dumontier ve Raffournier, 1998), (Naser, 1998), (Glaum ve Street, 2003), (Ali, Kamran ve Darren, 2004), (Çürük, 2004), (Hodgdon vd., 2009), (Esen ve Sakin, 2009), (Al Shammari, 2011), (Juhmani, 2012), (Gökten, 2013), (Raithatha ve Bapat, 2014), (Demir ve Bahadır 2014), (Tolga, 2014), (Coşkun, 2016).

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Çalışmanın uygulamasında; öncelikle incelenen varlıklar ile ilgili TMS 16 ile TMS 40'ın tamamı, TMS 36'nın bir kısmı değerlendirilmiştir. TMS 16 ve 40'ta yer alan kural ve ilke bazlı ifadeler dikkate alınmıştır. Kural bazlılarda; “ölçülür, içerir, muhasebeleştirilir, tanımlanır, dahil edilmez, belirlenir, uygulanır, yansıtılır” gibi kesin ifadeler, ilke bazlılarda; “kullanılabilir, gerekebilir, elde edilebilir, gerçekleştirilebilir, ortaya çıkabilir” gibi olasılık bildiren muhasebe politikalarından hareket edilmiştir. Öncelikle seçilmiş kriterler olarak belirlenen muhasebe politikaları; daha sonra bağımsız denetimden geçmiş finansal raporların sektörler ve yıllar itibariyle incelenmesi sonucu, ana ve alt başlıklar halinde hazırlanmış değişkenlerden oluşturulan açıklama endekslerine dönüştürülmüştür.

Örneklem kütesinin tespitinde, BİST 100'de seçilen 76 şirketin, 2014-2019 dönemini kapsayan altı yıllık verileri, beş sektörde, dört büyük denetim firması ve diğer denetim firmaları olarak sınıflandırılmıştır. 76 şirketin verilerininin 331 adedi dört büyük denetim firması, 125 adedi diğer denetim firmalarınınca denetlenmiştir. Başlangıç yılının seçiminde TMS 16'da yapılan en son değişikliklerin bu yılda gerçekleşmiş olması etkindir. Pandemi döneminde gelişen olaylar; örneğin bazı sektörlerde faaliyetlerin durması, bazı sektörlerde teşviklerin sağlanması gibi, birçok sektörü farklı açılardan etkilemiştir. Bu durumda karşılaştırma yapılamayacağından, 2019 yılı son yıl olarak alınmıştır.

3.3. Araştırmanın Sınırları

Açıklama endekslerinde yer alan muhasebe politikalarına ilişkin açıklama (denetleme) değişkenleri, ilgili standartlarda yer aldığı sıraya göre oluşturulmuştur. Bu oluşum; TMS 16'da beş muhasebe politikası başlığında, 43 kalem; TMS 40'ta yedi muhasebe politikası başlığında, 34 kalem olarak belirlenmiş idi. Ancak şirket raporlarının tamamının incelenmesiyle, bazı kriterlerin ya çok az, ya da hiç açıklanmadığı görülmüş, bu durumda iki yol seçilmiştir. İlkinde bazı başlıklar birleştirilmiştir. Örneğin; TMS 16 ile ilgili “maden hakları ve kaynaklarının geliştirilmesi için, güvenlik ve çevresel nedenlerle, birleşme yoluyla, devlet bağış veya teşvikleri ile edinilen maddi duran varlıklar” açıklama kriterleri “A. Maddi Duran Varlıklar İlk Ediniminin Sektöre Özgü Açıklanması” başlığında birleştirilmiştir. İkinci yol olarak bazı inceleme kriterleri tamamen çıkarılmış veya başka bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

Bu sınıflandırma sonucu 2014-2019 yılları arası açıklama endeksi her bir değişkene ait 456 adet veri ile TMS 16'da altı başlıkta, 15 adet değişkenden oluşan toplam 6.840 adet veriden; TMS 40'ta ise dört başlıkta, 17 adet değişkenden oluşan toplam 7.752 adet veriden yeniden oluşturulmuştur. Bu verilerden hareketle; her sektörün kendi içinde yıllar bazında toplam puanları değerlendirilmiş, tüm şirketlere ait genel endeks ayrıca ele alınmamıştır. Bu durum araştırmanın sınırları kapsamında düşünülebilir. BİST 100'de yer alan ancak hesap dönemi ve planı farklılığı nedeniyle “finans, bankacılık, girişim sermayesi ortaklıkları, sigortacılık, futbol kulüpleri” kapsam dışı bırakılmıştır. Bazı yıllar için finansal raporlarına ulaşamayan, inceleme döneminin başından beri BİST 100'de olmayan şirketler analize dahil edilememiştir.

İncelenen sektörlerde ait finansal raporların bazılarında bilgiler ayrıntılı açıklanırken, bazılarında genel bilgiler verilerek, ayrıntı açıklanmamıştır. Ayrıca finansal tablolarında tutar olduğu halde, bu bilgilere dipnotlarda değinilmemiş veya tutar olmadığı halde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır.

Güvenlik ve çevresel nedenlerle edinilen maddi duran varlıklara kimya, petrol sanayisinde dahi rastlanmamıştır. Sadece İpek Enerji A.Ş. ve Koza Altın A.Ş.'de açıklama yer almıştır. Arçelik'in 2014 ve 2015 yılı raporlarında Çevre Koruma Kanunu gereği karşılaşılan maliyetlerin ne olduğu izleyen dönem raporlarında açıklanmamıştır. Bunun yanı sıra faaliyetleri arasında madencilik olduğu halde “maden hakları ve kaynakları” ile ilgili açıklama yapmayan şirketler olduğu görülmüştür. Örneğin; Global Yatırım Holding A.Ş. maliyet unsuru olarak yenileme harcamaları ile büyük çaplı kontroller ile yedek parça ve bakım malzemeleri ile ilgili ayrıntı ve tutar açıklamaktan ziyade matbu ifadelerle yer verilmiştir. Genellikle finansal raporların dipnotlarındaki maddi duran varlıklar “çıkışlar” kalemindeki tutarların nedenleri (satış, amortisman süresini tamamlama, hurdaya dönüşme, doğal afetler nedeni ile mi envanterden düşüldüğü veya başka ortaklığa devredildiği için mi, çıkış yapıldığı) açıkça belirtilmemiştir. Bunun yanı sıra transferlerle ilgili açıklamalar genellikle yeterli düzeydedir. Maddi duran varlıklarına yeniden değerlendirme yapmadığı halde, konuyu tüm yönleriyle anlatan çok sayıda rapora rastlanmıştır. Ör; Sasa A.Ş. 2019, Bera 2019. Birleşme yolu ile edinilen maddi duran varlıkları incelerken, birleşmesi olmadığı halde ilgili standartlara göre sayfalarca açıklama yapıldığı görülmüştür.

Bilançosunda yatırım amaçlı gayrimenkul kalemi olmadığı halde dipnotlarda bunlara ilişkin matbu açıklama yapan şirketlere rastlanmıştır. Örneğin; Tatgıda 2019, Otokar A.Ş., Parsan A.Ş., Afyon A.Ş., THY 2019. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin faaliyet giderleri, kira gelirleri ile ilgili ayırımına, kira gelirlerinin yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilip edilmediğine raporlarda özen gösterilmemiştir.

Araştırmanın sınırları arasında değerlendirilebilecek bir diğer durum da; verilerin beşeri unsur tarafından işlenmesinin ve değerlendirilmesinin; tam objektiflik sağlayamayacağı gerçeğidir.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

Çalışma kapsamında; finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken durumlara yani muhasebe politikalarına ilişkin bilgi verme düzeyini tespit etmede ilk kez (Cooke ve Wallace, 1989) tarafından kullanılmış açıklama endekslerinden faydalanılmıştır. Zaman içinde değişiklik gösteren her çeşit ekonomik olay için endeks hesaplanabilir. Endeksin esası; zaman serilerinde, değerlerden birinin temel değer alınarak diğerlerinin buna göre oransal değişiminin ölçülmesine dayanır. Hangi konudaki değişimler ele alınıyorsa endeks onun adıyla anılabilir. Çalışmada muhasebe politikalarının açıklanma düzeyi ele alındığı için açıklama endeksi terimi kullanılmıştır.

Açıklama endeksi ile bilgilerin doğruluğu değil, açıklanması gereken bilginin finansal tablolarda yer alıp almadığı ölçüldüğünden, açıklama seviyesi derecelendirilmemiştir (Coşkun, 2016: 40). Bu ölçümde değişkenler arasında ilişkinin varlığı açısından “ilişki analizi” yapılmıştır. İlişki analizine hazırlık için muhasebe standartlarında yer alan muhasebe politikalarına göre raporlarda açıklanacağı belirtilen kriterlerden hareketle açıklama değişkenlerinden oluşan açıklama endeksleri hazırlanmıştır. Açıklama endekslerini oluşturmada iki yöntem kullanılmaktadır. Ağırlıklı yöntemde, açıklanması gereken bilgiler 0'dan 1'e kadar ara değerler olarak derecelendirilir. Ağırlıksız yöntemde ise, her bir dipnot açıklama yükümlülüğü eşit önemdedir. Çalışmada ele alınacak muhasebe politikaları belirlendikten sonra ağırlıksız yönteme göre açıklanan veya açıklanmayan bilgilere değerler (1/0) verilmiştir.

Tablo 1: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile İlgili Muhasebe Politikaları Açıklama Endeksi Altı Alt Başlıkta, 15 Değişkende Ele Alınmıştır

Maddi Duran Varlıklar (MDV) Muhasebe Politikaları Açıklama Endeksi	Verilen Değer
A.MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	
1. MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	1/0
B.MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	
2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	1/0
C.MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	
3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	1/0
4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	1/0
D.MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI	
5. Sonraki Ölçüm (Maliyet/yeniden değerlendirme modeli)	1/0
6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	1/0
6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	1/0
6-c. Maliyet modelinde defter değeri	1/0
6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	1/0
6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	1/0
E.AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI	
7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	1/0
8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	1/0
9. Gider veya maliyet olarak amortisman	1/0
10. Amortisman ayırmanın durması	1/0
F.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	1/0

Tablo 2: TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı ile İlgili Muhasebe Politikaları Açıklama Endeksi Dört Alt Başlıkta, 17 Değişkende Ele Alınmıştır

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (YAG) Muhasebe Politikaları Açıklama Endeksi	Verilen Değer
A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI	
1. Kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı	1/0
2-a. Kira geliri	1/0
2-b. Faaliyet gideri	1/0
3. Bulundurma amacına göre	1/0
4. Kiralananlara ait haklar	1/0
B.DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI	
5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	1/0
6. GUD değerleme tekniği varsayımları	1/0
7. GUD değişimleri	1/0
8. GUD tespiti yapanlar	1/0
9. Yabancı para çevrim net kur farkları	1/0
10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	1/0
11. Kullanılan amortisman yöntemi	1/0
C.YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI	
12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	1/0
12-b. YAG'dan Stoklara transfer	1/0
12-c. MDV'den YAG'a transfer	1/0
12-d. Stoklardan YAG'a transfer	1/0
D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	1/0

Yakın ilişkili sayılabilecek sektörler tablodaki gibi gruplandırılmıştır.

Tablo 3: Analiz Kapsamında Şirketlerin Sektörler Bazında Dağılımı

SEKTÖRLER	Şirket Sayısı
I. Elektrik, Gaz, Su ve Teknoloji	6
II. Gayrimenkul, İnşaat ve Madencilik	16
III. İmalat Sanayii	39
IV. Holdingler	18
V. Toptan, Perakende, Ticaret, Ulaştırma ve Haberleşme	7
TOPLAM	76

Aşağıda bir kısmına yer verilen maddi duran varlıklar ile ilgili açıklamalardan Endeks A, yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili açıklamalardan Endeks B oluşturulmuştur.

Tablo 4: Maddi Duran Varlıklar ile İlgili 2014-2019 Yılları BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Açıklamalar

İşletme Adı	YIL	Sektör	Denetim Firması	A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ, TUTARLARI: ORANLARI		
				1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerini ayırtılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan vedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sorunlu Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirme kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde deliller değeri	6-d. Değer artırım dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirmede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırtılması	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutan var/yok	12-a. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutan	12-b. MDV/lerin tutan
Akfen 2014	2014	ELEKTRİK	Engin' Gd	1	1	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	
Odas 2014	2014	ELEKTRİK	As' Nevra	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	
Zorun 2014	2014	ELEKTRİK	PWMC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Akfen 2015	2015	ELEKTRİK	Engin' Gd	0	1	0	0	1	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	
Odas 2015	2015	ELEKTRİK	As' Nevra	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	
Zorun 2015	2015	ELEKTRİK	PWMC	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	
Akfen 2016	2016	ELEKTRİK	EPMS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	
Odas 2016	2016	ELEKTRİK	As' Nevra	1	0	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	
Zorun 2016	2016	ELEKTRİK	PWMC	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	
Akfen 2017	2017	ELEKTRİK	EPMS	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	

Her bir standardın analizi için ile yıllara, sektörler, denetim firma grubuna göre ayırım yapıldıktan sonra; yıllar ve sektörler itibarıyla genel toplamlar alınmıştır.

3.4.1. Açıklama Endeksinde Yer Alan Değişkenler Arası İlişki Analizi

İlişki analizi ile Ülkemizin en iyi şirketlerinin, uluslararası muhasebe standartlarından uyarlanmış TMS'lere göre hazırladıkları raporlarının denetiminde; uluslararası ölçekte dört büyük denetim firması ile diğer denetim firmaları açısından raporlarda açıklama farklılığı var mı? Sorusuna cevap aranmıştır.

Bu kapsamda muhasebe politikalarının açıklama düzeyine göre oluşturulan açıklama endeksleri bağımlı değişken, dört büyük denetim firması açıklama düzeyi bağımsız değişken olarak kabul edilmiştir. Bağımsız denetim ile işletmelerce açıklanan bilgi düzeyi arasındaki ilişkinin varlığı savından hareketle, aralarındaki ilişkinin ki-kare bağımsızlık testi ile analizinde aşağıda yer alan hipotezler oluşturulmuştur.

H_0 : Dört büyük denetim firması ile seçilmiş denetim kriterleri için belirlenen açıklama düzeyi, birbirinden bağımsız değişkenlerdir. Bu iki değişken arasında bir ilişki yoktur.

H_1 : Seçilmiş denetim kriterleri için belirlenen açıklama düzeyi ile dört büyük denetim firması arasında bir ilişki vardır.

Buna göre şirketlerin dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi sonucunda gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilirlik özelliklerine sahip açıklama düzeyinin yüksek çıkması beklenmektedir. Bu durum denetim faaliyetlerinin dört büyük denetim firması tarafından daha dikkatli yapıldığının bir kanıtı olabilir.

Bunun için tüm değişkenler ve sektörler ile denetim firma grubu ilişkisi analizi için SPSS 26 paket istatistik programı ile frekans dağılımı, ki-kare bağımsızlık testi yapılmıştır.

Ki-kare testi: niteliksel (sayısal olmayan) veri setinden alınan gerçekleşen (gözlenen) değerler (frekanslar) ile beklenen frekansların istatistiki olarak anlamlı veya ilişkili olup olmadığını gösterir. Çalışmanın verilerinde kesikli (ikili ilişki (bionary)) değişkenler (var/yok; diğer denetim firmaları/dört büyük denetim firması) kullanıldığı için, ikili ilişki tablosuna ki-kare bağımsızlık testi ile bakılmıştır. Bunlar birbirine bağımlı mı, bağımsız mı? Aralarında ilişki var mı, yok mu? Şeklinde analiz yapılmıştır. Açıklama düzeyinde dört büyüklerin etkili olup olmadığı ($=0,05$) anlamlılık düzeyinde araştırılmıştır. Ki-kare bağımsızlık testinde sırasıyla aşağıda yer alan ilişkiler analiz edilmiştir;

-İncelenen standarda ait her bir değişkenin denetim firma grubu ile ilişkisi araştırılmıştır. İlişkili ve ilişkisiz değişkenler tablolar halinde ayrı sunulmuştur.

-İlgili varlıklar grubunun toplam denetim puan grubunun sektör ve denetim firmaları açısından sınıflandırılması ile değerlendirmeler yapılabilmiştir.

3.5. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bulguları “ilişki analizleri” bakımından aşağıda yer aldığı gibidir.

3.5.1. Maddi Duran Varlıklar Açıklama Endeksi Ki-Kare Bağımsızlık Testi Sonuçları

Maddi duran varlıklar açıklama değişkenleri ile “denetim firma grubu” ilişkisinde ki-kare bağımsızlık testi istatistik sonuçları aşağıda yer aldığı gibidir.

Tablo 5: Ki-Kare Bağımsızlık Testi Sonuçlarına Göre İlişki Bulunanlar

Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklama Değişkenleri	Aranan Kriterler Yok/Var	Değişkenlerin Frekansları ve Yüzdeleri	Denetim Firma Grubu		Toplam
			Diğer	Dört büyük denetim firması	
1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	Yok	Frekans	67	130	197
		Sütun Yüzdesi	53,6%	39,3%	43,2%
	Var	Frekans	58	201	259
		Sütun Yüzdesi	46,4%	60,7%	56,8%
$\chi^2 = 7,588$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,006 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,128					
Bu orana en anlamlı katkı imalat sektöründe yapılmıştır.					
2.Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	Yok	Frekans	109	214	323
		Sütun Yüzdesi	87,2%	64,7%	70,8%
	Var	Frekans	16	117	133
		Sütun Yüzdesi	12,8%	35,3%	29,2%
$\chi^2 = 22,328$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,216					
Bu orana en anlamlı katkı imalat sektöründe yapılmıştır.					
4.MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	Yok	Frekans	123	282	405
		Sütun Yüzdesi	98,4%	85,2%	88,8%
	Var	Frekans	2	49	51
		Sütun Yüzdesi	1,6%	14,8%	11,2%
$\chi^2 = 15,924$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,184					
Bu orana en anlamlı katkı imalat sektöründe yapılmıştır.					
6-a.Yeniden değerlendirme tarihi	Yok	Frekans	82	265	347
		Sütun Yüzdesi	65,6%	80,1%	76,1%
	Var	Frekans	43	66	109
		Sütun Yüzdesi	34,4%	19,9%	23,9%
$\chi^2 = 10,431$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,150					
Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.					
6-b.Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	Yok	Frekans	82	267	349
		Sütun Yüzdesi	65,6%	80,7%	76,5%
	Var	Frekans	43	64	107
		Sütun Yüzdesi	34,4%	19,3%	23,5%
$\chi^2 = 11,466$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,157					

Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.					
6-c.Maliyet modelinde defter değeri	Yok	Frekans	82	264	346
		Sütun Yüzdesi	65,6%	80,0%	76,0%
	Var	Frekans	43	66	109
		Sütun Yüzdesi	34,4%	20,0%	24,0%
$\chi^2 = 10,319$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,149					
Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.					
6-d.Değer artışının dönem içi değişimi	Yok	Frekans	82	266	348
		Sütun Yüzdesi	65,6%	80,6%	76,5%
	Var	Frekans	43	64	107
		Sütun Yüzdesi	34,4%	19,4%	23,5%
$\chi^2 = 11,350$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,156					
Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.					
6-e.Yeniden değerlendirilme ertelenmiş vergi etkisi	Yok	Frekans	78	255	333
		Sütun Yüzdesi	62,4%	77,3%	73,2%
	Var	Frekans	47	75	122
		Sütun Yüzdesi	37,6%	22,7%	26,8%
$\chi^2 = 10,219$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,148					
Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.					
10.Amortisman ayırmanın durması	Yok	Frekans	104	197	301
		Sütun Yüzdesi	83,2%	59,5%	66,0%
	Var	Frekans	21	134	155
		Sütun Yüzdesi	16,8%	40,5%	34,0%
$\chi^2 = 22,683$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,218					
Bu orana en anlamlı katkı imalat sektöründe yapılmıştır.					
11.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/ yok	Yok	Frekans	114	279	393
		Sütun Yüzdesi	91,2%	84,3%	86,2%
	Var	Frekans	11	52	63
		Sütun Yüzdesi	8,8%	15,7%	13,8%
$\chi^2 = 3,638$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,056< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,089					
Bu orana en anlamlı katkı imalat sektöründe yapılmıştır.					

Geleneksel muhasebe yaklaşımından farklı olarak muhasebe standartlarına göre maddi duran varlıkların ilk edinimleri ile ilgili; “maddi duran varlık ediniminde sektöre özgü açıklamalar” değişkeni gibi özel bir konu dört büyük denetim firması tarafından ağırlıklı olarak açıklanmıştır. Muhasebe standartları ile getirilen diğer özellikli konulardan “maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması”, “maddi duran varlık olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri”, “amortisman ayırmanın durması”, “değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı” değişkenlerini dört büyük denetim firması, diğer denetim firmalarına göre daha yüksek oranda açıklamıştır. Ancak ilgili değişkenlerdeki açıklama oranlarının düşük düzeyde olması ki-kare test sonucunu etkilemiştir.

İstatistiksel olarak ilişki olanlarda bir diğer sonuç; yeniden değerlendirme ile ilgilidir. Toplam incelenen denetleme değişkenleri sayısı 456 adet, yeniden değerlendirme yaptığını açıklayan şirket sayısı 380 adettir. Buna göre yeniden değerlendirme yapanların toplam içindeki oranı yüzde 83 civarı iken, yeniden değerlendirme ile ilgili incelenen değişkenleri açıklayanların oranı yüzde 27 civarındadır. Esasında yeniden değerlendirme kriterleri dışında açıklama yapanlardan diğer denetim firmaları oranlarının, dört büyük denetim firmasından daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 6: Ki-Kare Bağımsızlık Testi Sonuçlarına Göre İlişki Bulunmayanlar

Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklama Değişkenleri	Aranan Kriterler Yok/Var	Değişkenlerin Frekansları ve Yüzdeleri	Denetim Firma Grubu		Toplam
			Diğer	Dört büyük denetim firması	
3.Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	Yok	Frekans	102	270	372
		Sütun Yüzdesi	81,6%	81,6%	81,6%
	Var	Frekans	23	61	84
		Sütun Yüzdesi	18,4%	18,4%	18,4%
$\chi^2 = 0,000$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,994 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,000					
Bu orana en anlamlı katkı gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektöründe yapılmıştır.					
5.Sonraki Ölçüm (Maliyet/ yeniden değerlendirme modeli)	Yok	Frekans	0	4	4
		Sütun Yüzdesi	0,0%	1,2%	0,9%
	Var	Frekans	125	327	452
		Sütun Yüzdesi	100,0%	98,8%	99,1%
$\chi^2 = 1,524$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,217 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,058					
Tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					
7.Farklı yararlı ömre sahip olanlar	Var	Frekans	125	331	456
		Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%

İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					
8.Amortisman yöntemlerinin açıklanması	Yok	Frekans	0	6	6
		Sütun Yüzdesi	0,0%	1,8%	1,3%
	Var	Frekans	125	325	450
		Sütun Yüzdesi	100,0%	98,2%	98,7%
$\chi^2 = 2,296$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,130 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,071					
İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					
9.Gider veya maliyet olarak amortisman	Var	Frekans	125	331	456
		Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
Toplam		Frekans	125	331	456
Sütun Yüzdesi		100,0%	100,0%	100,0%	
İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					

İstatistiksel olarak ilişki bulunamayanlar ve ölçülemeyenler arasındaki teorik ilişkilerde; her iki denetim firma grubunun “maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller” değişkenini yüksek oranda açıklamadıkları görülmüştür. “Maddi duran varlıkların sonraki ölçümü, amortisman grubu” ile ilgili incelenen değişkenlerin neredeyse tamamına yakını tüm sektörlerde her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmıştır. Ancak tüm dönemlerde sadece dört büyük denetim firması tarafından denetlenmiş toptan sektöründe değişkenler, dört büyük denetim firması tarafından ağırlıklı olarak açıklanmıştır.

Tablo 7: Toplam Denetim Puan Grubunun Sektör ve Denetim Firmaları Açısından Sınıflandırılması

Sektör	Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Aranan Kriterlere Açıklama Var Olarak Verilmiş Cevapların Toplamı			Denetim Firma Grubu		Toplam
				Diğer	Dört büyük denetim firması	
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	9	7	16
			Sütun Yüzdesi	56,3%	35,0%	44,4%
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	6	8	14
			Sütun Yüzdesi	37,5%	40,0%	38,9%
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	1	5	6
			Sütun Yüzdesi	6,3%	25,0%	16,7%
$\chi^2 = 2,792$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,248 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,268						
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	0	3	3
			Sütun Yüzdesi	0,0%	16,7%	8,3%
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	18	15	33
			Sütun Yüzdesi	100,0%	83,3%	91,7%
$\chi^2 = 3,273$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,070 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,286						
İMALAT SANAYİİ	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	25	53	78
			Sütun Yüzdesi	53,2%	28,5%	33,5%
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	21	108	129
			Sütun Yüzdesi	44,7%	58,1%	55,4%
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	1	25	26
			Sütun Yüzdesi	2,1%	13,4%	11,2%
$\chi^2 = 12,353$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,002 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,224						
HOLDİNGLER	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	13	26	39
			Sütun Yüzdesi	29,5%	40,6%	36,1%
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	25	36	61
			Sütun Yüzdesi	56,8%	56,3%	56,5%
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	6	2	8
			Sütun Yüzdesi	13,6%	3,1%	7,4%
$\chi^2 = 4,777$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,092 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,206						

TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans		15	15
			Sütun Yüzdesi		35,7%	35,7%
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans		24	24
			Sütun Yüzdesi		57,1%	57,1%
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans		3	3
			Sütun Yüzdesi		7,1%	7,1%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	47	104	151
			Sütun Yüzdesi	37,6%	31,5%	23,3%
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	70	191	261
			Sütun Yüzdesi	56,0%	57,9%	57,4%
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	8	35	43
			Sütun Yüzdesi	6,4%	10,6%	9,5%
$\chi^2 = 2,764$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,251 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,078						

Tüm değişkenlerin toplam puanlarının ortalamasının alınmasıyla oluşturulan yukarıda yer alan tabloda maddi duran varlıklar toplam denetim puan grubu ile “sektör ve denetim firmaları” arasında istatistiksel olarak yapılan ki-kare testi sonuçlarına göre ilişki yoktur. Toplam 15 puandan oluşan maddi duran varlıklar açıklama endeksinde; en fazla yoğunluğun olduğu “6 ile 10 madde arasında” incelenen değişkenlerin yüzde 57,9 oranıyla dört büyük denetim firması, yüzde 56 oranıyla diğer denetim firmaları tarafından sunulmuş olduğu görülmüştür. Bu ölçüğe en yüksek katkı imalat ve toptan sektörüne yapılmıştır. Ortaya çıkan sonuca göre; dört büyük denetim firması frekans ve oransal olarak açıklamalara daha fazla ağırlık vermiştir. Her ne kadar bu sonuç;

“ H_1 : Seçilmiş denetim kriterleri için belirlenen açıklama düzeyi ile dört büyük denetim firması arasında bir ilişki vardır” hipotezini doğrulamış olsa da, olağanlık katsayılarına göre denetim firma grupları arasında güçlü ayrıştırma görülmediğinden, iki denetim firma grubundan birinin diğerine denetim üzerine büyük etkisinin olmadığı söylenebilir.

3.5.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Açıklama Endeksi Ki-Kare Bağımsızlık Testi Sonuçları

Yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama değişkenleri ile “denetim firma grubu” ilişkisinde ki-kare bağımsızlık testi istatistik sonuçları aşağıda yer aldığı gibidir.

Tablo 8: Ki-Kare Bağımsızlık Testi Sonuçlarına Göre İlişki Bulunanlar

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklama Değişkenleri	Aranan Kriterler Yok/Var	Değişkenlerin Frekansları ve Yüzdeleri	Denetim Firma Grubu		Toplam
			Diğer	Dört büyük denetim firması	
1.Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	Yok	Frekans	32	152	184
		Sütun Yüzdesi	25,6%	45,9%	40,4%
	Var	Frekans	93	179	272
		Sütun Yüzdesi	74,4%	54,1%	59,6%
$\chi^2 = 15,568$ ve Anlamlılık Düzeyi (P) = $0,001 < \alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı = 0,182					
Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.					
4.Kiralananlara ait haklar	Yok	Frekans	99	317	416
		Sütun Yüzdesi	79,2%	95,8%	91,2%
	Var	Frekans	26	14	40
		Sütun Yüzdesi	20,8%	4,2%	8,8%
$\chi^2 = 31,133$ ve Anlamlılık Düzeyi (P) = $0,001 < \alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı = 0,253					
Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.					
5.Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	Yok	Frekans	32	150	182
		Sütun Yüzdesi	25,6%	45,3%	39,9%
	Var	Frekans	93	181	274
		Sütun Yüzdesi	74,4%	54,7%	60,1%
$\chi^2 = 14,709$ ve Anlamlılık Düzeyi (P) = $0,001 < \alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı = 0,177					
Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.					
9.Yabancı para çevrim net kur farkları	Yok	Frekans	120	287	407
		Sütun Yüzdesi	96,0%	86,7%	89,3%
	Var	Frekans	5	44	49
		Sütun Yüzdesi	4,0%	13,3%	10,7%
$\chi^2 = 8,170$ ve Anlamlılık Düzeyi (P) = $0,004 < \alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı = 0,133					
Bu orana en anlamlı katkı imalat sektöründe yapılmıştır.					
10.Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	Yok	Frekans	124	317	441
		Sütun Yüzdesi	99,2%	95,8%	96,7%
	Var	Frekans	1	14	15
		Sütun Yüzdesi	0,8%	4,2%	3,3%
$\chi^2 = 3,355$ ve Anlamlılık Düzeyi (P) = $0,067 < \alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı = 0,085					

Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.					
11.Kullanılan amortisman yöntemi	Yok	Frekans	28	162	190
		Sütun Yüzdesi	22,4%	48,9%	41,7%
	Var	Frekans	97	169	266
		Sütun Yüzdesi	77,6%	51,1%	58,3%
$\chi^2 = 26,300$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,234					
Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.					
12-a.YAG'dan MDV'ye transfer	Yok	Frekans	117	323	440
		Sütun Yüzdesi	93,6%	97,6%	96,5%
	Var	Frekans	8	8	16
		Sütun Yüzdesi	6,4%	2,4%	3,5%
$\chi^2 = 4,252$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,039< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,096					
Tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					
12-b.YAG'dan Stoklara transfer	Yok	Frekans	122	330	452
		Sütun Yüzdesi	97,6%	99,7%	99,1%
	Var	Frekans	3	1	4
		Sütun Yüzdesi	2,4%	0,3%	0,9%
$\chi^2 = 4,593$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,032< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,100					
Tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					
12-c.MDV'den YAG'a transfer	Yok	Frekans	102	292	394
		Sütun Yüzdesi	81,6%	88,2%	86,4%
	Var	Frekans	23	39	62
		Sütun Yüzdesi	18,4%	11,8%	13,6%
$\chi^2 = 4,252$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,066< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,086					
Bu orana en anlamlı katkı gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektörünce yapılmıştır.					

“Kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı, sonraki ölçüm (maliyet bedeli/gerçeğe uygun değer ile), kullanılan amortisman yöntemi” değişkenleri diğer denetim firmalarınınca daha yüksek oranda açıklanmıştır.

Özellikli konular olarak değerlendirebilecek; “kiralananlara ait haklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ile diğer varlıklar arasındaki transferler” değişkenlerinin açıklanmama oranı dört büyük denetim firmalarında yüksektir. “Yabancı para çevrim net kur farkları, maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemi arasındaki transferler” değişkenlerinin açıklanmama oranı ise diğer denetim firmalarında yüksektir.

Tablo 9: Ki-Kare Testi Sonuçlarına Göre İlişki Bulunmayanlar

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklama Değişkenleri	Aranan Kriterler Yok/Var	Değişkenlerin Frekansları ve Yüzdeleri	Denetim Firma Grubu		Toplam
			Diğer	Dört büyük denetim firması	
2-a.Kira Geliri	Yok	Frekans	84	243	327
		Sütun Yüzdesi	67,2%	73,4%	71,7%
	Var	Frekans	41	88	129
		Sütun Yüzdesi	32,8%	26,6%	28,3%
$\chi^2 = 1,727$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,189> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,061					
İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					
2-b.Faaliyet Gideri	Yok	Frekans	99	266	365
		Sütun Yüzdesi	79,2%	80,4%	80,0%
	Var	Frekans	26	65	91
		Sütun Yüzdesi	20,8%	19,6%	20,0%
$\chi^2 = 0,077$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,782> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,013					
İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, imalat hariç tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					
3.Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	Yok	Frekans	114	315	429
		Sütun Yüzdesi	91,2%	95,2%	94,1%
	Var	Frekans	11	16	27
		Sütun Yüzdesi	8,8%	4,8%	5,9%
$\chi^2 = 2,562$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,109> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,075					
İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					
6.GUD değerlendirme tekniği varsayımları	Yok	Frekans	84	205	289
		Sütun Yüzdesi	67,2%	61,9%	63,4%
	Var	Frekans	41	126	167
		Sütun Yüzdesi	32,8%	38,1%	36,6%
$\chi^2 = 1,084$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,298> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,049					
Bu orana en anlamlı katkı gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektörünce yapılmıştır.					
7.GUD değişimleri	Yok	Frekans	74	207	281
		Sütun Yüzdesi	59,2%	62,5%	61,6%
	Var	Frekans	51	124	175
		Sütun Yüzdesi	40,8%	37,5%	38,4%

$\chi^2 = 0,427$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,513> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,031					
Bu orana en anlamlı katkı gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektörünce yapılmıştır.					
8.GUD tespiti yapanlar	Yok	Frekans	72	199	271
		Sütun Yüzdesi	57,6%	60,1%	59,4%
	Var	Frekans	53	132	185
		Sütun Yüzdesi	42,4%	39,9%	40,6%
$\chi^2 = 0,239$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,625> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,023					
Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.					
12-d.Stoklardan YAG'a transfer	Yok	Frekans	121	327	448
		Sütun Yüzdesi	96,8%	98,8%	98,2%
	Var	Frekans	4	4	8
		Sütun Yüzdesi	3,2%	1,2%	1,8%
$\chi^2 = 2,088$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,148> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,068					
İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, imalat hariç tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					
13.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	Yok	Frekans	113	307	420
		Sütun Yüzdesi	90,4%	92,7%	92,1%
	Var	Frekans	12	24	36
		Sütun Yüzdesi	9,6%	7,3%	7,9%
$\chi^2 = 0,689$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,407> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,039					
İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte; gayrimenkul, inşaat ve madencilik ile imalat hariç tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					

İstatistiksel olarak ilişki bulunamayanlar ve ölçülemeyenler arasındaki teorik ilişkilerde; tüm değişkenlerde dört büyük denetim firması ağırlıklı olmak üzere, açıklamaların yüksek oranda yapılmadığı görülmüştür.

Ayrıntıları değerlendirmede; bir önceki tabloda istatistiksel ilişki bulunanlar arasında yer alan “kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı” değişkeni TMS 40’a göre yatırım amaçlı gayrimenkulleri elde etme amacının belirtilmesi gerektiğine dair ifadeden hareketle ele alınmıştır. Dolayısıyla incelenen şirketlerde bu husus genelde açıklanmıştır. Ancak istatistiksel ilişki bulunmayanların yer aldığı tabloda “kira geliri, faaliyet gideri, bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)” değişkenlerinin her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmadığı görülmüştür. Ayrıca, denetim raporlarında yatırım amaçlı gayrimenkulleri olduğu halde, açıklanan kira geliri ve faaliyet giderlerini yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında olup olmadığını açıklamayan çok sayıda şirkete rastlanmıştır. Bu bağlamda ilgili varlıkları bulundurma amacının daha geniş ifadesi olan üçüncü değişkenin açıklanmama oranı da yüksek çıkmıştır.

Sonraki ölçümde maliyet veya gerçeğe uygun değer yönteminden hangisinin kullanıldığına dair diğer denetim firmalarınca daha fazla açıklama yapılmış olsa da, “gerçeğe uygun değer değerlendirme tekniği varsayımları, değişimleri, tespiti yapanlar” değişkenlerine her iki denetim firma grubu benzer oranlarda açıklama yapmamışlardır.

Stoklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller arası transferlere ilişkin değişkenlere teorik olarak, her iki denetim firma grubu tarafından yüksek oranlarda açıklama yapılmamıştır.

Denetim firma gruplarınınca benzer oranlarda açıklanmamış “değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı” değişkeni, maddi duran varlıklar grubunun aksine istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır.

Tablo 10: Toplam Denetim Puan Grubunun Sektör ve Denetim Firmaları Açısından Sınıflandırılması

Sektör	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Aranılan Kriterlere Açıklama Var Olarak Verilmiş Cevapların Toplamı			Denetim Firma Grubu		Toplam
				Diğer	Dört büyük denetim firması	
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	16	20	36
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
Toplam denetim puanı sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz						
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	12	0	12
			Sütun Yüzdesi	66,7%	0,0%	33,3%
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	5	18	23
			Sütun Yüzdesi	27,8%	100,0%	63,9%
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	1	0	1
			Sütun Yüzdesi	5,6%	0,0%	2,8%
$\chi^2 = 20,348$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,601						
İMALAT SANAYİİ	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	33	124	157
			Sütun Yüzdesi	70,2%	66,3%	67,1%
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	13	60	73
			Sütun Yüzdesi	27,7%	32,1%	31,2%
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	1	3	4
			Sütun Yüzdesi	2,1%	1,6%	1,7%
$\chi^2 = 0,381$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,826 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,040						

HOLDİNGLER	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	11	27	38
			Sütun Yüzdesi	25,0%	42,2%	35,2%
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	32	33	65
			Sütun Yüzdesi	72,7%	51,6%	60,2%
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	1	4	5
			Sütun Yüzdesi	2,3%	6,3%	4,6%
$\chi^2 = 5,021$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,081< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,211						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans		30	30
			Sütun Yüzdesi		71,4%	71,4%
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans		11	11
			Sütun Yüzdesi		26,2%	26,2%
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans		1	1
			Sütun Yüzdesi		2,4%	2,4%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz						
	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	72	201	273
			Sütun Yüzdesi	57,6%	60,7%	59,9%
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	50	122	172
			Sütun Yüzdesi	40,0%	36,9%	37,7%
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	3	8	11
			Sütun Yüzdesi	2,4%	2,4%	2,4%
$\chi^2 = 0,029$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,825> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,091						

Yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili değişkenlerin toplam puanlarının ortalamasının alınmasıyla oluşturulan toplam denetim puan grubu ile “sektör ve denetim firmaları” arasında istatistiksel olarak yapılan ki-kare testi sonuçlarına göre ilişki yoktur. Toplam 17 puandan oluşan yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama endeksinde; en fazla yoğunluğun olduğu “5 madde ve daha az arasında” incelenen değişkenlerin yüzde 60,7 oranıyla dört büyük denetim firması, yüzde 57,6 oranıyla diğer denetim firmaları tarafından sunulmuş olduğu görülmüştür. Bu ölçüğe en yüksek katkı sırasıyla elektrik, toptan, imalat sektörüncü yapılmıştır. Ortaya çıkan sonuca göre; dört büyük denetim firması frekans ve oransal olarak açıklamalara daha fazla ağırlık vermiştir. Her ne kadar bu sonuç;

“ H_1 : Seçilmiş denetim kriterleri için belirlenen açıklama düzeyi ile dört büyük denetim firması arasında bir ilişki vardır” hipotezini doğrulamış olsa da, olağanlık katsayılarına göre denetim firma grupları arasında güçlü ayrıştırma görülmediğinden, iki denetim firma grubundan birinin diğerine denetim üzerine büyük etkisinin olmadığı söylenebilir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada şirketlerin önemlilik ve tam açıklama kavramları gereğince standartlarda belirtilen temel bilgilerin yanı sıra ek bulguları açıklamaya yöneliyorlar mı? Sorusundan hareketle oluşturulan puanlama sistemi kullanılarak endeksler ile denetim firma grubu ilişkileri ortaya konulabilmiştir. İster dört büyükler tarafından, ister diğer firmalar tarafından denetlenmiş olsun, olması gereken temel açıklamaların, tüm sektörlerdeki temel varlıkları gösteren maddi duran varlıklar açısından raporlandığı, ancak yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili özellikli konulara dair seçilmiş denetim kriterlerinin tam olarak raporlanmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Daha geniş bir anlatımla, bulgularda belirtilen özellikli sayılabilecek konular dışında çok fazla eksikliğin veya boşluğun tespit edilmemiş olması, TMS 16'nın uygulayıcılar tarafından kavrandığı ve finansal raporlara yansıtıldığını göstermiştir. TMS 40 ile ilgili aranan kriterlerin çoğunun raporlarda yer almaması ise, aslında raporlamanın halen standartlaşmamış olduğunu göstermiştir. Bu durum daha önce yapılmış çalışmaların sonuçları ile benzerdir³.

Sonuç olarak, olağanlık katsayılarına göre Türkiye açısından sektörler bazında BİST 100'ü denetleyen denetim firma grupları arasında büyük farkın olmayışı, ya her iki denetim firma grubunun benzer şekillerde denetim yaptıklarını, ya da BİST 100 şirketlerinin raporlarında benzer açıklamaları yaptıklarını göstermektedir. Sonraki yıllara ilişkin yapılacak çalışmalar bu benzerliğin değişip değişmediğini ortaya koyma açısından önemli olabilir.

Önemli bir diğer nokta ise; finansal tabloların daha kolay okunabilir, anlaşılabilir olması adına, finansal tablolarda olmayan kalemlere ilişkin tutarlara ait dipnot bilgilerinin verilmemesi ile dipnotlarının sadeleştirilmesidir.

Çalışma maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili muhasebe politikaları açıklama seviyesinin tespit edilmesine yönelik örnek teşkil eden bir çalışma olduğundan literatüre katkı sağlayacağı beklenmektedir. Sonraki çalışmalarda BİST 100 yerine, örneğin; sektörel bazda veya borsada işlem gören tüm şirketler gibi başka veri tabanları kullanılarak muhasebe politikaları açıklama seviyeleri araştırılabilir. Açıklama düzeyleri var ya da yok kriteri ile değil, açıklama seviyesi de derecelendirilerek bir çalışma yapılabilir. Pandemi dönemi olarak kabul edilen 2019-2021 yılları arası ayrı bir dönem olarak ele alınıp, pandeminin etkilerine bakılabilir. Araştırma kapsamına alınmayan finans, bankacılık, girişim sermayesi ortaklıkları, sigortacılık, futbol kulüplerinin finansal raporlarına bu çalışma ayrıca yapılabilir.

3 (Marşap, Çil Koçyiğit ve Çına Bal (2007), (Öztürk, 2011), (Çil Koçyiğit, 2013), (Coşkun, 2016), (Esen ve Sakin, 2009), (Ali, Kamran ve Darren, 2004), (Bahadır ve Tolga, 2013), (Christensen ve Nikolaev, 2009).

KAYNAKÇA

- Ali, M. J., Kamran A. ve Darren H. (2004). Disclosure compliance with National Accounting Standards by Listed Companies in South Asia. *Accounting and Business Research*, 34(3), 183-199. (<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.2004.9729963>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Bahadır, O. ve Tolga, B. (2013). Accounting Policy Options Under IFRS: Evidence from Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 12(3), 388. (http://online-cig.ase.ro/jcig/art/12_3_1.pdf, Erişim tarihi: 21.07.2022).
- Christensen, H. B., Nikolaev, V. (2009). Who uses Fair Value Accounting for non financial assets after IFRS adoption. Unpublished SSRN Working Paper. (<https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.417.4867&rep=rep1&type=pdf>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Cooke, T. E., Wallace, R. (1989). Global surveys of corporate disclosure practices and audit firms: A review essay. *Accounting and Business Research*, 20 (77), 47-57. (<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.1989.9729394?journalCode=rabr20>, Erişim tarihi: 10.12.2018).
- Coşkun, S. (2016). TMS-TFRS uygulamaları çerçevesinde seçilen muhasebe politikaları, tahmin ve hataların incelenmesi: Borsa İstanbul sektörler arası karşılaştırmalı bir araştırma. Doktora Tezi, Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş. (<file:///C:/Users/xx/Downloads/440762.pdf>, Erişim tarihi: 07.12.2018).
- Çil Koçyiğit, S. (2013). İMKB’de işlem gören şirketlerde finansal tablo dipnotlarında açıklanan muhasebe politikalarının TMS 40 (Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı) açısından değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 5(4), 254-272. (https://www.isarder.org/isardercom/2013vol5issue4/vol.5_issue.4_article16_full_text.pdf, Erişim tarihi: 08.12.2018).
- Çürük, T. (Aralık 2004). Bağımsız dış denetimin muhasebe şeffaflığına etkisi üzerine uygulamalı bir çalışma: Türkiye örneği. *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 149-165. (<http://www.ajindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423910069.pdf>, Erişim tarihi: 18.12.2022).
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2014). An investigation of compliance with International Financial Reporting Standards by Listed Companies in Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 13(1), 4. (http://online-cig.ase.ro/jcig/art/13_1_1.pdf, Erişim tarihi: 04.08.2022).
- Dumontier, P. ve Bernard R. (1998). Why firms comply voluntarily with IAS: an empirical analysis with Swiss Data. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 9(3), 216-245. (<https://www.elibrary.ru/item.asp?id=6387201>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Esen, Ö. M. ve Sakin, T. (2009). Dipnot açıklama yükümlülüklerine uyum: İMKB 100 Endeksinde yer alan reel sektör firmalarının durumu üzerine bir araştırma. *Yönetim İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, 20(64). (<http://www.ajindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423905600.pdf>, Erişim tarihi: 22.07.2022).
- Glaum, M. ve Street D. L. (2003). Compliance with the disclosure requirements of Germany’s New Market: IAS Versus US GAAP. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 14(1), 64-100. (<https://online-library.wiley.com/doi/abs/10.1111/1467-646X.00090>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Gökten, O. P. (2013). Pozitif muhasebe teorisi ve muhasebe politikalarının seçimine ilişkin ampirik bir çalışma. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, SBE, Ankara. (https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=iTkOhwevEenJZ3onUvs52nxHm1Tsx6kCWItDqVVIDmdX9AFN8X_c1uSumcu98NK4, Erişim tarihi: 21.07.2022).
- Hodgdon, C., Rasoul, H. T., Adhikari, A., ve Harless, D. W. (2009). Compliance with International Financial Reporting Standards and Auditor Choice: New evidence on the importance of the statutory audit. *The International Journal of Accounting*, 44. (<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0020706308001118>, Erişim tarihi: 03.08.2022).

Marşap, B., Çil Koçyiğit, S. ve Çına Bal, E. (Aralık 2007). İMKB’de işlem gören gıda, tekstil ve hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablo dipnotlarında açıklanan muhasebe politikalarının seçilen UFRS’ler açısından incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 9(4), 99-120.

Naser K. (1998). Comprehensiveness of disclosure of non-financial companies Listed on Amman Financial Market. *International Journal of Commerce & Management*, 2(8), 88-119. (<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/eb047365/full/html>, Erişim tarihi: 03.08.2022).

Öztürk, C. (2011). Finansal tabloların dipnotlarında sunulan muhasebe politikalarının uluslararası finansal raporlama standartları açısından incelenmesi. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ankara. (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, Erişim tarihi: 08.12.2018).

Raithatha, M. ve Bapat, V. (2014). Accounting Standards compliance: Comparison between manufacturing and service sector companies from India. *International Journal of Economics and Finance*, 6(9), 158. (<https://pdfs.semanticscholar.org/2586/2979e7db5c53f8770223e1bb04b41a373a2d.pdf>, Erişim tarihi: 03.08.2022).

Tolga, B. (Temmuz- Ağustos 2014). UFRS dipnot açıklama gerekliliklerine uyum: Literatür araştırması. *Mali Çözüm Dergisi*. ([https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/124malicozum/010_Buke_TOLGA\[1\].pdf](https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/124malicozum/010_Buke_TOLGA[1].pdf), Erişim tarihi: 04.08.2022).

KIRŞEHİR'DEKİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ SORUNLARINI VE BEKLENTİLERİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK NİTEL BİR ARAŞTIRMA

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 13.06.2023
Kabul Tarihi : 05.09.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1314155

Doç. Dr. H. Pınar KAYA*
Zeynep BATI**

Bibliyografik Bilgiler

Kaya, H., P. & Batı, Z. (2024). "Kırşehir'deki Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunlarını ve Beklentilerini Tespit Etmeye Yönelik Nitel Bir Araştırma" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 147-166) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1314155>

ÖZ

Muhasebe mesleği ve meslek mensupları işletmelere yönelik olarak çıkarılan yasal düzenlemelerin uygulanmasında ve devletin vergi gelirlerinin belirlenmesinde kritik role sahiptir. Muhasebe mesleğinin gelişimi ve meslek mensuplarının sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirebilmeleri açısından karşılaşılan sorunların tespit edilmesi ve çözülmesi büyük önem taşımaktadır. Çalışmanın amacı Kırşehir'de bağımsız olarak hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını ve beklentilerini araştırmaktır. Bu amaç doğrultusunda basit tesadüfi örnekleme tekniği ile ana kütle arasından seçilen meslek mensuplarına yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak açık uçlu sorular yöneltilmiştir. Elde edilen veriler MAXQDA 2022 nitel analiz yazılım programı ile çözümlenmiş ve bulgulara ulaşılmıştır. Analiz sonuçlarına göre meslek mensupları; meslektaşlarının asgari ücret tarifesine uymamaktan kaynaklanan haksız rekabet sorunu ve elektronik muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan sistemsel sorunlar olmak üzere iki temel sorun ile karşı karşıyadır. Çalışma kapsamında meslek mensuplarının sorunlarına, beklentilerini de dikkate alarak çeşitli çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, muhasebe mesleği, meslek mensuplarının sorunları.

JEL Sınıflandırması: M40, M41.

* Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, pkaya@ahievran.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-8736-088X>.

** Yüksek Lisans Öğrencisi, Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, zeynepkaya86@hotmail.com, <https://orcid.org/0009-0004-6038-3776>.

A QUALITATIVE RESEARCH TO DETERMINE THE PROBLEMS AND EXPECTATIONS OF ACCOUNTING PROFESSIONALS IN KIRŞEHİR

ABSTRACT

Accounting profession and members of the profession have a critical role in the implementation of legal regulations for businesses and in determining the tax revenues of the state. In terms of the development of the accounting profession and the ability of members of the profession to fulfill their responsibilities in the best way, it is of great importance to identify and solve the problems encountered. The aim of the study is to investigate the problems and expectations of professional accountants serving independently in Kırşehir. For this purpose, open-ended questions were asked to the professionals selected from among the main mass using the simple random sampling technique, using face-to-face interview method. The obtained data were analyzed with the MAXQDA 2022 qualitative analysis software program, and the findings were reached. According to the results of the analysis, members of the profession; It is faced with two main problems, namely the problem of unfair competition arising from not complying with the minimum wage tariff of its colleagues, and the systemic problems arising in electronic accounting applications. Within the scope of the study, various solution suggestions were presented, considering the problems and expectations of the members of the profession.

Keywords: Accounting, accounting profession, problems of professionals.

Jel Classification: M40, M41.

1. GİRİŞ

3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile yasal statü kazanan muhasebe, değişime ve sürekli gelişime açık mesleklerden biridir. Türkiye’de muhasebe meslek mensupları Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere üç farklı unvan altında faaliyet göstermektedir. 2008 yılında yapılan değişiklik ile Serbest Muhasebeci unvanı kaldırılmıştır. Günümüzde Serbest Muhasebeci unvanı ile sadece 2008 yılından önce ruhsat almış olan kişiler faaliyetlerine devam etmektedir.

İşletmelerin finansal nitelikteki işlemlerini hukuki düzenlemelere uygun şekilde muhasebe defterlerine aktaran ve işletmelere ait finansal tabloları oluşturarak finansal bilgi üretim ve paylaşım görevinin yerine getirilmesinde etkin rol oynayan muhasebe meslek mensupları işletmelerin sürekliliği, finansal piyasaların şeffaflığı ve ülke ekonomisinin gelişimi açısından büyük öneme sahiptir. Muhasebe meslek mensupları devletin vergi gelirlerinin bir teminatı olarak görülmektedir (Uzay ve Tanç, 2004: 95). Bunun sebebi, işletmeler tarafından ödenmesi gereken vergi matrahının tespit edilmesinin ve resmî kurumlara verginin kanunlara uygun bir şekilde iletilmesinin sorumluluğunu muhasebe meslek mensuplarının üstlenmesidir. Meslek mensupları tarafından sunulan muhasebe hizmetinin kamusal niteliğe sahip olması ve kamu gelirleri üzerinde etkisi olması muhasebe mesleğinin ve mesleği icra eden kişilerin toplumsal açıdan önemini açıkça ortaya koymaktadır.

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını yerine getirme şekillerinde önemli değişikliklere sebep olmaktadır. Özellikle internet ve bilgi teknolojilerindeki yenilikler muhasebe meslek mensuplarının günlük rutin işlerinin büyük bir kısmını elektronik ortama taşımıştır. Son yıllarda internet ile ilgili bulut bilişim, büyük veri, blok zinciri, yapay zekâ gibi teknolojiler muhasebe mesleği açısından başlangıçta tehdit olarak algılansa da aslında söz konusu gelişmeler muhasebe meslek mensuplarının işlerini kolaylaştırma potansiyeli taşımaktadır (Moll ve Yigitbasioglu, 2019: 16). Muhasebe belgelerinin elektronik olarak düzenlenmesi ve saklanması, muhasebe kayıtlarının bilgisayar programları aracılığı ile yapılması, stok sayımlarının dronlar ile gerçekleştirilmesi, finansal tabloların elektronik olarak hazırlanması, analiz edilmesi ve denetlenmesi, beyannamelerin elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına iletilmesi gibi uygulamalar muhasebe meslek mensuplarına birtakım kolaylıklar sağlamaktadır.

Muhasebenin sürekli gelişime ve değişime açık bir meslek olması, meslek mensupları açısından bazı avantajlar sağlıyor olsa da değişime uyum sağlamak hiç de kolay değildir. Değişim eğitim, alt yapı, siber güvenlik, maliyet artışı, rekabet gibi birtakım sorunları da beraberinde getirir. Muhasebe mesleği geçmişten günümüze uzun yıllar varlığını sürdürmeye çalışırken mesleği icra eden muhasebe meslek mensupları bu süreçte çeşitli sorunlar ile karşı karşıya kalmıştır. Bazı sorunlar yapılan düzenlemeler ile sorun olmaktan çıkarılsa da meslek mensuplarının çözüm aranan ve yeni ortaya çıkan sorunları olduğu bir gerçektir.

Çalışmanın amacı, Kırşehir’de bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının hem kronik hale gelen hem de teknolojik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan sorunlarını tespit etmek ve sorunların çözümüne yönelik çıkarımlarda bulunmaktır. Bu kapsamda yüz yüze görüşme (mülakat) yöntemi kullanılarak basit tesadüfi örnekleme ile anakütle arasından seçilen 32 muhasebe meslek mensubuna yarı yapılandırılmış toplam 10 soru yöneltilmiştir. Elde edilen veriler MAXQDA nitel analiz yazılım programı ile çözümlenmiş ve bulgulara ulaşılmıştır. Mesleki başarıya ulaşmak için mesleği icra eden kişilerin sorun olarak algıladıkları konulara çözüm odaklı yaklaşmak gerektiği düşüncesinden hareketle, yapılan bu çalışmanın muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını çözme yetkisi ve sorumluluğu olan taraflara bakış açısı sağlaması ve katkı sunması beklenmektedir. Böylece sorunları dikkate alınan ve çözüme kavuşan meslek mensuplarına görevlerini daha etkin ve verimli şekilde yerine getirecekleri çalışma ortamının sağlanabileceği düşünülmektedir.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Literatürde Türkiye’nin farklı illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını nitel, nicel ya da karma yöntem kullanarak araştıran çalışmalara ilişkin özet bilgiler aşağıda yer almaktadır.

İbrahimoglu vd. (2014) Gaziantep ilindeki meslek mensuplarının sorunlarını anket yöntemi ile tespit etmeye yönelik yaptıkları çalışmanın sonucunda; meslek mensuplarının en çok mükelleflerle iletişim konusunda sorunlar yaşadıkları, bunu sırasıyla meslektaşları arasında yaşanan etik dışı eylemler, muhasebe mesleğinin stres düzeyinin yüksekliği ve mesleğin maddi ve manevi beklentileri tam olarak karşılayamamasının izlediği tespit edilmiştir.

Aydemir (2015) Türkiye genelinde anket yöntemi ile muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını ve beklentilerini araştırmıştır. Meslek mensupları genel olarak en çok iş yüklerinin fazla olmasından şikâyet etmişlerdir. Bunun yanı sıra bağımsız çalışan meslek mensupları mükelleflerin ücretlerini hiç ödememelerini veya düzensiz ödeme yapmalarını ve meslektaşlarının bir kısmının çok ucuza defter tutmalarını temel sorun olarak belirtmiştir.

Terzi (2015) Rize’de faaliyet gösteren meslek mensuplarına yapmış olduğu anket sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının en fazla ekonomik açıdan sorunlar yaşadıkları tespit edilmiştir. Muhasebe eğitimine yönelik en temel sorunun ise uygulama yetersizliği olduğu belirlenmiştir.

Deran vd. (2016) Ordu ilindeki muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını anket yöntemi ile araştırdıkları çalışmanın sonucunda; mevzuatta yapılan değişikliklerin sıklığının ve bürokratik işlemlerin fazlalığının meslek mensuplarının iş yükünü ve sorumluluklarını artırmasını en temel mesleki sorun olarak tespit etmişlerdir. Bu soruna çözüm olarak da meslek mensuplarının büyük çoğunluğu meslek odalarından güncel gelişmeleri yansıtacak ve düzenli aralıklarla yayınlanacak bir dergi çıkarması beklentilerini ileri sürmüşlerdir.

Gündüz ve Özen (2016) Uşak’ta hizmet veren meslek mensuplarının sorunlarını anket yöntemi ile araştırmışlar ve meslek mensuplarının en çok iş yükü fazlalığından ve özel hayata vakit ayıramamaktan, alınan ücretin tahsilatının zorluğundan ve yetersizliğinden, mükelleflerin ödenecek vergiye yönelik taleplerinden ve evrakları zamanında ulaştırmamalarından, ücret tarifesinin altında defter tutan ve alanında yetersiz olan meslektaşlarından, resmi kurumlardaki bürokratik işlemlerin fazlalığından şikâyet ettiklerini tespit etmişlerdir.

Durmuş ve Sekizsu (2017) Malatya ilinde hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını anket yöntemi ile araştırdıkları çalışmada; meslek mensupları mükelleflerin kendileri üzerinde yaptırım gücü olduğunu, evrakları zamanında teslim etmemelerinin işlerini aksattığını, meslektaşları ile aralarında haksız rekabet sorunu olduğunu, bazı muhasebecilerin mesleğin saygınlığını azaltıcı eylemler gerçekleştirdiğini ve ücret tarifesinin altında bir ücretle defter tutma eğilimi gösterdiğini ileri sürmüşlerdir. Yasaların sürekli değişimi, resmî kurumlardaki bürokratik işlemlerin fazla olması, ücret tahsilatında yaşanan zorluklar ve mükelleflerin vergi matrahına ilişkin talepleri meslek mensuplarını rahatsız eden hususlar arasında yer almıştır.

Gönen ve Solak (2017) İzmir’de faaliyet gösteren meslek mensuplarına anket uygulayarak e-dönüşüm sürecine ilişkin sistemsel sorunlar yaşandığını ve e-dönüşümün meslek mensuplarının hizmet maliyetlerini artırmasına rağmen mükelleflerin söz konusu ek maliyeti ödemekten kaçındıklarını tespit etmişlerdir.

Özçelik (2018) Artvin ve Rize illerinde hizmet veren meslek mensuplarının sorunlarını ve sorunların cinsiyete göre değişip değişmediğini anket yöntemi ile araştırmıştır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının; müşterilerle en çok ücret bedelinin zamanında ve düzenli ödenmemesine, resmî kurumlar ile bürokrasinin çok fazla olmasına, meslektaşlarla muhasebe standartlarına uyulmamasına, personel ile ise nitelikli eleman bulmaya yönelik sorunlar yaşadıkları tespit edilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının büyük çoğunluğu iş yüklerinin fazla olmasından şikâyetçidir. Meslek mensuplarının müşterileri ile ilgili sorunları dışındaki tüm sorunları kısmen de olsa cinsiyete göre değişiklik göstermiştir.

Elçin vd. (2018) Türkiye genelinde elektronik muhasebe uygulamalarına geçiş yapan işletmelere hizmet veren meslek mensuplarının geçiş sürecinde yaşadıkları sorunları anket yöntemi ile araştırmışlardır. Elde ettikleri bulgulara göre sorunları; iş yükü, sistemdeki eksiklikler, alt yapı ve eleman eksikliği olmak üzere üç faktör altında toplamışlardır. Meslek mensuplarının büyük çoğunluğu e-muhasebe sürecine geçişin iş yüklerini artırdığını, sistemde önemli eksikliklerin bulunduğunu, e-fatura ve e-defter sistemine geçen işletmelerde hem kalifiye eleman hem de bilişim sistemlerine yönelik alt yapı eksikliklerinin önemli sorun olduğunu ifade etmişlerdir.

Karasioğlu ve Garip (2019) Karaman'daki meslek mensuplarının e-muhasebe uygulamaları ile ilgili sorunlarını anket yöntemi ile araştırdıkları çalışmalarının sonucunda; kalifiye çalışanların ve e-uygulamalar ile ilgili verilen eğitimlerin eksikliğinin en temel sorunlar olduğu yönünde bulgulara ulaşmışlardır.

Kızıl vd. (2019) Kocaeli ilindeki meslek mensuplarına anket uygulayarak yaptıkları çalışmada meslek mensuplarının faaliyetleri kapsamında karşılaştıkları sorunların başında; sorumlulukları ile karşılaştırıldığında kazançlarının düşük olması ve meslek mensubu sayısının gerektiğinden fazla olması gelmiştir.

Arslan ve Kılıç (2020) Türkiye genelinde karma yöntem kullanarak yaptıkları araştırma ile muhasebe meslek mensupları arasında yaşanan haksız rekabet sorununa çözüm yolları aramışlardır. Araştırma kapsamında meslek mensuplarının görüşleri çerçevesinde ortaya çıkan haksız rekabetin önlenmesi için alınması gereken tedbirlerin başında; meslek mensuplarına müşteri kotası getirilmesi, ücret tahsilatının doğrudan mükelleften değil, meslek odasından veya Bakanlık aracılığıyla dolaylı şekilde yapılması ve meslek mensuplarının belirli aralıklarla tarafsız olarak gerçekleştirilecek denetime tabi tutulması gelmiştir.

Aydemir ve Arslan (2020) Mardin ilinde hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını anket yöntemi ile araştırmışlar ve sonuç olarak önem sırasına göre meslek mensuplarının defter tutma dışındaki işlemlerinin iş yüklerini fazlasıyla artırmasını, nitelikli eleman temininde güçlük çekilmesini ve mükelleflerin kanuna aykırı isteklerde bulunmasını en güncel sorunlar olarak tespit etmişlerdir.

Çelik ve Şendurur (2020) Muş ve Ağrı illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına anket uygulayarak, meslek mensuplarının sorunlarını araştırmışlardır. Çalışma sonucuna göre, muhasebe meslek mensupları en çok iş yükünün fazla olmasını sorun olarak belirtmiş, bunu sırasıyla muhasebe ücretlerinin verilen emek karşısında yetersizliği ve meslek mensuplarının ücret tarifesinden düşük bir bedelle hizmet veriyor olması izlemiştir.

Aratoğlu ve Kılıç (2021) Bartın, Karabük ve Zonguldak illerindeki meslek mensuplarının sorunlarını mülakat tekniği ile araştırdıkları çalışmada bağımsız meslek mensuplarının temel sorunlarının başında; mükelleflere geleneksel muhasebe işlemleri dışındaki danışmanlık hizmetlerinin ücretsiz verilmesi, asgari ücret tarifesinin altında ücret belirleyen meslek mensuplarının olması, müşteri kotasının uygulanmaması ve mükelleflerin resmî kurumlara olan ödemelerini zamanında yerine getirmemesi gelmiştir.

Ceylan ve Hacıhasanoğlu (2022) Yozgat ilinde hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının Covid-19 sürecinde yaşadıkları sorunları mülakat tekniği ile araştırmışlar ve çalışmanın sonucunda normal şartlara göre kıyaslandığında meslek mensuplarının evrağa ulaşmada, mükellefler ve resmî kurumlar ile deği-

şen çalışma şartları sebebiyle iletişim kurmada sorunlar yaşadıklarını tespit etmişlerdir. Salgın dönemi meslek mensuplarının iş yükünü artırmış olmasına rağmen mükelleflerin bu süreçte yaşadıkları maddi sıkıntılar ücret tahsilatlarını zorlaştırmıştır.

3. METODOLOJİ

Çalışmanın bu bölümünde araştırmamızın amacına, önemine, evrenine ve örneklemine, veri toplama ve analiz yöntemine, kısıtlarına ve bulgularına yönelik açıklamalar alt başlıklar halinde yer almaktadır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın temel amacı, Kırşehir’de bağımsız olarak hizmet veren SM ve SMMM unvanına sahip muhasebe meslek mensuplarının mesleğe girişte ve mesleki sorumluluklarını yerine getirdikleri süreçte karşı karşıya kaldıkları sorunlarını tespit etmek, sorunlara yönelik beklentileri doğrultusunda çözüm önerileri sunmaktır. Araştırmanın alt amaçları şunlardır:

Muhasebe meslek mensuplarının;

- Ruhsat alma sürecinde yaşadıkları sorunları,
- Mükellefleri ile ilgili yaşadıkları sorunları,
- Meslektaşları ile ilgili yaşadıkları sorunları,
- Vergi dairesi, Sosyal Güvenlik Kurumu gibi resmî kurumlar ile ilgili yaşadıkları sorunları,
- Elektronik muhasebe uygulamalarında karşılaştıkları sorunları,
- Nitelikli ve tecrübeli çalışan bulma konusunda yaşadığı sorunları,
- Mesleki gelişim ve eğitimleri ile ilgili karşılaştıkları sorunları,
- Meslek odalarından talep ve beklentilerini,
- Yasal düzenleme yapma yetkisi olan kurumlardan beklentilerini,
- Geleceğin muhasebe meslek mensubu adaylarını mezun eden üniversitelerden beklentilerini tespit etmektir.

Yapılan araştırmanın muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını gündeme getirmek suretiyle, tespit edilen sorunları ortadan kaldırmaya veya en azından makul seviyeye indirmeye yönelik önlemler alınmasına dikkat çekmek açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Muhasebe mesleğinin gelişimi ve meslek mensuplarının sorumluluklarını etik ilkeler ve yasal düzenlemeler doğrultusunda huzurlu bir iş ortamında sürdürmeleri, sorunlar karşısında alınacak tedbirlere bağlıdır. İşletmeler ile devlet arasında önemli bir görevi icra eden muhasebe meslek mensuplarının çalışma şartlarını olumlu etkileyecek düzenlemeler ülke ekonomisinin gelişimi ve toplumsal refah açısından da büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan araştırma sonuçlarının muhasebe meslek mensuplarına, işletmelere, meslek odalarına, üniversitelere ve düzenleme yapma yetkisi olan kurumlara katkı sunması beklenmektedir.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini Kırşehir ilinde bağımsız (serbest) olarak faaliyet gösteren SM ve SMMM ruhsatına sahip olan muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. 2022 yılı sonu itibariyle TÜRMOB 2022 yılı Çalışma Raporuna göre, Kırşehir SMMMO'ya kayıtlı 4 SM ve 71 SMMM olmak üzere toplam 75 kişi araştırmanın evren büyüklüğüdür. Araştırmanın örneklem büyüklüğü ise 32 olarak belirlenmiştir. Nitel araştırmalarda örneklemin niceliğinden çok niteliği daha önemlidir. Nitel araştırmalar, büyük örneklem yerine daha küçük örneklemelerden derinlemesine elde edilen verilere odaklanır (Baltacı, 2019: 369). Elde edilen veriler doğrultusunda 32 kişiden oluşan bir örneklem büyüklüğünün araştırma konusu ile ilgili yeterli bakış açısı oluşturabileceği değerlendirilmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Yapılan bu nitel araştırmada veri toplama yöntemi olarak görüşme (mülakat) tekniği kullanılmıştır. Nitel araştırmalar, birçok muhasebe dergisinde yazarlar tarafından yaygın olarak tercih edilen nicel araştırmaların aksine, araştırma sorularına nicel araştırma yöntemlerinde bulunmayan şekilde etkili yanıtlar almak açısından önemli bir role sahiptir (Villiers vd. 2019: 1459). Nitel araştırmalarda görüşme, insanların genel bakış açılarını, öznel tecrübelerini, duygu ve algılarını ortaya koymada fayda sağlayan güçlü bir yöntem olarak sıklıkla kullanıldığı için tercih edilmiştir (Karataş, 2015: 64).

Araştırmanın katılımcılarının seçiminde, olasılıklı örnekleme yöntemlerinden basit tesadüfi örnekleme tercih edilmiştir. Bu yöntemin kullanılabilmesi için araştırmada ele alınan problem ile ilgili bilgilerin evrene göre homojen olması ve evrenin tamamını içeren iyi bir örneklem çerçevesinin oluşturulması gerekmektedir (Baltacı, 2018: 240). Basit tesadüfi örnekleme yönteminin araştırma için uygun olarak değerlendirilmesinin nedeni, hem araştırmanın problemine ilişkin bilgilerin homojen olması hem de araştırmanın evreni nispeten küçük olduğu için örneklem çerçevesinin kolay oluşturulabilmesidir. Araştırmacı söz konusu çerçeveden tesadüfi olarak diğer bir ifade ile rastgele seçim yaparak, araştırmanın örneklemini belirleyebilmektedir.

Araştırma kapsamında belirlenen toplam 32 muhasebe meslek mensubu ile yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşme yapabilmek için meslek mensuplarından önceden randevu alınmış, görüşmeler belirlenen gün ve saatte meslek mensuplarının çalışma ofislerinde gerçekleştirilmiştir. Meslek mensupları ile gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler, görüşme öncesi katılımcıların izni alınarak ses kayıt cihazı ile kaydedilmiştir. Görüşmeler esnasında katılımcılara önceden hazırlanmış ve yarı yapılandırılmış toplam 10 açık uçlu soru yöneltilmiştir. Verilerin elde edilme süreci 15.04.2023-15.05.2023 tarihleri arasında kapsamaktadır. Araştırmaya dâhil olan katılımcıların isimlerini deşifre etmemek için verilerin analizinde katılımcıların isimlerine yer verilmemiştir.

Muhasebe meslek mensuplarından elde edilen verilerin analizinde bilgisayar destekli nitel veri analiz yazılım programları arasında yer alan MAXQDA kullanılmıştır. Berlin-Almanya merkezli VERBI Software tarafından geliştirilen ve 1989 yılından itibaren kullanılabilen MAXQDA, nitel ve karma araştırma yöntemleri ile elde edilen verilerin kodlanmasında, organize edilmesinde ve analizinde tercih edilen bir yazılımdır (Marjaei vd., 2019: 2). Araştırma kapsamında MAXQDA paket programı kullanı-

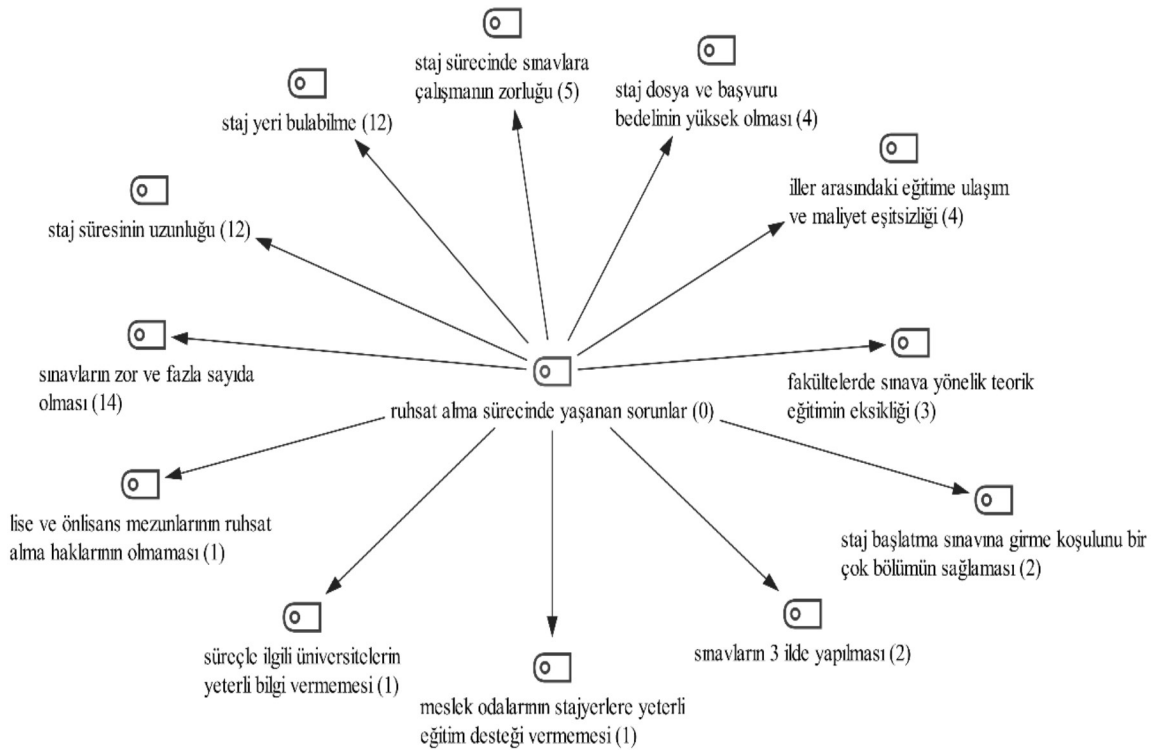
arak analiz edilen veriler sonucu ulaşılan bulgular yorumlanarak, çeşitli değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur.

3.4. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmadan elde edilen bulgular Kırşehir ilinde bağımsız olarak hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının görüşleri ile sınırlıdır. Araştırma kapsamında görüşlerine başvuru yapılan meslek mensupları SM ve SMMM ruhsatlı kişiler olup, YMM'ler farklı yetki ve sorumluluklara sahip oldukları için görüşme kapsamına dahil edilmemiştir. Bağımlı olarak faaliyet gösteren SM ve SMMM ruhsatlı meslek mensupları ise çalışma şekilleri farklı olduğundan araştırma kapsamına alınmamıştır. Muhasebe meslek mensuplarının iş yoğunluklarının fazla olması ve görüşmelerin ses kayıt cihazı ile kaydedilmesinin istenmesi katılımcı sayısı üzerinde olumsuz etki yaratmış ve örneklem büyüklüğünü sınırlandırmıştır.

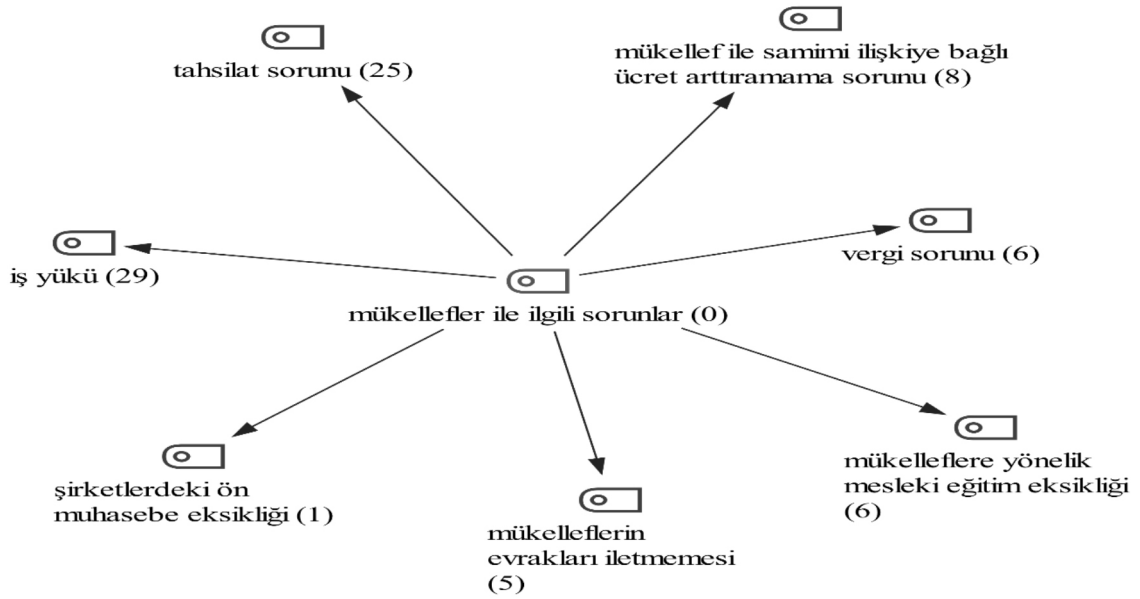
3.5. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bu bölümünde araştırmanın konusu olan muhasebe meslek mensuplarının sorunlarına ve beklentilerine ilişkin olarak yapılan görüşmelerde elde edilen verilerin analizi sonucu ulaşılan bulgulara yer verilmiştir. Araştırma bulgularının değerlendirilmesinde görüşmelerin gizliliğine bağlı olarak ses kayıtlarındaki sözler paylaşılmamıştır. Muhasebe meslek mensuplarının öncelikle sorunları sonrasında ise sorunların çözümüne yönelik beklentileri MAXQDA programında analiz edilerek aşağıda program çıktısı olan şablonlar halinde sunulmuştur.



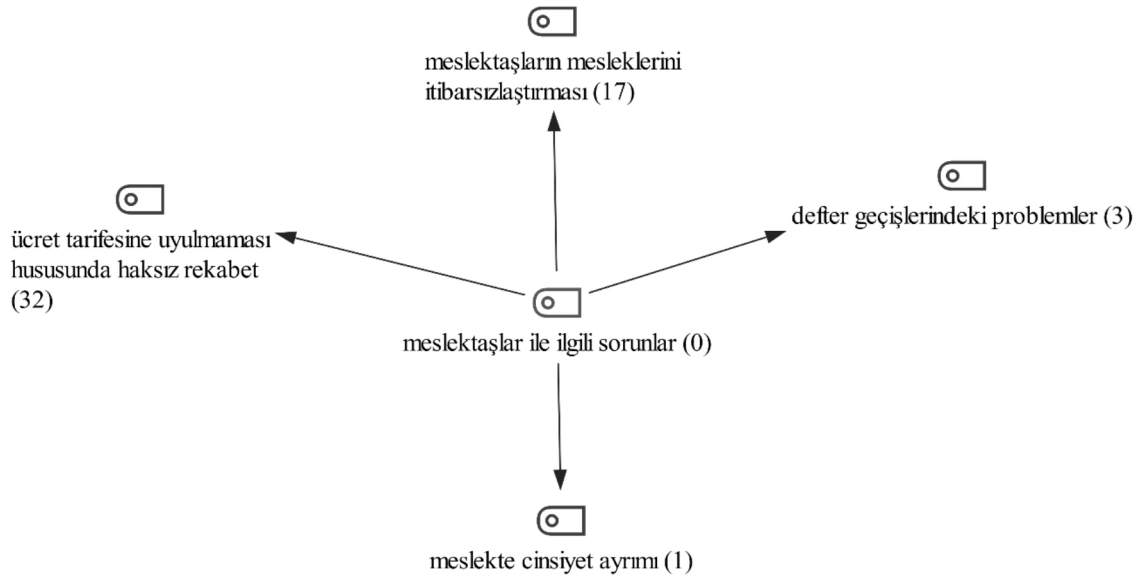
Şekil 1. Meslek Mensuplarının Ruhsat Alma Sürecine İlişkin Sorunları

Ruhsat alma sürecinde yaşanan sorunların analizinde araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının deneyimledikleri birden fazla sorun olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensupları staja giriş sınavının ve staj sonrası yapılan sınavların zor ve fazla sayıda olmasını temel sorun olarak ileri sürmüştür. Bunun yanı sıra staja giriş sınavını başarı ile geçen adayların staj yeri bulmakta güçlük yaşamaları ve staj süresinin üç yıl gibi uzun bir zaman olması meslek mensuplarının ruhsat alma sürecine yönelik olarak belirttikleri sorunlar arasında yer almaktadır. Meslek mensupları staj yapmak için başvurulan ofislerde stajyerlerin hem teorik hem de uygulamalı bilgi eksikliklerinden dolayı yük olarak görüldüklerini, buna bağlı olarak işi öğrenene kadar işverenlerin maaş ve sigorta primi maliyetlerini karşılamak istememe gibi tutumları sebebiyle staj yapabilecek yer bulmakta zorlandıklarını dile getirmişlerdir. Ayrıca staj için gereken üç yıllık sürenin çok uzun ve bu sürecin sonunda yapılan sınavlara staj süreci içinde yoğun işlere rağmen çalışmanın çok zor olduğunu vurgulamışlardır.



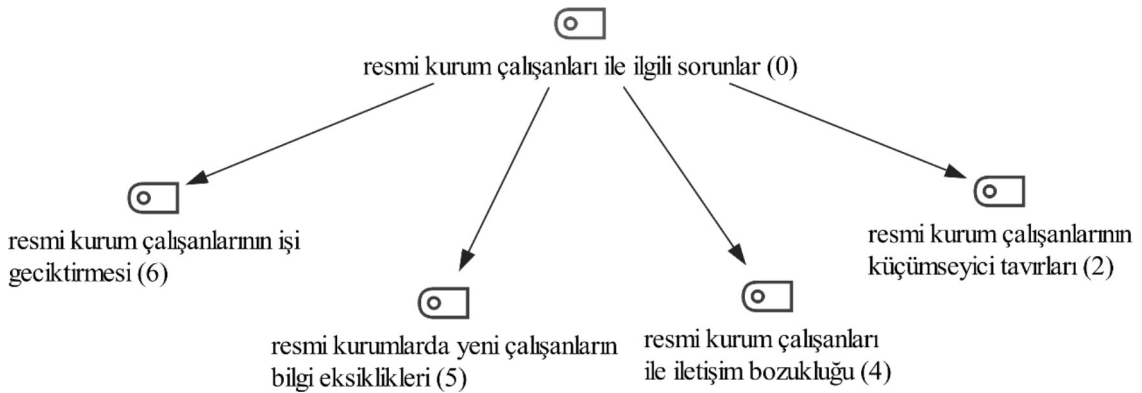
Şekil 2. Meslek Mensuplarının Mükelleflerine İlişkin Sorunları

Meslek mensuplarının mükellefleriyle yaşamış oldukları sorunların başında iş yüklerinin fazla olması ve vermiş oldukları hizmetin karşılığını almakta zorlanmaları gelmektedir. Muhasebe meslek mensupları emeklerinin karşılığı olan ücretlerin enflasyonla entegre bir şekilde “mükellef ile samimi ilişkiye” bağlı olarak artmamasına rağmen ücretlerin tahsilatında büyük sorunlar yaşadıkları konusundan rahatsızdır. Yoğun iş yüküne katlanmalarının karşılığını tam olarak alamamak meslek mensuplarının mükelleflere yönelik en büyük ve çözümü henüz bulunamamış sorun kaynağıdır. Mükelleflere yönelik mesleki eğitimin eksik olduğunu savunan meslek mensupları, mükelleflerin e-devlet sistemi üzerinde yapmaları gereken e-fatura, e-bildirim vb. birçok işlemi yapamadıklarını, bu tür işlemleri de kendileri yapmak zorunda kaldıklarını, evraklara ulaşmada sorunlar yaşadıklarını ve bu durumun da yoğun mesaiye ve iş yüküne sebep olduğunu ifade etmişlerdir. Diğer taraftan mükelleflerin yüksek vergilerden şikâyetçi olup, bu durumun sorumlusu olarak da meslek mensuplarını gördükleri yapılan görüşmeler sonucu tespit edilen bir diğer sorundur.



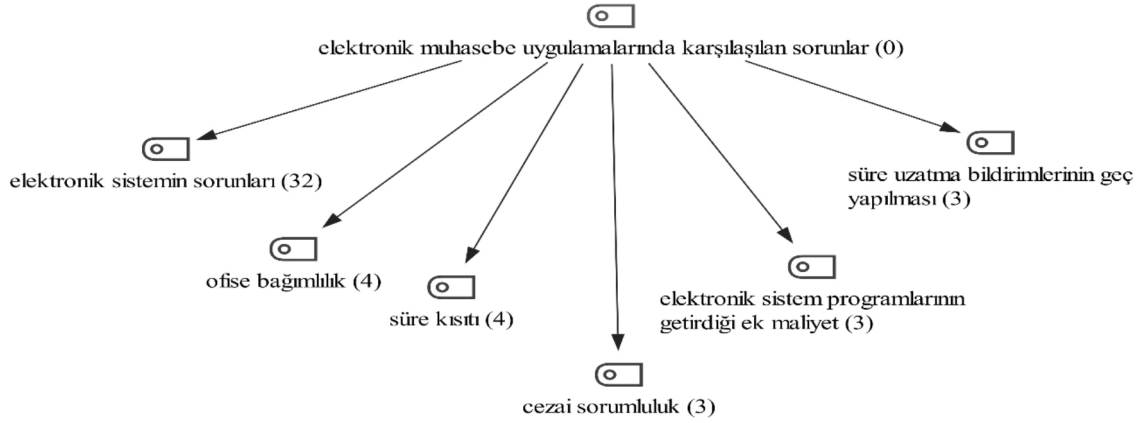
Şekil 3. Meslek Mensuplarının Meslektaşlarına İlişkin Sorunları

Meslek mensuplarının meslektaşlarıyla yaşadıkları sorunlar değerlendirildiğinde, en büyük sorunun meslek mensuplarının her yıl düzenlenen asgari ücret tarifesine uymadıkları, daha fazla mükellef ile çalışabilmek için tarifenin altında ücret talep etmeleri sonucu “haksız rekabet” ortamının oluştuğu hususundaki görüşleri olduğu tespit edilmiştir. Görüşme yapılan meslek mensuplarının tamamının bu sorunu ifade etmesi dikkat çekicidir. Bunun yanı sıra meslek mensuplarının çoğunluğu bazı meslektaşlarının uygunsuz davranışlar göstermesi sonucu muhasebe mesleğinin itibarsız hale geldiğini ileri sürmüştür. Üç meslek mensubu mükelleflerin tercihine bağlı olarak yapılan defter geçişlerinde önceki meslek mensuplarının bu geçişi zorlaştırmalarını sorun olarak ileri sürmüştür. Sadece bir meslek mensubu ise meslekte cinsiyet ayrımı yapıldığını ifade etmiştir.



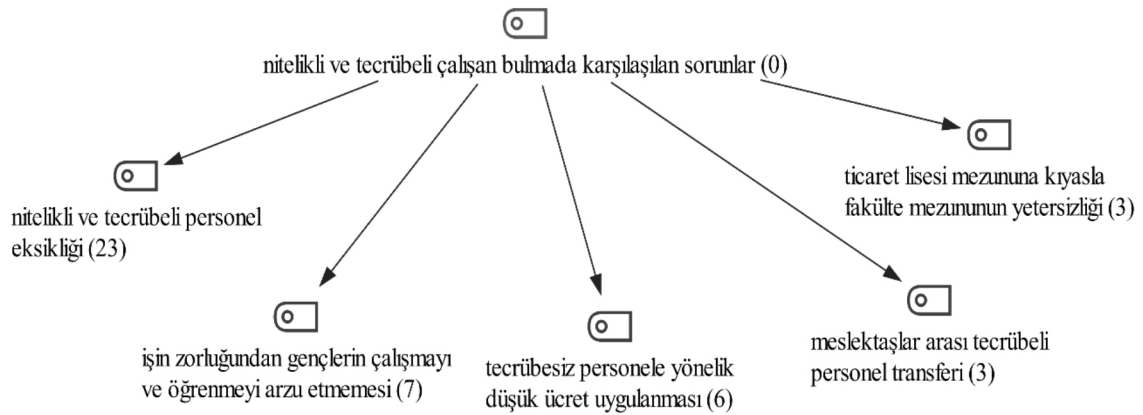
Şekil 4. Meslek Mensuplarının Resmi Kurum Çalışanlarına İlişkin Sorunları

Elektronik muhasebe sisteminin kullanılmasına geçiş ile beyanname, dilekçe vb. birçok işlem elektronik sistem üzerinden yapılabildiği için son yıllarda meslek mensuplarının resmî kurumlardaki işleri büyük ölçüde azalmıştır. Buna bağlı olarak yapılan analiz sonuçları, meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun resmi kurum çalışanlarına yönelik bir sorun yaşamıyor olduğunu göstermiştir. Düşük oranda tespit edilen sorunlar ise sırasıyla; resmi kurum çalışanlarının işi geciktirmesi, göreve yeni başlayan çalışanların eski personele kıyasla bilgi eksiklikleri, resmi kurum çalışanları ile etkin iletişim sağlayamama ve çalışanların meslek mensuplarına yönelik küçümseyici tavırlarıdır.



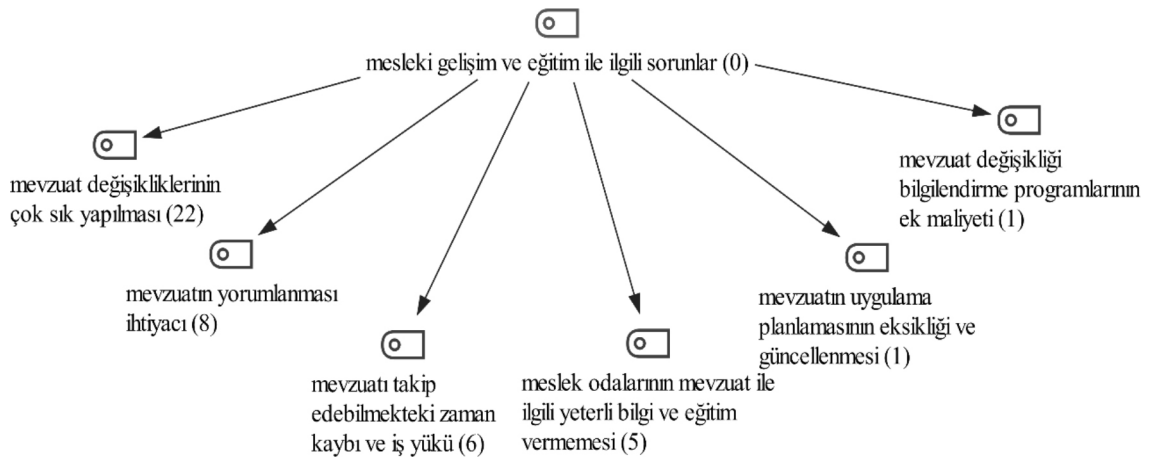
Şekil 5. Meslek Mensuplarının Elektronik Muhasebe Uygulamalarına İlişkin Sorunları

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının tamamı, elektronik muhasebe uygulamalarında sistemsel sorunlarla karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Kısıtlı sürede sisteme yüklenmesi gereken evrakların zamanında iletilmemesi durumunda yüksek cezai sorumluluğu olan muhasebe işlemlerinin, elektronik sistemler üzerinden yapılması meslek mensuplarına kolaylık sağlaması amacıyla kurgulanmıştır. Fakat işlemlerin yapıldığı esnada sistemin kilitlemesi, çalışmaması, beyannameleri yüklememesi vb. sorunlar ofiste çalışma süresini uzatmış, meslek mensuplarında yorgunluk ve bıkkınlık hissiyatının oluşmasına zemin hazırlamıştır. Çözümü, iyi yazılım firmalarıyla çalışmakta bulan meslek mensupları da programların getirdiği ek maliyetin ve her yıl güncelleme ücretlerinin bütçelerini zorladıklarını ifade etmişlerdir.



Şekil 6. Meslek Mensuplarının Nitelikli ve Tecrübeli Çalışan Bulmaya İlişkin Sorunları

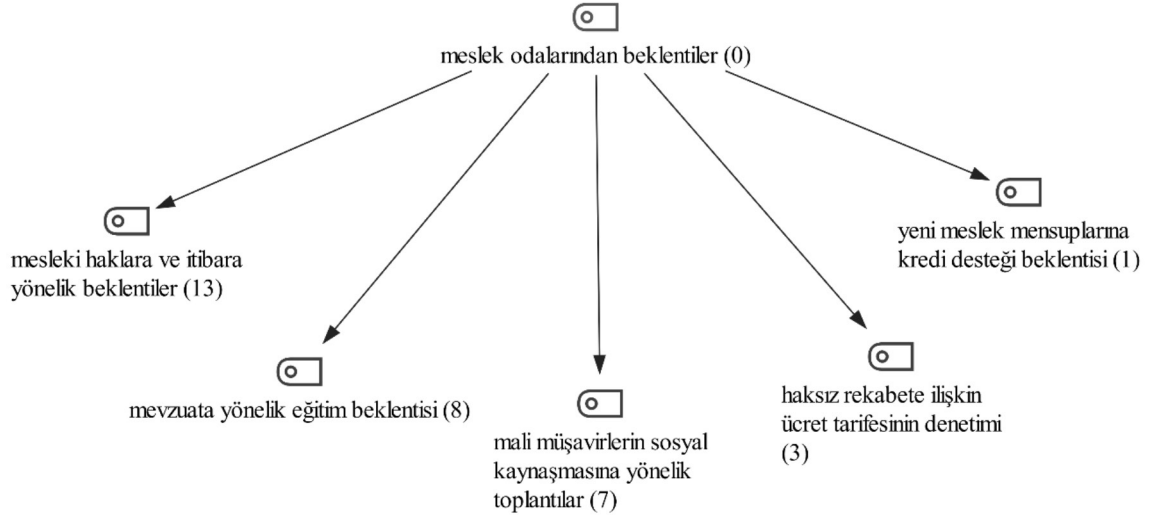
Kırşehir’de muhasebe bürolarında istihdam etmek için arzu edilen nitelikli ve tecrübeli eleman bulabilmenin büyük bir sorun olduğu meslek mensupları ile yapılan görüşmeler sonucu tespit edilmiştir. Bunun sebepleri ise; muhasebe işinin zorluğundan dolayı gençlerin bu mesleği öğrenmeyi ve çalışmayı arzu etmemesi, işin öğrenilme sürecinde çalışanların tecrübe kazanana kadar düşük ücret ile çalıştırılmak istenmesi, meslek mensuplarının arasında tecrübeli çalışanların transfer edilmesi ve ticaret lisesi mezunlarının, fakültelerden mezun olanlara kıyasla işi kavrama yeteneklerinin daha yüksek olması öngörülmüştür.



Şekil 7. Meslek Mensuplarının Mesleki Gelişime ve Eğitime İlişkin Sorunları

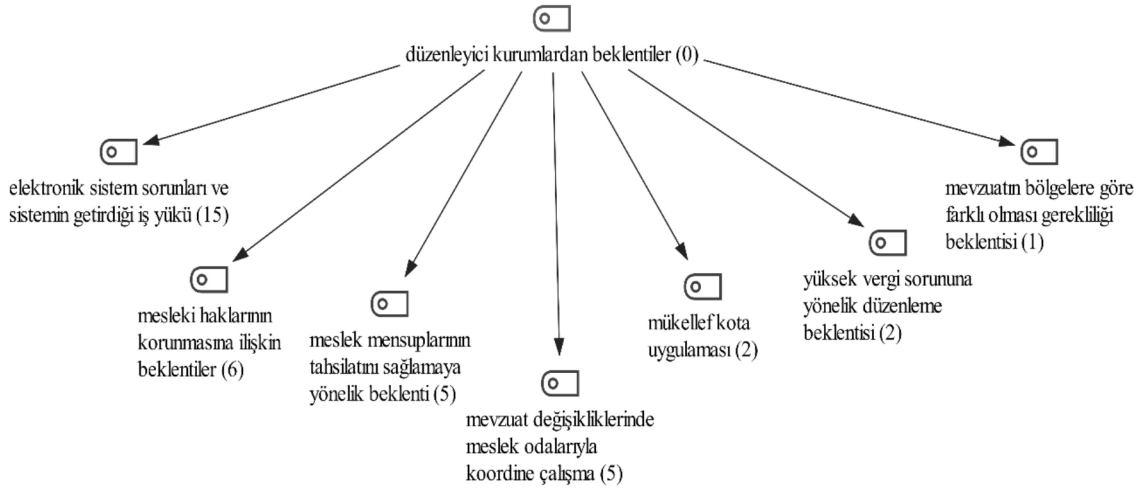
Meslek mensuplarının mesleki gelişim ve eğitimleriyle ilgili yaşadığı en temel sorun mevzuatın çok sık değişmesi olmuştur. Mevzuat değişikliklerini bildiren programların varlığı meslek mensuplarına kolaylık sağlamakta olsa da bunların getirmiş olduğu ek maliyetler sorunu çözmeye yetmemektedir.

Ayrıca sürekli değişen mevzuatın kolay anlaşılabilir olmaması sebebiyle yorumlanmasının gerekmesi ve mevzuatı sürekli takip etmenin zaman kaybına ve fazla iş yüküne sebep olması da az sayıda meslek mensubu tarafından mesleki eğitim ve gelişime ilişkin sorun olarak ileri sürülmüştür.



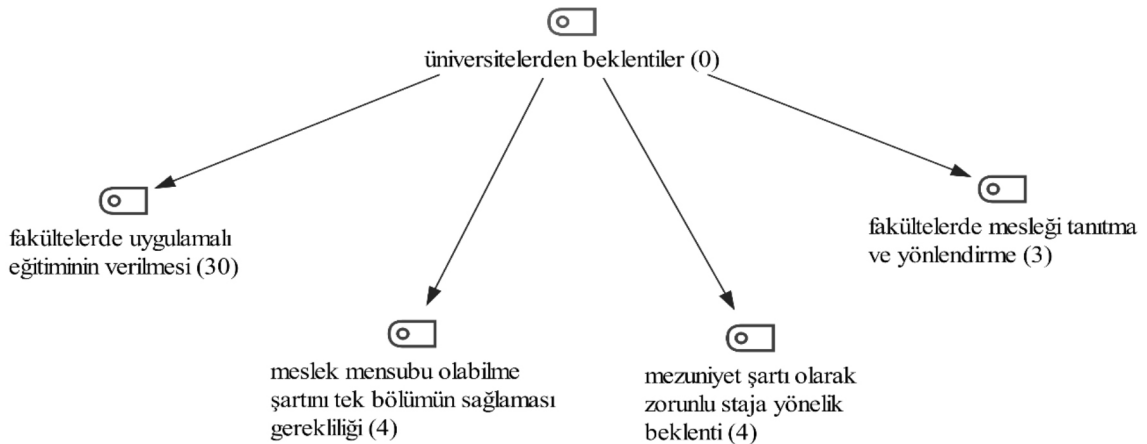
Şekil 8. Meslek Mensuplarının Meslek Odalarından Beklentileri

Analiz sonuçları, muhasebe meslek mensuplarının TÜRMÖB'dan ve bağlı meslek odalarından en çok mesleki haklara ve itibara yönelik beklentilerinin olduğunu göstermiştir. Meslek mensupları birçok meslek grubuna verilen yeşil pasaport gibi hakların verilmesi gibi kendilerine bazı ayrıcalıklar tanınması ve mesleki itibarlarının korunması hususlarında beklenti içindedirler. Ayrıca sürekli değişen mevzuata ve bu mevzuatın yorumlanmasına ilişkin eğitim talepleri olduğu tespit edilmiştir. Bunların yanı sıra meslek mensupları arasındaki sosyal ilişkilerin oluşturulmasına ve geliştirilmesine yönelik toplantı düzenlenmesine, haksız rekabete ilişkin ücret tarifesi denetimi yapılmasına ve yeni ruhsat alanlara kredi desteği verilmesine yönelik beklentileri olduğu ortaya çıkmıştır.



Şekil 9. Meslek Mensuplarının Düzenleme Yapma Yetkisi Olan Kurumlardan Beklentileri

Meslek mensuplarının yasal düzenleme yetkisi olan kurumlardan beklentileri son yıllarda özellikle elektronik sistemden kaynaklanan sorunlara yönelik olmuştur. Elektronik sistem meslek mensuplarına birçok açıdan kolaylık sağlamış olsa da yazılımının iyi olmaması ve aynı anda birçok ilde sisteme yükleme yapılması durumunda sistemin bu yoğunluğu kaldıramamasına bağlı ilerleme kaydetmemesi büyük sorun haline gelmiştir. Ayrıca mükelleflerin elektronik sistemi kullanamaması ve kendi yapmaları gereken işleri meslek mensuplarından talep etmeleri meslek mensuplarının iş yükünü artırmıştır. Bu konuda yapılacak bir düzenlemenin meslek mensuplarına büyük zaman avantajı ve kolaylık sağlayabileceği ileri sürülmüştür. Meslek mensuplarının haklarını koruyucu ve tahsilatlarını kolaylaştırıcı düzenlemelerin yapılması ve mevzuata ilişkin değişikliklerin meslek odalarıyla koordineli bir şekilde çalışılarak yapılması gerektiği de meslek mensuplarının beklentileri arasında yer almıştır.



Şekil 10. Meslek Mensuplarının Üniversitelerden Beklentileri

Meslek mensuplarının büyük çoğunluğu fakülterde uygulamalı eğitimin eksikliğine işaret etmiş ve üniversitelerde teorik eğitime ek olarak bilgisayarda muhasebe programları üzerinden öğrencilere muhasebe öğretilmesi gerektiğine yönelik görüş bildirmiştir. Buna paralel olarak öğrencilerin mezun olabilmesi için staj yapma sürelerinin uzatılarak, uygulamayı daha iyi öğrenmeleri beklenmektedir. Ayrıca özellikle iktisadi ve idari bilimler fakültesinin birçok bölümünden mezun olan öğrencilerin meslek mensubu olabilmemesinin, her bölümde yeterli seviyede muhasebe eğitimi verilmediği gerekçesine dayanarak önüne geçilmesi gerektiği ileri sürülmüş ve tek bir bölümden mezun olanların muhasebe meslek mensubu olmanın şartını sağlaması vurgulanmıştır. Bir başka beklenti de fakülterde muhasebe mesleğinin öğrencilere tanıtılması ve öğrencilerin mesleğe yönlendirilmesi gerektiği hususudur.

4. SONUÇ

Vergi mükellefleri ile devlet arasında önemli bir göreve sahip olan muhasebe meslek mensupları bu görev ve sorumluluklarını yerine getirirken çeşitli sorunlar ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Yapılan bu çalışma kapsamında Kırşehir’de bağımsız olarak hizmet vermekte olan muhasebe meslek mensuplarının; ruhsat alma sürecinde, mükellefleri, meslektaşları ve resmi kurum çalışanları ile ilgili konularda, elektronik muhasebe uygulamalarında, nitelikli çalışan bulmada ve mesleki gelişimlerinde karşılaştıkları sorunları tespit etmektedir. Aynı zamanda bu sorunlara yönelik meslek mensuplarının meslek odalarından, yasal düzenleme yapma yetkisi olan kurumlardan ve geleceğin muhasebe meslek mensubu adaylarını yetiştiren üniversitelerden beklentilerinin neler olduğunu ortaya koymaktır. Meslek mensuplarının görüşleri doğrultusunda sorunların çözümüne yönelik olarak bu çalışma kapsamında ileri sürülen önerilerin bir bütün olarak muhasebe mesleğinin geleceğine ve ülke ekonomisinin gelişimine katkı sağlaması beklenmektedir.

Çalışma sonuçlarına göre Kırşehir’deki muhasebe meslek mensuplarının en temel sorunları önem sırası ile elektronik muhasebe uygulamaları esnasında karşılaşılan sistemsel aksaklıklar, asgari ücret tarifesine uyulmaması sebebiyle oluşan haksız rekabet ortamı, aşırı iş yükü, muhasebe ücretlerinin tahsilatında yaşanan güçlükler, nitelikli ve tecrübeli personel eksikliği, mevzuat değişikliklerinin çok sık yapılması ve etik dışı davranış sergileyen meslek mensuplarının mesleği itibarsızlaştırmasıdır.

Çalışma sonuçları, konu ile ilgili literatürde yer alan diğer çalışmalardan elde edilen sonuçlar ile kıyaslandığında; elektronik muhasebe uygulamalarına ilişkin sistemsel sorunların Gönen ve Solak (2017) ve Elçin vd. (2018) tarafından da tespit edildiği görülmektedir. Elektronik muhasebe uygulamalarına yönelik sorunlar, uygulamaya geçiş ile birlikte ortaya çıktığı için nispeten az sayıda çalışma tarafından ortaya konulmuştur. Asgari ücret tarifesine uyulmaması sebebiyle oluşan haksız rekabet ortamı, aşırı iş yükü ve muhasebe ücretlerinin tahsilatında yaşanan güçlükler Türkiye’de farklı zamanlarda ve farklı örneklerle gerçekleştirilen çalışmalarda meslek mensuplarının karşılaştıkları temel sorunların başında gelmektedir. Bu çalışma sonuçlarının da aynı sorunlara işaret etmesi, söz konusu sorunlara henüz çözüm bulunamadığını göstermektedir. Bunun aksine literatürde Deran vd. (2016), Gündüz ve Özen (2016), Durmuş ve Sekizsu (2017), Özçelik (2018) tarafından gerçekleştirilen çalışmalarda da belirtilen resmî kurumlardaki bürokratik işlemlerin fazlalığının meslek mensuplarının iş yükünü artırması sorunu, bu çalışmada elde edilen bulgulara göre artık temel sorun olmaktan çıkmıştır. Bunun sebebi ise elektronik muhasebe sisteminin kullanılmasına geçiş ile beyanname, dilekçe vb. birçok işlemin elektronik sistem üzerinden yapılabilmesidir.

Meslek mensuplarının meslek odalarından kendilerine bazı mesleki hak ve ayrıcalıklar tanınmasına (yeşil pasaport gibi), mesleki itibarlarının korunmasına, çok sık değişen mevzuat ve değişen mevzuatın yorumlanması ile ilgili eğitimler düzenlenmesine, meslek mensupları arasındaki sosyal ilişkilerin geliştirilmesi için toplantılar organize edilmesine, haksız rekabeti önlemek için ücret tarifesi denetimi yapılmasına ve yeni ruhsat alan meslek mensuplarına kredi desteği verilmesine yönelik beklentileri ortaya çıkmıştır.

Meslek mensuplarının yasal düzenleme yapma yetkisi bulunan kurumlardan beklentileri; elektronik muhasebe uygulamalarındaki sistemsal alt yapı sorunlarının giderilmesi, mesleki haklarını koruyucu ve tahsilatlarını kolaylaştırıcı düzenlemelerin yapılması ve mevzuata ilişkin değişikliklerin meslek odalarıyla koordineli bir şekilde çalışılarak yapılmasıdır. Meslek mensuplarının üniversitelere yönelik talep ve beklentileri arasında ise fakültelerde meslek adaylarına uygulamalı muhasebe eğitimi verilmesi, yeterli sayıda ve düzeyde muhasebe dersi bulunan sadece bir bölümün meslek mensubu adayı yetiştirmesi, öğrencilerin daha uzun süreli staj yaparak mezun olma şartını sağlaması, muhasebe mesleğinin öğrencilere tanıtılması ve öğrencilerin mesleğe yönlendirilmesi yer almaktadır.

Kırşehir'deki muhasebe meslek mensuplarının sorunları ve sorunlara yönelik beklentileri değerlendirildiğinde; öncelikle yasal düzenlemeler çerçevesinde elektronik muhasebe sistemine geçiş ile birlikte birçok muhasebe işleminin online yapılabilmesinin meslek mensuplarının resmi kurum çalışanları ile ilgili sorunlarını önemli ölçüde azalttığı ifade edilebilir. Aslında e-muhasebe uygulamalarının meslek mensuplarının iş yüklerini de aynı derecede azaltması beklendiği halde özellikle sistemin işleyişinde ortaya çıkan aksaklıklar sebebiyle işlemlerin hızlı ve kolay yapılamaması meslek mensuplarının en çok şikâyet ettikleri sorunlar arasında yer almaktadır. Bunun yanı sıra mükelleflerin kendi yapmaları gereken e-fatura, e-bildirim vb. birçok işlemi yapmayı bilmemeleri meslek mensuplarının iş yükünü artırmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından e-muhasebe sisteminin etkinliğini artırıcı tedbirlerin alınması sistemsal sorunların çözümü açısından son derece önemlidir. Ayrıca meslek odaları tarafından mükelleflerin muhasebe işlemleri ile ilgili sorumluluklarına yönelik eğitimler verilerek, meslek mensuplarının iş yükleri azaltılabilir.

Bir diğer önemli husus, asgari ücret tarifesine uymayarak daha düşük ücretle mükelleflerine muhasebe hizmeti sunan meslek mensuplarının olmasıdır. Daha fazla mükellefe sahip olmak için yapılan bu tür etik dışı eylemlerin önlenmesi için meslek odaları tarafından denetimlerin gerçekleştirilmesi ve haksız rekabet eden meslek mensuplarına yönelik cezai yaptırımlar uygulanması caydırıcı olabilir. Bu yönde atılacak uygun adımlar mesleğin itibarını ve saygınlığını da korumuş olacaktır. İlave olarak muhasebe hizmetlerinin kalitesine de olumlu katkı sağlayacaktır.

Meslek mensuplarının ücret tahsilatı, geçmişten günümüze literatürde yer alan birçok çalışmada ısrarla vurgulanmasına rağmen henüz çözüm bulunamamış olan bir sorundur. Meslek mensupları yoğun iş yüklerine ve birçok mesleki sorunlarına rağmen mükelleflerine muhasebe hizmeti sağlamaya devam ediyorsa, elbette bu emeklerinin karşılığını kolay, zamanında ve tam olarak alma hakkına sahip olmalıydılar. Mükelleflerinden ücret tahsilatı yapmakta güçlük çektiklerini her fırsatta dile getiren meslek mensuplarına söz konusu muhasebe ücretlerini mükellefler tarafından doğrudan değil de devlet güvencesi ile dolaylı olarak aktaracak bir düzenleme yapılırsa hem tahsilat sorunu hem de haksız rekabet sorunu önenebilir.

Meslek mensupları Kırşehir'deki muhasebe bürolarında istihdam etmek için nitelikli ve tecrübeli eleman bulma konusunda da büyük sorunlar yaşamaktadır. Bu sorunun üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin teorik ağırlıkta olmasının büyük etkisi vardır. Fiziki imkân eksikleri bazı fakültelerin muhasebe dersi olan bölümlerinde muhasebe uygulamalarının bilgisayar programları üzerinde öğrencilere birebir şekilde öğretilmesine engel olmaktadır. Sadece teorik eğitim alarak mezun olan öğrenciler ise meslek mensuplarının nitelikli eleman tanımlamasına uymamaktadır. Bu sebeple üniversitelere daha fazla bütçe ayrılarak fiziki imkanlar uygun hale getirilebileceği gibi, meslek mensubu adaylarını yetiştiren belirli bölümlere son yılda sağlık bilimlerinde olduğu gibi muhasebe bürolarında zorunlu staj uygulaması getirilerek öğrencilerin tecrübe kazanmaları sağlanabilir.

Son olarak meslek mensuplarının geçmişten günümüze ileri sürdükleri mevzuat değişikliklerinin çok sık yapılması sorununu çözmek için mevzuata ilişkin değişikliklerin meslek odalarıyla koordineli bir şekilde çok sık olmamak şartı ile yapılması gerektiği ve yapılan mevzuat değişiklikleri ile ilgili meslek odaları tarafından meslek mensuplarına yönelik bilgilendirme toplantılarının yapılması faydalı olacaktır. Düzenleme yapma yetkisi olan kurumların meslek mensuplarının görüşlerini almadan mevzuat oluşturma çabası, mevzuat değişikliklerinin sık yapılma gerekçesi olarak değerlendirilmektedir.

Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de mesleği icra eden kişiler birtakım sorunlar ile karşı karşıya kalabilmektedir. Önemli olan bu sorunların tespiti, sorunlara yönelik meslek mensuplarının beklentilerin belirlenmesi, beklentiler doğrultusunda söz konusu sorunlara yönelik çözüm önerilerinin geliştirilmesi ve son olarak bu çözüm önerilerinin dikkate alınarak uygun somut adımların atılmasıdır. Yapılan bu çalışmada meslek mensuplarının sorunlarının çözümüne yönelik öneriler sunulmuştur. Düzenleme yapma yetkisi olan tarafların bu önerileri de dikkate alarak, sorunları ortadan kaldırmak için tedbirler alması beklenmektedir.

KAYNAKÇA

- Aratoğlu Üstüntaş, T. & Kılıç, M. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının yaşadığı sorunlar ve çözüm önerileri: Zonguldak-Bartın-Karabük örneği. *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, 6(2), 40-62.
- Arslan, Ü. & Kılıç, M. (2020). Muhasebe mesleğinde haksız rekabetin boyutu: Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir araştırma. *Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 15(1), 205-218.
- Aydemir, O. (2015). Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar ve beklentiler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (67), 71-84.
- Aydemir, İ. & Arslan, R. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının sorunları ve çözüm önerileri Mardin ili uygulaması. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(19), 104-133.
- Baltacı, A. (2018). Nitel araştırmalarda örnekleme yöntemleri ve örnek hacmi sorunsalı üzerine kavramsal bir inceleme. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 7(1), 231-274.
- Baltacı, A. (2019). Nitel araştırma süreci: nitel bir araştırma nasıl yapılır? *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(2), 368-388.
- Ceylan, R. & Hacıhasanoğlu, T. (2022). Covid-19 döneminde muhasebe meslek mensuplarının problemleri üzerine Yozgat ilinde nitel bir araştırma. *Journal of Economics and Administrative Sciences*, 23(3), 774-789.
- Çelik, Y. & Şendurur, U. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştığı sorunlar ve beklentileri: Muş ve Ağrı illeri örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(1), 25-50.
- Deran, A., Erduru, İ. & Keleş, D. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının mesleki sorunları ve meslek odalarından beklentilerinin demografik özellikler ve faaliyet gösterilen ekonomik çevre açısından değerlendirilmesi: Ordu örneği. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16(32), 84-109.
- Durmuş, A. F. & Sekizsu, H. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının mesleki değerlendirmeleri ve sorunlarının analizi: Malatya ili örneği. *International Journal of Academic Value Studies*, 3(16), 429-438.
- Elçin, R., Gerekan, B. & Usta, M. (2018). E-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarına geçiş sürecinde yaşanan sorunlar: Serbest muhasebeci mali müşavirler üzerine bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, (146), 13-42.
- Gönen, S. & Solak, B. (2017). Maliye Bakanlığı e-dönüşüm sürecinin muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesine ilişkin bir alan araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 63-80.
- Gündüz, M. & Özen, E. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının sorunları ve mesleki memnuniyetlerinin analizi: Uşak ili örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (70), 67-90.
- İbrahimöğlu, N., Kara, E. & Karaca, C. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının yönetsel sorunları algılamaları üzerine bir araştırma. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(3), 589-605.
- Karasioğlu, F. & Garip, O. (2019). E-muhasebe uygulamaları kapsamında güncel sorunlar ve çözüm önerileri: Karaman’da bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 22(2), 433-446.
- Karataş, Z. (2015). Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri. *Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 62-80.
- Kızıl, C., Aslan, T., & Kızay, Ö. (2019). Muhasebe meslek mensuplarının sorunları ve ilgili çözüm önerileri: Kocaeli örneği. *Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 2(1), 23-37.
- Marjaei, S., Yazdi, F. A., & Chandrashekara, M. (2019). MAXQDA and its application to LIS research. *Library Philosophy and Practice*, 1-9.
- Moll, J. & Yigitbasioğlu, O. (2019). The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research. *The British Accounting Review*, 51(6), 1-20.

Özçelik Katkat, M. (2018). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorunları ve bu sorunların cinsiyet boyutu: Artvin ve Rize örnekleri. *Karadeniz Araştırmaları* 15(58), 99-125.

Terzi, A. (2015). Muhasebe meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili beklentilerine, sorunlarına ve algılarına yönelik bir araştırma: Rize örneği. *Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (2), 193-212.

TÜRMOB-Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (Mart 2022). 2022 Çalışma Raporu. <https://turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/fb774e8f-2848-48bb-988b-70ee0745a744/2022-faaliyet-raporu>

Uzay, Ş., & Tanç Güngör, Ş. (2004). Muhasebecilerin sorunları ve beklentileri: Kayseri ve Nevşehir illeri uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (22), 94-114.

Villiers, C., Dumay, J. & Maroun, W. (2019). Qualitative accounting research: dispelling myths and developing a new research agenda. *Accounting & Finance*, (59), 1459-1487.

MUHASEBE TARİHİ DERGİLERİNDE YAYINLANAN ÇALIŞMALAR ÜZERİNE KARŞILAŞTIRMALI BİR ARAŞTIRMA*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 14.06.2023
Kabul Tarihi : 31.10.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1314825

Uzm. Öğr. Şerife DEMİRBİLEK BAYKUŞ**
Doç. Dr. Neriman YALÇIN***

Bibliyografik Bilgiler

Demirbilek Baykuş, Ş., & Yalçın, N. (2024). "Muhasebe Tarihi Dergilerinde Yayınlanan Çalışmalar Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 167-186) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1314825>

ÖZ

Bu araştırma, özellikle 1970'lerin başından itibaren muhasebe tarihi alanında kilit kaynaklar olarak hizmet veren muhasebe tarihi dergilerinin evrimini ve önemini aydınlatmaktadır. Ana hedef, globalde üç öne çıkan muhasebe tarihi dergisi ile Türkiye'den önemli bir dergideki makalelerin bibliyometrik analizini gerçekleştirmektir. Bu amaçla, seçilen dergilerde 1974-2021 yılları arasında yayımlanan ve 2.968 başlık içeriğinin %53'ünü temsil eden 1.562 makaleyi titizlikle analiz edilmiştir. Analitik yaklaşımımız, makale türünü, konu yazarlığı bağlamını, anahtar kelimeleri ve makalelerin coğrafi ve zaman kapsamalarını dikkate alarak, detaylı bir içerik analizi için MAXQDA nitel araştırma programını kullanmaktadır. İlk gözlemler, yayımlanan makalelerde arşiv araştırmasının baskın bir eğilim olduğunu ortaya koymuştur. Ancak modern yol, sadece teknik muhasebe uygulamalarından daha derinlemesine, muhasebe tarihi ile iç içe konuların keşfine doğru bir değişikliği işaret etmektedir.

* Bu çalışma Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalında hazırlanmış olan yüksek lisans tezinden türetilmiştir. Ayrıca araştırma, Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu tarafından 22303002 numaralı Bilimsel Araştırma Projesi ile desteklenmiştir.

** MEB, serifedemirbilek66@gmail.com, Orcid ID: 0000-0002- 1176-5485,

*** Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi, İşletme Fakültesi, nerimanyalcin@atu.edu.tr, Orcid ID: 0000-0002-2196-4779-5305150709

Bulgularımızın dikkat çeken bir yönü, özellikle araştırmacılar arasında işbirliğini teşvik ederek ve kadın yazarların katkılarını artırarak alandaki çeşitliliğin potansiyel olarak artabileceğidir. Bilimsel araştırmalarda seçilen anahtar kelimelerin özünün, muhasebe tarihiyle ilgili olması gerektiğini vurgulayarak görünürlüğü artırmada kilit bir rol oynadığına dikkat çekilmektedir. Ayrıca, araştırma perspektifinin daha geniş bir coğrafi bakış açısından faydalanabileceği ve genişletilmiş zaman çerçeveleriyle zenginleşebileceği sonucuna varılmıştır. Toplu olarak, sonuçlarımız muhasebe tarihi alanının tartışılmaz önemini ve evrilen dinamiklerini vurgulamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe tarihi, bibliyometrik analiz, muhasebe tarihi dergileri

Jel Kodları: M40, M41

A COMPARATIVE RESEARCH ON STUDIES PUBLISHED IN JOURNALS OF ACCOUNTING HISTORY

ABSTRACT

This research illuminates the evolution and importance of accounting history journals, which have served as key sources in accounting history, especially since the early 1970s. The main goal is to carry out a bibliometric analysis of articles in three prominent global accounting history journals and an important journal from Turkey. For this purpose, 1,562 articles published in the selected journals between 1974 and 2021, representing 53% of the content of 2,968 titles, were meticulously analyzed. Our analytical approach uses the MAXQDA qualitative research program for a detailed content analysis, considering the article type, topic authorship context, keywords, and geographical and time scope of the articles. Initial observations reveal that archival research is a dominant trend in published articles. However, the modern path marks a change from merely technical accounting practices to a more in-depth exploration of topics intertwined with accounting history. One notable aspect of our findings is that diversity in the field could be increased, especially by encouraging collaboration among researchers and increasing the contributions of female authors. It is emphasized that the essence of the keywords chosen in scientific research should be related to the history of accounting and that they play a key role in increasing visibility. It is also concluded that the research perspective could benefit from a broader geographical perspective and be enriched by extended time frames. Collectively, our results highlight the indisputable importance and evolving dynamics of the field of accounting history.

Keywords: Accounting history, bibliometric analysis, accounting history journals

Jel Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

Beş bin yıllık geçmişe sahip olduğu tahmin edilen muhasebe tarihi hakkında uzun yıllar boyunca gerçekleştirilen bilimsel çalışmalar çoğunlukla muhasebenin bir “meslek”, bir “teknik” veya bir “uygulama” olarak geliştirilmesi üzerine olmuştur. Ancak, kadim tarihsel süreci boyunca yaşanan önemli olayların bir güncesi tutulması konusunda bilimsel araştırmalar yapılması konusu biraz ihmal edilmiş gibi görünmektedir. Öyle ki, muhasebe tarihinde bazı olaylar hakkında bilgilerin kesinliği tartışılmaya başlamıştır (Lee & Shemilt, 2004). Bu nedenle bilim insanları, muhasebenin bir bilim olarak tarihçesini anlamak üzere araştırmalara başlamış ve bu araştırmalar çeşitli bilimsel ve akademik yayınlarda yer almıştır. Muhasebe tarihi alanında oluşan birikim ancak 1970’lerin başından itibaren “muhasebe tarihi” isimli dergilerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bugün dünyada bilinen “muhasebe tarihi” ismini taşıyan yedi dergi bulunmaktadır. Söz konusu dergiler¹; Accounting Historians Journal, Accounting History Review, Accounting History, Rivista di Contabilità e Cultura Aziendale, Spanish Journal of Accounting History, Revue d’Histoire des Comptabilités, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi olarak sıralanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe tarihi dergilerinde yer alan makalelerin bibliyometrik analizini gerçekleştirmektir. Bilindiği üzere muhasebe tarihi konularının diğer muhasebe konularına göre dünyanın tüm bölgelerinde daha az araştırıldığına dair kanıtlar bulunmaktadır (Previts vd., 1990; Miller vd., 1991; Gomes, vd., 2011; Matthews, 2019; Carnegie, 2020). Bu çalışmada muhasebe tarihinin daha az ilgi görmesi sorunsalına karşılık olarak aşağıdaki araştırma sorusuna cevap aranmıştır:

Muhasebe tarihi araştırmaları diğer muhasebe konuları kadar önemli ve kapsayıcı değil midir?

Araştırma sorularından yola çıkılarak muhasebe tarihi dergileri ile yapılan bu çalışma ile muhasebe tarihi kapsamında yapılmış çalışmaların çeşitliliği, derinliği ve önemi ortaya konmuştur. Bu bağlamda araştırmanın amacına uygun olarak, muhasebe tarihi alanında dünyadaki öncü üç muhasebe tarihi dergisi Bradford Dağıtım Yasası ile seçilmiştir. Bir araştırma alanındaki makalelerin önemli bir yüzdesini (yaklaşık üçte biri) kapsayan küçük bir çekirdek dergi grubu (ön yayınların çekirdeği) vardır. Sayıları daha fazla olan ikinci grup dergiler o alandaki makalelerin diğer üçte birini yayınlamaktadır ve son olarak çok daha büyük bir dergi grubu da o alanda kalan makaleleri yayınlamaktadır (Şimşir, 2021). Bu araştırmanın örnekleminde yer alan ilk üç dergi, muhasebe tarihi araştırma alanının “preodicals çekirdeği” olarak kabul edilen dergilerdir. Bu çalışmada bu yayınlardan üçü seçilerek analiz edilmiştir. Söz konusu üç dergiye ek olarak Türkiye’de yayınlanmakta olan tek muhasebe tarihi dergisi de incelenerek muhasebe tarihi çalışmalarının dört dergi kapsamında bilimsel haritası çıkartılmıştır. Bu araştırma ile muhasebe tarihi literatürünün önemli temsilcileri olan muhasebe tarihi dergileri aracılığıyla muhasebe biliminin tarihsel gelişiminin incelenmesi, eksik alanların tespit edilmesi, muhasebe teorisinin daha iyi anlaşılması bakımından katkı sağlanması hedeflenmektedir. Muhasebe, yalnızca mali raporların hazırlanması ve yorumlanması ile ilgili teknik bir bilim değildir. Muhasebe sosyal ve kurumsal bir uygulama olarak uluslararası bir kapsama sahiptir. Muhasebenin geçmişine ilişkin anlayışı geliştirmek, aynı zamanda çağdaş muhasebe düşüncesi ve uygulamasına ilişkin anlayışı da geliştirecektir. Bir disiplin olarak mu-

1 İlk altı dergi Amerika, Avrupa ve Avustralya yerleşik yayıncılara aittir. Yedinci dergi ise 2011 yılından beri, Merhum Prof. Dr. Oktay Güvemli’nin kurucusu olduğu Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı tarafından Türkiye’de yayınlanmaktadır.

hasebe tarihinin literatüründe tespit edilen eksiklikleri ele almak ve araştırma topluluğunu genişletmek için önemli bir alandır (Bisman, 2011). Dolayısıyla muhasebenin sosyal boyutları bireyler, kuruluşlar ve toplum üzerinde muhasebenin mevcut çalışma tekniklerinin ötesinde daha etkin bir şekilde değerlendirilmesine imkân sağlayacaktır (Gomes, vd.,2011). Ayrıca bu çalışma ile Türkiye’de muhasebe tarihi konularına dikkat çekilmesi, ulusal literatürün genişletilmesi konularında literatüre katkı sağlanması beklenmektedir. Çalışmanın takip eden ikinci bölümde muhasebe tarihi dergilerini analiz etmiş olan çalışmalardan oluşan literatür değerlendirilmiş, ikinci bölümde ise bibliyometrik analize yer verilmiştir. Çalışma araştırma bulgularının değerlendirildiği sonuç ve tartışma bölümü ile tamamlanmıştır.

2. LİTERATÜR DEĞERLENDİRMESİ

Yapılan değerlendirmede, literatürde muhasebe tarihi üzerine yayınlanan dergiler, kitaplar ve makaleler üzerine tek tek veya diğer muhasebe tarihi dergileri/kaynakları ile karşılaştırmalı olarak inceleyen çalışmalar; muhasebe tarihi kongrelerinin değerlendirmelerini yapan makaleler ve sadece kitap incelemelerini veya doktora tezlerini inceleyen çalışmalar olduğu görülmüştür.

Muhasebe tarihi dergilerini çeşitli yıl aralıklarında yayın modelleri, makalelerin konu, coğrafi yer ve zaman bakımından eğilimleri, yazar milliyetleri, yazar cinsiyetleri gibi değişkenler bakımından inceleyen pek çok çalışma ortak bulgulara ulaşmıştır. İncelenen çalışmalarda yazarların nispeten az sayıda ülke veya bölgeyi temsil ettiği (ABD, Avustralya ve İngiltere), ortak çabaların çoğunlukla aynı ülke veya bölgeden yazarları içerdiği (Carnegie & Potter, 2000; Anderson, 2002; De Serra Faria, 2008; Maran & Leoni, 2019; Kutluk, Ağyar, Ersoy, 2011), birçok çalışmanın tek yazar tarafından hazırlandığı (Williams & Wines, 2006) belirlenmiştir. Ayrıca makalelerde, 19. ve 20 yüzyıllarda öncelikle İngiltere, ABD ve Fransa örneğinde olmak üzere, finansal muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi ve biyografik araştırmaların en sık işlenen konular olduğu tespit edilmiştir (Williams & Wines, 2006; Walker, 2008; Antonelli & D’Alessio, 2014; Ferri, Lusiani, & Pareschi, 2018).

Yapılan araştırmalar, muhasebe tarihi araştırmalarının başlangıçtan bugüne yüzde 46 oranında arttığı; çalışmaların yüzde 31’inin muhasebe tekniği içerikli çalışmalar olduğu; yüzde 16’sının felsefi ve epistemolojik içerikli çalışmalar olduğu; yüzde 11’inin muhasebe eğitimi, muhasebe mesleğinin oluşumu, muhasebe dernekleriyle ilgili yapılan çalışmalar olduğu ve yüzde 9’unun muhasebe kitapları ve yazarları konulu çalışmalar olduğunu göstermiştir (Esteve, 2008).

Muhasebe tarihi araştırmalarında Anglo-Sakson araştırmacıların kendi ülkelerindeki meslektaşlarıyla iş birliği yapma olasılığının daha yüksek olduğu; kendi ülkelerinden sonra sırasıyla Birleşik Krallık’tan yazarlar ve İspanyol-İtalyan yazarlar olduğunu göstermiştir. İtalya, Fransa, Portekiz ve İspanya’daki Anglo-Sakson olmayan akademisyenler tarafından yapılan yayınların, toplam makalelerin yüzde 20’sini kapsadığını göstermektedir (Matamoros & Gutiérrez-Hidalgo, 2010; Walker, 2006).

Muhasebe tarihi araştırmalarında kadınların yazar ve editör ekibi üyeleri olarak her yıl artan temsili (Fowler & Keeper, 2016; Carnegie, McWatters & Potter, 2003); eğitim, din, vak’alar ve yönetmelikler gibi bazı kategorilerin yeterince araştırılmadığı (Spraaakman & Quinn, 2018) görülmüştür. Bu bulgular, erkeklerin yakın zamana kadar yazarlık ve yayın danışma kurulları ile yayın kurullarının üyeliklerinde etkin ve baskın olduğunu göstermektedir. 2000 yılına kadar kadınlar bu dergilerde yer alan katkıların

yalnızca yüzde 12'sini kapsamış olsa da kadınların temsili son yıllarda artmış ve 1998- 2000 yılları arasında ortalama olarak katkıları yüzde 22'ye yükselmiştir. Ayrıca kadınlar tarafından yazılan veya ortaklaşa yazılan çalışmaların yalnızca yüzde 7,57'si İngilizce konuşulmayan ülke veya bölgelerdendir (Carnegie, vd., 2003). Bir kadın tarafından yazılan ilk makale 1919'da yayınlanmış ve 1901–1982 yılları arasında yalnızca altı kadın yazar tespit edilmiştir. Ancak sonraki 33 yılda bu sayı 14'e çıkmıştır. Sonuçlar, akademisyenler ve muhasebe meslek mensupları arasında artan kadın sayısı ile bağlantılı olarak, son on yılda kadınlardan gelen makalelerin sayısındaki artışa rağmen, muhasebe araştırması alanında erkeklerin üstünlüğüne kanıtlar sunmaktadır (Coronella, Neri, Risaliti, & Russo, 2019).

Küresel katılımlı muhasebe tarihi kongrelerini ele alan çalışmalarda, bazı yıllarda muhasebe tarihi kongrelerine katılımın beklenenden az olduğu ve aynı zamanda gelişmiş batı ülkelerinden de katılımcı sayısı düşerken, gelişmekte olan ülkelere katılımcıların sayısında artış görülmüştür (Güvemli, 2007).

Muhasebe tarihi dergileri içinde özel bir muhasebe alanı incelemesi yapan iki çalışma Kesimli (2022) ve Yalçın (2023) tarafından gerçekleştirilmiştir. Çalışmalar sırasıyla maliyet muhasebesi ve denetim konulu araştırmalar konusunda muhasebe tarihi dergilerinin yayın modellerini incelemiştir. Maliyet muhasebesi hakkında yapılan araştırma bulguları, muhasebe tarihi içerisinde maliyet muhasebesinin yerinin daha düşük olduğunu gösterirken denetim konulu çalışmalar muhasebe tarihi yayınları içerisinde geçmişten bugüne daha geniş kapsamlı yer bulmuştur (Kesimli, 2022; Yalçın, 2023).

3. ARAŞTIRMA

Muhasebe tarihi çalışmaları tüm dünyada diğer muhasebe konularından daha az çalışılan konular arasındadır. Bu eksiklik Türkiye'de de muhasebe tarihi alanında çalışan bilim insanı sayısı, yayınlanan eser sayısı, uluslararası dergilerde yer alan Türk araştırmacı sayısı, muhasebe tarihi kongrelerinde Türk bilim insanları tarafından sunulan bildirilerin sayısı, Türk coğrafyası ve tarihi hakkında edinilen muhasebe bilgisindeki eksiklikler bakımından kendisini göstermektedir. Bu kapsamda çalışma, muhasebe tarihi alanında dünyadaki öncü üç muhasebe tarihi dergisi ve Türkiye'de yayınlanmakta olan muhasebe tarihi dergisinin incelenmesi ve muhasebe tarihi çalışmalarının dört dergi kapsamında bilimsel haritasının çıkartılması amacıyla gerçekleştirilmiştir.

3.1. Araştırmanın Örnekleme

Araştırmanın örneklem seçiminde Bradford'un Dağılım Yasası'ndan faydalanılmıştır. 1934 yılında ortaya atılan yasaya göre; bir literatür ya da araştırma alanındaki makalelerin önemli bir yüzdesini (yaklaşık üçte bir) kapsayan küçük çekirdek dergi grubu (a nucleus of preodicals) vardır. Daha fazla sayıda ikinci dergi grubu o alandaki makalelerin diğer üçte birlik kısmını ve son olarak çok daha fazla sayıda bir dergi grubu ise o alanda geri kalan makaleleri yayınlamaktadır (Şimşir, 2021; 23). Muhasebe tarihi alanında yapılmış özgün araştırmaların tespit edilebilmesi açısından ilk üç dergi muhasebe tarihi araştırma alanının “a nucleus of preodicals”ı olarak kabul edilen dergilerdir. Ülkemizde de 2011 yılından bugüne “muhasebe tarihi” alanında yayınlanan dergi de öncü dergiler ile birlikte değerlendirilmek üzere örnekleme dahil edilmiştir. Bu kapsamda, toplam dört muhasebe tarihi dergisi incelenmiş olup, örneklem Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1. Örneklem Tablosu

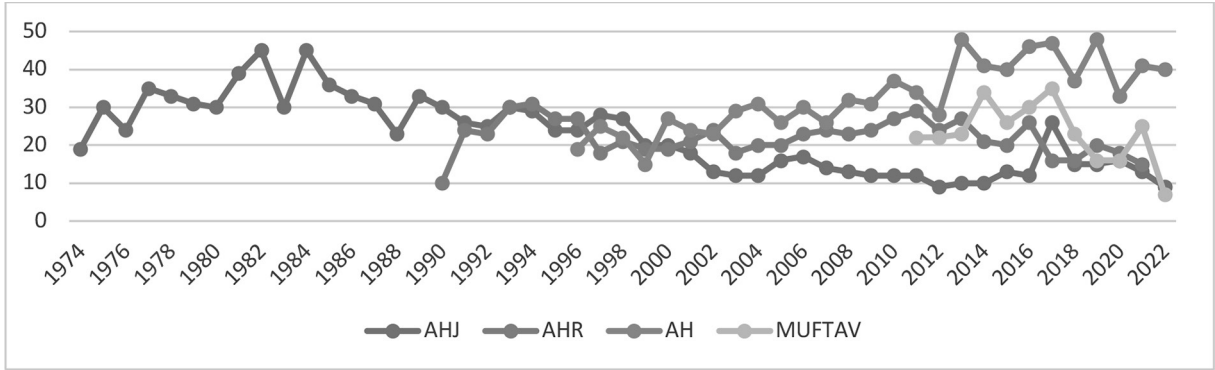
No	Dergi adı ²	Başlangıç yılı	Yayın sayısı	Sayfa Sayısı		Makale Sayısı	
				Toplam	Yıllık ortalama	Sayı	Yüzde
01	Accounting Historians Journal (AHJ)	1974	1.099	14.207	307	518	47
02	Accounting History Review (AHR)	1990	705	9.924	310	425	60
03	Accounting History (AH)	1996	885	7.390	284	422	48
04	Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi (MUFTAV)	2011	279	4.773	433	197	70
Toplam			2968	36.294	1.334	1562	53

Tablo 1’de gösterildiği üzere,

- İlk muhasebe tarihi dergisi 1974 yılından beri yayın yapan Accounting Historians Journal (AHJ) dergisi, toplam 1.099 yayınlanmış eser- 518 makale araştırması ile,
- İkinci dergi Accounting History Review (AHR) dergisi 1990 yılından beri yayınlanmakta olup, toplam 705 eser- 425 makale ile,
- 1996 yılından beri yayın yapan Accounting History (AH) dergisi toplam 885 eser- 422 makale ile;
- 2011 yılından beri yayınlanan Muhasebe ve Finans araştırmaları (MUFTAV) dergisi ise 279 eser ve 197 makale ile araştırmaya dahil olmuştur.

Sayfa sayısı bakımından incelendiğinde, AHJ dergisinin kırk sekiz yılda toplam 14.207 sayfa; AHR otuz iki yılda toplam 9.924 sayfa; AH yirmi altı yılda 4.773 sayfa ve MUFTAV dergisi on bir yılda toplam 4.773 sayfalık birikimi muhasebe tarihi alanına kazandırmıştır. Dört dergi yayın tarihinden bugüne kadar kesintisiz olarak yayına devam etmiştir. Söz konusu akış Şekil 1’de gösterilmiş olup; dergiler kesintisiz yayın yapmış olmakla birlikte yıllar süresince dalgalı bir yayın dağılımı göstermiştir.

2 Buradan itibaren, dergiler orijinal dillerindeki isimlerinin kısaltmaları ile-Accounting Historians Journal (AHJ); Accounting History Review (AHR); Accounting History (AC); Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi (MUFTAV)- olarak anılacaktır.



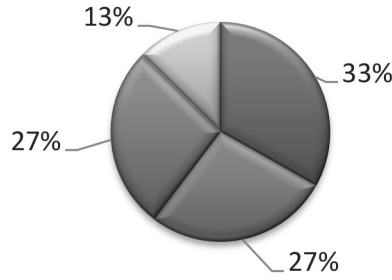
Şekil 1 - Yıllara Göre Dergilerin Yayın Eğilimi

Tablo 2, örnekleme yer alan dergilerin eser türleri bakımından dağılımını ve toplam örneklem içindeki yüzdelik dilimlerini göstermektedir. Görüldüğü üzere, ilk dergi AHJ toplam örneklemde yüzde 37'sini, ikinci dergi AHR yüzde 24'ünü, üçüncü dergi AH yüzde 30'unu ve son olarak MUFTAV ise örneklemin yüzde 9'unu temsil etmektedir.

Tablo 2. Örneklem Tanımlayıcı İstatistikleri

Dergiler	AHJ	AHR	AH	MUFTAV	Toplam
Yayın Türü	Sayısı	Sayısı	Sayısı	Sayısı	
Makale	518	425	422	197	1.562
Bibliyografi	17	8	9	2	36
Biyografi	107	18	20	21	166
Kitap incelemesi	379	126	164	8	677
Kongre/ konferans özeti	9	4	62	11	86
Duyuru	4	51	123	14	192
Editoryal Metinler	41	73	85	25	224
PhD Tez İncelemesi	24	-	-	-	24
Toplam	1099	705	885	279	2.968
Yüzde	37	24	30	9	100

Ancak Şekil 2'ye bakıldığında araştırma için makaleler diğer yayın türlerinden ayıklanmıştır. Daha sonra, AHJ dergisinin yüzde 33; AHR dergisinin ve AH dergisinin eşit oranda yüzde 27 ve son olarak MUFTAV dergisinin yüzde 13'lük oranlarla araştırmaya dahil olduğu görülmektedir.



Şekil 2 - Nihai örneklem dağılımı

Nihai olarak, 2.968 başlıkta veri toplanmış, incelenmiş ve sınıflandırılmıştır. Toplam veri miktarının yüzde 47'si örneklem dışı bırakılarak, yüzde 53'ünü temsil eden makaleler analiz için hazırlanmıştır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada, muhasebe tarihi alanında yayın yapmakta olan dört dergi; AHJ, AHR, AH ve MUFTAV dergileri yayın hayatlarına başlangıçlarından itibaren, çeşitli değişkenler bakımından ayrıntılı olarak içerik analizi yöntemlerinden bibliyometrik analiz ile incelenmiştir. Bu amaçla nitel araştırma araçlarından MAXQDA kullanılarak çalışmanın analizleri gerçekleştirilmiştir. Çalışmada seçilen dört derginin yayınlanan tüm sayıları edinilerek, seçilen araştırma değişkenleri bakımından sınıflandırılmıştır. Makale türünde yayınlanmış araştırmalar ile ilgili bir “kod sistemi” oluşturularak araştırma verileri hazırlanmıştır.

3.3.1. Kodların Oluşturulması

Örnekleme yer alan makalelerin hangi başlıklar (değişkenler) açısından inceleneceği, literatürden ve bibliyometrik analiz tekniklerinden faydalanılarak belirlenmiştir. Önceki çalışmalardan, analizlerini **yayın sayısı** (Prather & Rueschhoff, 1996); **atf analizi** (Bisman, 2011; Apak, Erol, Öztürk, 2016), **yazar sayısı** (Williams & Wines, 2006; Kutluk, Ağyar, Ersoy, 2011), **yazar çeşitliliği ve cinsiyeti** (Carnegie & Potter, 2000; Carnegie vd., 2003; Williams & Wines, 2006; Kutluk vd., 2011), **konu dağılımı** (Williams, & Wines, 2006; Kutluk vd., 2011; Güvemli & Eskin 2021; Kesimli, 2022), **anahtar kelime, en çok yayın yapan dergi** (Rodgers & Williams, 1996; Carnegie vd, 2003; Kutluk vd., 2011) gibi konular bakımından incelemeler yapan veya **içerik yönünden** (Prather & Rueschhoff, 1996; Güvemli & Eskin 2021; Kesimli, 2022) gerçekleştiren çalışmalar incelenmiştir.

Özellikle dergi incelemelerinde ve bilimsel haritalama tekniğinde tercih edilen değişkenler kısaca açıklanmıştır:

- Makalede türü, kullanılan yöntemlerin ele alınan konuların muhasebeye odaklanmasıyla, muhasebenin gelişimine olan katkısıyla ilgisi olduğundan önemlidir (Heck & Jensen; 2007; Fleming vd. 2000). Bu çalışma kapsamında incelenen makaleler beş kategoride sınıflandırılmıştır, bunlar:

- o Araştırma makalesi; nitel veya nicel istatistiksel analizler gerçekleştiren çalışmalar,
 - o Arşiv araştırması; muhasebe alanında yapılmış tarihi belgelerin, el yazmalarının, kütüphanelerin veya diğer kanıtların ele alındığı makaleler,
 - o Teorik/ Derleme; önceki çalışmaları derleyen veya bir konu hakkında değerlendirme yapan çalışmalar,
 - o Literatür araştırması; belirli bir konudaki akademik kaynakların araştırılmasıyla yapılan çalışmalar,
 - o Vak'a incelemesi; spesifik bir olayın, vak'anın ele alındığı makaleler, olmak üzere beş kategoriye ayrılmıştır.
- Araştırma konusu, Walker (2006), çalışmasında muhasebe tarihi araştırmalarında gelenekçi yaklaşımlardan uzaklaşarak yeni konular üzerinde çalışmak isteyen araştırmacıların takdir görmemesi, disiplinler arası katılımın olmaması ve dar zaman ve uzaysal odaklar gibi sorunları tespit etmiştir. Bu çalışmada, bu nedenle önceki çalışmalardan (Güvemli ve Eskin, 2021; Akpınar & Yıldız, 2020; Coronella vd.,2019; Fleming vd.,2000) faydalanılarak seçilen konu başlıklarından, gelenekselliğe bağlı olmaksızın, bu dergilerde sık tekrar eden 26 konu başlığı belirlenmiştir.
 - Yazarlık; Tek yazar ve ortak yazarlık (çift yazar, üç yazar, dört yazar ve daha üzeri olan yazar sayısı) bakımından; yazarların cinsiyeti bakımından; yazar tekrarlılığı, bakımından incelenmiştir. Ortak yazarlık, yazarların öz kültürleri, bilimsel birikimleri ve tecrübelerinin bir araya gelmesi ve araştırmanın niteliğinin artırılması bakımından değerlidir (Güvemli ve Eskin, 2021). Ayrıca alanda öncü yazarların belirlenmesi ve tanınması bakımından yazar analizleri gerçekleştirilmektedir.
 - Anahtar kelimeler; kelimelerin sayısı, çeşitliliği ve tekrar bakımından incelenmiştir. Rodgers & Williams (1996); Karaaslanoğlu & Şahin (2021) gibi araştırmalarda da kullanılan anahtar kelime sınıflandırılması, araştırma alanında sıkça kullanılan, makalenin bulunabilirliğini artıran önemli anahtarlardır (Arrom vd., 2018).
 - Lokasyon; Walker (2006)'nın çalışmasında da belirttiği üzere, farklı ülkelerde muhasebenin yeri ve ülkelerin yetiştirdiği muhasebeci birikiminin muhasebe tarihi araştırmalarını seyrini, konularındaki farklılaşmaları etkilemektedir. Bu nedenle, makalelerde geçen ülkeler tespit edilerek incelenmiştir.
 - Tarihsel dönem; muhasebe tarihi çalışmaları geniş bir zaman yelpazesine sahiptir. Araştırmacı bu dönemleri, kaynakların mevcudiyetine göre sınırlandıracaktır (Güvemli ve Eskin, 2021; Matamoros & Gutiérrez-Hidalgo, 2010; Carmona, 2004). Bu araştırmada da dönemler, örneklemin kapsamı çerçevesinde belirlenmiştir.

4. BULGULAR

Araştırmada ele alınan muhasebe tarihi dergileri, bibliyometrik analizde belirlenmiş değişkenler bakımından, sırasıyla; makale türü, makale konuları, yazarlık, anahtar kelime, lokasyon ve zaman periyodu olmak üzere altı kategoride analiz edilmiştir.

4.1. Makale Türü Bakımından Bulgular

Muhasebe tarihi çalışmalarında arşiv araştırmasının ve eski belgelerin değeri çok önemlidir (Degos, 2007; 191). Muhasebe tarihi araştırmalarında birincil kaynaklara arşiv araştırmaları ile ulaşılarak (okuyarak, görerek) veriler toplanmalı ve daha sonra ikincil kaynakların aracılığı ile gerektiğinde görüş belirtilerek çalışmalar tamamlanmalıdır (Degos, 2007; 193). Bu nedenle arşiv araştırmalarının muhasebe tarihi dergilerindeki payının yüksek olması beklenmektedir. Tablo 3'ten görüldüğü üzere, örnekleme yer alan dört dergide de arşiv araştırmaları en fazla paya sahip olarak tespit edilmiştir. İlk dergi olan AHJ'de arşiv araştırmalarının payı en düşük iken, 1996 yılında yayın hayatına başlayan üçüncü dergi AH'de oran en yüksek olarak gerçekleşmiştir. Diğer yandan ikincil paya sahip çalışmalara bakıldığında; AHJ ve AH'de en az çalışan makale türü teorik araştırma türünde makaleler olarak tespit edilirken, AHR ve MUFTAV'da araştırma (odak grup-anket) makaleleri en az çalışılan makale türü olarak tespit edilmiştir.

Tablo 3. Makale Türü Bakımından Bulgular

S.No	Makale türü	AHJ		AHR		AH		MUFTAV	
		Sayısı	Yüzde	Sayısı	Yüzde	Sayısı	Yüzde	Sayısı	Yüzde
1	Araştırma makalesi	74	14	7	2	19	5	4	2
2	Arşiv araştırması	246	48	218	51	353	85	131	67
3	Literatür araştırması	137	25	35	8	12	3	5	3
4	Teorik araştırma	14	3	48	11	3	1	48	23
5	Vak'a incelemesi	47	10	117	28	35	8	9	5

4.2. Makalelerde Araştırılan Konular Bakımından Bulgular

Dergilerde yayınlanan makalelerin konularına göre yapılan analiz bulguları Tablo 4'te sunulmuştur. Tabloda gösterilen bilgiler, her dört dergide en az yüzde beş ve üzerinde yer tutan konu başlıklarını göstermektedir. Dört dergide ilk sıralarda "Muhasebe uygulamaları" başlığı yer almaktadır. Bu konuda yapılan araştırmalar; finansal muhasebe başta olmak üzere çeşitli muhasebe tekniklerinin uygulanması, bankacılık/ sigortacılık muhasebe kayıtları, amortisman kaydı gibi konularda yapılmış araştırmaları içermektedir. Muhasebe uygulamalarının ardından "muhasebe tarihi araştırmaları" olarak kodlanan tarihsel içerikli çalışmalar dikkat çekmektedir. Dergilerin ana amacı ve bir önceki sınıflandırmada arşiv araştırmalarının yoğunlukta olması nedeniyle muhasebe tarihi araştırmalarının en fazla işlenen konuların başında gelmesi beklenen bir bulgudur. Daha sonra, bu iki konuyu takiben "muhasebenin gelişimi" ve "maliyet muhasebesi" hakkında yapılan araştırmalar gelmektedir. "Muhasebenin gelişimi" konusunda yapılan çalışmalar; muhasebenin bir bilim ve bir meslek olarak gelişmesinde yaşanmış tarihi önemli adımları içeren makalelerdir. Bu makaleler, bir bilim olarak muhasebenin gelişimini etkileyen konuları işlemiştir. Maliyet muhasebesi ile ilgili konular örnekleme dikkate değer sayıda yer aldıkları için diğer muhasebe uygulamalarından ayrı olarak kodlanmıştır.

Araştırma konuları bakımından yapılan değerlendirmede dikkat çeken bir husus AH dergisinde diğer dergilere kıyasla tarihsel içerikli makalelerin, yüzde sekiz payla alt sıralarda yer almasıdır. AH dergisi, birincil kaynakların kullanıldığı arşiv araştırmalarının en fazla oranda pay aldığı dergi olarak tespit edilmiştir (Bakınız, Tablo 3). Bu bulgular birlikte değerlendirildiğinde, AH dergisinin muhasebenin tarihsel gelişiminden çok, muhasebe uygulamaları konulu çalışmalarda birincil kaynaklardan faydalandığını göstermektedir. Dört derginin üçünde de yüzde beşin üzerinde değer alan ve dikkat çeken bir diğer konu ise, özel alan olarak kodlanmış olan makalelerdir. Özel alan çalışmaların muhasebe tarihi dergilerinde bu kadar fazla pay almış olması da eleştirel bir konudur. Çünkü bu yayınlar, muhasebe ile doğrudan ilişkili olmayan çeşitli konularda hazırlanmış olup; bazen çevresel konular, bazen savaşlar veya sanatsal konuları ele alan, eleştirel yaklaşımlarda bulunan çalışmalar olarak sınıflandırılmıştır.

Tablo 4. Araştırma Konuları Bakımından Bulgular

AHJ				AHR			
S.No	Konular	Sayı	Yüzde	S.No	Konular	Sayı	Yüzde
1	Muhasebe tarihi araştırmaları	88	17	1	Muhasebe uygulamaları	140	33
2	Muhasebe uygulamaları	83	16	2	Maliyet muhasebesi	38	9
3	Muhasebenin gelişimi	58	11	3	Muhasebenin gelişimi	35	8
4	Maliyet muhasebesi	57	11	4	Muhasebe tarihi araştırmaları	34	8
5	Özel alan	41	8	5	Denetim	27	6
6	Denetim	32	6	6	Yönetim muhasebesi	22	5
7	Vergi	28	5				
8	Düzenlemeler/Yasalar	24	5				
AH				MUFTAV			
S.No	Konular	Sayı	Yüzde	S.No	Konular	Sayı	Yüzde
1	Muhasebe uygulamaları	69	16	1	Muhasebe uygulamaları	33	17
2	Muhasebe tarihi araştırmaları	63	15	2	Muhasebe tarihi araştırmaları	27	14
3	Özel alan	51	12	3	Muhasebenin gelişimi	26	13
4	Muhasebenin gelişimi	29	7	4	Muhasebe eğitimi	19	10
5	Düzenlemeler/Yasalar	25	6	5	Özel alan	18	9
6	Dini kurumlarda muhasebe	22	5	6	Denetim	14	7
				7	Muhasebe meslek kuruluşları	9	5

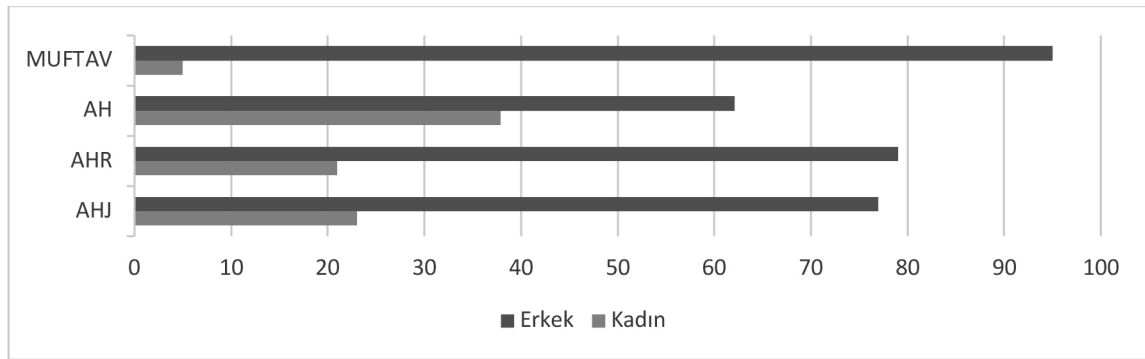
4.3. Yazarlık Bağlamı Bakımından Bulgular

Muhasebe tarihi gibi uzun ve yoğun arşiv araştırması gerektiren konularda yapılan araştırmalarda ortak yazarlıklar önem kazanmaktadır. Bu nedenle dergilerde yer alan makalelerin yazarlık³ bilgileri tespit edilerek Tablo 5'te gösterilmiştir. Dört dergide toplam 2.554 yazar ismine ulaşılmış olup; tüm dergilerde tek yazarlık en yüksek paya sahiptir.

Tablo 5. Yazar Sayısı Bakımından Bulgular

Yazarlık Sayısı	AHJ			AHR			AH			MUFTAV		
	Makale sayısı	Yüzde	Top. Yazar sayısı	Makale sayısı	Yüzde	Top. Yazar sayısı	Makale sayısı	Yüzde	Top. Yazar sayısı	Makale sayısı	Yüzde	Top. Yazar sayısı
Tek yazar	330	64	330	255	60	255	173	41	173	94	27	94
2	133	26	266	126	30	252	153	36	306	71	42	142
3	47	9	141	37	9	111	70	16	210	25	22	75
4	8	2	32	7	1	28	21	5	84	6	7	24
5							4	1	20	1	2	5
6							1	1	6			
Top.	769			646			799			340		

Yazarlık bağlamında ikinci analiz, yazarların cinsiyeti bakımından yapılmıştır. Tüm dergilerde yer alan yazarların cinsiyetleri tespit edilmiş ve Şekil 3'te gösterilmiştir. Bulgular tüm dergilerde, kadın muhasebe tarihi yazarlığının düşük olduğunu göstermektedir.



Şekil 3 Yazar Cinsiyeti Bakımından Bulgular (yüzde)

3 Burada “yazarlık” ifadesinden kastedilen; makalelerde yer alan sayısal bakımdan yazar sayısı olup, yazar isimlerinin tekrar sıklığını içermektedir.

Yazarlık bağlamında yapılan üçüncü analiz ise yazarların tekrar sıklığı bakımındandır. Bu analiz muhasebe tarihi alanında tekrar yayın yapma sıklığı ve hangi yazarların alanda öncü olduğu konusunda bilgi vermektedir. AHJ’de yer alan yazarlardan 20’si; AHR’de 36’sı; AH’de 73’ü ve MUFTAV’da 31’i üç veya daha fazla kez, anılan dergilerde muhasebe tarihi araştırması yayınlamıştır. Diğer yandan her bir dergide en az beş kez muhasebe tarihi makalesi yayınlamış üretken yazarlar bakımından yapılan incelemede tespit edilen yazar isimleri, en fazla yayın sayısına göre sıralanarak, aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir:

- AHJ’de, Gary John Previts, Richard K.Fleischman, Dale L. Flesher, Charles W. Wootton, John Richard Edwards,
- AHR’de, Janette Rutterford, Yannick Lemarchand, John Richard Edwards, Trevor Boyns, Thomas A. Lee, Richard Mattessich,
- AH’de, Thomas N. Tyson, C. Richard Baker, Delfina Gomes, Paul J. Miranti, Geoffrey H. Burrows, Josephine Maltby, Sam Mc Kinstry, Valerio Antonelli, Carolyn J. Cordery, Dominic Detzen, Garry D. Carnegie, Juan Baños Sanchez-Matamoros, Laura Maran, Lucia Lima Rodrigues, Massimo Sargiacomo, Richard K. Fleischman,
- MUFTAV’da, Oktay Güvemli, Muhsin Aslan, Batuhan Güvemli, Mikail Erol, Yusuf Sürmen, Süleyman Yükçü, Cengiz Toraman, Mustafa Aysan, Göksel Yücel, Burcu Adiloğlu, Fatma Şensoy, Fatih Coşkun Ertaş, Yaşar Bayraktar, Nevzat Tetik, Dursun Ali Yaz, Ömer Yazan.

Diğer yandan öncü muhasebe tarihi dergilerinde araştırmaları yayınlanan Türk yazarlar bakımından yapılan incelemede, biri kadın olmak üzere üç yazar tespit edilmiştir. Merhum Prof. Dr. Oktay Güvemli’nin 2013 yılında, Prof.Dr.Hilmi Erdoğan Yayla’nın 2011 yılında ve Dr.Öğr.Üyesi Betül Açıköz’ün 2022 yılında AH’de yayınlanmış çalışmaları olduğu tespit edilmiştir.

4.4. Anahtar Kelimeler Bakımından Bulgular

Anahtar kelime bakımından yapılan analizler araştırma alanındaki önemli arama kelimelerini ifade etmektedir. Tablo 6 anahtar kelime analizi ile ilgili bulguları göstermektedir. İlk olarak, AHJ’de yayınlanan makalelerin büyük bir kısmında anahtar kelime bulunmadığı görülmektedir. Söz konusu derginin 48 yıllık yayın hayatı boyunca sadece 84 anahtar kelime kaydına ulaşılmıştır. AHJ hariç diğer üç dergi değerlendirildiğinde ise makalelerde anahtar kelime bulunduğu ve hatta bazı çalışmalarda alışılmış şekilde 3-5 anahtar kelime yerine beşten fazla anahtar kelimeye dahi yer verildiği tespit edilmiştir.

Tablo 6. Anahtar Kelime Sayısı Bakımından Bulgular

Dergiler	AHJ		AHR		AH		MUFTAV	
	Sayı	Toplam	Sayı	Toplam	Sayı	Toplam	Sayı	Toplam
0	499	0	66	0	12	0	0	0
1	-	0	0	0	1	2	3	3
2	-	0	7	14	29	58	24	48
3	3	9	38	114	106	424	82	246
4	8	32	81	324	132	660	33	132
5	2	10	116	580	73	438	25	125
6	1	6	89	534	39	273	6	36
7	4	28	24	168	21	168	8	56
8	1	8	1	8	4	36	0	0
9	0	0	1	9	3	30	1	9
10<	0	0	0	0	5	25	1	11
Toplam	84		1771		2114		666	

Son olarak anahtar kelimeler arasında “muhasabe” ve “muhasabe tarihi” kelimesi ile ilişki bakımından kod matrisi analizi yapılmıştır. Söz konusu analiz için muhasabe ve muhasabe tarihi kelimeleri ayrı ayrı kodlanarak yapılan analizlerde; her ne kadar incelenen konu başlıkları arasında en fazla muhasabe tarihi konulu araştırmalar tespit edilmiş olsa da anahtar kelime kodlaması yapılırken, “muhasabe tarihi” kelimesinin daha az tercih edildiği; “muhasabe” kelimesinin ise daha sık kullanıldığı görülmüştür.

4.5. Makalelerin İncelediği Lokasyon Bakımından Bulgular

Makaleler, herhangi bir coğrafi bölgeyi işaret etmeksizin, genel bir çerçeve çizemediği gibi belirli bir coğrafi bölgeyi de ele alınmış olabilir. Yapılan incelemede örneklemin büyük bir kısmında lokasyon belirtilmeden genel araştırmalar yürütüldüğü, ülke ismi belirten çalışmalarda ise, AHJ ve AH’de 51; AHR’de 27 ve MUFTAV’da 24 farklı ülke üzerinde araştırma yapıldığı tespit edilmiştir.

Tablo 7, örnekleme yer alan makalelerin içerdiği lokasyonların dergiler bakımından ilk beş sırasını göstermektedir. AHJ, AHR ve AH dergileri bakımından, ABD, Birleşik Krallık, İtalya, Fransa, İspanya ve Avustralya yabancı araştırmalarda en sık kullanılan incelenen ülkeler olarak tespit edilmiştir. MUFTAV’da ise ilk sırada Osmanlı coğrafyasından araştırmalar, daha sonra Rusya, Türkiye ve ABD ülkelerini konu alan araştırmalar gelmektedir.

Tablo 7. Lokasyon Bakımından Bulgular

No	AHJ			AHR		
	Lokasyon	Sayı	Yüzde	Lokasyon	Sayı	Yüzde
01	Genel	169	33	Birleşik Krallık	150	35
02	ABD	165	32	Genel	49	12
03	Birleşik Krallık	57	11	ABD	48	11
04	İtalya	20	4	Fransa	44	10
05	İspanya	12	2	İtalya	34	8
06	Diğer	95	18	Diğer	100	24
No	AH			MUFTAV		
	Lokasyon	Sayı	Lokasyon	Sayı	Lokasyon	Sayı
01	Genel	76	Genel	76	Genel	76
02	Birleşik Krallık	76	Birleşik Krallık	76	Birleşik Krallık	76
03	ABD	59	ABD	59	ABD	59
04	İtalya	43	İtalya	43	İtalya	43
05	Avustralya	37	Avustralya	37	Avustralya	37
06	Diğer	131	Diğer	131	Diğer	131

Lokasyon bakımından yapılan analizlerden elde edilen bulgular, muhasebe tarihi araştırmalarının belirli ülke sınırları arasında kaldığı Asya ve Afrika kıtaları; Orta doğu ülkeleri gibi örneklemelerde araştırmaların eksik olduğunu göstermektedir.

4.6. Makalelerin İncelediği Zaman Dilimi Bakımından Bulgular

Makaleler, herhangi bir zaman dilimi işaret etmeksizin, genel bir çerçeve çizebildiği gibi belirli bir zaman dilimi ele alınmış olabilir. Makalelerde incelenen zaman dilimi bakımından yapılan analiz sonuçları, derin bir geçmişe sahip olan muhasebe hakkında yapılan araştırmaların hangi dönemlere yoğunlaştığını hangi dönemlerde araştırmaların eksik kaldığını göstermektedir. Araştırmada, örnekleme yer alan makalelerde bahsi geçen zaman dilimleri, MÖ ve MS olmak üzere; MS dönemi yüzyıllar şeklinde sınıflandırılmış, sık incelenen zaman dilinden az incelenen zaman dilimine doğru sıralanmış ve aşağıda Tablo 8’de özetlenmiştir.

Tablo 8. Zaman Dilimi Bakımından Bulgular

Dergiler	AHJ			AHR			AH			MUFTAV		
	S.No	Dönem	Sayı	Yüzde	Dönem	Sayı	Yüzde	Dönem	Sayı	Yüzde	Dönem	Sayı
1	Genel	182	35	20. yy	157	37	20.yy	132	31	Genel	67	34
2	20.yy	128	25	19.yy	123	29	Genel	111	26	20.yy	50	25
3	19.yy	104	20	Genel	82	19	19.yy	100	24	19.yy	42	21
4	18.yy	34	7	18.yy	28	7	18.yy	34	8	MÖ	7	4
5	MÖ	14	3	17.yy	10	3	16.yy	11	3	16.yy	6	3
6	Diğer	56	10	Diğer	25	5	Diğer	34	8	Diğer	25	13

5. SONUÇ ve TARTIŞMA

Tarihte uzun yıllardan beri muhasebe tarihi araştırmaları yürütülmekte ve çeşitli işletme, muhasebe ve ekonomi konulu dergilerde bu çalışmalar yayınlanmaktadır. Ancak 1974 yılında ilk kez “muhasebe tarihi” başlığı adı altında bir dergi *Accounting Historians Journal* yayınlanmaya başlanmıştır. Dünya genelinde yayın kabul eden bu dergi ile birlikte muhasebe tarihi ve muhasebe tarihçiliği alanına ilgi artmaya başlamıştır. Literatürde muhasebe tarihi dergileri üzerinde yapılmış araştırmalar incelendiğinde; Asya ve Afrika kıtasında, Orta doğuda ve Türkiye’de muhasebe tarihi alanında çalışmaların az olduğu yönünde bulgulara ulaşılmıştır. çalışmanın öncelikli amacı; muhasebe tarihi alanında dünyadaki öncü üç muhasebe tarihi dergisi ve Türkiye’de yayınlanmakta olan muhasebe tarihi dergisinin incelenmesidir. Bu kapsamda, öncü ilk üç dergi; AHJ, AHR, AH ve Türkiye muhasebe tarihi dergisi MUFTAV dergileri incelenmiştir. İncelemeler sonucunda, muhasebe tarihi alanı çalışmaları hakkında bulgular ortaya konarak aşağıdaki araştırma sorusunu yanıt aranmaya çalışılmıştır.

Muhasebe tarihi araştırmaları diğer muhasebe konuları kadar önemli kapsayıcı değil midir?

Muhasebe tarihi dergilerinde yer alan makalelerin bibliyometrik olarak incelenmesi suretiyle gerçekleştirilen bu araştırmada dört farklı dergiden 1562 makaleye ulaşılmıştır. Sonuçlar, muhasebe tarihi alanında yayınlanan dört dergi kapsamında; makalelerin arşiv araştırması ağırlıklı olduğu ancak artık muhasebe tarihi araştırmalarının teknik muhasebe uygulamalarından ayrılarak muhasebe tarihi ile ilişkili konulara yoğunlaşması gerektiği görülmüştür. Ayrıca yazarların muhasebe tarihi birikimlerini ortak yazarlarla paylaşarak bu alanda çalışmalarını artırmaları, muhasebe tarihi alanında kadın yazar üretkenliğinin de artırılması; bilimsel araştırmalarda görünürlüğün artması için seçilen anahtar kelimelerin muhasebe tarihi ile ilintili olmasına özen gösterilmesi; dar ülke örneklemeleri ve kısıtlı zaman dilimlerinin dışına çıkılması konularında çabalara ihtiyaç duyulduğu değerlendirilmiştir. Özellikle dergilerde yer alan makalelerin türleri ve konuları bakımından bulgular Sprackman & Quin, (2018) ile uyusmaktadır. İstatistiksel araştırma yöntemlerinin çok az tercih edildiği ve konular bakımından muhasebe eğitimi ve muhasebe etiği gibi konuların çok az ele alındığı görülmüştür. Yine yazarlık, zaman dilimi ve ülke örnekleme bakımından bulgular Anderson (2002), Williams & Wines (2006) ve Kutluk, Ağyar, Ersoy (2011) çalışmaları ile benzer sonuçlar göstermiştir. Söz konusu araştırmanın verilerine 2002-2022 yılları

arasındaki 20 yıllık yeni verilerin eklenmiş olmasına rağmen özellikle ortak yazarlık, yazar cinsiyeti ve ülke örnekleme bakımından eğilimlerin değişmediğini göstermektedir.

Bulgulardan görüldüğü üzere, muhasebe tarihi dergileri sayısı binleri geçen makale ve diğer araştırma türleri ile muhasebe bilimi literatürüne katkı sağlamaktadır. İster bir bilim olsun ister daha pratik konularda olsun, herhangi bir kavramın geçmişi ortaya konmadan geleceğinin inşa edilmesi sağlıklı sonuçlar doğurmayacaktır. Muhasebe tarihi alanı da muhasebe bilimi içinde bir disiplin olarak, finansal muhasebeden maliyet muhasebesine, yönetim muhasebesinden kamu muhasebesine, denetimden eğitime birçok konunun geçmişten bugüne kronolojisini bünyesinde barındırmaktadır. Zaten muhasebe tarihi denilen kavram, muhasebenin geçmişten bugüne ortaya koyduğu gelişmelerin, ortaya çıkan her yeni tekniğin, her yeni uygulamanın tarihçesi değil midir? Öyleyse muhasebe tarihi diğer muhasebe konularından daha az önemli değildir. Muhasebe tarihi dergilerinin kapsadığı zaman dilimi, coğrafya, yazar/araştırmacı sayısı, araştırma konularının çeşitliliği ve zenginliği muhasebe tarihi alanının önemini ve kapsayıcılığını açıkça ortaya koymaktadır.

Diğer yandan araştırmanın bulguları ve değerlendirmeleri ile birlikte muhasebe tarihi araştırmacılarına yol göstermesi ve muhasebe tarihi araştırmalarının ortaya çıkmasına katkı sağlaması beklenmektedir. Araştırmanın konusu her ne kadar muhasebe tarihi dergilerinde yer alan çalışmalardan oluşmakta ise de bu konuda mevcut tüm dergi ve eserleri incelemek mümkün olmamıştır. Öncü üç uluslararası dergi ve bir ulusal derginin incelenmiş olması araştırmanın ilk sınırlılığıdır. İkinci olarak, eserler türlerine göre sınıflandırılarak sadece “makale” türündeki çalışmalar incelenmiştir. Makale araştırmalarının özgün olması ve yeni araştırma alanları ortaya çıkarıyor olması nedeniyle; makale dışında kitaplar, doktora tezleri, kongre ve konferans bildirileri gibi diğer türlerdeki eserler bu çalışmada kapsam dışı bırakılmıştır. Gelecekteki çalışmalarda, muhasebe tarihi dergilerinin tamamı ve içerik bakımından tüm türlerin incelenmesi daha kapsamlı araştırmaların yapılması muhasebe tarihi alanı için katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Akpınar, S. & Yıldız, Ş. (2020). Muhasebe bilim dalında özgün eserler: Türk yazını incelemesi. Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20(1), 97-120.
- Anderson, M. (2002). An analysis of the first ten volumes of research in accounting, *Business And Financial History. Accounting, Business & Financial History*, 12(1), 1-24.
- Antonelli, V., & D'alessio, R. (2014). Accounting history as a local discipline: The CASE of The Italian-speaking literature (1869–2008). *Accounting Historians Journal*, 41(1), 79-111.
- Apak, S., Erol, M. & Öztürk, S. (2016). Muhasebe ve finans tarihi araştırmaları dergisinde yayınlanan makalelerin bibliyometrik analizi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (11), 111-124
- Arrom, LM, Huguet J, Errando C, Breda A, Palou J. (2018). How to write an original article. *Actas Urológicas Españolas (English Edition)*. 2018;42(9):545-550.
- Bisman J.E. (2011). Cite and seek: exploring accounting history through citation analysis of the specialist Accounting History Journals, 1996 to 2008 *Accounting History*. 161-183
- Carmona, S. (2004). Accounting history research and its diffusion in an international context. *Accounting History*, 9(3), 7-23.
- Carnegie, G. D. (2020). The Past, present, and future of accounting history: A Comment on the State of Accounting History. *Accounting Historians Journal*, 47(1), 89-95.
- Carnegie, G. D., & Potter, B. N. (2000). Accounting history in Australia: A survey of published works, 1975–99. *Australian Economic History Review*, 40(3), 287-313.
- Carnegie, G. D., McWatters, C. S., & Potter, B. N. (2003). The Development of the Specialist Accounting History Literature in the English Language: An analysis by Gender. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(2), 186-207.
- Coronella, S., Neri, L., Risaliti, G. ve Russo, A. (2019). The Accounting history research in the 'Rivista Italiana di Ragioneria' (Italian Accounting Review), 1901–2015. *Accounting History 2019*, Vol. 24(1) :83–114
- De Serra Faria, A. R. S. (2008). An analysis of accounting history research in Portugal: 1990–2004. *Accounting History*, 13(3), 353-382.
- Degos, J. G. (2007). Muhasebe Tarihinde Araştırma Yöntemleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (33), 191-193. <https://dergipark.org.tr/en/pub/mufad/issue/35602/395503>
- Ertuş, F. C., Alpaslan, H. İ., & Akdemir, Y. (2017). Anadolu muhasebe kayıt kültürünün doğuşu-1350-1500. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (13), 51-89.
- Esteve, E. H. 21. Yüzyılda muhasebe tarihi araştırmalarının yönü ve hacmi üzerine düşünceler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (40), 54-70.
- Ferri, P., Lusiani, M., & Pareschi, L. (2018). Accounting for accounting history: A topic modeling approach (1996–2015). *Accounting History*, 23(1-2), 173-205
- Fleischman, R. K., & Radcliffe, V. S. (2005). The roaring nineties: accounting history comes of age. *Accounting Historians Journal*, 32(1), 61-109.
- Fleming, R. J., Graci, S. P., & Thompson, J. E. (2000). The dawning of the age of quantitative/empirical methods in accounting research: Evidence from the leading authors of *The Accounting Review*, 1966–1985. *Accounting Historians Journal*, 27(1), 43-72.

- Fowler, C. J., & Keeper, T. (2016). Twenty Years of accounting history, 1996–2015: Evidence of the changing faces of accounting history research. *Accounting History*, 21(4), 389-418.
- Gomes, D., Carnegie, G. D., Napier, C. J., Parker, L. D., & West, B. (2011). Does accounting history matter?. *Accounting History*, 16(4), 389-402.
- Güvemli, B., & Eskin, İ. (2021). A Survey of published works in de computis (2004-2019). *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 18(1), 169-185.
- Güvemli, O. (2007). Muhasebe ile ilgili uluslararası kongre ve konferanslarda ortaya çıkan değişiklikler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36), 26-33.
- Heck, J. L., & Jensen, R. E. (2007). An Analysis of the evolution of research contributions by The Accounting Review, 1926–2005. *Accounting Historians Journal*, 34(2), 109-141.
- Karaaslanoğlu, F., & Şahin, E. T. (2021). 2014-2020 yılları arasında muhasebe ve finansman dergisi'nde yayınlanan makalelerin bibliyometrik profilinin incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 219-232.
- Kesimli, I. (2022). Five decade journey of cost accounting history literature: A review in Three International Accounting History Journals. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (22), 53-78.
- Kutluk, FA, Ağyar, E., & Ersoy, A. (2011). 2000-2009 döneminde muhasebe tarihi yayınlarının bir incelemesi. *Muhasebe ve Finans Dergisi*, (50).
- Lee, P., & Shemilt, D. (2004). I just wish we could go back in the past and find out what really happened: Progression in understanding about historical accounts. *Teaching History*, (117), 25.
- Lee, T. (1997). The Editorial Gatekeepers of the Accounting Academy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(1), 11-30,
- Maran, L., & Leoni, G. (2019). The contribution of the Italian literature to the International Accounting History literature. *Accounting History*, 24(1), 5-39.
- Matamoros, J. B. S., & Gutiérrez-Hidalgo, F. (2010). Patterns of Accounting History Literature: Movements at the Beginning of the 21st Century. *Accounting Historians Journal*, 37(2), 123-144.
- Matthews, D. (2019). The past, present, and future of accounting history. *Accounting Historians Journal*, 46(2), 25-40.
- Miller, P.; T. Hopper and R. Laughlin (1991): "The New History: An Introduction", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6: 395-403.
- Prather, J. & Rueschhoff, N. (1996). An analysis of international accounting research in U.S. Academic Accounting Journals, 1980 through 1993, *Accounting Horizons*, Vol. 10, No. 1: 1-
- Previts, G.J., Parker, L.D. and Coffman, E.N. (1990), *An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology*. *Abacus*, 26: 136-158. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1990.tb00250.x>
- Rodgers, J. L., & Williams, P. F. (1996). Patterns of research productivity and knowledge creation at the Accounting Review: 1967-1993. *Accounting Historians Journal*, 23(1), 51-88.
- Spraakman, G. P., & Quinn, M. (2018). Accounting history research topics— an analysis of leading journals, 2006–2015. *Accounting Historians Journal*, 45(1), 101-114.
- Şimşir, İ. (2021). Bibliyometri ve bibliyometrik analize ilişkin kavramsal çerçeve. *Bir Literatür İncelemesi Aracı Olarak Bibliyometrik Analiz*, O. Öztürk and G. Gürler Ed., Ankara, Turkey, Nobel Bilimsel Eserler, bölüm 1, 7-31.
- Walker, S. P. (2006). Current trends in accounting history. *Irish Accounting Review*, 13.

Walker, S. P. (2008). Innovation, convergence and argument without end in accounting history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Williams, B., & Wines, G. (2006). The first 10 years of Accounting History as an international refereed journal: 1996–2005. *Accounting History*, 11(4), 419-445.

Yalçın.N.(2023). A Review of Published Works on Auditing History, *Journal of Business Research-Turk*, 15 (2), 834-847

MUHASEBE MESLEĞİNDE YAPAY ZEKA KULLANIMININ BENİMSENMESİ İLE TEKNOLOJİYE HAZIR OLMA DURUMU ARASINDAKİ İLİŞKİ: MUHASEBE ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 19.06.2023
Kabul Tarihi : 05.09.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1316801

Doç. Dr. Özcan DEMİR*
Zülküf NARLIKAYA**
Edagül ÇOBAN***

Bibliyografik Bilgiler

Demir, Ö., Narlıkaya, Z., & Çoban, E. (2024). "Muhasebe Mesleğinde Yapay Zeka Kullanımının Benimsenmesi İle Teknolojiye Hazır Olma Durumu Arasındaki İlişki: Muhasebe Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 187-200)
<https://doi.org/10.55322/mbakis.1316801>

ÖZ

Çalışmanın amacı, muhasebe öğrencilerinin teknolojiye hazır olma düzeyleri ile muhasebe mesleğinde yapay zekayı benimsemeleri arasındaki ilişkinin saptanmasıdır. Çalışma, Elazığ Fırat Üniversitesi'nde muhasebe ve vergi uygulamaları programında eğitimini sürdürmekte olan 231 öğrencinin katılımıyla yapılmıştır. Çalışmada verilerin elde edilmesinde anket yöntemi kullanılmıştır. Veri analizi SPSS-22.0 ve SmartPLS 3.0 programları ile yapılmıştır. Verilerin analizinde; betimleyici istatistikler, geçerlilik ve güvenilirlik analizi ve Yapısal Eşitlik Modellemesi (YEM) kullanılmıştır. Çalışma bulguları, TR İyimsellik, TR Yenilikçilik, TR Rahatsızlık boyutlarının muhasebe mesleğinde yapay zekanın benimsenmesi üzerinde pozitif düzeyde anlamlı bir etkiye sahip olduğunu ancak TR Güvensizlik boyutunun yapay zekanın benimsenmesi üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olmadığını ortaya koymuştur.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Yapay Zeka, Teknolojiye Hazır Olma

Jel Sınıflandırması: M41

* Fırat Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, odemir@firat.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9382-6781>

** Doktora Öğrencisi, Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Teknoloji ve Bilgi Yönetimi ABD, z.nrlky@gmail.com, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2473-5509>

*** Bilim Uzmanı, Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Teknoloji ve Bilgi Yönetimi ABD, edagulcoban23@gmail.com, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8943-8508>

THE RELATIONSHIP BETWEEN ADOPTION OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE IN ACCOUNTING PROFESSION AND TECHNOLOGY READY: A RESEARCH ON ACCOUNTING STUDENTS

ABSTRACT

The aim of the study is to determine the relationship between the level of technology readiness of accounting students and their adoption of artificial intelligence in the accounting profession. The study was carried out with the participation of 231 students who are continuing their education in the accounting and tax applications program at Elazig Fırat University. Questionnaire method was used to obtain data in the study. Data analysis was done with SPSS-22.0 and SmartPLS 3.0 programs. In the analysis of data; descriptive statistics, validity and reliability analysis, and structural equation modeling (SEM) were used. The study findings revealed that TR Optimism, TR Innovation, TR Discomfort dimensions had a positive and significant effect on the adoption of artificial intelligence in the accounting profession, but TR Insecurity dimension did not have a significant effect on the adoption of artificial intelligence.

Keywords: Accounting, Artificial Intelligence, Technology Readiness

JEL Classification: M41

1. GİRİŞ

İnsanların iş ve ev yaşamlarındaki amaçlarına ulaşmak için yeni teknolojileri kabul etme ve kullanma eğilimi teknolojiye hazırlık (TR) olarak tanımlanmaktadır. Teknolojiye hazırlık kavramı, yeni teknolojinin benimsenmesini etkileyecek olan herhangi bir yeni teknolojinin olumlu ve olumsuz özelliklerinin birleşimidir. Yeni teknolojinin olumlu yönlerinin, insanların bu teknolojileri benimsenmesine yardımcı olacağı, olumsuz yönlerinin ise, onları bu eylemi yapmaktan alıkoyacağı belirtilmiştir (Parasuraman ve Colby, 2015). Teknoloji hazırlık kavramı “yenilikçilik”, “güvensizlik”, “rahatsızlık” ve “iyimserlik” olmak üzere 4 alt boyut ile ele alınmıştır: *Yenilikçilik boyutu*, kişinin bir teknolojiyi kabulde öncü olmaya yönelik bakış açısı ile alakalıdır. *Güvensizlik boyutu*, teknolojinin kabulü halinde düzgün çalışmayacağına dair güvensizlik ve şüphe duyma ile alakalıdır. *Rahatsızlık boyutu*, kişinin teknolojiye yeterince hakim olamadığına yönelik algısı ile alakalıdır. İyimserlik boyutu ise, kişinin teknolojiye dair olumlu bakış açısı ve teknolojinin bireylere sunmuş olduğu esneklik, kontrol ve etkinliğe ilişkin inancı ile alakalıdır (Parasuraman, 2000).

Makineler daha zeki nasıl olabilir? Sorunsalından yola çıkılarak geliştirilen yapay zeka (AI) kısaca, makinelerin insanlarda bulunan bilişsel ve öğrenme yeteneğini taklit etmesi ve insana has olan akıl yürütme kabiliyetini gerçekleştirilmesi olarak açıklanabilir (Ayden ve Sevinç, 2021: 481). Pan (2016), yapay zeka ile birlikte makinelerin insanlara benzer bir şekilde anlama, öğrenme ve düşünme gibi yeteneklerinin olduğunu tanımlamıştır. Bu durum insan zekasını simüle etmek için bilgisayar kullanma olasılığını göstermektedir. Yapay zeka için çok sayıda tanım bulunsa da genel olarak hepsi makinenin

zekasına odaklanmaktadır. Küresel olarak yapay zeka teknolojisinin benimsenmesi birden fazla sektörü kapsamaktadır. Muhasebe alanı da bu sektörlerden bir tanesidir.

Yapay zekanın muhasebe alanında uygulanması, 25 yılı aşkın bir süre öncesine dayanan uzun bir geçmişe sahiptir. Ancak ağırlıklı olarak finansal raporlama ve denetim alanlarında uygulanmaktadır (Chukwudi vd., 2018). Yapay zeka, işletmeler için insanların çözemediği ya da çözmekte zorlandığı sorunları çözmeye yardımcı teknolojileri sağlamaktadır. Kaynak bulma, sipariş verme, faturalama, maliyet raporlaması, borç ve hesap alacakları gibi birçok muhasebe uygulamasını geliştireceği belirtilmektedir. Yapay zeka verimlilik ve maliyet tasarrufu avantajları ile finansal kuruluşların temel faaliyetlerini devralması beklenmektedir. Yapay zekanın tam olarak muhasebecilerin yerini alamayacağı ancak onların bu teknolojiye aktif bir şekilde uyum sağlamasının gerekli olduğu belirtilmektedir (Sharma vd., 2021: 79).

Günümüzde artık değişen işyeri ortamlarını kolayca tanıyan, teknolojik açıdan kendini geliştirmiş muhasebe mezunlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle, teknolojiye hazır olma ve yeni teknolojilerin benimsenmesi, muhasebe öğrencilerinin gelecekteki kariyer seçimlerini ve kariyer gelişimlerini etkileyecektir. Ayrıca her iki olguda yapay zeka teknolojileri ile ilgili olduğu için teknolojiye hazır olma ve kabul arasında bir ilişki olabileceği önerilmektedir (Ghosh ve Khatun, 2022). Bu bağlamda çalışmada muhasebe öğrencilerinin teknolojiye hazır olma düzeyleri ile muhasebe mesleğinde yapay zekayı benimsemeleri arasındaki ilişkinin saptanması amaçlanmaktadır.

2. LİTERATÜR

Ucoğlu (2020) yapay zeka teknolojisinin muhasebe eğitimine ve mesleğine etkilerinin saptanmasını amaçlamıştır. Çalışma sonucunda muhasebe eğitiminde veri analitiği/iş, bilgi sistemleri/ yönetim, veri madenciliği, büyük veri gibi derslerin olduğu tespit edilmiş ve yapay zeka gibi yeni teknolojiler ile alakalı olarak muhasebe profesyonellerinin ihtiyaçları karşılandığı takdirde muhasebe eğitiminin kalitesinin daha da yükseltilebileceğine kanaat getirmiştir.

Dameji ve Salimi (2021) çalışmalarında, algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan faydanın muhasebe öğrencilerinin teknolojiye hazırbulunuşluk düzeyleri ile yapay zekayı benimseme durumu üzerinde bir etkisinin olup olmadığını incelemiştir. Çalışma sonucunda teknoloji hazırlığının yapay zeka teknolojilerini benimsemesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu saptanmıştır. Bununla birlikte, teknolojiye hazır olma ile yapay zekanın teknolojilerinin benimsemesi arasındaki ilişkinin hem algılanan kullanım kolaylığından hem de ve algılanan faydadan etkilendiği tespit edilmiştir.

Kaya vd. (2022) tarafında yapılan çalışmada, muhasebe öğrencilerinin muhasebe mesleğinde yapay zeka kullanımına yönelik eğilimleri teknolojiye hazır olma ve teknoloji kabul modeli aracılığıyla incelenmiştir. Çalışmada, muhasebe öğrencilerinin teknolojiye hazır olma düzeylerinin, algılanan fayda ve algılanan kullanım kolaylığı üzerinde doğrudan bir etkisinin olduğu, bunu yanı sıra algılanan kullanım kolaylığı ve tutumun yapay zeka teknolojilerini benimseme düzeyleri üzerinde doğrudan bir etkisinin olduğu vurgulanmıştır.

Ghosh ve Khatun (2022) tarafından yapılan çalışmada, Bangladeş'teki muhasebe mesleğinde yapay zekanın (AI) benimsenmesinde teknolojik hazırlığın rolü araştırılmıştır. Çalışma Bangladeş'teki çeşitli devlet üniversitelerinde muhasebe alanında okuyan öğrenciler üzerinde yapılmıştır. Çalışmada, TR

İyimserlik ve TR Yenilikçilik ile öğrencilerin yapay zekayı benimseme arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu ancak TR Yenilikçilik ve TR Rahatsızlık arasında negatif bir ilişki olduğu ortaya konulmuştur.

Nouraldeen (2023) tarafından yapılan çalışmada teknolojiye hazırlık (TR), algılanan fayda (PU) ve algılanan kullanım kolaylığının (PEOU) yapay zeka (AI) üzerindeki etkisi incelenmiştir. Ayrıca çalışmada cinsiyetin moderatör rolü de incelenmiştir. Çalışma sonucunda, TR ve PU'nun AI'nın benimsenmesini olumlu yönde etkilediğini ancak, PEOU'nun öğrencilerin yapay zekayı benimseme kararları üzerinde önemsiz bir etkisinin olduğu ortaya konulmuştur. Ayrıca çalışmada erkeklerin yapay zekayı kadınlara göre daha fazla benimseme eğiliminde olduğunu ve cinsiyetin TR, PU, PEOU ile AI'nın benimsenmesi arasındaki ilişkileri yönettiği vurgulanmıştır.

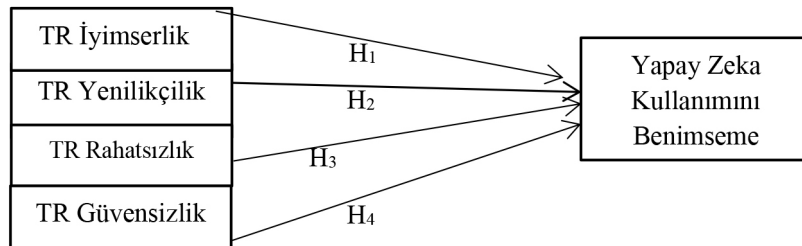
3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın amacı, muhasebe öğrencilerinin teknolojiye hazır olma düzeyleri ile muhasebe mesleğinde yapay zekayı benimsemeleri arasındaki ilişkinin saptanmasıdır. Ulusal ve uluslararası alanda teknolojiye hazır olma ve yapay zeka teknolojilerine ilişkin gerçekleştirilen birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. Ancak, yazında muhasebe eğitimi alan öğrencilere yönelik olarak bahsedilen konularda bütünlük olarak gerçekleştirilen çalışmalar yeterli değildir. Bundan dolayı çalışma muhasebe eğitimi alan öğrencilerin teknolojiyi benimseme durumları ile yapay zeka uygulamalarına ilişkin görüşlerinin ortaya koyması açısından önemlidir.

3.2. Araştırmanın Hipotezleri ve Modeli

Teknolojiye hazır olma, insanların yeni teknolojileri benimseme eğilimini tanımlamaktadır. Kişilerin belirli bir teknolojiye ilişkin inançları, iyimserlik, yenilikçilik, rahatsızlık ve güvensizlik gibi dört faktörün birleşiminden oluşmaktadır (Parasuraman ve Colby, 2015). Azjen ve Fishbein'e (1975) göre, muhasebe öğrencileri tarafından yeni teknolojinin benimsenmesi ve teknolojik hazırlık (TR) arasında nedensel bir ilişki vardır. Yine Damerji ve Salimi (2021), Kaya vd. (2022), Ghosh ve Khatun (2022) ve Nouraldeen (2023) tarafından yapılan çalışmalarda teknolojiye hazır olma ile öğrencilerin yapay zeka teknolojilerini benimsemesi arasında ilişki olduğu vurgulanmıştır. Bu sonuçlar doğrultusunda aşağıda geliştirilen model ve hipotezler yer almaktadır.



Şekil 1. Araştırma Modeli

H₁: TR İyimsizlik muhasebe öğrencilerinin yapay zeka kullanımını benimsemesi üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir.

H₂: TR Yenilikçilik muhasebe öğrencilerinin yapay zeka kullanımını benimsemesi üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir.

H₃: TR Rahatsızlık muhasebe öğrencilerinin yapay zeka kullanımını benimsemesi üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir.

H₄: TR Güvensizlik muhasebe öğrencilerinin yapay zeka kullanımını benimsemesi üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir.

3.3. Araştırmanın Kısıtları

Çalışmanın en önemli kısıtı olarak verilerin sadece muhasebe ve vergi uygulamaları programında eğitimi sürdürmekte olan öğrencilerle sınırlı tutulmuş olmasıdır. Ayrıca veriler; ülke genelinde değil, Elazığ Fırat Üniversitesine muhasebe ve vergi uygulamaları programı öğrencilerinden toplanmıştır. Bu sebeple örneklemin sınırlı olması, çalışmanın genellenebilirliği açısından kısıtlamaktadır. Bu çalışmanın sonuçları ise, araştırmanın gerçekleştiği dönem olan 12 Kasım 2022- 3 Şubat 2023 tarihleri ile sınırlıdır.

3.4. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Araştırmanın evreni; Elazığ Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu'nda eğitimini sürdürmekte olan, muhasebe ve vergi uygulamaları programı öğrencileridir. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu ve Öğretim Kurumu (YÖK) Atlas Uygulaması verilerine (YÖKATLAS, 2022) göre; 2022-2023 Öğretim Yılı'nda yukarıda verilen programa kayıtlı toplam 296 öğrenci olduğu tespit edilmiştir. Araştırma, bu katılımcılar üzerinden yapılmıştır.

Preacher ve MacCallum (2002) geçerlilik ve güvenilirlik analizi için uygun örneklem büyüklüğünün hesaplanmasında, minimum örneklem sayısının 100 ile 250 arasında olması gerektiğini ifade etmiştir (Sezgin vd., 2022: 546). Çalışma 231 öğrencinin katılımıyla yapılmıştır ve ulaşılan örneklem sayısının, evreni temsil gücüne sahip olduğu söylenebilir.

3.5. Araştırma Verilerinin Toplanması

Çalışmada, verilerin elde edilmesinde anket yöntemi kullanılmıştır. Anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıları tanımaya yönelik 3 demografik soruya yer verilmiştir. İkinci bölümde ise, Parasuraman ve Colby'den (2015) tarafından geliştirilen 16 maddelik ve 5'li Likert şeklinde derecelendiren Teknolojiye Hazır Olma (TR 2.0) İndeksi ve Damerji ve Salimi'den (2021) tarafından muhasebe mesleğinde yapay zekanın benimsenmesini değerlendirmek üzere geliştirilen ve 7'li Likert şeklinde derecelendiren ölçekten 2 madde yer almaktadır.

3.6 Araştırma Verilerinin Analizi

Çalışmada, verilerin analizi SPSS-22.0 ve SmartPLS 3.0 programlarıyla yapılmıştır. Verilerin analizinde;

- a. Betimleyici istatistikler: frekans dağılımı, aritmetik ortalama, standart sapma,
- b. Bağlam (zaman, anakütle ve örneklem) farklı olduğu için kullanılan ölçeklerin geçerlilik ve güvenilirlik analizleri,
- c. Hipotezleri test etmek için, kısmi en küçük kareler varyantında Yapısal Eşitlik Modellemesi (YEM) kullanılmıştır.

3.7. Geçerlilik ve Güvenirlik Analizi

Ölçeklerin geçerlik ve güvenilirliklerini analiz etmek amacıyla ölçüm modeli oluşturularak; iç tutarlık güvenirliliği, birleşme geçerliliği ve ayrışma geçerliliği katsayıları değerlendirilmiştir. İç tutarlılık güvenirliliğinin tespitinde birleşik güvenirlilik (CR), birleşme geçerliliğinin değerlendirilmesinde ise, faktör yükleri ile açıklanan ortalama varyans (AVE) değerleri kullanılmıştır.

Tablo 1. Ölçüm Modeli Bulguları

Değişkenler		Maddeler	Faktör Yükleri	Cronbach's Alpha	rho_A	CR	AVE
Teknolojiye Hazır Olma (TR.2.0)	TR İyimserlik	İ1	0.865	0.893	0.917	0.924	0.753
		İ2	0.896				
		İ3	0.856				
		İ4	0.855				
	TR Yenilikçilik	Y1	0.871	0.901	0.934	0.930	0.769
		Y2	0.867				
		Y3	0.874				
		Y4	0.896				
	TR Rahatsızlık	R1	0.883	0.854	0.866	0.901	0.696
		R2	0.793				
		R3	0.822				
		R4	0.837				
	TR Güvensizlik	G1	0.885	0.799	0.861	0.879	0.709
		G2	0.894				
		G3	0.739				
	Yapay Zekayı Benimseme		AI1	0.871	0.804	0.918	0.907
AI2		0.949					

Yapılan analiz sonucunda ilk olarak faktör yükleri incelenmiş ve “TR Güvensizlik” boyutundaki G4 ifadesinin faktör yükünün 0,70 altında değer almasından dolayı analizden çıkarılmıştır. Tablo 1’de modele ilişkin iç tutarlık güvenilirliği, birleşme geçerliği katsayıları verilmiştir. Hair vd. (2019)’leri, AVE ve CR değerinin sırasıyla 0,50 ve 0,70 ve faktör yüklerinin ise 0,70 ve üzeri olması gerektiğini önermiştir. Tablo 1 incelendiğinde CR katsayılarının 0,930 ile 0,879 arasında gerçekleştiği ve iç tutarlılık güvenirlüğünün sağlandığı görülmektedir. Yine faktör yükleri 0,949 ile 0,739 arasında ve AVE katsayılarının 0,696 ile 0,830 arasında değerler aldığı tespit edilmiştir. Bu sonuç birleşme geçerliğiyle ilgili gerekli şartların sağlandığını göstermektedir.

Ayrışma geçerliğinin değerlendirilmesinde HTMT (Heterotrait-Monotrait Ratio) kriteri kullanılmıştır. HTMT ölçütü, modelde yer alan tüm değişkenlere ait ifadelerin korelasyonlarının ortalamasının aynı değişkene ait ifadelerin korelasyonlarının geometrik ortalamalara oranlarını belirtmektedir (Hair vd., 2019). Tablo 2’de ayrışma geçerliğine ilişkin sonuçlar verilmiştir.

Tablo 2. Ayrışma Geçerliği Sonuçları (HTMT Kriteri)

	Yapay Zeka	TR Güvensizlik	TR İyimserlik	TR Rahatsızlık	TR Yenilikçilik
Yapay Zeka					
TR Güvensizlik	0.194				
TR İyimserlik	0.375	0.610			
TR Rahatsızlık	0.370	0.154	0.347		
TR Yenilikçilik	0.317	0.361	0.493	0.460	

Hair vd. (2019)’leri HTMT oranı eşiğinin 0,85’ten küçük olması gerektiğini belirtmiştir. Tablo 2 incelendiğinde, HTMT katsayılarının eşik değerlerinin Hair vd. (2019)’leri tarafından önerilen değer eşiği içinde olduğu görülmektedir. Bu sonuç doğrultusunda ayrışma geçerliliği ile ilgili kriterlerin sağlandığı söylenebilir.

4. BULGULAR

4.1. Demografik Bulgular

Tablo 3’te katılımcılara ilişkin demografik özellikler gösterilmiştir. Tablo 3 incelendiğinde muhasebe öğrencilerinin, %55’ini kadınlar, %45’ini ise erkekler oluşturduğu görülmektedir. Öğrencilerin büyük bir çoğunluğunu 18-20 yaş arasında olduğu görülmüştür. Yine öğrencilerin %48,5’inin 1. sınıf, %47,6’sının 2. Sınıf ve %3,9’unun mezun durumda olduğu saptanmıştır.

Tablo 3. Demografik Bulgular

Katılımcı Profili		
Cinsiyet	F	%
Kadın	127	55,0
Erkek	104	45,0
Yaş	F	%
18-20	125	54,1
21-23	83	35,9
24 ve üzeri	23	10,0
Sınıf	F	%
1. Sınıf	112	48,5
2. Sınıf	110	47,6
Mezun durumdayım, alttan dersim var	9	3,9

4.2. Ölçek Puanları

Ölçeklerin ortalama puanları hesaplanırken aritmetik ortalamalar dikkate alınmıştır. Değerlendirilmede dikkate alınan ölçüt aralıkları Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4. Ölçek Ölçüt Aralıkları

Ölçek Türü	Puan Aralıkları	Ölçeğe Gelen Karşılık	Kaynak
5'li Likert	$1,00 \leq \text{ort.} \leq 1,80$	Kesinlikle Katılmıyorum	(Tekin, 2017)
	$1,80 \leq \text{ort.} \leq 2,60$	Katılmıyorum	
	$2,61 \leq \text{ort.} \leq 3,40$	Kararsızım	
	$3,41 \leq \text{ort.} \leq 4,20$	Katılıyorum	
	$4,21 \leq \text{ort.} \leq 5,00$	Kesinlikle Katılıyorum	
7'li Likert	$1,00 \leq \text{ort.} \leq 1,86$	Kesinlikle Katılmıyorum	(Kaplanoğlu, 2014)
	$1,87 \leq \text{ort.} \leq 2,71$	Kısmen Katılmıyorum	
	$2,72 \leq \text{ort.} \leq 3,57$	Katılmıyorum	
	$3,58 \leq \text{ort.} \leq 4,43$	Kararsızım	
	$4,44 \leq \text{ort.} \leq 5,29$	Kısmen Katılıyorum	
	$5,30 \leq \text{ort.} \leq 6,14$	Katılıyorum	
	$6,15 \leq \text{ort.} \leq 7,00$	Kesinlikle Katılıyorum	

Aşağıda tablo 5'te ölçeklere ilişkin puan ortalamaları yer almaktadır.

Tablo 5. Ölçek Puan Ortalamaları

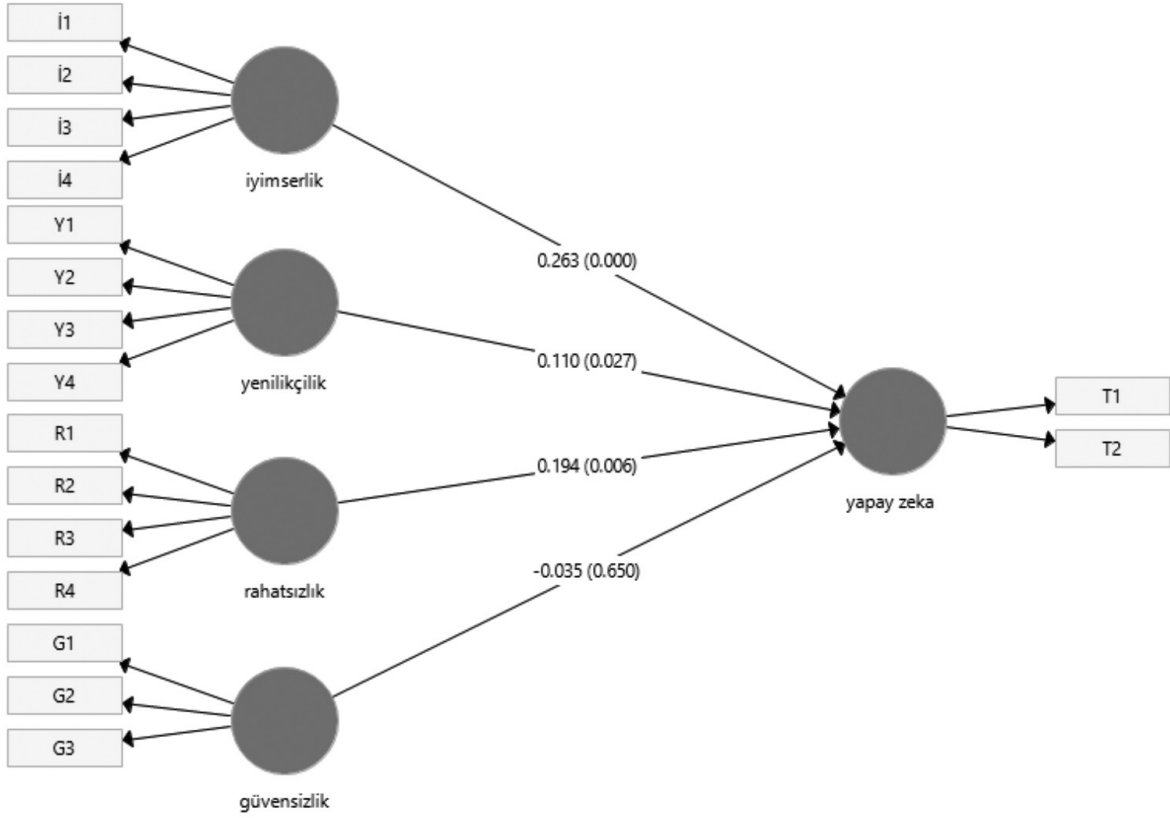
Ölçek	Ort	ss.
TR İyimserlik	3,75	,99
TR Yenilikçilik	3,29	,96
TR Rahatsızlık	2,97	,87
TR Güvensizlik	3,79	,85
Teknolojiye Hazır Olma Toplam	3,43	,67
Yapay Zekayı Benimseme Toplam	3,60	,98

Tablo 5 incelendiğinde muhasebe öğrencilerinin değerlendirmesiyle Teknolojiye Hazır Olma İndeksi (TR 2.0) toplam puan ortalaması $3,43 \pm 0,67$ olarak hesaplanmıştır. Ölçek alt boyutlarına yönelik puan ortalamaları ise, TR İyimserlik boyutunda $3,75 \pm 0,99$, TR Yenilikçilik boyutunda $3,29 \pm 0,96$, TR Rahatsızlık boyutunda $2,97 \pm 0,87$ ve TR Güvensizlik boyutunda $3,79 \pm 0,85$ olduğu saptanmıştır. Bu sonuçlar, muhasebe öğrencilerinin teknolojiye hazır olma düzeylerinin orta ve iyi düzeyde olduğunu göstermektedir.

Yine tablo 5'e göre muhasebe öğrencilerinin değerlendirmesiyle Yapay Zekayı Benimseme ölçek toplam puan ortalaması $3,60 \pm 0,98$ olarak gerçekleşmiştir. Bu sonuç, muhasebe öğrencilerinin muhasebe mesleğinde yapay zeka kullanımını benimseme düzeylerinin orta düzeyde olduğunu göstermektedir.

4.3. Yapısal Eşitlik Modeli Bulguları

Yapısal eşitlik modellemesi (YEM), bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki varsayımsal ilişkilerin tanımlanmasını sağlamaktadır. Önyükleme tekniği ile modelin istatistiksel önemini doğrulamak için toplam 5000 yeniden örnekleme yapılmıştır. Model uyum iyiliği, belirleme katsayısı (R²) ve yol modelinin katsayısı (b) ile doğrulanmaktadır (Hair vd., 2017). Hair vd. (2019)'lerine göre R² değeri 0 ile 1 arasında değişmektedir ve R² değerleri 0,25 zayıf, 0,50 orta ve 0,75 önemli olarak tanımlanmıştır. Bu çalışmada R²'nin değeri % 37,90 tespit edilmiştir. Bu sonuç model uyum iyiliğinin orta derece zayıf olduğunu göstermektedir.



Şekil 2. Yapısal Eşitlik Modeli

Tablo 6’da hipotez test sonuçları verilmiştir.

Tablo 6. Hipotez Testi Bulguları

Yol	β	ss.	t	p	Güven Aralığı (%95)		Sonuç
TR İyimserlik -> Yapay Zeka Benimseme	0,263	0,062	4,245	0,000	0,144	0,388	Kabul
TR Yenilikçilik -> Yapay Zeka Benimseme	0,110	0,070	2,776	0,027	0,006	0,203	Kabul
TR Rahatsızlık -> Yapay Zeka Benimseme	0,194	0,050	2,212	0,006	0,048	0,324	Kabul
TR Güvensizlik -> Yapay Zeka Benimseme	-0,035	0,077	0,454	0,650	-0,188	0,114	Red

Tablo 6 incelendiğinde TR İyimserlik, yapay zekayı benimsemeyi ($\beta = 0,266$; $p < 0,000$) %95 anlamlılık düzeyinde pozitif ve anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Bu sonuç H_1 hipotezini desteklemektedir. Yine TR Yenilikçilik boyutu ($\beta = 0,198$; $p < 0,027$), ve TR Rahatsızlık ($\beta = 0,112$; $p < 0,006$), yapay zekayı benimsemeyi %95 anlamlılık düzeyinde pozitif ve anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Bu sonuçlar H_2 ve H_3 hipotezlerini desteklemektedir. Ancak TR Güvensizliğin, yapay zekayı benimsemeyi ($\beta = -0,035$; $p < 0,650$) %95 anlamlılık düzeyinde etkilemediği saptanmıştır. Bu sonuç doğrultusunda H_4 hipotezi red edilmiştir.

5. TARTIŞMA VE SONUÇ

Dijitalleşme ile birlikte giderek daha fazla gelişmenin sağlanabileceği birçok sektör bulunmaktadır. İş ve eğitim sektörleri bunlardan birkaçıdır. Gelişmiş iş ortamı, işlem hacmi ve ticari işlemlerin kaydedilmesindeki karmaşıklıklar, muhasebede yapay zekanın kullanımını gerekli kırmıştır. Ancak, gelecekteki muhasebe mezunlarının yapay zeka ve makine öğrenimi gibi en son teknolojilerle çalışmaya hazır olup olmadıkları ilgili şüpheler bulunmaktadır (Ghosh ve Khatun, 2022).

Bu çalışma, muhasebe öğrencilerinin teknolojiye hazır olma düzeyleri ile muhasebe mesleğinde yapay zekayı benimsemeleri arasındaki ilişkiyi araştırmaktadır. Bu nedenle, Elazığ Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu'nda eğitimini sürdürmekte olan, muhasebe ve vergi uygulamaları programı öğrencilerinin algıları bu çalışmanın varsayımsal modellerini test etmek için alınmış ve analiz edilmiştir. Çalışmada, yapay zekanın benimsenmesi üzerindeki etkilerini araştırmak için Parasuraman ve Colby'den (2015) dört teknolojik hazırlık (TR) değişkeni uyarlanmıştır.

Damerji ve Salimi (2021), Kaya vd. (2022) ve Nouraldeem (2023) çalışmalarında Teknolojik Hazırlık (TR) ile öğrencilerin yapay zekayı benimsemeleri arasında bir ilişkinin olduğu vurgulanmıştır. Ghosh ve Khatun (2022) çalışmalarında TR İyimserlik ve TR Yenilikçilik ile öğrencilerin yapay zekayı benimseme arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğunu ancak TR Yenilikçilik ve TR Rahatsızlık arasında negatif bir ilişki olduğunu vurgulamıştır. Çalışmada, Teknolojik Hazırlık (TR), TR İyimserlik, TR Yenilikçilik ve TR Rahatsızlık boyutlarının yapay zekayı benimseme üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu saptanmıştır. Buna karşılık TR Güvensizlik boyutunun yapay zekayı benimseme üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olmadığı tespit edilmiştir. Bu sonuç, diğer çalışmalarla benzerlik göstermekte ve teknolojik hazırlık ile muhasebe mesleğinde yapay zekanın benimsenmesi arasında önemli bir ilişki olduğunu göstermiştir.

Sonuç olarak çalışmada, muhasebe öğrencilerinin teknolojiye hazır olma düzeyleri ile muhasebe mesleğinde yapay zekayı benimsemeleri arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışma bulguları, TR İyimserlik, TR Yenilikçilik, TR Rahatsızlık boyutlarının muhasebe mesleğinde yapay zekanın benimsenmesi üzerinde pozitif düzeyde anlamlı bir etkiye sahip olduğunu ancak TR Güvensizlik boyutunun muhasebe mesleğinde yapay zekanın benimsenmesi üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olmadığını ortaya koymaktadır. Bu sonuç aynı zamanda muhasebe öğrencilerinin, gelecekteki istihdamları için gerekli olan teknolojik hazırlığın farklı boyutlarının önemini kabul ettiklerini göstermektedir. Ayrıca iş karmaşıklıkları arttıkça, dünya genelinde işletmeler muhasebe ile ilgili işlerinde yapay zeka teknolojilerini benimseye başlamaları önemli görülmektedir. Bu nedenle ülkemizdeki üniversitelerin, geleceğin mezunlarını piyasa gerek-

liliklerine göre hazırlamaları ve onların yapay zeka tabanlı muhasebe teknolojilerini benimsemeleri için, teknolojiye hazır olma durumlarını geliştirmeye yönelik çalışmalar yürütmeleri elzem hale gelmiştir.

Bu çalışma, yalnızca yapay zekanın muhasebede teknolojik hazırlığına ve benimsenmesine odaklanmıştır. Yine bulguların benzer araştırmalar ile karşılaştırılması ve değerlendirilmesi bakımından farklı üniversitelerdeki muhasebe öğrencileri üzerinde araştırılması teknolojiye hazır olma ile muhasebe mesleğinde yapay zekanın benimsenmesi arasındaki ilişki hakkında daha doğru değerlendirmeler yapılmasına olanak verebilir. Gelecekteki çalışmalar ise, işveren perspektifinden yapılabilir ve işe alım yapanların teknolojik hazırlığın çeşitli boyutlarına verdiği öncelik analiz edilebilir.

KAYNAKÇA

- Ayden, C. & Sevinç, A. (2021). İnsan Kaynakları Yönetiminde Yapay Zeka Uygulamaları. Sinan Alçın, Begüm Erdil Şahin, Deniz D. Dereli, Merve Hamzaoğlu ve İsmail Ertek (Ed.), *Gelecekte Ekonomi İçinde* (475-507), İstanbul: İkü Yayınevi.
- Chukwudi, O., Echefu, S., Boniface, U. & Victoria, C. (2018). Effect of artificial intelligence on the performance of accounting operations among accounting firms in South East Nigeria. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 7(2), 1-11. doi: 10.9734/AJEBA/2018/41641
- Damerji, H. & Salimi, A. (2021). Mediating effect of user perceptions on technology readiness and adoption of artificial intelligence in accounting. *Accounting Education*, 30(2), 107–130. doi:10.1080/09639284.2021.1872035
- Ghosh, R. & Khatun, A. (2022). Role of Technological Readiness on the Adoption of Artificial Intelligence in the Accounting Profession: Evidence From a Developing Economy. In S. Kautish & G. Kaur (Eds.), *AI-Enabled Agile Internet of Things for Sustainable FinTech Ecosystems* (pp. 170-189). IGI Global. doi:10.4018/978-1-6684-4176-3.ch008
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., Sarstedt, M. & Thiele, K. O. (2017). Mirror, mirror on the wall: A comparative evaluation of composite-based structural equation modeling methods. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 45(5), 616–632. doi:10.1007/s11747-017-0517-x
- Hair, J. F., Risher, J. J., Sarstedt, M. & Ringle, C. M. (2019). When to use and how to report the results of PLS-SEM. *European Business Review*, 31(1), 2–24. doi:10.1108/EBR-11-2018-0203
- Kaplanoglu, E. (2014). Mesleki Stresin Temel Nedenleri ve Muhtemel Sonuçları: Manisa İlindeki SMMM'ler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64), 131-150. doi: 10.25095/mufad.396494
- Kaya, A., Koca, N. & Hatunoğlu, Z. (2022). Geleceğin Muhasebecilerinin Teknoloji Kabullerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi 25. Yıl Özel Sayısı, 369-381. doi: 10.29249/selcuksbmyd.1141389
- Nouraldeem, R.M. (2023). The impact of technology readiness and use perceptions on students' adoption of artificial intelligence: the moderating role of gender. *Development and Learning in Organizations*, 37(3), 7-10. doi:10.1108/DLO-07-2022-0133
- Pan, Y. (2016). Heading toward artificial intelligence 2.0. *Engineering*, 2(4), 409-413. doi: 10.1016/J.ENG.2016.04.018
- Parasuraman, A. & Colby, C. L. (2015). An updated and streamlined technology readiness index: TRI 2.0. *Journal of Service Research*, 18(1), 59–74. doi:10.1177/1094670514539730
- 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. doi:10.1177/109467050024001
- Sezgin, E. E., Kaya, E. & Tanyıldızı, İ. (2022). Covid-19 Pandemisi Sırasında Hemşirelerin İşe Bağlı Gerginlik Düzeylerinin Duygusal Tükenmeleri Üzerindeki Etkisi. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (24), 541-556. doi:10.29029/busbed.1115919
- 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.

Tekin, H. (2017). Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme. Ankara: Yargı Yayınevi.

Uçoğlu, D. (2020). Yapay Zeka Teknolojisinin Muhasebe Mesleğine ve Eğitimine Etkileri. *PressAcademia Procedia*, 11(1), 16-21. doi:10.17261/Pressacademia.2020.1337

Yökatlas, (2022). 2022-2023 Öğretim Yılı Yükseköğretim İstatistikleri. <https://yokatlas.yok.gov.tr/lisans.php?y=103910601>, Erişim Tarihi: 04.11.2022.

Ajzen, I. & Fishbein, M. (1975). A Bayesian analysis of attribution processes. *Psychological Bulletin*, 82(2), 261-277.

İÇ DENETİMDE YENİ BİR YAKLAŞIM: ÇEVİK DENETİM

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 29.06.2023
Kabul Tarihi : 18.08.2023
Türü : İnceleme Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1321012

Arş. Gör. Ömer Orbay ÇETİN*

Bibliyografik Bilgiler

Çetin, Ö., O. (2024). "İç Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Çevik Denetim" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 201-216) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1321012>

ÖZ

İlk ortaya çıktığında bir yazılım programı olarak ele alınan çeviklik kavramı, zaman içinde pek çok sektörde kendine yer edinmiştir. Farklı sektörlerdeki işletmeler, birtakım iş modelleri ve iş süreçleri içerisinde çevik anlayışı göz önünde bulundurmaya başlamışlardır. Çevik yaklaşımı temel alan çevik denetim, mevcut iç denetim fonksiyonlarına göre denetim sürecinde daha esnek olmayı, denetim paydaşları arasında iletişimde sürekliliği, denetim aşamalarında daha hızlı olmayı ve ortaya çıkabilecek risklere karşı daha çabuk yanıt vermeyi mümkün kılmaktadır. İç denetimin çeviklik anlayışının benimsenerek dönüşümü sonrası, çevik denetim kavramı pratikte de daha çok uygulanan bir denetim türü olacaktır. Çalışmada, iç denetim ve çeviklik kavramının kısa şekilde tanıtımından sonra çevik denetim, iç denetim ve çevik denetim arasındaki farklılıklar, iç denetimin çevik dönüşümü ve iç denetimde çevik uygulamalar açıklanmaya çalışılmıştır. Literatürde hakkında az sayıda çalışma bulunan çevik denetimle alakalı değerlendirmelerde bulunularak ileride bu konuya ilişkin yapılacak çalışmalara ışık tutmak ve literatüre katkı sunmak amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Çevik Denetim, Çevik Yaklaşım, Çeviklik, İç Denetim

Jel Kodları: M40, M42

* Afyon Kocatepe Üniversitesi, Bolvadin Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, omerocetin@aku.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6909-7248

A NEW APPROACH TO INTERNAL AUDIT: AGILE AUDIT**ABSTRACT**

The concept of agility, which was considered as a software program when it first emerged, has gained a place in many sectors over time. Businesses in different sectors have started to consider agile approach in some business models and business processes. Agile audit, which is based on the agile approach, makes it possible to be more flexible in the audit process compared to existing internal audit functions, to ensure continuity in communication between audit stakeholders, to be faster in audit stages and to respond more quickly to emerging risks. After the transformation of internal audit by adopting the agility approach, the concept of agile auditing will be a type of auditing that is applied more in practice. In this study, after a brief introduction of the concept of internal audit and agility, agile auditing, the differences between internal audit and agile auditing, the agile transformation of internal audit and agile practices in internal audit are explained. It is aimed to shed light on future studies on this subject and to contribute to the literature by making evaluations about agile auditing, which has few studies in the literature.

Keywords: Agile Audit, Agile Approach, Agility, Internal Audit

Jel Classification: M40, M42

1. GİRİŞ

İşletmelerin muhasebeye konu olan işlemlerine ilişkin güvence sağlamayı ve işletmelerin sahip olduğu varlıklarını korumayı temel alan işlevlerin yer aldığı iç denetim, özellikle küresel ticaretin kapsamının genişlemesi, teknolojiye yaşanan gelişmeler ve işletmeler arası rekabet koşullarının sürekli olarak değişmesi sonrasında değişim yaşamalıdır. Değişmeyen tek şeyin değişimin kendisi olduğu düşüncesinden yola çıkarak iç denetimin küçük çaplı değişimler yaşasa da hala geleneksel olarak işlevlerini yerine getirdiğini söylemek mümkündür (Speklé vd., 2007: s. 102).

Zaman içerisinde yalnızca muhasebeye konu işlemlere ilişkin güvence verme ve işletme varlıklarını koruma gibi temel işlevlerden sıyrılan iç denetimde, işletmelerin yeni beklentilerine cevap verebilecek fonksiyonların oluşması ihtiyacı doğmuştur (Görmen & Korkmaz, 2022: s. 98). Geleneksel iç denetim fonksiyonlarına kıyasla daha hızlı, risklerin tespitinde daha başarılı, denetim paydaşları arasındaki iletişimi etkili ve sürekli kılabilen, denetim sürecindeki masrafları azaltan ve dış etkenler karşısında hızlı bir şekilde değişim gösterebilen yeni bir anlayış gereksinimi ortaya çıkmıştır (Demir vd., 2018: s. 89). Çevik yaklaşımı temel alan çevik denetim, tam bu noktada önemini her geçen gün artıran ve iç denetime yavaş yavaş entegre olan bir denetim türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Günümüzde kavramsal olarak yaşadığı değişimlerden sonra iç denetimin tanımında yeni tanımlamalar ortaya çıkmıştır. İç denetim, işletmelerin hem finansal hem de finansal olmayan işlemlerine yönelik makul bir güvence sağlayan, zorlaşan küresel rekabet koşullarında işletmelerin başarısını yükseltmek

için süreçlerde iyileştirmeler yapmayı kolaylaştıran ve işletme varlıklarının korunması konusunda daha fazla risk odaklı bir gözetim sistemi olarak ifade edilmektedir (Rainborn vd., 2017: s. 12). Bahsedilen tüm bu ihtiyaçlara uygun olan çevik denetim, çevik yaklaşım temelinde iç denetimin işlevlerini çevik dönüşüme sokmakta ve güçlendirmektedir. Çevik yaklaşım, karmaşık bir yapıda olan iç denetimin sadeleşmesine, iç denetim işlevlerinin yerine getirilmesinde verimliliğin artmasına, zamandan tasarruf elde edilmesine, denetim maliyetlerinin azalmasına, risk odaklı bir yaklaşımın benimsenmesine ve süreçlerin çevikleşmesine fayda sağlayacak ve yeni bir denetim türü olan çevik denetimin gelecekte daha fazla uygulanmasına sebep olacaktır.

Çalışmada, öncelikle geleneksel iç denetim özetlenmiş ve ardından çeviklik kavramına yer verilmiştir. Daha sonra çevik denetimin ne ifade ettiği, geleneksel iç denetim ve çevik denetim arasındaki farklılıklar, iç denetimde yaşanan çevik dönüşüm ve iç denetimde çevik uygulamalar açıklanmaya çalışılmıştır. Yapılan literatür taraması sonrasında çevik yaklaşımı temel alan denetimle veya çevik denetimle ilgili oldukça az sayıda çalışmaya ulaşılmıştır. Çalışmada literatürdeki eksikliğin doldurulması konusunda katkı sunmak ve iç denetim ile çevik denetim ilişkisiyle alakalı değerlendirmelerde bulunularak gelecek dönemde bu konuya ilişkin yapılacak çalışmalara öncülük etmek amaçlanmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Çeviklik kavramına ve çevik denetime ilişkin literatür taraması ayrı ayrı tablolar halinde özetlenmiştir. Tablo 1’de çeviklik kavramına ilişkin literatür özetlenmiştir.

Tablo 1: Çeviklik Kavramına İlişkin Literatür Taraması

Yazar	Yıl	Bulgular
Gibbons	2015	Çeviklik, ilgili firma(lar) kapsamında bütüncül bir değişimi kapsamaktadır. Bu değişim; eylemler, beceriler, yapı süreçleri, firma kültürü, zihniyet gibi olgular üzerinden sürdürülmektedir.
Newmark, Dickey & Wilcox	2018	Çeviklik, gelişmiş çalışma performansı, müşteri memnuniyeti, kalite gibi sonuçları olan dış ve iç uyum süreçlerini sağlayan bir olgudur. Temel önermesi, sürdürülebilirliği sağlamak için değişime, değişen olgulara kuruluşların uyum sağlaması gerektiğidir.
Romano	2019	İş sektörlerinin zamanla değişmesi ve bu değişimlerin beraberinde dönüşümleri getirmesi belirsizlik, risk gibi olumsuz nitelikli durumları ortaya çıkarabilmektedir. Söz konusu sorunlarla baş edebilmek, uyum süreçlerini kolaylaştırabilmek adına çözüm üreten çeviklik, başarılı olma sürecinde yardımcı olmaktadır.
Walker	2022	Çeviklik, şirketlere paydaşlarıyla etkileşim ve iletişim halinde olma zorunluluğu hissettiren, süreçleri mikro ölçekli ilerletmeyi hedefleyen uygulamalar dizisini kapsamaktadır. Devam eden etkileşim süreçlerinin beraberinde de şirketlerin değişiklikleri gerçekleştirmesi, riskleri değerlendirmesi, çözüm süreçlerini oluşturması gerekmektedir.

Tablo 2’de çevik denetime ilişkin literatür özeti yer almaktadır. Çevik denetim konusu yeni bir konu olması sebebiyle literatür taramasında çok fazla rastlanılmamıştır.

Tablo 2: Çevik Denetime İlişkin Literatür Taraması

Yazar	Yıl	Bulgular
Deloitte	2017	Çevik denetim, paydaşların mevcut veya oluşabilecek ihtiyaçlarına odaklanarak uyum sağlamakta, denetim döngülerine hız kazandırmakta ve oluşturacağı içgörülerle boşa çaba harcanmasını engelleyecek niteliklere sahiptir.
Subramanian vd.	2018	Denetimin bütün aşamalarında güven ve anlayışın görünür hale gelmesini sağlamayı hedefleyen bir ekip çalışmasını kapsamaktadır.
Romano	2019	Bazı kuruluşların uyum sağlama süreçlerinde ve daha esnek hale gelebilmeleri noktasında rol üstlenen çevik denetim, iç denetimin dönüştürülmesi noktasında bir çözüm niteliği taşımaktadır. Kuruluşa yönetim süreçlerinde güvence sağlayarak; risk azaltma, kontrol sağlayabilme, iş süreçlerini ve uygulamalarını iyileştirme hususlarında da önemli katkılar sunmaktadır.
Berger	2020	Çevik denetimin geleneksel denetim süreçlerine karşı farklı bir alternatif olarak ele alındığı çalışmada, çevik denetimin sektörde ne yapıldığının haricinde nasıl yapıldığına ve varsa yapılması gereken değişikliklere odaklandığı sonucuna varılmıştır.
Joshi	2021	İlerleme süreçlerinde sağladığı şeffaflık ve görünürlük özelinde düşünüldüğünde çevik denetim, iç denetim yaklaşımlarından daha fazla disiplin gerektirmektedir. Sektör içindeki beklentilerde değişiklikler oluşturma, değişiklik ve taleplere cevaplar verme yeteneği bu kapsamda yer almaktadır.
Lyons	2022	Çevik denetim, süreç içinde süreklilik anlayışıyla iletişimin ve etkileşimin var olması gerektiğini savunmaktadır.

3. İÇ DENETİM

Denetim türlerinden birisi olan iç denetim, yerine getirdiği işlevler açısından işletmeler için vazgeçilmez bir fonksiyondur. İç denetimin ne ifade ettiğine, önemine, amaçlarına ve işlevlerine bu kısımda yer verilmiştir.

3.1. İç denetimin tanımı ve önemi

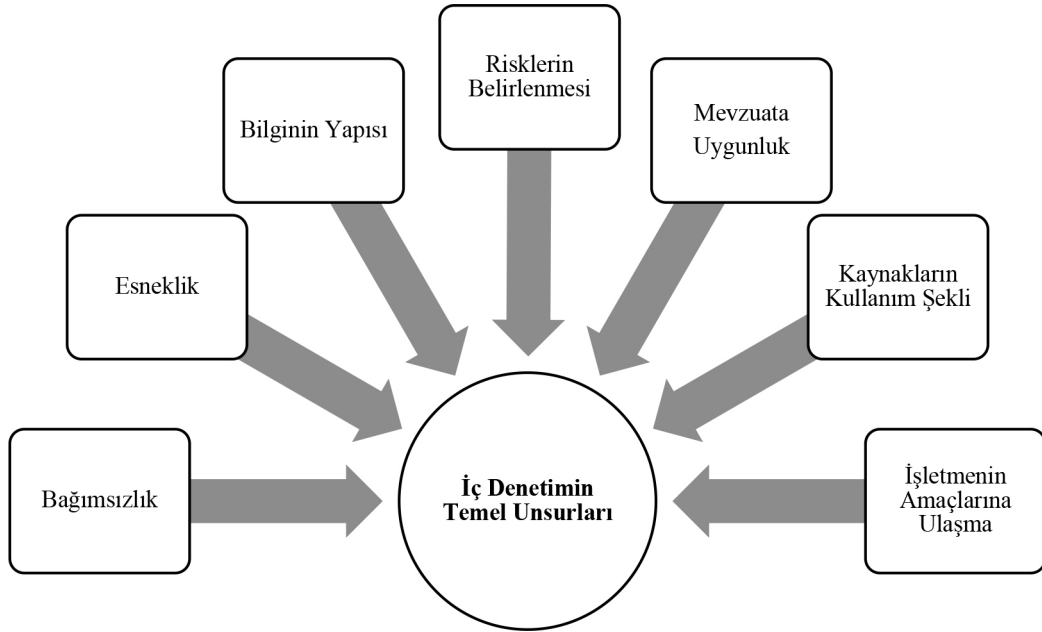
İç denetim fonksiyonu kavramsal olarak ilk ortaya çıktığında, işletmelerin gerçekleştirdiği muhasebe işlemlerine yönelik güvence sağlanması ve işletmelerin sahip olduğu varlıkların korunması temeline dayanan işlevlere sahip olmuştur (Speklé vd., 2007: ss. 102-103).

Küresel ticaret ağının gelişmesi, teknolojik ilerlemeler ve işletmeler arası artan rekabet gibi değişiklikler sonrası iç denetim fonksiyonuna ait işlevlerin de gelişim gösterme gereksinimi kaçınılmaz olmuştur. Sadece muhasebe işlemlerine ilişkin güvence verme ve varlıkların korunması işlevlerinden sıyrılan iç denetim fonksiyonu, işletmelerin beklentilerinde yaşanan hızlı değişikliklere uyum sağlayabilmek için risk odaklı, dış etkenlere karşı hızlı aksiyon alabilen ve işletmelerin sürekliliğini sağlamada yardımcı olan bir fonksiyon haline dönüşmüştür (Görmen & Korkmaz, 2022: s. 98).

Kavramsal olarak yaşadığı değişikliklerden sonra günümüzde iç denetimin tanımı da değişim göstermiştir. İç denetim, işletmelerin gerçekleştirdiği finansal ve finansal olmayan işlemlere ilişkin makul bir güvence veren, küresel rekabet ortamında işletmelerin başarısını artırmak için faaliyetlere ilişkin süreçlerde iyileştirme yapılmasına yardımcı olan ve işletmenin sahip olduğu varlıkların korunmasında etkin bir rolü olan risk odaklı bir gözetim sistemidir (Rainborn vd., 2017: s. 12).

Bu tanımdan yola çıkarak aşağıdakilerin iç denetimin kapsamına girdiğini söylemek mümkündür (Koç, 2022: s. 108):

- İşletme bünyesinde varsa iç kontrol yapısının incelenmesi ve düzenlenmesi, yoksa iç kontrol sisteminin oluşturulması,
- Risk odaklı yapının bir bütün olarak iç denetimde kullanılması,
- Finansal ve finansal olmayan işletmenin gerçekleştirdiği tüm işlemlerin incelenmesi,
- İşletmenin muhasebeye konu olan tüm unsurlarının makul bir güvence verebilmek adına doğruluk ve güvenilirlik bakımından incelenmesi,
- İşletmenin faaliyetlerinin yasal düzenlemelere, mevzuat vb. prosedürlere uygun olup olmadığının değerlendirilmesi.



Şekil 1. İç Denetimin Temel Unsurları

Kaynak: (Sabuncu, 2017: 165)

Şekil 1’de etkin bir iç denetimin söz konusu olabilmesi için gerekli olan temel unsurlar yer almaktadır. Bağımsızlık ve esneklik (işlemlerde sınırsız erişime sahip olabilme) bunların başında gelirken, işletmeden elde edilen bilginin yapısı (doğruluğu ve güvenilirliği), risklerin önceden belirlenmesi, mevzuat vb. yasal düzenlemelere uygunluk, kaynakların kullanım şekli ve işletmelerin daha önce belirlediği amaçlarına ulaşma da bu temel unsurlar arasında yer almaktadır. İç denetim sürecinin sonunda başarılı olabilmesi, bu temel unsurların etkin bir şekilde var olması ve iç denetim mekanizmasına dahil edilmesiyle mümkün olacaktır.

İşletmelerin sürekli değişen çevresel ve ekonomik koşullara uyum sağlayabilmesi, teknolojik gelişmeler doğrultusunda tedbirler alması, küresel rekabette uluslararası işletmeler arasında öne çıkabilmesi, güncellenen ve yenilenen yasal düzenlemelere göre faaliyetlerini sürdürebilmesi için etkin bir iç denetim sistemi oluşturması oldukça önemli bir ihtiyaçtır (Demir vd., 2018: s. 89). İç denetimin yapıldığı işletme veya kurumun yürüttüğü faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygunluğu ve muhasebeye konu işlemlerinin güvenilirliği hakkında farklı bir bakış açısına sahip olabilme ve tarafsız bir değerlendirme yapabileme imkânına ancak etkin ve etkili bir iç denetim sisteminin var olmasıyla ulaşılabilir.

3.2. İç denetimin amaçları ve işlevleri

İç denetim mekanizmasının iç denetim sürecinin sonunda gerçekleşmesini beklediği amaçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Koç, 2022: ss. 110-111):

- İşletme veya kurum içindeki hataların tespit edilmesi, önlenmesi ve giderilmesi,
- Kaynak tüketiminin verimli olmasına yönelik çeşitli performans değerlendirmelerinin yapılması,
- Varlıkların korunması,
- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- İç denetim sürecinin sonunda denetime konu olan işletme ya da kuruluşa maddi olarak tasarruf sağlanması,
- İşletme veya kurumlara yönelik verimlilik, etkinlik ve etkililik gibi kavramlar hakkında iyileştirici tavsiyeler ve raporlar sunulması,
- İşletme veya kurumun yürüttüğü faaliyetlerin, faaliyetleriyle ilgili yasal düzenlemelere olan uygunluğunun denetlenmesi,
- Dijitalleşen denetleme ve raporlama ortamında işletme veya kuruma ait bilgilerin korunması.

İç denetim, makul bir güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti verme temeline dayanan iki işleve sahiptir. Bu işlevlerin kapsamı aşağıdaki gibidir (Şentürk, 2021: ss. 168-169):

Güvence Sağlama: Literatürde iç denetimin en temel işlevi olarak ele alınan güvence sağlama işlevi, iç denetime konu olan işletme veya kuruma ilişkin tüm süreç, finansal ya da finansal olmayan işlem, riskler ve operasyonel faaliyetlerle ilgili uyum kontrolü, hedeflerin gözden geçirilmesi ve makul bir güvence sağlama görevlerini yerine getirmektedir.

Danışmanlık Hizmeti Verme: İç denetimin diğer temel işlevlerinden olan danışmanlık hizmeti verme işlevi ise yukarıda bahsedilen güvence sağlama işlevinin görevlerini yerine getirmesine yardımcı olan ve görevlerini yerine getirirken yürütülen süreçlerin iyileştirilmesinde rol oynayan bir işlev olarak bilinmektedir.

4. İÇ DENETİMDE ÇEVİKLİK VE ÇEVİK DENETİM

Günümüzde sektörler arasında önemi giderek artan çeviklik kavramıyla birlikte işletmeler iş modellerinde de çevik yaklaşımı benimsemeye başlamıştır. Çevik yaklaşımın işletmeler arasında öneminin ve kullanımının artması sonrasında çevik iş modelleri ortaya çıkmıştır. Çevik iş modellerinin çeşitliliğindeki artışla beraber denetim alanında da çevik bir yaklaşımın gerekliliği ortaya çıkmıştır. Çevik denetim yaklaşımı, denetim alanında yeni kullanılmaya başlanan ve beraberinde pek çok avantajı getiren bir yaklaşımdır.

4.1. Çeviklik kavramı

Çeviklik kavramı, tahmin edilemez değişikliklerin ve kesintisiz bir rekabetin olduğu koşullarda verimli ve kârlı şekilde çalışmaya devam edebilme yeteneği olarak ifade edilebilir. İş modellerinde hızlı bir şekilde değişiklik yapmak, değişen çevre koşullarına uyum sağlamak, sürekli olarak güncellenen yasal düzenlemelere karşı aksiyon almak, tahmin edilemeyen olayların yaşanması durumunda bile müşteri memnuniyetini sağlamak, koşullar ne olursa olsun kaliteden ödün vermemek ve kârlılığını korumak gibi

işletme veya kurumlar için oldukça önemli konularda önceden belirlenmiş hedeflere ulaşabilmek çeviklik kavramı sayesinde mümkün olmaktadır (Ustasüleyman, 2008: s. 162).

Küresel ticaret hacminin büyümesi, işletmeler arasındaki rekabette zorlukların artması, risklerin çeşitlenmesi ve diğer belirsizlikler gibi durumlara karşı çeviklik, işletmeler için her geçen gün önemini artıran bir kavramdır. Özellikle son on yılda daha yaygın bir hale gelen ve çeviklik kavramının gelişimiyle ortaya çıkan çevik iş modelleri, işletmeler arasında kullanımı giderek artan yeni iş modelleri olarak göze çarpmaktadır (Gencer & Kayacan, 2017: s. 340).



Şekil 2. Çevik Manifestonun 12 Prensibi

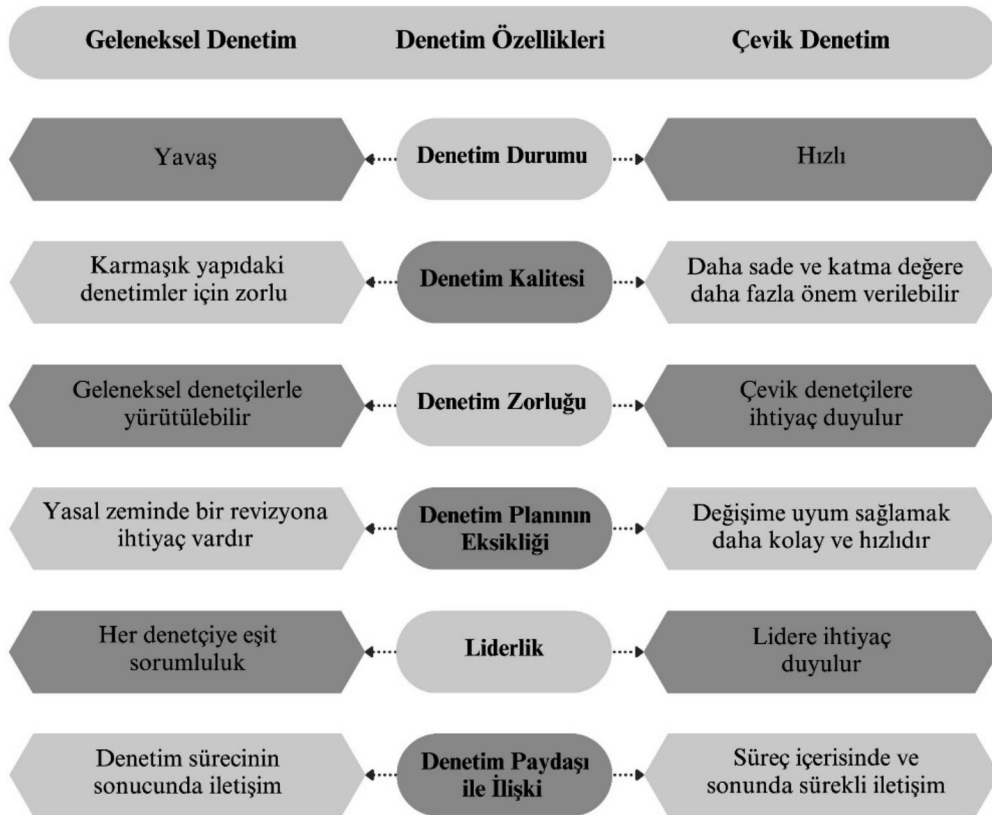
Kaynak: (Ertekin, 2021: 5)

İlk kez 2001 yılında Amerika'da pek çok yazılımcının bir araya gelerek mesleklerini daha ileriye taşımak ve gelişimini sağlamak amacıyla yaptıkları çalışma sonucu Çevik Manifesto yayınlanmıştır. Günümüzdeki çeviklik anlayışının da çıkış noktası olan bu manifesto temelinde 12 prensibi barındırmaktadır. Şekil 2'de bu manifestonun temellendirdiği 12 prensip görülmektedir.

4.2. Çevik denetim anlayışı ve önemi

Literatürde yer alan bazı çalışmalarda yeni bir denetim türü olarak ele alınsa da aslında yeni bir denetim anlayışı olarak ele alınması gereken çevik denetim anlayışı, günümüzde hızla değişen rekabet ortamı ve değişen koşullara uyum sağlamak isteyen işletmelerin göz önünde bulundurması ve denetim süreçlerine dahil etmesi gereken bir anlayıştır. Çevik denetim anlayışı, karmaşık bir yapıya sahip olan iç denetimin temel işlevlerini yerine getirme konusunda verimliliğin artmasına, herhangi bir sonuca ulaşması güç olan unsurların ayrışmasına ve iç denetimin tüm süreçlerinde zamandan tasarruf sağlanmasına sebep olmaktadır. Çevik denetim anlayışıyla hareket edecek iç denetçiler, geleneksel iç denetimden farklı olarak ilk aşamada denetime konu olan işletme açısından en riskli alanları belirleyerek bu alanlar üzerinde çalışmaya odaklı olacaklardır (Spiros, 2017: ss. 1-2).

Geleneksel iç denetime kıyasla çevik denetim, sürekli değişiklik gösteren dış etkenlere, dijital teknolojilere ve rekabet ortamına çok daha hızlı bir şekilde uyum sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Çevik denetim anlayışının sağladığı bu fayda ile birlikte denetimin kalitesi ve denetime tabi olan işletmenin memnuniyeti de artmaktadır (Newmark vd., 2018: s. 18).



Şekil 3. Geleneksel Denetim ve Çevik Denetim Arasındaki Farklılıklar

Kaynak: (Ertekin, 2021: 11)

Buradan yola çıkarak çevik denetimin hem denetime tabi işletmelere hem de denetim şirketlerine karşılaşılabileceği risklere, krizlere ve belirsizliklere karşın hızlı bir şekilde aksiyon gösterme, denetim süreçlerini şekillendirme ve denetim kalitesini iyileştirme gibi yetenekler kazandırarak her iki taraf için de denetimin sağladığı faydaları artırdığını söylemek mümkündür. Şekil 3'te geleneksel denetim ve çevik denetim arasındaki farklılıklar gösterilmiştir.

İç denetim alanında dikkat edilmesi gereken en önemli husus, değişimin sürekli ve çok hızlı olmasıdır. Dijital teknolojilerdeki ilerlemeler, bilgi teknolojilerindeki yenilikler, iş modelleri ve süreçleri ile yasal düzenlemeler hızla değişim göstermektedir. Çevik denetim, iç denetim birimlerinin bu kadar hızlı değişim gösteren faktörlere karşı aynı hızla uyum sağlayabilmesini mümkün kılmaktadır. Yaklaşık 20 sene önce bir yazılım programı olarak ortaya çıkan ve buna yönelik geliştirilen çevik yaklaşım, son birkaç yıldır iç denetim alanında oldukça sık rastlanır bir hale gelmiştir. 2018 yılında IIA (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü- The Institute of Internal Auditors) tarafından 600'den fazla katılımcıyla yapılan bir araştırmaya göre katılımcıların üçte ikisinin çevik yaklaşımın iç denetim birimlerinin geleceği için oldukça kritik ve önemli olduğu sonucuna varılmıştır (Ağdeniz & Çetin, 2021: ss. 62-63).

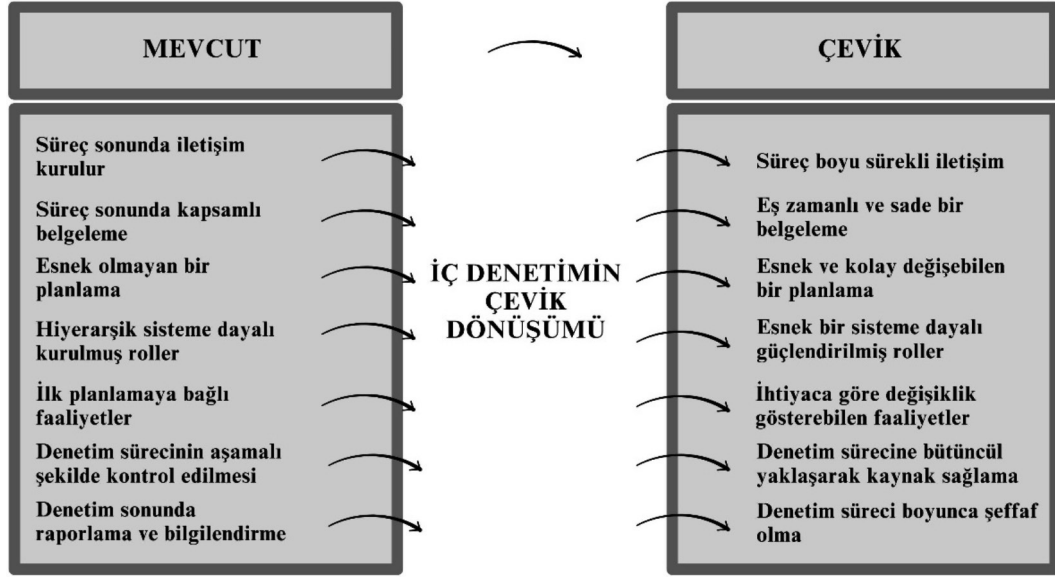
4.3. İç denetimde çevik dönüşüm

Çevik denetim, birtakım konularda iç denetim süreçlerinin yerini alabilecek veya iç denetim birimlerinin görevlerini geliştirebilecek özelliklere sahiptir. Bu özellikler için aşağıdakiler örnek verilebilir (Beerbaum, 2020: ss. 13-14):

- Çevik denetim, iç denetim birimlerinden farklı olarak üçlü hat modelinde yer alan üç hattı ayrı değil ve bir bütün olarak değerlendirerek tamamlanmamış bir denetime izin vermez.
- Çevik denetim, bilgi teknolojilerini iç denetime göre çok daha sık kullanır ve bu sebeple süreçlerin hızlı olmasında ve kontrol edilmesinde bir adım öndedir. Çevik denetimde hibrit sistem kullanılması mümkündür ve bu pek çok farklı avantajı da beraberinde getirmektedir.
- Çevik denetimle birlikte iç denetime ilişkin risklerin tespiti ve çözüm üretilme süreci hızlanır.
- Çevik denetimle birlikte az ve öz sayıda denetim ekipleri oluşturularak iç denetime göre ekipler arası uyumsuzluk seviyesi azaltılır ve süreçler daha organize şekilde devam eder.
- Çevik denetimle birlikte denetim sürecinde yaşanan kopukluklar azalır ve tüm sürece ilişkin daha başarılı bir organizasyon söz konusudur.
- Pek çok alanda hiyerarşik (klasik) organizasyonların çevik organizasyonlara doğru evrilmesi sonrasında iç denetimde de çevik anlayış önem kazanmalı ve iç denetim birimleri çevikliği süreçlerine entegre etmelidir.

İç denetim süreçlerinin yukarıda da görüldüğü üzere çeviklikten daha fazla faydalanması ve birimlerine çevikliği daha fazla dahil etmesi gerekmektedir. Mevcut iç denetim süreçleri, risklerin tespitinden bütçelemeye, denetim ekiplerinin birbirlerine olan uyumunun artmasından üç hatlı modelin bir bütün olarak değerlendirilmesine ve iç denetim süreçlerinde bilgi teknolojilerinden daha fazla faydalanılması-

na kadar çevikliğe ihtiyaç duyduğu görülmektedir (Newmark vd., 2018: s. A19). Şekil 4'te iç denetimin birtakım özelliklerine yönelik yaşadığı çevik dönüşüm görülmektedir.



Şekil 4. İç Denetimin Çevik Dönüşümü

Kaynak: (Ertekin, 2021: 10)

Çevik yaklaşımın iç denetim birimlerince anlaşılması, benimsenmesi ve süreçlerine dahil edilmesi bir anda gerçekleşebilecek bir durum olmadığından çevik denetime kademeli bir geçiş en doğru yaklaşım olacaktır. Bilgi teknolojileri odaklı, süreçlerin organizasyonunda başarılı, yenilikçi ve aynı zamanda bütüncül bir anlayışa sahip olan çevik denetim, iç denetimin kavramının gelecekte dönüşerek yerini alacağı ve çok daha sık kullanılan bir denetim türü olacaktır.

4.4. Çeviklik kavramında iç denetim uygulamaları

İç denetimin geleneksel özellikleri ve görevleri değişen iş modelleri ve süreçleriyle daha uyumlu olabilmek için çeviklik anlayışını benimsemelidir. İç denetim, halen Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun şekilde denetim yaparken, günümüze uygun esnekliği ve hızı yakalamak adına çeviklik kavramını mutlaka yapısına dahil etmeli ve değerlendirmelidir.

Çeviklik, mevcut iç denetim yapılarına göre çok daha fazla sayıda risk üzerinde hızlı bir şekilde güven veren, paydaşlarla sürekli iletişim içerisinde olarak talebe daha uygun ve verimli raporlar hazırlayan, daha az kaynak kullanarak denetim bütçesinde avantaj sağlayan ve yapılan planlamalarda hem taktiksel hem de stratejik olarak esneklik sağlayabilen ve değişimi mümkün kılan modernize edilmiş bir iç denetim yapısı sunmaktadır (Baloglu, 2019: s. 30).

Dört büyük denetim firmasından biri olan Pricewaterhouse Coopers tarafından 2017 yılında yayınlanan bir rapordaki araştırmaya göre çevik dönüşümü gerçekleştirmiş paydaşların yüzde 88'i çevik anlayışa sahip iç denetim fonksiyonlarının işletmelere katma değer sağladığı yönünde görüş bildirmiştir (Pricewaterhouse Coopers, 2017: s. 10). Çevik manifestoda yer alan 12 temel prensiple birlikte, çeviklik yaklaşımının iç denetim birimlerine entegre edilmesi sonrasında çevik denetimin, iç denetim süreçlerine katma değer sağlayacağını söylemek mümkündür. İç denetim uygulamalarının çevik yaklaşım kapsamında yeniden şekillendirilmesi ve düzenlenmesi, çok daha etkin ve etkili denetim süreçlerinin yaşanacağını göstermektedir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İç denetim fonksiyonları, değişen şartlara hızlı bir biçimde uyum sağlama konusunda yetersiz kalmaktadır. Daha keskin ve esnek olmayan bir planlamaya sahip olan, ancak denetim sürecinin sonunda paydaşlarla iletişime önem veren, risklerin tespitinde yavaş kalan, ani değişkenlik gösteren durumlar karşısında süreçlerini güncelleyemeyen, süreçler arasında kopukluk yaşatan ve iç denetim ekipleri arasında organizasyon eksikliğine neden olan iç denetimin, günümüz şartlarına göre yenilenmesi gerekmektedir.

Geleneksel iç denetimde eksiklikler yaşanan işlevlerin tamamına modern ve verimliliği artıracak yenilikler getiren çevik yaklaşım, birden iç denetimin yerine geçmesi mümkün olmasa da adım adım iç denetim fonksiyonlarına entegre olmalıdır. Pek çok sektörde işletmeler, iş süreçleri ve iş modellerine çeviklik anlayışını benimseye başlamışken iç denetim alanının da kendisini çevik yaklaşımla birlikte yenilemesi kaçınılmazdır. Çevik yaklaşımla temellendirilen çevik denetim, farklı sorunları ve eksiklikleri bünyesinde barındıran iç denetime alternatif bir denetim türü olarak önem taşımaktadır. Hız, zamandan tasarruf, maliyet kontrolü, risklerin tespiti ve azaltılması, sürekli iletişim, denetim ekipleri arasındaki organizasyonun kalitesinin artırılması, esnek planlama, ani durumlar karşısında değişkenlik gösterebilme gibi birçok avantajı da beraberinde getiren çevik denetim, halihazırda iç denetçilik görevini icra eden denetçiler ve denetim firmaları tarafından göz ardı edilemez bir yeniliktir. Çevik yaklaşım ve çevik denetimle ilgili aşağıdaki adımların atılmasını önermek doğru olacaktır:

- Çevik anlayışı benimsemek için bireysel ve kurumsal eğitimler alınmalıdır.
- İç denetim sürecini çevik denetimle modernize etmek için geleneksel iç denetim işlevleri yerine adım adım çevik denetim işlevlerini entegre ederek denemeler yapılmalıdır.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) gibi kurumlar tarafından çevik denetimle alakalı eğitimler verilmeli ve gerekirse konuyla ilgili olan kişi veya işletmeler için bu eğitimler zorunlu tutulmalıdır.
- Çevik denetim kavramı teorik olarak literatürde az sayıda çalışmada var olsa da uygulama konusundaki yetersizliklerin önüne geçmek için çevik simülasyonlar uygulanmalıdır.
- Ülkemizin önde gelen muhasebe alanına ilişkin sempozyum ve kongrelerde mutlaka çevik yaklaşım ve çevik denetime ilişkin başlıklara yer verilmelidir.

Çevik yaklaşımı ve çevik denetimi, iç denetim süreçlerine dahil etmek isteyen iç denetçiler veya işletmeler bu alanda hem bireysel hem de kurumsal olarak eğitim alarak kendilerini yenilemelidirler. Teknolojik gelişmeler, küresel ticaret ağının gelişmesi, risk çeşitlerinin artması ve hızlı karar verme gerekliliği gibi pek çok kaçınılmaz değişim karşısında iç denetim alanı da yenilenmeli, modernize edilmeli ve çevik denetime önem verilmelidir.

KAYNAKÇA

- Ağdeniz, Ş. & Çetin, C. (2021). Uzaktan iç denetim ve uzaktan iç denetimin sınırlılıkları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(Özel Sayı), ÖS58–ÖS80. <https://doi.org/10.31460/mbdd.831324>
- Baloğlu, G. (2019). İç denetim için çeviklik: Türk finans sektöründeki bir işletme üzerinde inceleme. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 60. Doi: 10.26650/MED.2019490243
- Beerbaum, D. (2020). Transforming to agile audit: A case study research. *The Journal of Applied Research*, 1-18. Doi: 10.2139/ssrn.3824285
- Berger, L. (2020). Agile internal audit: How to audit at the speed of risk. <https://blog.protiviti.com/2020/01/27/agile-internal-audit-how-to-audit-at-the-speed-of-risk/>, 16.05.2023.
- Deloitte. (2017). Becoming agile A guide to elevating internal audit's performance and value. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/finance/deloitte-uk-understanding-agile-ia.pdf>, 16.05.2023.
- Demir, M., Ülker, Y., & Arslan, Ö. (2018). İç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(5), 82-104.
- Ertekin, C. (2021, Ocak). Çevik denetim el kitabı. IT Governance Turkey. https://www.academia.edu/45120667/Agile_Auditing
- Gencer, C. & Kayacan, A. (2017). Yazılım proje yönetimi: Şelale modeli ve çevik yöntemlerin karşılaştırılması. *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, 10(3), 335-352. 10.17671/gazibtd.331054
- Gibbons, P. (2015). *The science of successful organizational change: how leaders set strategy, change behavior, and create an agile culture*. Upper Saddle River, NJ: Pearson Education LTD.
- Görmen, M. & Korkmaz, G. (2022). Kurumsal sürdürülebilirlik için sürdürülebilir iç denetim: Geleceğin iç denetim fonksiyonu. *Denetim Dergisi*, 13(25), 94-115.
- Joshi, P. L. (2021). A review of agile internal auditing: retrospective and prospective, *Journal of Smart Business and Technology (IJSBT)*, 9(2).
- Koç, S. (2022). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol yapısı etkileşimi. *İşletme (The Business Journal)*, 3(1), 105-120.
- Lyons, R. (2022). Is agile auditing a sure thing for internal audit. ISACA.
- Newmark, R., Dickey, G., & Wilcox, E. (2018). Agility in audit: Could scrum improve the audit process?. *Current Issues in Auditing*, 12(1). 10.2308/ciia-52148
- Pricewaterhouse Coopers. (2017). Staying the course toward true north: Navigating disruption. <https://www.pwc.com/id/en/publications/assurance/state-of-the-internal-audit-profession-2017-april-2017.pdf>, 15.05.2023.
- Rainborn, C., Butler, J. B., Martin, K., & Pizzini, M. (2017). The internal audit function: A prerequisite for good governance. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(2), 10-21. 10.1002/jcaf.22246
- Romano, J. (2019). Agile auditing, transforming internal audit to add greater value. Baker Tilly. <https://www.bakertilly.com/insights/the-agile-internal-audit-journey-series-part-i--transforming-internal-audit-to-add-greater-value>, 15.05.2023
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.
- Speklé F., Van Elten, H., & Kruijs, A. (2007). Sourcing of internal auditing: An empirical study. *Erasmus School of Economics*, 18, 102-124.
- Spiros, A. (2017). Agility audit. *ISACA Journal*, 2, 1-9.

Subramanian, A., Krishnamachariar, P. K., Gupta, M., & Sharman, R. (2018). Auditing an agile development operations ecosystem. *International Journal of Risk and Contingency Management*, 7(4), 90-110. <https://doi.org/10.4018/ijrcm.2018100105>

Şentürk, Ö. (2021). Türkiye’de iç denetim faaliyetlerinde dijital dönüşüm ve dijital dönüşümün önemi. *TİDE AcademIA Research*, 3(2), 157-186.

Ustasüleyman, T. (2008). Çevikliğin işletme performansına etkisine yönelik yapısal bir model önerisi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 161-178.

Walker, P. L. (2022). Enabling organizational agility in an age of speed and disruption. <https://www.coso.org/Shared%20Documents/Enabling-Organizational-Agility-in-an-Age-of-Speed-and-Disruption.pdf>, 15.05.2023.

KURUMSAL YÖNETİMDEN KAÇINMA

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 31.07.2023
Kabul Tarihi : 18.09.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/MDBAKIS.1335514

Doktorant Özgür Şivan ŞAHİNOĞLU*
Prof. Dr. Aykut ARSLAN**

Bibliyografik Bilgiler

Şahinoğlu, Ö., Ş., & Arslan, A. (2024). "Kurumsal Yönetimden Kaçınma" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 217-232) <https://doi.org/10.55322/MDBAKIS.1335514>

ÖZ

Kurumsal yönetim, adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleriyle örgütlenmiş bir dünyada tüm hissedarlar, menfaat sahipleri, kamuoyu ve yönetim ekipleri için sinerji yaratan bir uygulama bileşimidir. Kökeni, kuruluşların mülkiyetinin ve kontrolünün ayrılması ilkesine dayanmaktadır. Bu uygulama sayesinde şirketler tüm paydaşları nezdinde güven inşa etmektedirler. Adolf Berle ve Gardiner Means'in 1932 yılında yayınladığı başyapıtları "Modern Şirket ve Özel Mülkiyet" ile mülkiyet ve kontrol fonksiyonlarının farklı erklerde bulunması hususu önceliklenmiş ve en kritik konulardan biri olmuştur. Kurumsal yönetim ilkelerinin artan önemi ve şirketlerin bu ilkelere uyum sağlama çabaları akademisyenlerin ve uygulayıcıların ilgisini çekmektedir. Makale, gelişmekte olan bir ekonominin parçası konumundaki Türk şirketlerinin kurumsal yönetim ilkelerine uyumunu, Yeni Kurumsal Kuram'ım şemsiyesi altında, kurumsal eşbiçimliliğin üç kavramı aracılığıyla sorgulayacak, meşruiyet ve itibar yönetimi üzerinden tartışacaktır. Tartışmanın ana fikri, kurumsal yönetim ilkelerine uyumdan kaçınılan, karanlıkta kalan bir tarafa odaklanmak ve ilkelere uyuyor(muş) gibi görünen şirketlerin amaçlarını sorgulamaktır. Bununla birlikte kurumsal yönetim ilkelerine olan uyumu değerlendirmek ve kurumsal yönetimin yönlendirilmesine dair teorik birer model sunulacaktır. Metodolojik olarak kurumsal yönetime uyumdan kaçınılan ilkelere odaklanılacak ve nitel veri analizi

* Piri Reis Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 0000-0002-3441-3941 ozgursivan.sahinoglu@stu.pirireis.edu.tr

** Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik Bölümü, 0000-0001-5689-3918 aarslan@pirireis.edu.tr

yöntemi uygulanacaktır. Türkiye'nin en büyük firmalarının uyum raporlarındaki bulgular, kurumsal yönetimin, firmaların önceliğine göre toplumda itibar ve meşruiyet kazanmak için yönlendirilen törensel bir araç olarak yönetildiğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal yönetim, uyum, yeni kurumsal kuram

JEL Sınıflandırması: G34

CORPORATE GOVERNANCE AVOIDANCE

ABSTRACT

Corporate governance is an environment of fairness, transparency, accountability, and responsibility that creates a synergy for all shareholders, stakeholders, the public, and management teams. Its origin is based on the principle of separation of ownership and control in organizations. Through its application, companies build trust in their stakeholders. Since Berle and Means published their seminal book “The Modern Corporation and Private Property” in 1932, separating ownership and control into different hands has been prioritized and has become one of the most critical issues. The increasing importance of corporate governance principles and the endeavour of company compliance take the attention of academicians and practitioners. The paper will challenge the compliance of Turkish companies in an emerging market context through three concepts of isomorphism and discuss reputation and legitimacy under the neo-institutional umbrella. The idea behind the discussion is to focus on the dark side of “like-governed companies” and question their intentions. Meanwhile, a theoretical model for evaluating corporate governance compliance and a theoretical model for steering corporate governance compliance will be presented. The paper will examine the avoided corporate governance principles through qualitative data analysis. Findings indicate that Turkey's largest firms' compliance reports are tools for managing corporate governance as a ceremonial feature that priorities must guide to gain prestige and legitimacy in society.

Keywords: Corporate governance, compliance, neo-institutional theory

JEL Classification: G34

1. GİRİŞ

Adı kurumsal yönetim ile özdeşleşmiş olarak kabul edilen Sir Adrian Cadbury, kavramı kısaca şirketleri yöneten ve kontrol eden yapı olarak tanımlamaktadır (2000). Ancak kurumsal yönetim literatürü, henüz kurumsal yönetimin tanımı konusunda bir fikir birliğine sahip değildir (Turnbull, 1997). Öte yandan, Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın (OECD) önerdiği kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanma esasları konusunda görüş birliği bulunmaktadır (Verhezen & Morse, 2009). OECD, uluslararası standartları belirlemek ve tavsiyelerde bulunmak için hükümetler, politika yapımcılar ve özerk kuruluşlarla birlikte çalışan uluslararası bir kurumdur. OECD'ye göre, kurumsal yönetim, kurumların uzun vadeli yatırım, finansal istikrar ve iş bütünlüğünü ilerletmek için güven, şeffaflık

ve hesap verebilirliğin oluşturulmasını sağlamakta, böylelikle daha kuvvetli büyümeyi tüm toplumları kapsayıcı bir şekilde desteklemeyi amaçlamaktadır (OECD, 2015). Bu amaçlar doğrultusunda, OECD kurumsal yönetim ilkelerini dört boyut üzerine inşa etmektedir:

- Adillik: yönetimin tüm paydaşlara eşit muamele göstermesi,
- Şeffaflık: tüm kamuoyu ile açık, karşılaştırılabilir ve doğru bilgi paylaşımı,
- Hesap Verilebilirlik: organizasyonun stratejik yönetimi, yönetim kurulunun şirkete ve hissedarlarına karşı hesap verebilirliği,
- Sorumluluk: yasa ve yönetmeliklere uyumluluk (2015).

Türkiye’de Sermaye Piyasası Kanunu’na göre, Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), menkul kıymet piyasalarını değerlendirmek ve izlemek için görevlendirilmiş düzenleyici ve denetleyici bir kurumdur (SPK, 2021). SPK, 2014 yılının ocak ayında usul ve esasları belirlemek amacıyla “Kurumsal Yönetim Tebliği” (“II-17.1 sayılı Tebliği”) yayımlamıştır. Tebliği II-17.1 ile OECD’nin kurumsal yönetim ilkelerinin dört boyutuna öncelik verilerek şirketlere rehberlik etmesi amaçlanmıştır. Borsa İstanbul (BİST) da ilgili tebliğe dayanarak 2007 yılından buyana Kurumsal Yönetim Endeksi’ni (XKURY) hazırlamaktadır (Okan & Uğurlu, 2022).

SPK, şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyumlarının değerlendirilip notlaması için derecelendirme kuruluşlarına yetki vermektedir (SPK, 2021). BİST pay piyasalarında işlem gören, kurumsal yönetim uyum derecelendirme notu bulunan şirketleri baz alarak XKURY endeksini oluşturmaktadır.

Kurumsal Yönetim Tebliği, OECD’nin kurumsal yönetimin dört boyutunu dört başlık altında önceliklendirmektedir:

- Pay Sahipleri,
- Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık,
- Menfaat Sahipleri,
- Yönetim Kurulu.

Bu makale, yeni kurumsal kuram aracılığıyla, gelişmekte olan ülkeler evrenindeki Türkiye’de, kurumsal yönetim ilkelerine uyumun karmaşık çapraz bağlantılarını ampirik olarak araştıracaktır çünkü; iyi yönetilen kurumsal yapıları oluşturmak, gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkeleri yakalamak için en öncelikli kaygısı olmalıdır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Kurumsal Yönetim

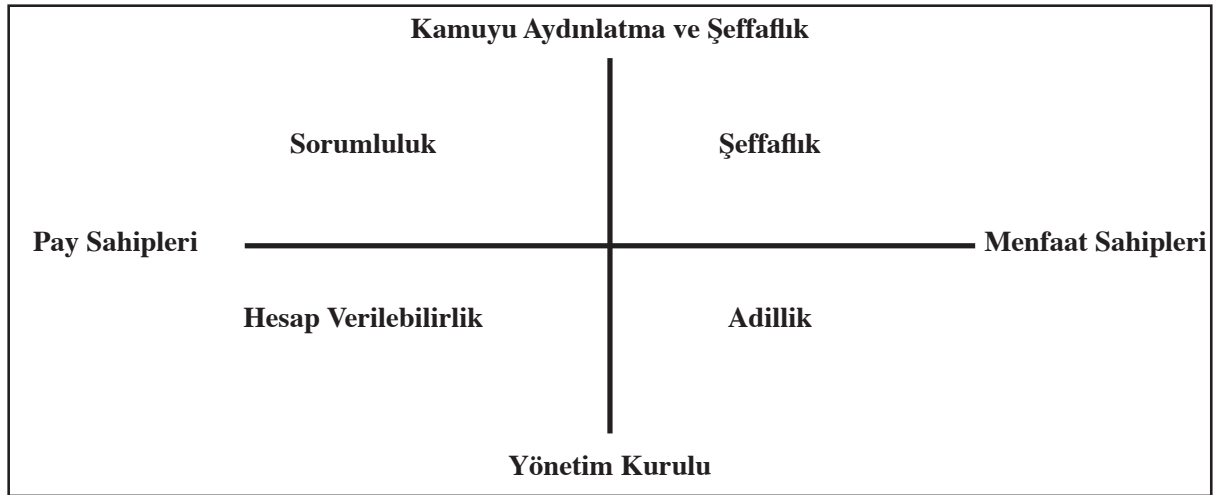
Adolf Berle ve Gardiner Means başyapıtları “Modern Şirket ve Özel Mülkiyet” kitaplarında, şirketlerin mülkiyetini ve kontrolünü tek erkte bulundurmanın risklerinden bahsederek modern şirketlerin bu iki işlevi birbirinden ayırması gerekliliğini önerirler (1932). Diğer bir deyişle, kurumsal yönetimin kökeni,

güçler ayrılığına dayanmakta olup, mülkiyetin ve kontrolün ayrılmasıdır (Shrivastava & Addas, 2014). OECD bu kökeni hissedarlar, paydaşlar, kamuoyu ve yönetim ekipleri arasındaki “ilişki” kavramıyla bütünleştirerek genişletmektedir.

OECD ilişkiyi dört ilke üzerinden bütünleştirmektedir. Bu bütünleşmede tüm paydaşlar için şirket yönetiminin *adil* muamelesi önceliklenmelidir. Kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgilerin *şeffaf* bir şekilde paylaşılması sağlanmalıdır. Üst yönetim hissedarlar tarafından *hesap verebilir* bir şekilde izlenebilmelidir. Şirket faaliyetleri yasa ve yönetmeliklere uygun, *sorumlu* bir şekilde yürütülmelidir. Bu şekilde, tüm paydaşlar adil, şeffaf, hesap verilebilir, sorumlu ve çevre ile uyumlu bir yapıda bütünleşecektir. İlk olarak 1999'da yayınlanmasından bu yana, dünya çapında tüm ülkeler bu ilkeleri geniş ölçüde kabul etmiş, ilkeler de politika yapıcılara, düzenleyicilere, yatırımcılara ve şirketlere rehberlik etmişlerdir (OECD, 2015).

1961 yılında OECD üyesi olan Türkiye, ilkelerin uygulanmasında öncülük eden ülkelerden biri olmuştur. Düzenleyici otorite olarak SPK, 2003 yılında “Kurumsal Yönetim İlkeleri’ni” tebliğ olarak yayınlamıştır (Ararat, Claessens, & Yurtoglu, 2020). SPK 2014 yılında Türkiye, Kurumsal Yönetim İlkeleri’ne “uy ya da açıkla” yükümlülüğünü vurgulayan son versiyonu olan “Tebliğ II-17.1”i yayınlamıştır (Öcal, 2021).

Tebliğ, OECD’nin dört temel ilkesini dört başlık altında uyumlaştırmaktadır. İlki, şirketin hissedarlara ve kamuya karşı olan sorumluluğunu ifade eden “pay sahipleridir”. İkincisi şirketin şeffaflığını ifade eden “kamuyu aydınlatma ve şeffaflık”. Üçüncüsü şirketin şeffaf ve adil yönetimini ifade eden “menfaat sahipleri” ve sonuncusu tüm bunlardan sorumlu olan üst yönetimin hesap verebilirliği gösteren “yönetim kuruludur”. Bu uyumlama sayesinde OECD kurumsal yönetim ilkeleri ile SPK Tebliği iç içe geçmeyi başarmıştır. Bu nedenle, iç içe geçmeyi başaran bu uyumlamayı şeffaf bir şekilde değerlendirebileceğimiz teorik bir model Şekil-1’de önerilmektedir.



Şekil 1: Kurumsal yönetim uyum modeli.

- Adillik, yönetim ekibini temsil eden yönetim kurulunun tüm menfaat sahiplerine eşit davranmasını ifade eder.
- Hesap verebilirlik, üst yönetimi temsil eden yönetim kurulunun bağımsız olarak izlenmesini ve şirket hissedarlarına (pay sahiplerine) hesap verme sorumluluğunun sağlanmasını ifade eder.
- Sorumluluk, şirketin yasa ve yönetmeliklerle operasyonel olarak uyumlanarak hissedarları ve toplum için değer yaratmasını ifade eder.
- Şeffaflık, tüm paydaşları ve kamuoyu ile doğru, kesin ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını ifade eder.

Kurumsal yönetim uyum modeli uygulayıcılar için şirketlerinin mevcut uygulamalarını basit ve kolay bir şekilde analiz etmelerini sağlayabilecek, hatalarını belirlemelerine yardımcı olacak şekilde tasarlanmıştır. Uygulayıcılar bu model üzerinden kurumsal yönetimin kurum içi çerçevesini kolaylıkla oluşturabileceklerdir. Araştırmacılar, kurumsal yönetim uyum derecelendirme notu bulunan şirketleri uyum modeli üzerinden basit bir şekilde inceleyebilecekler, güçlü ve zayıf yönleri tespit ederek oluşabilecek fırsat ve tehditleri değerlendirebileceklerdir.

2.2. Yeni Kurumsal Kuram

Kurumsal teori, organizasyon-çevre ilişkilerine odaklanan, örgütsel literatürün baskın teorilerinden biridir (Greenwood, Oliver, Lawrence, & Meyer, 2017). Meyer ve Rowan (1977) ile DiMaggio ve Powell (1983) örgütsel benzerlik ve homojenlik üzerine teoriyi kurgulamışlardır. Meşruiyet arama davranışını tahmin etmek için çevre bağlamında benzeşerek homojenleşme (homogenization) ve kurumun biçimsel yapısının faaliyetlerinden ayrıştırılması (decoupling) arasındaki eğilimleri ve nedensel ilişkileri sorgulamışlardır (Aksom & Tymchenko, 2020). 1991 yılında DiMaggio ve Powell yayınladıkları 'Turuncu Kitap' ile yeni kurumsal teorinin olgunlaşmasında öncü rol oynamışlardır. (Alvesson & Spicer, 2018).

Klasik kurumsal paradigma, organizasyonun iç çevresindeki yapısal işlevselci, prosedürel bileşenlere odaklanırken, yeni kurumsalcı paradigma organizasyonun dış çevre ile etkileşimine odaklanmıştır (DiMaggio & Powell, 1991). DiMaggio ve Powell, firmaların benzerlikleri ve homojenliklerini eşbiçimlilik (izomorfizm) kavramı üzerinden tartışmışlardır (Özen, 2007). Örgütler kurumsal eşbiçimliliği zamanla birbirlerine benzeşerek üretirler. Bu benzeşme; zorlayıcı, öykünmecî ve normatif olmak üzere üç çevresel baskı aracılığıyla yaratılır (Boxenbaum & Jonsson, 2017).

- Normatif eşbiçimlilik, üyelerin işlerinin özerkliğini tanımlamak için profesyonelleşme baskısıyla oluşur,
- Zorlayıcı eşbiçimlilik, örgütlerin içinde buldukları siyasi ve sosyal çevrenin baskısıyla oluşur,
- Öykünmecî eşbiçimlilik, örgütlerin içinde buldukları belirsizlik ortamından kaynaklanır ve taklit etme baskısıyla oluşur (DiMaggio & Powell, 1983).

Kurumsal eşbiçimlilik, örgütsel meşruiyeti etkileyen dinamiklerin (zorlayıcı) (Suchman, 1995), mekanizmaların (normatif) bulunduğu (Mizruchi & Fein, 1999) belirsiz çevresel koşulları (öykünmecî) (Ga-

laskiewicz & Wasserman, 1989), altında karar verme süreçlerini açıklığa kavuşturur. Bu nedenle, her eşbiçimlilik baskısı, kurumların amaç ve öncelikleri için toplum ile bir sosyal sözleşme oluşturmaya yardımcı olmaktadır.

2.3. Gelişmekte Olan Bir Ekonomide Kurumsal Yönetime Yön Vermek

Gelişmekte olan piyasalar (EM) yüksek ekonomik büyüme potansiyeline sahiptir, ancak düşük gelirler ve son derece değişken ekonomik, politik ve kurumsal yapılar ile bu potansiyeli gerçekleştirmeye çabalamaktadırlar (Grosse & Meyer, 2019). Bununla birlikte bu piyasalardaki firmalar, kayıt dışılık, risk, yolsuzluk ve kusurluluk gibi karmaşık kurumsal boşluklarla da uğraşırlar (Kostova & Marano, 2019). Gelişmekte olan piyasalardaki firmalar, etkili meşrulaştırma ve pazar dışı (non-market) stratejileri benimseyerek, törensel yapılarla bu kurumsal boşlukları yönetmeye çabalarken (Kostova & Marano, 2019), yatırımcılar da kurumsal yönetimi, gelişmekte olan piyasalardaki firmalar için ülkenin zayıflığını ortadan kaldırmak anlamında önemli bir araç olarak görmektedirler (Aguilera & Haxhi, 2019).

Suchman (1995) meşruiyeti, kurumların eylemlerinin sosyal olarak kurgulanmış normlar, değerler, inançlar ve tanımlar sistemine hizmet edecek kadar onaylanabilir, akıllıca veya uygun olduğuna dair genelleştirilmiş bir algılar demeti olarak tanımlamaktadır. Bununla birlikte DiMaggio ve Powell (1983) da zorlayıcı eşbiçimliliğin, bir rasyonellik imajı ve meşruiyet duygusu yaratan, organizasyon üzerindeki politik ve sosyal etkinin baskısı olarak açıklamaktadır. Birbirini tamamlayan bu bilgilerden hareketle ilk araştırma sorusu aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

- Araştırma Sorusu 1: Zorlayıcı eşbiçimlilik meşrulaştırma stratejilerinin oluşumuna yol açabilir mi?

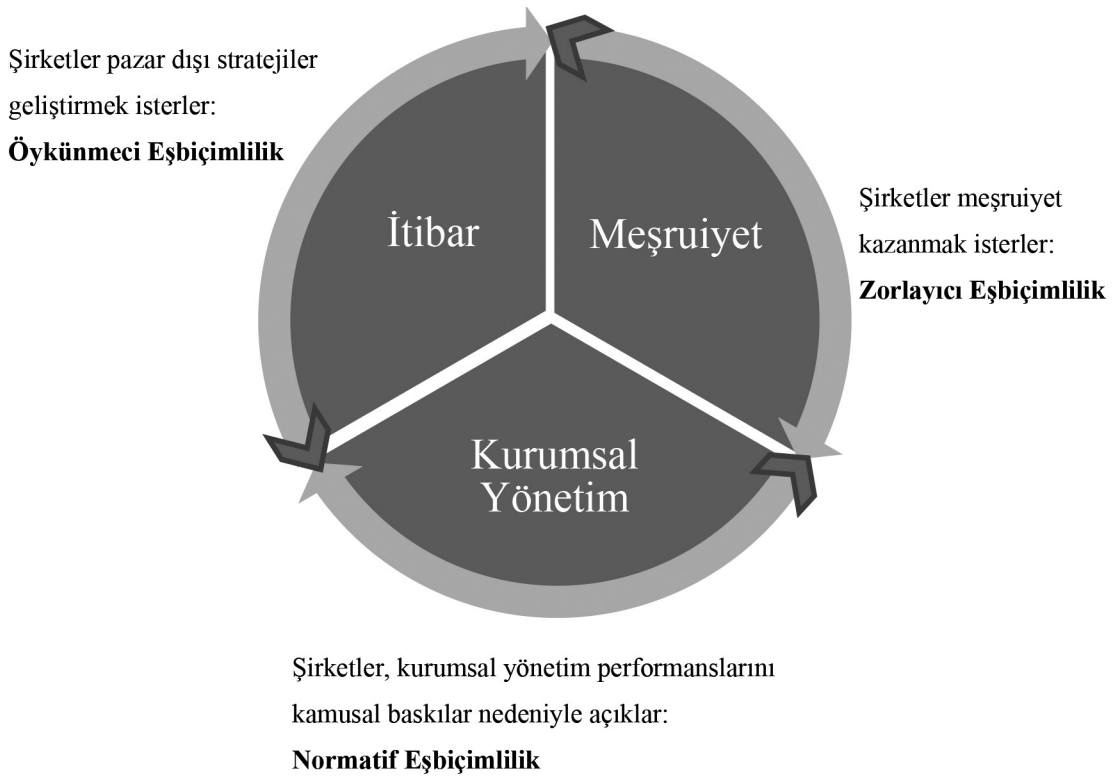
Fombrun ve Shanley (1990), belirsizlik altında eksik bilgi ile itibar oluşturmak için bir model oluşturmuşlardır. Fombrun (2012) aynı zamanda, kurumsal kuramın, kurumsal itibarın geliştiği bağlamı yansıttığını savunmaktadır. Bununla birlikte Baron (2015) da pazar dışı (non-market) stratejileri, itibarı güçlendirerek değer yaratmak için ortaklaşa düzenlenen bir paket olarak tanımlamaktadır. DiMaggio ve Powell (1983) da öykünmeciliği eşbiçimliliği belirsizlik sırasında kurumların diğer organizasyonları modelleme baskısı olarak açıklamaktadırlar. Bu bağlamda, bu baskının pazar dışı bir strateji olan itibar yönetimini destekleyip desteklemediği hususu ikinci araştırma sorusu olarak oluşturulmuştur:

- Araştırma Sorusu 2: Öykünmeciliği eşbiçimlilik pazar dışı bir strateji olarak itibar oluşumunu sağlar mı?

Meyer ve Rowan (1977), birçok organizasyonun törensel olarak kurumsallaşmış politikaları ve programları güçlü mitler olarak benimsediğini savunmaktadırlar. Bununla birlikte Krenn (2016) de, kurumsal yönetimin bir yapı olarak normatif baskıyı yansıttığını değerlendirmekte ve bu baskının, kurumların kural ve zorunlu boyutlar ile ilişkilendirildiğini savunmaktadır. DiMaggio & Powell (1983) da bu baskının üzerinde uzlaşma sağlanan meslek grupları, dernek üyelikleri ve sosyal ağlarla ilişkili olduğunu savunmaktadırlar. Dolayısıyla, bu baskının kurumsal yönetimde törensel bir uygulamaya dönüşüp dönüşmediği hususu da son araştırma sorusu olarak oluşturulmuştur:

- Araştırma Sorusu 3: Normatif eşbiçimlilik kurumsal yönetimi törensel bir kurguya dönüştürebilir mi?

Analitik düzeyde, kurumları çevreleyen ortam zorlayıcı eşbiçimlilik ile bağlantılıyken, nispeten kurumun içsel kökenlerinin, rollerin ve yapıların açıklanması öykünmeci ve normatif süreçler ile bağlantılıdır (Frumkin & Galaskiewicz, 2004). Bununla birlikte, farklı kaynaklardan beslenmelerine rağmen, bu bağlantılar örtüşebilir ve iç içe geçebilirler (Frumkin & Galaskiewicz, 2004). Bundan dolayı, araştırma sorularımızla paralel olarak, kurumsal yönetime yön veren bu uyumluluğu açıklayan teorik bir model Şekil 2'deki gibi önerilmektedir.



Şekil 2. Kurumsal Yönetime Uyumluluğu Yönlendirmek İçin Teorik Bir Model

3. YÖNTEM

3.1. Araştırma Tasarımı

Araştırmanın evreni; 2021 yılında kurumsal yönetim ilkelerine uyumları, SPK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kurumlarınınca değerlendirilen Borsa İstanbul (BİST) şirketleridir. Araştırma, Uyum Raporu Formatındaki (URF) ilkelere uymama veya yarı uymama açıklamalarını ikincil veri olarak ele aldığından içerik analizi tasarımına sahiptir.

Tüm veriler Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş.’nin (MKK) Yatırımcı ve Kurumsal Yönetim Hizmetleri Direktörlüğü tarafından yürütülen Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) üzerinden toplanmıştır. Şirketler zorunlu olmayan ilkelere uyumlarını SPK standartlarına göre URF aracılığıyla bildirmektedir. Tüm URF’ler aynı excel sayfası formundadır ve Tebliğ’e göre uyumluluğu “evet, hayır, kısmen, uygulanamaz (ilgisiz) ve muaf” başlıkları altında açıklar. Şirket bir ilkeye uymuyorsa, nedenini nitelikli ve tatmin edici bir şekilde açıklamalıdır. Verilerden elde edilen bulgular, tartışılan literatüre göre pragmatik olarak aranmış ve incelenmiştir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Türkiye, uluslararası şirketlere sahip en büyük gelişmekte olan ülkelerden biridir (Duygulu, 2020). Bu başarının en önemli itici sivil toplum kuruluşlarından biri olan Türkiye Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği (TÜSİAD), 2002 yılında OECD’nin kurumsal yönetim ilkelerinin ülkede tanınmasına öncülük etmiştir (Ararat & Orbay, 2006). Bir yıl sonra TÜSİAD, Türkiye’de kurumsal yönetim standartları ve yönergelerine uyumu yaygınlaştırmayı ve teşvik etmeyi amaçlayan, kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olan Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği’nin (TKYD) kurulmasına da öncülük etmiştir (Ararat & Orbay, 2006). Türkiye’nin kurumlar vergisi gelirlerinin yüzde 80’ini ve toplam dış ticaretinin yüzde 85’ini üreten TÜSİAD, yirmi yıldır TKYD ile de kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması için öncülük etmektedir. Bu nedenle Türkiye, yirmi yıllık kurumsal yönetim mazisi ve gelişmekte olan bir ekonominin parçası olarak araştırma konumuza uygun bir içerik sunmaktadır. Araştırma ayrıca mevcut ilerlemeyi resmetmeye de yardımcı olacaktır. Araştırmanın amacı, halka açık şirketlerin zorunlu olmayan ilkelere neden uymadıklarını tespit etmek değildir, gösterdikleri uyumsuzlukların ve bunların sonuçlarının önerilen modellerle uyum içinde olup olmadıklarını araştırmaktır.

3.3. Bulgular

II-17.1 sayılı Tebliğ kapsamında Borsa İstanbul Yıldız Pazar ve Ana Pazar’da payları halka açık olan şirketlerin ve Madde 5’te belirtilen kıstaslara uyan diğer şirketlerin Kurumsal Yönetim İlkeleri’ni uygulaması zorunludur. Tebliğ’in ‘Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Raporları’ başlıklı 8. maddesi, şirketlerin zorunlu olan ve olmayan kurumsal yönetim ilkelerini uygulayıp uygulamadıklarını ve ‘uy ya da açıkla’ yaklaşımıyla neden uymadıklarını tatmin edici bir açıklama ile uyum raporu formatında belirtmeleri gerekliliğini vurgular.

SPK, uyumu “evet, hayır, kısmen, uygulanamaz (ilgisiz) ve muaf” yanıtlarıyla 68 veri noktası ile ölçmektedir. 2020 yılında SPK ile Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası (EBRD), kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına ilişkin bir izleme raporu yayınlanmıştır. İlgili raporda en kritik bulgu olarak, “kısmen ve uygulanamaz” yanıtlarının yanlış kodlandığını ve neredeyse tamamının uyumsuzluğu belirten “hayır” olması gerektiğini saptanmıştır (SPK & EBRD, 2020). Bu nedenle araştırma, “kısmen” ve “uygulanamaz (ilgisiz)” ifadelerini birlikte uyumsuzluğun göstergesi olarak değerlendirecektir.

Tablo 1. URF Veri Noktaları Dağılımı

	Belirlenen Maddeler	Kaçınılan Maddeler (\geq %50)
Pay Sahipleri	17	3
Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık	5	-
Menfaat Sahipleri	21	-
Yönetim Kurulu	25	7
Toplam	68	10

Uyum oranının en düşük olduğu ilkeler, azınlık hakları, yönetim kurulu üyelerinin ücretleri, yönetim kurulu üyelerinin tek komiteye katılımı, yönetim kurul üyelerinin farklı şirketlerde görev alması, dış danışmanlığın bağımsızlığı, içeriden bilgi yönetimi, oy hakları, %25 kadın yönetici bulundurma, yönetim kurulu performans gelişimi ve yönetim kurulu üyelerinin toplantılara katılımı hususundaki ilkelerdir.

Tablo 2. Uyum Oranı En Düşük İlkeler

	Evet	Hayır	Uygulanamaz (ilgisiz)	Kısmen	Uyumsuzluk Oranı
1.5.2-Azlık hakları esas sözleşme ile sermayenin yirmide birinden daha düşük bir orana sahip olanlara da tanınmış ve azlık haklarının kapsamı esas sözleşmede düzenlenerek genişletilmiştir.	2%	88%		10%	98%
4.6.5-Yönetim kurulu üyeleri ve idari sorumluluğu bulunan yöneticilere verilen ücretler yıllık faaliyet raporunda kişi bazında açıklanmıştır.	2%	52%		46%	98%
4.5.5-Her bir yönetim kurulu üyesi sadece bir komitede görev almaktadır.	6%	76%	2%	16%	94%
4.4.7-Yönetim kurulu üyelerinin şirket dışında başka görevler alması sınırlandırılmıştır. Yönetim kurulu üyelerinin şirket dışında aldığı görevler genel kurul toplantısında pay sahiplerinin bilgisine sunulmuştur.	14%	18%		68%	86%
4.5.7-Komitenin danışmanlık hizmeti aldığı kişi/kuruluşun bağımsızlığı hakkında bilgiye yıllık faaliyet raporunda yer verilmiştir.	16%	4%	76%	4%	84%

	Evet	Hayır	Uygulanamaz (ilgisiz)	Kısmen	Uyumsuzluk Oranı
1.3.7-İmtiyazlı bir şekilde ortaklık bilgilerine ulaşma imkânı olan kişiler, kendileri adına ortaklığın faaliyet konusu kapsamında yaptıkları işlemler hakkında genel kurulda bilgi verilmesini teminen gündeme eklenmek üzere yönetim kurulunu bilgilendirmiştir.	20%	6%	74%		80%
1.4.3-Şirket, beraberinde hakimiyet ilişkisini de getiren karşılıklı iştirak ilişkisi içerisinde bulunduğu herhangi bir ortaklığın Genel Kurulu'nda oy haklarını kullanmamıştır.	32%		68%		68%
4.3.9- Şirket yönetim kurulunda, kadın üye oranı için asgari %25'lik bir hedef belirleyerek bu amaca ulaşmak için politika oluşturmuştur. Yönetim kurulu yapısı yıllık olarak gözden geçirilmekte ve aday belirleme süreci bu politikaya uygun şekilde gerçekleştirilmektedir.	44%	20%		36%	56%
4.6.1- Yönetim kurulu, sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirip getirmediğini değerlendirmek üzere yönetim kurulu performans değerlendirmesi gerçekleştirmiştir.	44%	50%		6%	56%
4.4.3-Toplantıya katılmayan ancak görüşlerini yazılı olarak yönetim kuruluna bildiren üyenin görüşleri diğer üyelerin bilgisine sunulmuştur.	50%	6%	42%	2%	50%

Tablo 2, uyumsuzluk oranı %50'ye eşit veya üzerinde olan kuralları göstermektedir. Tablo 2, azınlık haklarının genişletilmesi, yönetim kurulu üyelerinin ücretlerinin açıklanması, yönetim kurulu üyelerinin görev alacakları komitelerin ve şirket dışında görev alacakları farklı şirketlere dair sınırları içeren ilkelere uygulanmasının çoğu şirketin kurumsal yönetim süreçlerinin dışında olduğunu açıkça göstermektedir. Bu bulgu, SPK ve EBRD'nin 2019 yılı izleme raporu ile paralellik göstermektedir. Ayrıca SPK ve EBRD'nin raporu, "şirketlerin gelecekte uymayı planlamadığı ilk 5 ilkeyi" belirten bir bölümü daha içermekte olup (SPK & EBRD, 2020) araştırma bulgularımız ile ilk dört ilke tamamen aynıdır! Kısacası ilgili kurumlar bu ilkelere uymadıkları gibi uymayı da düşünmemektedirler!

Tablo 3. Uyum Oranı En Yüksek İlkeler

	Evet
1.5.1 -Şirket azlık haklarının kullanılmasına azami özen göstermiştir.	100%
2.1.1.-Şirketin kurumsal internet sitesi, 2.1.1 numaralı kurumsal yönetim ilkesinde yer alan tüm öğeleri içermektedir.	100%
3.3.2- Personel alımına ilişkin ölçütler yazılı olarak belirlenmiştir.	100%
3.3.7- Çalışanlar arasında ayrımcılık yapılmasını önlemek ve çalışanları şirket içi fiziksel, ruhsal ve duygusal açıdan kötü muamelelere karşı korumaya yönelik prosedürler, eğitimler, farkındalığı artırma, hedefler, izleme, şikâyet mekanizmaları gibi önlemler alınmıştır.	100%
3.3.9- Çalışanlar için güvenli bir çalışma ortamı sağlanmaktadır.	100%
3.5.1-Yönetim kurulu Etik Davranış Kuralları'nı belirleyerek şirketin kurumsal internet sitesinde yayımlamıştır.	100%
3.5.2- Ortaklık, sosyal sorumluluk konusunda duyarlıdır. Yolsuzluk ve rüşvetin önlenmesine yönelik tedbirler almıştır.	100%
4.2.1-Yönetim kurulu faaliyetlerini belgelendirmiş ve pay sahiplerinin bilgisine sunmuştur.	100%
4.2.3-Yönetim kurulu, şirketin ölçeğine ve faaliyetlerinin karmaşıklığına uygun bir iç kontrol sistemi oluşturmuştur.	100%
4.4.4-Yönetim kurulunda her üyenin bir oy hakkı vardır.	100%

Diğer taraftan; 68 ilkenin 23'ü ise %100 uyumluluğa sahiptir. En yüksek uyumluluk sağlanan kuralardan biri, (1.5.1) şirketlerin azınlık haklarına %100 saygı duyduğunu göstermektedir; ancak Tablo 2'de de belirtildiği gibi aynı şirketlerin %98'i (1.5.2) azınlık haklarının kapsamını esas sözleşmelerinde düzenlenilerek genişletmek istememektedirler, ayrıca SPK ve EBRD'nin raporuna göre gelecekte de genişletmeyeceklerini belirtmektedirler! Uyum oranı yüksek bir diğer kural da (4.2.1), şirketlerin yönetim kurulu toplantılarını %100 belgelediklerini belirtmektedir; ancak yine Tablo 2'de belirttiğimiz gibi aynı firmaların yönetim kurulu üyeleri %50 oranında (4.4.3) toplantılara dahi katılmamakta, hatta görüşlerini yazılı olarak dahi paylaşmamaktadırlar! Bahsedilen bu iki "uyum noktası" üçüncü araştırma sorusunu destekler niteliktedirler. Şirketler, normatif baskı nedeniyle kurumsal yönetimi törenselleştirilmiş bir özellik olarak ele almakta, konsepti önceliklerine göre yönlendirmekte ve "uyumlanılmış gibi yönetilen benzer yapılar" yaratmaktadırlar.

Şirketlerin uyum raporlarında, ayrıntılı web sitelerinin yayınlanmasına (2.1.1) ve oluşturdukları şirket içi etik kuralların buradan duyurulmasına (3.5.1) çok önem verdikleri belirtilmektedir. Ayrıca şirketler, faaliyetlerinin büyüklüklerine ve karmaşıklığına uygun (4.2.3) bir iç kontrol çerçevesi oluşturmak için ellerinden gelenin en iyisini yapmakta olduklarını belirtmektedirler. Son olarak da tüm menfaat sahipleri ve hissedarlar kendilerini güvende ve huzurlu hissedebilirler; çünkü tüm şirketlerimiz yönetim kurulu üyelerinin sadece bir oy hakkı (4.4.4) olduğunu %100 teyit etmişlerdir! Bu dört uyumluluk göstergesi,

şirketlerin meşruiyet arama davranışlarının çabasını net olarak göstermektedir. Bu da ilk araştırma sorusu olan zorlayıcı eşbiçimliliğin meşrulaştırma stratejilerine yol açmakta olduğunu doğrulamaktadır.

Şirketler uyum raporlarında, personel alımına ilişkin ölçütlerinin tümünü yazılı olarak belirttiklerini (3.3.2), onlar için güvenli bir çalışma ortamı yarattıklarını (3.3.9), onları fiziksel, ruhsal ve duygusal açıdan koruyup; eğitimler, farkındalığı artırma çalışmaları, hedefler, izleme, şikâyet mekanizmaları gibi önlemler aldıklarını (3.3.7) ve kurumsal sosyal sorumluluk bilinçlerinin (3.5.2) yüksek olduğunu %100 teyit etmişlerdir. Bu açıklamaların tümü pazar dışı stratejilere hizmet etmekte olup toplumda büyük bir itibar yaratabilecek niteliktedirler. Bu nedenle, ikinci araştırma sorusu olan öykünmeci eşbiçimliliğin pazar dışı bir strateji olarak itibar oluşumu sağlaması varsayımı doğruluk kazanmaktadır.

4. TARTIŞMA VE SONUÇ

İyi kurumsal yönetim uygulamaları, bir şirketin üst yönetimi, hissedarları, tüm paydaşları ve toplum arasında uyumlu bir ilişki yaratmakta ve şirketin hedeflerini belirlemek, bunlara ulaşmak ve izlemek için bağlamsal bir temel sağlamaktadır. Ayrıca, yönetim kurulu ile üst yönetim için hedefleri kontrol etmeyi, hissedarların çıkarlarını korumayı ve etkili denetimi sürdürülebilir kılmak için uygun ortamı oluşturmaktadır. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, ilk yayınlandıkları günden itibaren uluslararası bir ölçüt olmuşlardır. Tüm menfaat sahiplerine eşit muamele (adil), üst yönetimin yönetim kurulu tarafından gözetilmesi (hesap verebilirlik), şirketin işleyişinin yasa ve mevzuata uyumu (sorumluluk), tüm menfaat sahipleri ve kamuoyu ile doğru, tam ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımı (şeffaflık) bağlamsal temelin kökenlerini oluşturmaktadır. Bu ilkesel kökler tüm politika yapıcılar, toplum, yatırımcılar, kurumlar ve diğer paydaşlar tarafından dünya çapında geniş çapta kabul görmektedir. Bu çevresel kabul, şirketlerin bu talebe karşı koymalarını engelleyip ilkelere uyum için çalışmalarını sağlamaktadır. Bu uyum çabası, özgün bir yönetim anlayışı ile kültürün bir parçası olmalıdır ve ilkelere uyum için ideal koşulların yaratılması, yönetim kurullarının öncelikli kaygısı olmalıdır.

Ancak Türkiye’de uyulmayan kuralların %70’i yönetim kurulu üyeleri bölümünde yer almaktadır (bkz. Tablo 1). Bu nedenle kurumsal yönetimi öncelikleyen kurumlar, kavramı şirketlerinde işler hale getirmek için öncelikle yönetim kurullarını bu bağlamda işler hale getirmelidirler. Yönetim kurulu üyelerinin nitelikleri ve bağımsızlık kriterleri, görev, yetki ve sorumluluklarının tanımlanmasına ilişkin esaslar; seçim sürecini belirlemek, etkili yönetim kurulu komiteleri oluşturmak, kadın üye istihdamını önceliklemek ve yönetim kurulu performans değerlendirme sisteminin oluşturulması yeni tebliğler ile zorunlu kılınmalıdır.

Araştırma, gelişmekte olan bir ekonomide, yeni kurumsal kuram şemsiyesinin eşbiçimlilik kavramı altında iyi kurumsal yönetim uygulamaları üzerindeki çevresel baskıyı incelemektedir. Türkiye’nin en büyük firmalarının uyum raporları, kurumsal yönetimin toplumda itibar ve meşruiyet kazanmak için önceliklerine göre yönlendirilmesi gereken törenselleşmiş bir özellik olarak yönetildiğini göstermektedir. Bu nedenle akademisyenler, uygulayıcılar ve özellikle yatırımcılar ülkemizdeki bu karanlık tarafı gözden kaçırmamalı ve derinlemesine incelemelidirler. Araştırma, uygulayıcılar için şirketlerinin hatalarını belirlemelerine yardımcı olacak, kurumsal yönetim uyumluklarını sorgulayabilecekleri şeffaf bir değerlendirme modeli de önermektedir. Bu model dikkate alınarak kurumsal yönetimin kurum içi çerçevesi kolaylıkla oluşturulabilecektir. Ayrıca araştırma, akademisyenlerin gelişmekte olan bir piyasada, ku-

rumsal yönetim uygulamalarını değerlendirebilmeleri için kurumsal yönetim uyumluluğunun yönlendirilmesine dair teorik bir model de önermektedir. Kurumsal yönetime uyumluluğu yönlendirmek için oluşturulan bu teorik model hem araştırmacıların kurumların önceliklerini tespit etmeye hem de uygulamacıların yönü ne tarafa çevirmek istediklerini belirlemelerine yardımcı olacaktır. Gelecek araştırmalarda bu iki teorik model kurumların bağımsız denetimden geçmiş kurumsal yönetim notları ve belirlenecek diğer değişkenler baz alınarak sayısallaştırılabilir. Ayrıca, akademisyenler çerçeveyi geliştirmekte olan farklı pazarlarda değerlendirebilir ve gelişmiş olanlarla karşılaştırabilirler. Böylelikle iyi kurumsal yönetim uygulamaları gözden geçirilip, gelişmekteki piyasaların aktörlerine yol gösterebilirler. Çünkü, iyi kurumsal yönetim uygulamaları, gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkelere ulaşması için en önemli öncelik olmalıdır.

KAYNAKÇA

- Aguilera, R., & Haxhi, I. (2019). Comparative Corporate Governance in Emerging Markets. R. Grosse, & K. Meyer içinde, *The Oxford handbook of management in emerging markets* (s. 185-217). Oxford: Oxford University Press. doi:10.2139/ssrn.3196357
- Aksom, H., & Tymchenko, I. (2020). How institutional theories explain and fail to explain organisations. *Journal of Organizational Change Management*, 1223-1252. doi:10.1108/JOCM-05-2019-0130
- Alvesson, M., & Spicer, A. (2018). Neo-Institutional Theory and Organization Studies: A Mid-Life Crisis? *Organization Studies*, 1-20. doi:10.1177/0170840618772610
- Ararat, M., & Orbay, H. (2006). Corporate Governance in Turkey; Implications for investments and growth. Background Paper for Turkey's Investment Climate Assessment 2006 (s. 1-49). İstanbul: TEPAV.
- Ararat, M., Claessens, S., & Yurtoglu, B. (2020). Corporate governance in emerging markets: A selective review and an agenda for future research. *Emerging Markets Review*, 2-25. doi:10.1016/j.ememar.2020.100767
- Baron, D. (2015). Foreword. T. Lawton, & T. Rajwani içinde, *Routledge Companions in Business, Management and Accounting* (s. 1-3). London: Routledge.
- Berle Jr, A., & Means, G. (1932). *The Modern Corporation and Private Property*. New York: The MacMillan Company.
- Boxenbaum, E., & Jonsson, S. (2017). Isomorphism, Diffusion and Decoupling: Concept Evolution and Theoretical Challenges. R. Greenwood, C. Oliver, T. Lawrence, & R. Meyer içinde, *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism* (s. 77-97). London: SAGE Publications Ltd. doi:10.4135/9781446280669.n4
- Cadbury, S. (2000). The Corporate Governance Agenda. *Corporate Governance*, 7-15. doi:10.1111/1467-8683.00175
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1991). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organisational fields. P. DiMaggio, & W. Powell içinde, *The New Institutionalism in Organizational Analysis* (s. 63-82). Chicago: University of Chicago Press.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organisational Fields. *American Sociological Review*, 147-160.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1991). Introduction. P. DiMaggio, & W. Powell içinde, *The New Institutionalism in Organizational Analysis* (s. 1-40). Chicago: The University of Chicago Press.
- Duygulu, O. (2020, 8). *Corporate Governance in Turkey, 2000-2018: A Process Study of Translation*. İstanbul: Sabancı University.
- Fombrun, C. (2012). The Building Blocks of Corporate Reputation: Definitions, Antecedents, Consequences. T. Pollock, & M. Barnett içinde, *The Oxford Handbook of Corporate Reputation*. Oxford: Oxford University Press. doi:10.1093/oxfordhb/9780199596706.013.0005
- Fombrun, C., & Shanley, M. (1990). What's in a name? Reputation building and corporate strategy. *Academy of management Journal*, 233-258. doi:10.2307/256324
- Frumkin, P., & Galaskiewicz, J. (2004). Institutional Isomorphism and Public Sector Organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 283-307. doi:10.1093/jopart/muh028
- Galaskiewicz, J., & Wasserman, S. (1989). Mimetic Processes Within an Interorganizational Field: An Empirical Test. *Administrative Science Quarterly*, 454-479. doi:10.2307/2393153
- Greenwood, R., Oliver, C., Lawrence, T., & Meyer, R. (2017). *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*. London: SAGE Publications Ltd.

- Grosse, R., & Meyer, K. (2019). Introduction to Managing in Emerging Markets. R. Grosse, & K. Meyer içinde, *The Oxford handbook of management in emerging markets* (s. 3-34). Oxford: Oxford University Press.
- Kostova, T., & Marano, V. (2019). Institutional Theory Perspectives on Emerging Markets. R. Grosse, & K. Meyer içinde, *The Oxford Handbook of Management in Emerging Markets* (s. 99-125). Oxford: Oxford University Press. doi:10.1093/oxfordhb/9780190683948.013.5
- Krenn, M. (2016). Convergence and divergence in corporate governance: An integrative institutional theory perspective. *Management Research Review*, 1447-1471. doi:10.1108/MRR-05-2014-0103
- Meyer, J., & Rowan, B. (1977). Institutionalised organisations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 340-363.
- Mizruchi, M., & Fein, L. (1999). The Social Construction of Organizational Knowledge: A Study of the Uses of Coercive, Mimetic, and Normative Isomorphism. *Administrative Science Quarterly*, 653-683. doi:10.2307/2667051
- Öcal, N. (2021). Türkiye’de Kurumsal Yönetim. E. Kadioğlu içinde, *Kurumsal Yönetim: Gelişimi, Teorileri ve Uygulamaları* (s. 218-263). Ankara: Gazi Kitabevi.
- OECD. (2015). *G20/OECD Principles of Corporate Governance*. Paris: OECD Publishing. doi:10.1787/9789264236882-en
- Okan, E. E., & Uğurlu, E. (2022). Corporate governance rating in Turkey: Investigation of scores of firms. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 451-473.
- Özen, Ş. (2007). Yeni kurumsal kuram: Örgütleri çözümlenmede yeni ufuklar ve yeni sorunlar. A. S. Sargut, & Ş. Özen içinde, *Örgüt Kuramları* (s. 237-331). 2010: İmge.
- Shrivastava, P., & Addas, A. (2014). The impact of corporate governance on sustainability performance. *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 21-37. doi:10.1080/20430795.2014.887346
- SPK. (2021, 19). Capital Markets Board of Turkey. <https://www.cmb.gov.tr/> adresinden alındı
- SPK, & EBRD. (2020). *Capital Markets Board of Turkey Corporate Governance Monitoring Report 2019*. Ankara: Capital Markets Board of Turkey.
- Suchman, M. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review*, 571-610. doi:10.2307/258788
- Turnbull, S. (1997). Corporate Governance: Its scope, concerns and theories. *Corporate Governance*, 180-205. doi:10.1111/1467-8683.00061
- Verhezen, P., & Morse, P. (2009). Consensus on governance principles? *Journal of International Business Ethics*, 84-101.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ'NDE 2017 – 2023 YILLARI ARASINDAKİ YAYIMLANAN MAKALELERİN BİBLİYOMETRİK ANALİZ İLE İNCELENMESİ

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 21.08.2023
Kabul Tarihi : 07.12.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1347270

Doç. Dr. Gamze Ayça KAYA*

Bibliyografik Bilgiler

Kaya, G., A. (2024). "Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nde 2017 – 2023 Yılları Arasındaki Yayınlanan Makalelerin Bibliyometrik Analiz İle İncelenmesi" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 233-250) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1347270>

ÖZ

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nde 2017 – 2023 yılları arasında yayımlanan makalelerin bibliyometrik özelliklerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Dergideki 20 sayıda yer alan toplam 246 makale incelenmiştir. Araştırmada, bibliyometrik analiz kullanılmıştır. Araştırmanın sonucunda; 2018 yılı hariç diğer yılların tamamında erkek yazarların kadın yazarlardan daha fazla ve makalelerin çoğunluğunun araştırma makalesi olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, en fazla makaleyi Dr. Öğr. Üyesi unvanlı öğretim üyelerinin yazdıkları, makalelerin en fazla 2 yazarlı olarak yazıldıkları ve yazarların en fazla sırasıyla Ankara Hacı Bayram Veli, Başkent ve Anadolu Üniversitelerinde çalıştıkları tespit edilmiştir. Dergideki makalelerin en fazla sırasıyla 34 adet muhasebe standartları, 23 adet muhasebe meslek mensupları ve 11 adet muhasebe eğitimi ve bağımsız denetim konularında yazıldıkları bulunmuştur.

Anahtar Kelimeler: Bibliyometrik Analiz, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Muhasebe, 2017 – 2023 Yılları Arası.

Jel Sınıflandırılması: I21, M40, M41.

* Fırat Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, gamzeayca@firat.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-4780-5389.

A BIBLIOMETRIC ANALYSIS OF ARTICLES PUBLISHED IN THE JOURNAL OF ACCOUNTING AND AUDITING DURING 2017 - 2023**ABSTRACT**

It is aimed to examine the bibliometric characteristics of the articles published in the Journal of Accounting and Auditing during 2017 – 2023. A total of 246 articles in 20 issues of the journal are examined. Bibliometric analysis is used in the research. As a result of the research, it is determined that male authors are more than female authors and the majority of the articles are research articles in all other years except 2018. In addition, it is determined that the most articles are written by faculty members with the title of Assistant Professor the articles are mostly written with 2 authors and the authors mostly worked at Ankara Hacı Bayram Veli, Başkent ve Anadolu Universities, respectively. It is found that the most articles in the journal are written on 34 accounting standards, 23 accounting professionals and 11 accounting education and independent audit subjects, respectively.

Keywords: Bibliometric Analysis, The Journal of Accounting and Auditing, Accounting, during 2017 – 2023.

JEL Classification: I21, M40, M41.

1. GİRİŞ

İlk kez 1922’de Wyndham Hulme, istatistiksel bibliyografya kavramını kullanmış ve bilim ve teknolojiye ilişkin süreçlerin, yazılı belgelerin sayılması ile aydınlatılması biçiminde açıklamıştır. Bibliyometrik analiz, matematiksel ve istatistiksel yöntemlerle bir araştırmadaki öğelerin performanslarını sınıflandırarak, ölçerek ve sıralayarak incelenen alandaki kavramsal ve sosyal yapıyı haritalama teknikleri ile görselleştirmektir (Şimşir, 2022: 8 – 14).

SSCI, SCI vb. indekslerde ve ULAKBİM gibi veri tabanlarında taranan akademik dergilerin özelliklerinin tespit edilmesinde bibliyometrik analiz kullanılmaktadır. Bibliyometrik analiz, farklı yazılım programları ile de yapılabilmektedir.

Muhasebe ve Denetime bakış dergisi, muhasebe ve denetim alanında yapılan araştırmaların yayımlandığı akademik dergilerden biridir. Dergi, ULAKBİM - TÜBİTAK veri tabanına kayıtlı ve TR Dizin’de ve EBSCO’da taranmaktadır. Bu dergide yayımlanan makaleler; araştırma, inceleme ve derleme makaleleri olmak üzere 3 bölüme ayrılmıştır.

Araştırmada, makaleler bibliyometrik analiz ile incelenmiş ve veriler şekillere ve tablolara aktarılmıştır. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi’ndeki 2017 – 2023 yılları arasında yayımlanan toplam 246 makale incelenmiştir.

2. BİBLİYOMETRİK ANALİZİN ARAŞTIRMA YÖNETİMİ AÇISINDAN ÖNEMİ VE ARA-LARINDAKİ İLİŞKİ

Bibliyometrik analiz, matematiksel ve istatistiksel yöntemlerle bir çalışma alanındaki öğelerin (çalışmalar, yazarlar, dergiler, anahtar kelimeler, ülkeler, kurumlar) performanslarını sınıflandırmak, ölçmek ya da sıralamak ve incelenen alandaki kavramsal ve sosyal yapıyı haritalama teknikleri ile görselleştirmek amacıyla kullanılmaktadır. Bibliyometrik analiz ile yapılan literatür araştırmaları, çalışma alanlarındaki mevcut durumları ortaya çıkarmak, literatürdeki boşluklarla ilgili alanları tespit etmek ve potansiyel araştırma konularını ve sorularını belirlemede önemli rol oynamaktadır. Bibliyometrik analiz, araştırmacılara ihtiyaç duydukları veri setine en az emek ve zamanda ulaşabilmelerini sağlamaktadır. Bibliyometrik analiz ile yüzlerce ya da binlerce araştırmalardan oluşan çalışma alanları genel olarak incelenebilmektedir. Ayrıca, dergi ve bireysel performansları ölçmek için çeşitli göstergeler ve bibliyometrik yasalar kullanılmaktadır (Şimşir, 2022: 14 - 18).

Bibliyometrik araştırmalar, belli bir çalışma alanının yapısını ortaya çıkarmaya odaklanarak alandaki üretkenliği belirlemek amacı ile yapılmaktadır. Bibliyometrik araştırmalarda araştırma yöntemi olarak performans analizi (çalışma alanının genel görünümü) ve bilimsel haritalama (yazarlar, çalışmalar, kavramlar ve atıflar arasındaki ilişki ağları) gibi analizler uygulanabilmektedir (Öztürk, 2022: 36 - 39).

Araştırma yönetimi; stratejik planlama, proje gözetimi, uyum ve etik, veri yönetimi ve raporlama ve fikri mülkiyet aşamalarından oluşmaktadır (<https://cayuse.com>, Erişim Tarihi: 28.11.2023). Bibliyometrik analiz, araştırma yönetimi ve değerlendirmelerinde sıklıkla kullanılmaktadır. Araştırma yönetimi, araştırma önceliklerinin belirlenmesi ve kaynakların tahsis edilmesi gibi karmaşık bir karar vermeyi içermektedir. Bibliyometri ise araştırma yönetiminde karar vermeyi desteklemek için kullanılabilir nicel bilgileri sunmaktadır. Bu bilgiler, dergi etki faktörü ve h endeksi gibi nicel göstergeler tarafından sağlanmaktadır (Waltman & Noyons, 2018: 3 - 4).

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Hotamışlı ve Erem (2014) çalışmalarında 2005 – 2013 yıllarında Muhasebe ve Finansman Dergisi'nde yayımlanan makalelerin bibliyometrik özelliklerini incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda, makalelerin konularının daha çok finansal performans, kamu ekonomisi ve finansal piyasalar olduğunu, en fazla Marmara, Trakya ve İstanbul Üniversitelerinin makale yazdıklarını ve çok yazarlıdan ziyade bireysel makalelerin yazıldığını belirlemişlerdir.

Apak ve diğerleri (2016), Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisindeki 2011 (Temmuz) – 2016 (Ocak) yılları arasında yayımlanan makalelerin bibliyometrik incelemesini yapmışlardır. Çalışmalarının sonucunda; Marmara, Dokuz Eylül, Çanakkale Onsekiz Mart, Trakya ve İstanbul Üniversitelerinin en fazla makale yazar üniversiteler olduğunu tespit etmişlerdir.

Akgün ve Karataş (2017), 2000 – 2016 yıllarında Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'ndeki yayımlanan makaleleri bibliyometrik özellikler açısından incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda; maliyet – yönetim muhasebesi ve denetim konularının daha fazla yer aldığını, Dokuz Eylül, Ankara ve Gazi Üniversitelerinin en fazla katkıda bulunduğunu, bireysel çalışmaların yoğunlukta olduğunu ve daha fazla Yrd. Doç. unvanlı yazarların katkıda bulunduğunu tespit etmişlerdir.

Şen ve diğerleri (2017), muhasebe eğitimi konusunda 2009 – 2015 yıllarında Muhasebe Bilim Dünyası, Muhasebe ve Finansman, Muhasebe ve Denetime Bakış ve Muhasebe ve Vergi Uygulamaları dergilerinde bibliyometrik analiz yapmışlardır. Çalışmalarının sonucunda; en fazla makalenin Muhasebe Bilim Dünyası dergisinde, en az ise 2013 yılında yazıldığını, toplam çalışmalar içindeki oranının yüzde 6 olduğunu, en çok Yrd. Doç. unvanlı öğretim üyelerinin makale yazdıklarını tespit etmişlerdir.

Gündüz (2018), 2014 – 2016 yıllarındaki akademik dergilerde yayımlanan muhasebe alanındaki makaleleri analiz etmiştir. Çalışmasının sonucunda; en fazla makalenin 2014’de Mali Çözüm ve Muhasebe ve Finansman dergilerinde, 2015 ve 2016’da Muhasebe Bilim Dünyası dergisinde yayımlandığını ve muhasebe denetimi, muhasebe ve denetim standartları ve finansal muhasebe konularında en fazla makalenin yazıldığını belirlemiştir.

Özbek ve Badem (2018), Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi’nde yayımlanan makalelerin bibliyometrik analizini yapmışlardır. Çalışmalarının sonucunda; yazarların yüzde 73’ünün erkekler ve en fazla unvanın Yrd. Doç. Dr. unvanlı öğretim üyelerinin olduğunu, makalelerin en fazla Gazi Üniversitesi’nden gönderildiğini ve en fazla muhasebe standartları konusunda makalelerin yazıldığını belirlemiştir.

Temelli ve Karcıoğlu (2018), Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi’nde 2010 - 2017 yıllarında yayımlanan makalelerin bibliyometrik özelliklerini incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda; Yrd. Doç. Dr. unvanlı akademisyenlerin en fazla makale yazdıklarını, en fazla Gazi, Selçuk ve Ondokuz Mayıs Üniversitelerinin makale gönderdiklerini ve dergide yıllık ortalama 15 makalenin yayımlandığını tespit etmişlerdir.

Kocabaş ve Alkan (2020), Web of Science (WOS) veri tabanındaki 2000 – 2019 yıllarında sürdürülebilir kalkınma konusunda yayınlanan makaleleri bibliyometrik analiz ile incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda; sürdürülebilir kalkınma konusunda İngiltere, ABD, Çin, Almanya, Hollanda gibi ülkelerin en fazla çalışmaya sahip olduğunu, atıfların toplam sayıları açısından Türkiye’nin 13. sırada yer aldığını, Energy Policy dergisinin en fazla makale yayını yaptığını ve Ecological Economics dergisinin en fazla atıf alan dergi olduğunu tespit etmişlerdir.

Kumar ve diğerleri (2020), çalışmalarında muhasebe alanında önde gelen dergilerden Asian Review of Accounting (ARA) dergisindeki makaleleri bibliyometrik analizi ile incelemişlerdir. Çalışmalarında, ARA’nın hem üretkenlik hem de itibar açısından ilerleyici bir eğilime sahip olduğunu ve derginin üretkenlik açısından Avustralya ve Malezya’dan oldukça etkilendiği sonucuna ulaşmışlardır.

Bulut ve Göksu (2021), 2006 – 2020 yıllarındaki Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi’nde yayınlanan bağımsız denetimle ilgili makaleleri incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda; konu olarak en fazla hata ve hile denetiminin, Başkent Üniversitesi’nin çalışmalarının ve çoğunluğunun iki yazarlı olduğunu, anahtar kelime olarak bağımsız denetim, bağımsız denetçi ve hile kelimelerinin kullanıldığını ve nitel araştırma yöntemleriyle içerik analizinin yapıldığını tespit etmişlerdir.

Ceylan (2021), muhasebe alanında faaliyet gösteren 5 dergide 2016 – 2020 yıllarında denetim konusunda yayımlanmış makalelerin bibliyometrik analizini yapmıştır. Çalışmasının sonucunda; en fazla makalenin Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi’nde ve makalelerin en fazla 2018 yılında yayımlandığını,

en fazla nicel araştırma yöntemlerinin kullanıldığını, erkek yazarların ve iki yazarlı çalışmaların daha fazla olduğunu, denetimle ilgili en fazla iç denetim konusunun çalışıldığını, yabancı kaynaklardan daha fazla yararlandığını tespit etmiştir.

Karaaslanoğlu ve Şahin (2021), 2014 – 2020 yıllarındaki Muhasebe ve Finansman Dergisi'ndeki makaleleri bibliyometrik açıdan incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda; en fazla makalenin 2020'de, en az makalenin 2014'de yayımlandığını, nitel araştırma yöntemlerinin daha fazla kullanıldığını, içerik ve örnek olay analizlerinin en fazla kullanıldığını, Uludağ, Dokuz Eylül ve Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitelerinin en fazla katkıda bulunduğunu ve en fazla makalenin Dr. Öğretim Üyeleri tarafından yazıldığını belirlemişlerdir.

Kumar ve diğerleri (2021) çalışmalarında, Managerial Auditing Journal (MAJ)'ın 1986 yılında yayın hayatına başladığını ve 2020 yılında 35. yayın yılını kutladığını belirtmişlerdir. Çalışmalarının amacı, 1986 - 2019 yılları arasında bu derginin bibliyometrik analizini yapmaktır. Çalışmalarının sonucunda, MAJ'ın her yıl yaklaşık 40 makale yayınladığını, bu çalışmalara yapılan atıfların zaman içinde giderek arttığını, çoğunlukla Amerika, İngiltere ve Avustralya gibi ülkelerden katılımların olduğunu ve makalelerin iç denetim, iç kontrol ve kurumsal yönetim gibi konularda yazıldığını tespit etmişlerdir.

Yücel (2021), 2015 – 2020 yıllarında Türkiye'de yayınlanan makalelerin bibliyometrik analizini yapmıştır. Çalışmasının sonucunda; en fazla makale yayımlayan dergilerin Muhasebe Bilim Dünyası, Muhasebe ve Finansman ve Muhasebe ve Denetime Bakış dergilerinin ve 1 yazarlı makale sayısında artış olduğunu, en fazla 2020 yılında ve 2 yazarlı yayınların ve mali tablo ve performans analizi, finansal muhasebe ve muhasebe denetimi konularında makalelerin yazıldığını tespit etmiştir.

Alataş (2022), Muhasebe ve Finansman dergisinde yayımlanmış makaleleri bibliyometrik açıdan incelemiştir. Çalışmasının sonucunda; en fazla makalenin 2019'da yayımlandığını, araştırma makaleleri olduğunu, daha çok finans konusunda çalışıldığını, Dr. Öğr. Üyesi unvanlı yazarların daha fazla olduğunu, anahtar kelime olarak daha fazla performans değerlendirme, denetim, finansal raporlama ve muhasebe standartları kelimelerinin olduğunu belirlemiştir.

Çuhadar ve diğerleri (2022), konaklama işletmelerinde yapay zekâ ve robot teknolojileri ile ilgili makaleleri Web of Science akademik veri tabanında tarayarak bibliyometrik analiz ile incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda; en fazla yapay zekâ, servis robotları ve otel anahtar kelimelerinin ve makalelerin en fazla 3 yazarlı olduğunu, makalelerin en fazla Emerald Group Publishing kuruluşu tarafından ve International Journal of Contemporary Hospitality Management dergisinde en fazla yayımlandığını belirlemişlerdir.

Emir ve Apalı (2022), 2010 – 2020 yıllarında Türkiye'de muhasebe konusunda faaliyet gösteren 5 dergideki muhasebe sistemleriyle ilgili yayımlanan makaleleri bibliyometrik olarak incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda; muhasebe sistemleriyle ilgili en fazla Mali Çözüm Dergisi'nde makale yazıldığını, 2016'da en fazla makale yazıldığını, en fazla gömülü kuram araştırma yönteminin ve analiz yöntemi olarak frekans ve yüzde analizinin kullanıldığını, en fazla araştırma yapanların Dr. Öğretim Üyeleri olduğunu ve en fazla Marmara Üniversitesi'nin makale yazıldığını tespit etmişlerdir.

Lardo ve diğeri (2022), blokzincir ile ilgili yönetim ve muhasebe konularında bibliyometrik analiz yapmışlardır. Çalışmalarında, blokzincir teknolojisinde ve muhasebe odaklı araştırma çalışmalarının arttığı sonucuna ulaşmışlardır.

Najaf ve diğeri (2022), 2011 yılında kurulan The Journal of Accounting in Emerging Economies (JAAE) dergisindeki makaleleri bibliyometrik yaklaşım kullanarak incelemişlerdir. Çalışmalarında, derginin 2011 yılında yayınlanmaya başladığından ve 2018 yılında Scopus'ta indekslendiğinden bu yana makale yayınında yıllık yüzde 14,47 büyüme oranı olduğunu ve makalelerin yüzde 88, 4'ünün atıf aldığını tespit etmişlerdir.

Secinaro ve diğeri (2022) çalışmalarında, muhasebe, denetim ve hesap verebilirlik alanlarında yayımlanan blokzincir ile ilgili makalelerin bibliyometrik analizini yapmayı amaçlamışlardır. Çalışmalarında, bir dış güç olarak teknolojinin muhasebe, denetim, hesap verebilirlik, işletme, yönetim, bilgisayar bilimi ve mühendislik alanlarında bir kesişme yaratabileceğini doğrulamışlardır. Ayrıca, blokzincirin muhasebe denetimi üzerinde açık bir etkisi olmasına rağmen, hesap verebilirlik alanı ile daha az doğrulandığını belirlemişlerdir.

Çetinoğlu (2023), Türkiye'de 2011 - 2022 yıllarındaki dergipark veritabanında bağımsız denetim konusunda yayımlanan makaleleri incelemiştir. Çalışmasının sonucunda; en fazla makalenin 2019 yılında ve makalelerin daha çok iki yazarlı olarak yazıldığını, en fazla makalenin sosyal bilimler ve iktisadi, idari bilimler fakültesi dergileri dışında yazıldığını ve en fazla denetim kalitesi üzerinde durulduğunu belirlemiştir.

Karcıoğlu ve Öztürk (2023), su muhasebesi konusunu bibliyometrik yöntemlerle incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda; su muhasebesi konusunda 2020 yılından sonra daha fazla makalelerin yazıldığını, en fazla makale yazan ülkenin Çin olduğunu, SCI Expanded indeksinin en fazla yayınların olduğu indeks ve ABD, Hollanda, Çin gibi ülkelerin ortak yazarların fazla olduğu ülkeler olarak belirlemişlerdir.

Kaya ve Hatunoğlu (2023), Web of Science'da taranan dergilerde muhasebe standartları literatürüne katkı yapmak amacıyla muhasebe standartları konusunu R Studio programını kullanarak bibliyometrik analiz ile incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda; en fazla yayının Amerika'da son 10 yıl içerisinde yazıldığını, makalelerin yıllık büyüme yüzdesinin 7,81 olduğunu ve en fazla atıf alan derginin Accounting Review olduğunu belirlemişlerdir.

Özçelik ve Kaya (2023), Web of Science veri tabanındaki 1990 - 2022 yıllarında yayımlanan makalelerde Nakit Akış kavramını taratmış ve bibliyometrik analiz yapmışlardır. Çalışmalarının sonucunda; en fazla Michigan Üniversitesi'nde ve Journal of Corporate Finance dergisinde makale yazıldığını ve en fazla kurumsal yönetim ve kazanç yönetimi anahtar kelimelerinin kullanıldığını tespit etmişlerdir.

4. MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ'NDE 2017 – 2023 YILLARI ARASINDAKİ YAYIMLANAN MAKALELERİN BİBLİYOMETRİK ANALİZ İLE İNCELENMESİ

Araştırmanın amacı, yöntemi, kısıtları ve bulguları aşağıda açıklanmaktadır.

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nde 2017 – 2023 yılları arasındaki yayımlanan makalelerin bibliyometrik analiz ile incelenmesidir. Bu dergide yayımlanan makalelerin bibliyometrik özellikleri ortaya çıkarılarak gelecekteki araştırmacılara bilgi sağlamak ve yayımlanan makalelerin mevcut durumu, gelişme yönü ve muhasebe ve denetim alanındaki değişiklikler hakkında bilgi vererek literatürdeki boşlukların da tespit edilmesi amaçlanmıştır.

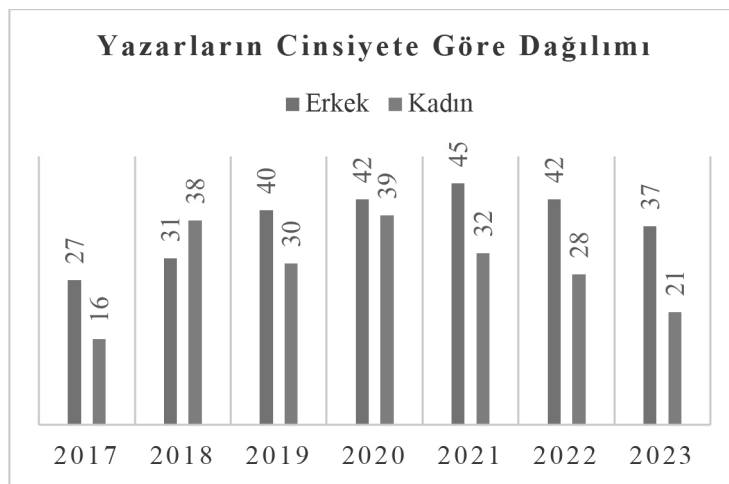
4.2. Araştırmanın Yöntemi ve Kısıtları

Araştırmada, nitel araştırma yöntemlerinden olan bibliyometrik analiz kullanılmıştır. Veriler, doküman inceleme yöntemi ile elde edilmiş ve içerik analizi ile incelenmiştir. Araştırma, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi ile sınırlı tutulmuştur. Akgün ve Karataş (2017) çalışmalarında Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nde yayımlanan makaleleri 2000 – 2016 yılları arasında incelemiştir. Bu nedenle bu araştırmada ise yıl itibarıyla süreklilik olması açısından 2017 – 2023 yılları arasında yayımlanan makaleler incelenmiştir. Derginin 2023 yılının son sayısı yayımlanmadığı için araştırmaya dâhil edilememiştir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nin 2017 – 2023 yıllarında 20 sayısında yer alan toplam 246 makale incelenmiştir. Veriler incelenerek şekiller ve tablolar oluşturulmuştur. Araştırmada kullanılan kriterler, literatür araştırması ile belirlenmiştir. Buna göre çalışmada esas alınan kriterler; cinsiyet, yıllar, makale türleri (araştırma, inceleme, derleme), akademik unvanlar, yazar sayıları, kurumlar, konular, sayfa sayıları ve derginin toplam sayfa sayılarıdır.

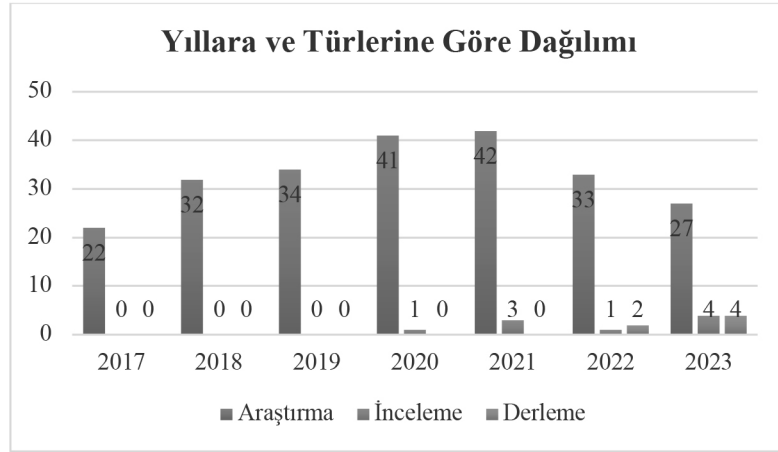
4.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bulguları aşağıda açıklanmaktadır. Yazarların cinsiyete göre dağılımı aşağıdaki Şekil 1'de gösterilmektedir.



Şekil 1. Yazarların Cinsiyete Göre Dağılımı

Şekil 1 incelendiğinde, 2018 yılı hariç diğer yılların tamamında erkek yazarların kadın yazarlardan daha fazla olduğu görülmektedir. 2018 yılında, kadın yazarlar erkek yazarlardan daha fazladır. Makalelerin yıllara ve türlerine göre dağılımı aşağıdaki Şekil 2’de açıklanmaktadır.



Şekil 2. Makalelerin Yıllara ve Türlerine Göre Dağılımı

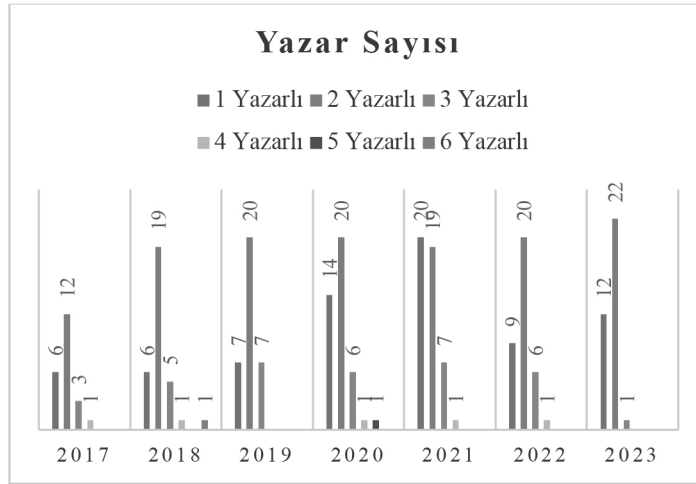
Şekil 2 incelendiğinde, makalelerin çoğunluğunun araştırma makalesi olduğu görülmektedir. İnceleme ve derleme makalelerinin 2020 – 2023 yılları arasında yazıldığını, 2017 – 2019 yıllarında inceleme ve derleme makalelerinin yazılmadığı tespit edilmiştir. En fazla makale 45 adet ile 2021 yılında ve en az makale ise 22 adet ile 2017 yılında yazılmıştır. Yazarların akademik unvanlarına göre dağılımı aşağıdaki Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1. Yazarların Akademik Unvanlarına Göre Dağılımı

	Prof. Dr.	Doç. Dr.	Dr. Öğr. Üyesi	Arş. Gör. Dr.	Arş. Gör.	Öğr. Gör. Dr.	Öğr. Gör.	Dr.	Doktora Öğr.	Yüksek Lisans Mezunu	Yüksek Lisans Öğr.	Diğer
2017	8	10	12	-	-	2	4	4	2	-	1	-
2018	12	18	12	-	5	1	4	6	7	-	2	1*
2019	14	8	14	3	7	2	2	3	7	-	6	-
2020	15	10	19	-	10	6	3	5	4	-	3	3**
2021	17	6	17	2	6	3	4	14	3	-	5	-
2022	9	9	13	3	2	4	3	4	5	1	5	3***
2023	15	11	14	-	2	7	-	6	1	1	3	-
Toplam	90	72	101	8	32	25	20	42	29	2	25	7

* İç denetçi, ** YMM, Ticaret Başmüfettişi, Muhasebe ve Mali Kontrol Başkanı, *** 2 SMMM, 1 Hazine ve Maliye Uzman Yardımcısı.

Tablo 1 incelendiğinde, en fazla makaleyi Dr. Öğr. Üyesi unvanlı öğretim üyelerinin yazdıkları belirlenmiştir. İkinci sırada Prof. Dr. Unvanlı ve üçüncü sırada da Doç. Dr. unvanlı akademisyenlerin en fazla makale yazdıkları tespit edilmiştir. En az yüksek lisans mezunu öğrencilerin katkıda buldukları görülmektedir. Makalelerin yazar sayısına göre dağılımı aşağıdaki Şekil 3’de açıklanmaktadır.



Şekil 3. Makalelerin Yazar Sayısına Göre Dağılımı

Şekil 3 incelendiğinde, makalelerin en fazla 2 yazarlı olarak ve ikinci sırada tek yazarlı olarak ve en az 5 ve 6 yazarlı olarak yazıldıkları tespit edilmiştir. Yazarların çalıştıkları kurumların dağılımı aşağıdaki Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2. Yazarların Çalıştıkları Kurumların Dağılımı

Sıra No	Kurumlar	Sayı
1	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi ¹	29
2	Başkent Üniversitesi	21
3	Anadolu Üniversitesi	18
4	Marmara Üniversitesi	10

Sıra No	Kurumlar	Sayı
43	Yalova Üniversitesi	3
44	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi	3
45	Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi	2
46	Ahmet Yesevi Uluslararası Türk-Kazak Üniversitesi	2

¹ Gazi Üniversitesi 2018 yılında bölündüğünden, bu sayı 2 kurumun toplamından (Gazi Üniversitesi 12, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi 17) oluşmaktadır.

Sıra No	Kurumlar	Sayı
5	Okan Üniversitesi	9
6	Yıldız Teknik Üniversitesi	9
7	Balıkesir Üniversitesi	8
8	Dokuz Eylül Üniversitesi	8
9	Karadeniz Teknik Üniversitesi	7
10	Sakarya Üniversitesi	7
11	Uludağ Üniversitesi	7
12	İstanbul Üniversitesi	6
13	İstanbul Aydın Üniversitesi	6
14	İstanbul Ticaret Üniversitesi	6
15	Süleyman Demirel Üniversitesi	6
16	Mersin Üniversitesi	5
17	TÜRMOB	5
18	Yeditepe Üniversitesi	5
19	Altınbaş Üniversitesi	4
20	Ankara Üniversitesi	4
21	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	4
22	Bilkent Üniversitesi	4
23	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	4
24	Giresun Üniversitesi	4
25	İzmir Demokrasi Üniversitesi	4
26	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	4
27	Niğde Üniversitesi	4
28	Türkiye Büyük Millet Meclisi	4

Sıra No	Kurumlar	Sayı
47	Aksaray Üniversitesi	2
48	Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi	2
49	Atılım Üniversitesi	2
50	Bitlis Eren Üniversitesi	2
51	Bozok Üniversitesi	2
52	Cumhuriyet Üniversitesi	2
53	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	2
54	Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi	2
55	Gazi Osmanpaşa Üniversitesi	2
56	Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi	2
57	İskenderun Teknik Üniversitesi	2
58	İstanbul Bilgi Üniversitesi	2
59	İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi	2
60	Kadir Has Üniversitesi	2
61	Kafkas Üniversitesi	2
62	Kara Kuvvetleri Komutanlığı	2
63	Kırıkkale Üniversitesi	2
64	Kocaeli Üniversitesi	2
65	Kütahya Dumlupınar Üniversitesi	2
66	Manisa Celal Bayar Üniversitesi	2
67	Milli Savunma Üniversitesi	2
68	Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi	2
69	Samsun Üniversitesi	2
70	Selçuk Üniversitesi	2

Sıra No	Kurumlar	Sayı
29	Adnan Menderes Üniversitesi	3
30	Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi	3
31	Akdeniz Üniversitesi	3
32	Artvin Çoruh Üniversitesi	3
33	Bahçeşehir Üniversitesi	3
34	Bayburt Üniversitesi	3
35	Çağ Üniversitesi	3
36	Eskişehir Teknik Üniversitesi	3
37	Galatasaray Üniversitesi	3
38	Harran Üniversitesi	3
39	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	3
40	Milli Savunma Bakanlığı	3
41	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	3
42	TUSAŞ-Türk Havacılık ve Uzay Sanayii A.Ş.	3

Sıra No	Kurumlar	Sayı
71	T.C. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	2
72	T.C. İstanbul Arel Üniversitesi	2
73	Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi	2
74	Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi	2
75	Trakya Üniversitesi	2

Tablo 2 incelendiğinde, yazarların en fazla sırasıyla Ankara Hacı Bayram Veli, Başkent ve Anadolu Üniversitelerinde çalıştıkları belirlenmiştir. Ayrıca, Afyonkarahisar Sağlık Bilimleri, Afyon Kocatepe, Ardahan, Bandırma Onyediy Eylül, Bartın, Beykent, Çankaya, Çankırı Karatekin, Çukurova, Düzce, Erciyes, Esenyurt, Fırat, Hacettepe, Haliç, Hasan Kalyoncu, Hitit, Iğdır, Isparta Uygulamalı Bilimler, İstanbul Sabahattin Zaim, İstanbul Gelişim, İstanbul Medeniyet, İstanbul Kültür, İstanbul Yeni Yüzyıl, İstinye, Kadir Has, Karabük, Kastamonu, Kırşehir Ahi Evran, Konya Gıda Tarım, KTO Karatay, Pamukkale, Osmaniye Korkut Ata, Ordu, Özyeğin, Sinop, Recep Tayyip Erdoğan, TOBB Ekonomi ve Teknoloji, Trabzon, Uşak ve Van Yüzüncü Yıl Üniversitelerinde ve Genelkurmay Başkanlığı, Progen A.Ş., Tarım ve Orman Bakanlığı, Tim Danışmanlık, TC. Sağlık Bakanlığı, Türk Hava Yolları A. O. ve Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası kurumlarında çalışan yazarlar, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'ne 1'er adet çalışma ile katkıda bulunmuştur.

48 adet farklı kurumlarda çalışan yazarın 1'er kez Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'ne katkıda buldukları ve toplamda ise 123 adet farklı kurumlarda çalışan yazarın dergiye katkıda bulunduğu belirlenmiştir.

Dergide yayımlanan makalelerin konularına göre dağılımı EK 1'de açıklanmaktadır. EK 1 incelendiğinde, dergideki makalelerin en fazla sırasıyla 34 adet muhasebe standartları, 23 adet muhasebe meslek mensupları ve 11 adet muhasebe eğitimi ve bağımsız denetim konularında yazdıkları görülmektedir. Dergideki makalelerin en az olarak 1'er adet olmak üzere EK 1'de belirtilen konularda yayımlandıkları belirlenmiştir. Özellikle 2019 yılı ve sonrasında internet tabanlı finansal raporlama, denetim 4.0, yapay zekâ, blokzincir ve bitcoin gibi teknolojik gelişmeler ve yenilikleri içeren konular üzerinde çalışıldığı tespit edilmiştir. 2021 yılı ve sonrasında sosyal raporlama, kaynak tüketim, su ve çevre muhasebesi gibi daha güncel konular üzerinde makalelerin yazıldığı belirlenmiştir. Günümüzde su ve diğer kaynakların tükenme noktasına gelmesi, çevre kirliliğinin çok önemli boyutlara ulaşması nedeniyle gündemde olan konular hakkında makalelerin yazıldığı görülmektedir. Dergi sayılarının, makalelerin sayfa sayıları ve toplam sayfa sayıları aşağıdaki Tablo 3'de açıklanmaktadır.

Tablo 3. Dergi Sayılarının, Makalelerin Sayfa Sayıları ve Toplam Sayfa Sayıları

Sıra	Yıl	Sayfa Sayıları			Toplam Sayfa	Dergi Sayı Başına Ortalama	Makale Başına Ort. Sayfa		
		1	2	3			1	2	3
1	2017	109	115	141	365	121,66	15,57	16,42	17,62
2	2018	175	166	215	556	185,33	17,5	16,6	17,91
3	2019	237	247	141	625	208,33	18,23	19	17,62
4	2020	279	275	253	807	269	19,92	19,64	18,07
5	2021	247	333	329	909	303	19	20,81	20,56
6	2022	279	219	179	677	225,66	17,43	19,90	19,88
7	2023	365	321	-	686	228,66	20,27	18,88	-
Toplam	-	1691	1676	1258	4625	1541,64	127,92	131,25	111,66

Tablo 3 incelendiğinde, toplam sayfa sayısının en fazla olduğu yıl 2021 yılıdır. Toplam sayfa sayısının en az olduğu yıl ise 2017'dir. Dergi sayı başına ortalamaya en fazla 2021 yılı, en az ise 2017 yılı sahiptir. Makale başına ortalama sayfa açısından en fazla 2021 yılının 2. Sayısı, en az ise 2017 yılının 1. Sayısı olduğu belirlenmiştir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu araştırmada, nitel araştırma yöntemlerinden bibliyometrik analiz kullanılmıştır. Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi'nde 2017 – 2023 yılları arasında yayımlanan makalelerin bibliyometrik özellikleri incelenmiştir. Derginin 20 sayısında yer alan toplam 246 makale incelenmiştir. Araştırmada, dergide ya-

yımlanan makalelerin mevcut durumu, gelişme yönü, muhasebe ve denetim alanında çok ve az çalışılan konular tespit edilmiştir.

Araştırmada, 2018 yılı hariç diğer yılların tamamında erkek yazarların kadın yazarlardan daha fazla olduğu belirlenmiştir. Makalelerin çoğunluğunun araştırma makalesi olduğu, inceleme ve derleme makalelerinin 2020 – 2023 yılları arasında yazıldığı, 2017 – 2019 yıllarında inceleme ve derleme makalelerinin yazılmadığı tespit edilmiştir. En fazla makale 45 adet ile 2021 yılında ve en az makale ise 22 adet ile 2017 yılında yazılmıştır. Araştırmada en fazla makaleyi Dr. Öğr. Üyesi unvanlı öğretim üyelerinin yazdıkları, ikinci sırada Prof. Dr. unvanlı ve üçüncü sırada da Doç. Dr. unvanlı akademisyenlerin yazdıkları tespit edilmiştir. Makalelerin en fazla 2 yazarlı, ikinci sırada tek yazarlı olarak yazıldıkları belirlenmiştir. Toplam sayfa sayısının en fazla olduğu yılın 2021, en az olduğu yılın 2017 olduğu; dergi sayısı başına ortalama sayfa sayısının en fazla 2021 yılında, en az ise 2017 yılında olduğu; makale başına ortalama sayfa açısından en fazla 2021 yılının 2. sayısı, en az ise 2017 yılının 1. sayısı olduğu belirlenmiştir.

Araştırmada, yazarların 2019 yılında şeffaflık raporları, kurumsal sosyal sorumluluk, denetim 4.0, internet tabanlı finansal raporlama, durumsallık teorisi, sosyal medya denetimi ve stratejik maliyet yönetimi ve 2020 yılında muhasebe teorisi, büyük temizlik muhasebesi, bilgisayar destekli denetim teknikleri, yapay zekâ, blokzincir ve foreks piyasalar gibi konularda çalıştıkları belirlenmiştir. 2021 yılında, bitcoin, kaynak tüketim muhasebesi, sosyal raporlama, alternatif performans ölçütleri ve yalın muhasebe, 2022 yılında, finansal başarısızlık, çevre muhasebesi ve cesur yeni muhasebeler ve 2023 yılında ise teknolojik değişim, çevre yönetimi, suistimal denetimi, su muhasebesi ve davranışsal finans gibi konularda çalışılmıştır. Ancak bu belirtilen konularda 2017 – 2023 yılları arasında az sayıda makalelerin yazıldığı (EK 1'deki Devam Tablolarında 1'er adet) sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle gelecekteki araştırmacılara, muhasebe ve denetim alanındaki teknolojik gelişmeler, yenilikler ve güncel konularla ilgili araştırma yapmaları önerilmektedir.

Bibliyometrik analiz konusu ile ilgili EK 1'deki Makalelerin Konularına Göre Dağılımı Tablosunda 2017 – 2023 yılları arasında sadece 2 makalenin yazıldığı tespit edilmiştir. Bu nedenle, araştırmacıların gelecekte bu konuda da çalışmalarını gerekmektedir.

Akgün ve Karataş (2017) 2000 – 2016 yıllarını inceledikleri araştırmalarında, maliyet – yönetim muhasebesi ve denetim alanlarındaki konularda daha fazla makalenin yazıldığı tespit etmişlerdir. Bu araştırmada ise daha çok muhasebe standartları, muhasebe meslek mensupları, muhasebe eğitimi ve bağımsız denetim konularında makalelerin yazıldığı belirlenmiştir. Akgün ve Karataş (2017) çalışmalarında dergiye en fazla katkı sağlayan kurumların Dokuz Eylül, Ankara ve Gazi Üniversitesi olduğunu belirlemişlerdir. Bu araştırmada ise en fazla katkıyı veren kurumların Ankara Hacı Bayram Veli, Başkent ve Anadolu Üniversiteleri olduğu tespit edilmiştir. Gazi Üniversitesi 2018 yılında bölündüğünden, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi'nde 17 ve Gazi Üniversitesi'nde 12 olmak üzere toplam 29 yazar, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'ne 1. Sırada katkıda bulunmuştur.

KAYNAKÇA

- Akgün, M. & Karataş, B. (2017). Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisinde yayımlanan makalelerin bibliyometrik analizi (2000 – 2016), *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 52, 19 – 34.
- Alataş, A. (2022). Muhasebe ve Finansman Dergisinde 2017 – 2021 yılları arasında yayımlanmış makalelerin bibliyometrik açıdan incelenmesi, *Socrates Journal of Interdisciplinary Social Studies*, 8 (23), 1 – 13.
- Apak, S., Erol, M. & Öztürk, S. (2016). Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisinde yayınlanan makalelerin bibliyometrik analizi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 11, Temmuz, 111 – 124.
- Bulut, N. & Göksu, M. (2021). Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisinde 2006 – 2020 yılları arasında yayımlanan bağımsız denetim ile ilgili makalelerin içerik analizi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 63, 249 – 274.
- Ceylan, E. (2021). Muhasebe alanında yayımlanan seçilmiş beş dergide 2016 – 2020 yılları arasında denetim konusunda yayımlanmış makalelerin bibliyometrik analizi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 91, 57 – 80.
- Çetinoğlu, T. (2023). Türkiye’de bağımsız denetim: Dergipark kapsamındaki çalışmaların 2011 – 2022 yılları arası içerik analizi, *Uluslararası Sosyal ve Ekonomik Çalışmalar Dergisi*, 4 (1), 80 – 95.
- Çuhadar, M., Demiray, G., Öztürk, M. & Alabacak, C. (2022). Konaklama işletmelerinde yapay zekâ ve robotik teknolojileri: bibliyometrik bir analiz, *Journal of Tourism and Gastronomy Studies*, 10 (2), 1550 – 1580.
- Emir, S. & Apalı, A. (2022). Türkiye’deki muhasebe sistemleri üzerine yapılan çalışmaların bibliyometrik analiz ile değerlendirilmesi (2010 – 2020), *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 66, Nisan, 101 – 128.
- Gündüz, M. (2018). Türkiye’de 2014 – 2016 yılları arasında akademik dergilerde muhasebe alanında yayımlanan makalelerin bibliyometrik analizi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (1), Mart, 236 – 257.
- Hotamışlı, M. & Erem, I. (2014). Muhasebe ve Finansman Dergisi’nde yayımlanan makalelerin bibliyometrik analizi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 1 – 20.
- Karaaslanoğlu, F. & Şahin, E. T. (2021). 2014 – 2020 yılları arasında Muhasebe ve Finansman Dergisi’nde yayımlanan makalelerin bibliyometrik profilinin incelenmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ağustos Özel Sayı, 219 – 232.
- Karcıoğlu, R. & Öztürk, S. (2023). Sürdürülebilir su yönetimi ve muhasebesi: bibliyometrik yöntemlerle bir analiz, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 69, Mayıs, 45 – 66.
- Kaya, A. & Hatunoğlu, Z. (2023). Publications on accounting standards in Web Of Science database: A bibliometric analysis, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25 (1), <https://doi.org/10.31460/mbdd.1033598>, 1-26.
- Kocabaş, C. & Alkan, G. (2020). Sürdürülebilir kalkınma alanındaki yayınların r programı ile bibliyometrik analizi, *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, OPUS, 16, Özel Sayı, Ekim, 3714 – 3732.
- Kumar, S., Pandey, N., Burton, B. & Sureka, R. (2021). Research patterns and intellectual structure of managerial auditing journal: a retrospective using bibliometric analysis during 1986 – 2019, *Managerial Auditing Journal*, 36 (2), 280 – 313.
- Kumar, S., Sureka, R. & Pandey, N. (2020). A retrospective overview of the asian review of accounting during 1992 – 2019, *Asian Review of Accounting*, 28 (3), 445 – 462.
- Lardo, A., Corsi, K., Varma, A. & Mancini, D. (2022). Exploring blockchain in the accounting domain: A bibliometric analysis, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35 (9), 204 – 233.
- Najaf, K., Atayan, O. & Devi, S. (2022). Ten years of Journal of Accounting in emerging economies: A review and bibliometric analysis, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 12 (4), 663 – 694.
- Özbek, C. Y. & Badem, A. C. (2018). Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi’nde yayımlanmış makalelerin bibliyometrik analizi (2008 – 2017), *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11 (2), Temmuz, 216 – 247.

- Özçelik, H. & Kaya, İ. (2023). Web of Science veri tabanında yayımlanmış nakit akış kavramı ile ilgili makalelerin bibliyometrik analizi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 99, Temmuz, 1 – 18.
- Öztürk, O. (2022). Bir literatür incelemesi aracı olarak bibliyometrik analiz. 3. Basım, Ed., Oğuzhan Öztürk, Gökhan Gürler, Nobel Akademik Yayıncılık.
- Secinaro, S., Mas, F. D., Brescia, V. & Calandra, D. (2022). Blockchain in the accounting, auditing and accountability fields: A bibliometric and coding analysis, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35 (9), 168 – 203.
- Şen, İ. K., Hatunoğlu, Z. & Terzi, S. (2017). Muhasebe araştırmalarında muhasebe eğitiminin yeri ve önemi: Muhasebe dergileri üzerinde bibliyometrik bir araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (1), 247 – 291.
- Şimşir, İ. (2022). Bir literatür incelemesi aracı olarak bibliyometrik analiz. 3. Basım, Ed., Oğuzhan Öztürk, Gökhan Gürler, Nobel Akademik Yayıncılık.
- Temelli, F. & Karcıoğlu, R. (2018). Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisinde yayınlanan makalelerin bibliyometrik analizi: 2010 – 2017 dönemi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11 (2), Temmuz, 248 – 268.
- Waltman, L. & Noyons, E. (2018). *Bibliometrics for research management and research evaluation*. March, Centre for Science and Technology Studies – Leiden University, https://www.cwts.nl/pdf/CWTS_bibliometrics.pdf.
- Yücel, S. (2021). Muhasebe konularında 2015 – 2020 yılları arasında Türkiye’de yayınlanmış makalelerin bibliyometrik analizi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 64, 95-122.
- <https://cayuse.com>, Erişim Tarihi: 28.11.2023.

EK 1

Makalelerin Konularına Göre Dağılımı

Sıra Sayısı	Konu	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Toplam
1	Muhasebe standartları	3	1	8	4	6	5	7	34
2	Muhasebe meslek mensupları	2	1	4	4	4	6	2	23
3	Muhasebe eğitimi	4	1		4			2	11
4	Bağımsız denetim		1		4	4	2		11
5	Finansal performans	2	1		2		2	2	9
6	İç denetim	2	2	1	1	1		1	8
7	Entegre raporlama	1				3	2		6
8	Banka performansları, bankacılık sektörü		1			2	2	1	6
9	Kurumsal yönetim		1	1		2	1	1	6
10	Denetim kalitesi			1			2	3	6
11	Faaliyet tabanlı maliyetleme	1			1	2		1	5
12	Hile		2		1	1	1		5
13	Muhasebe tarihi	1			-1	1		1	4
14	İç kontrol sistemi		1		1		1	1	4
15	Muhasebe manipülasyonu				1	1		2	4
16	Kurumsal risk yönetimi		1	2					3
17	Bağımsız denetim standartları		1	2					3
18	Sürdürülebilirlik raporları			1		1	1		3
19	Kilit denetim konuları			1		1	1		3
20	Muhasebe sistemleri		1		1		1		3
21	Denetim standartları			1			1		2
22	Bibliyometrik analiz	1				1			2
23	Güvence denetim standartları	1	1						2
24	Üretim maliyetleri	2							2
25	Yönetişim				1		1		2
26	Nakit akışı, tablosu		1		1				2
27	Denetim görüşleri		1	1					2

Sıra Sayısı	Konu	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Toplam
28	Sermaye yeterliliği		1				1		2
29	Sermaye yapısı	1			1				2
30	Muhasebe akademisyenleri		1		1				2
31	Kazanç kalitesi, yönetimi				1	1			2
32	Büyük veri		2						2
33	Bulut bilişim muhasebesi, bulut tabanlı raporlama				1	1			2
34	Adli muhasebe					1	1		2
35	Nakit dönüşüm süresi	1							1
36	Kar yönetimi		1						1
37	Gayrimenkul yatırım ortaklıkları		1						1
38	Bulanık mantık		1						1
39	Şeffaflık raporları			1					1
40	Kurumsal sosyal sorumluluk			1					1
41	Denetim 4.0			1					1
42	İnternet tabanlı finansal raporlama			1					1
43	Durumsallık teorisi			1					1
44	Sosyal medya denetimi			1					1
45	Stratejik maliyet yönetimi			1					1
46	Muhasebe teorisi				1				1
47	Büyük temizlik muhasebesi				1				1
48	Teknolojik değişim							1	1
49	Bilgisayar destekli denetim teknikleri				1				1
50	Yapay zekâ				1				1
51	Blozincir				1				1
52	Bitcoin					1			1
53	Stok yönetimi				1				1
54	Varlık yönetim işletmeleri				1				1
55	Proforma finansal bilgiler					1			1
56	Maliyet analizi					1			1
57	Hisse senedi getirisi	1							1
58	Finansal piyasalar							1	1

Sıra Sayısı	Konu	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Toplam
59	Uluslararası iç denetim standartları			1					1
60	Stratejik pazarlama muhasebesi	1							1
61	Muhasebe hataları							1	1
62	Kurumsal kültür denetimi		1						1
63	İç kontrol, iç denetim			1					1
64	Whistleblowing, ifşa etme		1						1
65	İşletmelerin büyüme stratejileri		1						1
66	Muhasebede hata yönetimi		1						1
67	Karlılık analizi		1						1
68	Foreks piyasaları				1				1
69	Maddi olmayan duran varlıklar				1				1
70	Yönetim muhasebesi				1				1
71	Finansal analiz					1			
72	Kaynak tüketim muhasebesi					1			1
73	Sosyal raporlama					1			1
74	Alternatif performans ölçütleri					1			1
75	Vergi afları					1			1
76	İşletme birleşmeleri					1			1
77	Borçlanma maliyetleri					1			1
78	Yalın muhasebe					1			1
79	Finansal okuryazarlık					1			1
80	Finansal başarısızlık						1		1
81	Çevre muhasebesi						1		1
82	Çevre yönetimi							1	1
83	Cesur yeni muhasebeler						1		1
84	İnşaat taahhüt işletmeleri							1	1
85	Suistimal denetimi							1	1
86	Entelektüel zekâ							1	1
87	Su muhasebesi							1	1
88	Gerçeğe uygun değer muhasebesi							1	1
89	Uluslararası ekonomi							1	1
90	Davranışsal finans							1	1

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE ETKİNLİĞİ*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 29.08.2023
Kabul Tarihi : 07.12.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbbakis.1352178

Dr. Ayşe IŞIK**
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN***

Bibliyografik Bilgiler

Işık, A., & Akdoğan, N. (2024). "Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sistemi ve Etkinliği" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 251-274) <https://doi.org/10.55322/mbbakis.1352178>

ÖZ

Dünyada yaşanan gelişmeler toplum yapılarını etkileyerek halkın ihtiyaçlarının artmasına ve değişmesine neden olmuştur. Özel sektörle başlayan bu değişim kamuyu da içine katmıştır. Bu oluşum ile kamu, geleneksel örgüt yapısının değiştirilmesi gerekliliğini kavrayarak hizmet anlayışındaki verimsiz unsurları terk edip verimli çalışma yöntemlerini geliştirmeye odaklanmıştır.

Kamu idareleri, yasalarla kendilerine verilen görevlerini yaparken şeffaf, hesap verebilir, etkili, ekonomik ve verimli hizmet anlayışı ilkeleri doğrultusunda hareket edebilmek için iç kontrol sistemine ihtiyaç duyarlar. Bu ihtiyaç çerçevesinde, uluslararası standartlardan oluşturulan 5018 sayılı Yasanın getirdiği düzenlemelerle kamuda iç kontrol sisteminin kurulmasına dair bir yol çizilmiştir. Çizilen bu yolda kamu idarelerinden biri olan büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerini etkin hale getirip getirmediikleri ile kamu iç kontrol standartlarına uyumları bu çalışma ile incelenmiştir.

Araştırma kapsamında; Türkiye'deki 30 büyükşehir belediyesine ait denetim, faaliyet raporları ile iç kontrol eylem planları ele alınmış, bu metinlerde yer alan iç kontrol sistemine ilişkin veriler COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) modeli çerçevesinde incelenip sözel verilerden sayısal sonuçlar oluşturulmuş ve analiz edilerek değerlendirilmiştir. Değerlendirme sonucunda; iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesi konularındaki büyükşehir belediyelerinin uyumlarının yüzde 50 oranı ile hala istenilen düzeyde olmadığını ortaya koymuştur.

* Bu çalışma Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde hazırlanmış olan "Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sistemi ve Etkinliği" başlıklı doktora tez çalışmasından üretilmiştir.

** aisik70@gmail.com; <https://orcid.org/0000-0002-3598-3487>

*** Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, nakdogan@baskent.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0001-8168-6152>

Dünyadaki diğer büyükşehir belediyeleri ile kıyas yapabilmek için birkaç örnek alınmış ve iç kontrol sistemini nasıl yürüttükleri incelenmiştir. Ayrıca tüm belediyelere yol göstermesi için çalışmaya bir uygulama örneği eklenmiş ve Ankara Büyükşehir Belediyesinin bir birimi ile süreç, risk ve risk eylem planı çalışması yapılmıştır.

Bu çalışma ile; Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyumları tespit edilerek sistemin eksik yönlerinin giderilmesi ile belediyelerde etkin bir iç kontrol sistemi kurulmasına katkı sağlamak amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, Kamu İç Kontrol Standartları, Belediyeler, İç Denetim, Dış Denetim

INTERNAL CONTROL SYSTEM AND IT'S EFFICIENCY IN METROPOLITAN MUNICIPALITIES

ABSTRACT

The developments occurring worldwide have impacted societal structures, leading to an increase and transformation in the needs of the public. This transformation, which originated in the private sector, has encompassed the public sector as well. In response to this evolution, public entities have recognized the necessity to alter the traditional organizational structure. They have focused on abandoning inefficient elements in their service approach and developing efficient working methods.

Public administrations, in fulfilling the duties assigned to them by laws, necessitate the implementation of an internal control system to operate in accordance with the principles of transparency, accountability, effectiveness, economy, and efficiency in service delivery. Within this framework, regulations introduced by Law No. 5018, formulated based on international standards, delineate a path for the establishment of an internal control system in the public sector. This study investigates whether metropolitan municipalities, as one of the public administrations, have effectively implemented their internal control systems and examines their compliance with public internal control standards along the outlined path.

Within the scope of the research, audit reports, activity reports, and internal control action plans of 30 metropolitan municipalities in Türkiye have been examined. Data pertaining to the internal control system in these documents are analyzed within the framework of the COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) model. Numeric results are derived from verbal data, analyzed, and evaluated. The evaluation reveals that the compliance of metropolitan municipalities with the establishment and execution of the internal control system is still not at the desired level, indicating a 50 percent alignment rate.

To facilitate a comparison with other metropolitan municipalities worldwide, several countries and their municipalities have been selected and an examination has been conducted to understand how they manage their internal control systems. Furthermore, an illustrative case study is incorporated into

the article to guide all municipalities, involving a unit within Ankara Metropolitan Municipality where a process, risk, and risk action plan study is conducted.

This study aims to contribute to the establishment of an effective internal control system in municipalities by identifying the compliance of metropolitan municipalities in Türkiye with public internal control standards and addressing the deficiencies in the system.

Keywords: Internal Control, Public Internal Control Standards, Municipalities, Internal Audit, External Audit

1. GİRİŞ

İç kontrol; kamu idarelerinin faaliyetlerinin etkinliği, yasalara uygunluğu, kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanımı, varlıkların korunması ile faaliyet sonuçlarına ilişkin mali/mali olmayan raporlamanın güvenilirliği konusunda makul güvence veren idarenin misyonunu gerçekleştirerek hedeflerine ulaşmasını sağlayan bir sistemdir.

Kamu idareleri içindeki belediyeler; kamu kaynağıyla hizmet sunan, çok sayıda personele sahip, çok çeşitli faaliyetler yürüten birimlerdir. Bu kadar çok iş çeşidini gerçekleştirirken yaptıkları faaliyetlerin kontrolünü sağlamaları, başarılarını ölçümlmeleri için gerekli olan iç kontrol sistemi bu çalışma ile araştırılmıştır.

Bu kapsamda; iç kontrol kavramı ve gelişimi araştırılmış, iç kontrol sisteminin belediyelerde uyum ve etkinliği incelenmek üzere Türkiye'deki 30 büyükşehir belediyesinin yayımlanan Sayıştay Denetim Raporları, Faaliyet Raporları, İç Denetim Raporları, Kamu İç Denetimi Genel Raporları, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları, kamu iç kontrol standartları çerçevesinde değerlendirilmiş, iç denetim raporu yayınlamayan büyükşehir belediyelerine CİMER (Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi) aracılığı ile ulaşılarak iç denetim raporları hakkında bilgi talep edilmiştir. Dünyadaki büyükşehir belediyelerinden örnekler alınarak iç kontrol sistemlerine bakış açıları incelenmiştir. Ayrıca çalışmanın uygulama örneğinde, iç kontrol sistemine model olması amacıyla Ankara Büyükşehir Belediyesinin Kırsal Hizmetler Dairesi Başkanlığı İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü ile bir çalışma yapılarak şube çalışanları ile operasyonel faaliyetlere ilişkin süreçler, süreç envanteri, riskler ve risk eylem planı oluşturulmuştur.

Yapılan araştırmayla, iç kontrol sistemi büyükşehir belediyelerinde nasıl uygulanıyor sorusuna cevap aranmış, iç kontrol bileşenlerinin zayıf ve güçlü yanları tespit edilmeye çalışılmıştır.

2. İÇ KONTROLÜN GELİŞİMİ

2.1. Dünya’da Gelişimi

Tarihte iç kontrol kavramı ilk olarak “iç teftiş” ve “iç muhasebe kontrolü” şeklinde kullanılmıştır. İç kontrol terimi daha geniş kapsamlı olduğundan iç muhasebe kontrolü sadece mali raporların incelenmesi ile sınırlı kalmıştır.

1980’lerde yaşanan ekonomik sıkıntılarla kurumların yükledikleri riskin büyümesi, bu riskleri tespit edip ortadan kaldıracak iç kontrol uygulamalarının olmaması ya da yetersiz kalması mali piyasalardaki sorunları tetiklemiştir. Bu kapsamda, 1985 yılında ABD’de muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan beş bağımsız meslek kuruluşu hileli mali raporlama ile mücadele etmek için komisyon başkanının adıyla Treadway Komisyonunu kurmuşlardır. Komisyon, 1987’de yayınladığı raporunda iç muhasebe kontrolü yerine “iç kontrol” kavramını kullanmıştır.

İç kontrol sistemi için genel kabul görmüş standartların oluşturulması amacıyla kurulan COSO-Committee of Sponsoring Organizations 1992 yılında iç kontrol rehberi hazırlayarak beş bileşenden (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme) oluşan, “İç Kontrol-Bütünlük Çerçeve” (*Internal Control-Integrated Framework*) yayınlamıştır. Rehberde üç başlık altında toplanan amaçlar; faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, mali raporların güvenilirliği ile yürürlükteki kanun ve mevzuata uygunluğudur.

Kısa bir zaman diliminde COSO modeli; tüm dünyada pek çok kuruluş tarafından en çok kullanılan ve kabul gören iç kontrol modeli olmuştur (Graham, 2015,s.2; Uyar, 2009,s.26).

2.2. Türkiye’de Gelişimi

Mali denetim ile iç kontrol alanında 2000’lerde başlayan Türk mevzuatındaki değişiklik ve düzenlemeler içsel ihtiyaç ya da gerekçelerden ziyade dış kaynaklı gelişmelerin etkisinde ve Avrupa Birliği (AB) müktesebatıyla uyumlu olacak şekilde yapılmıştır.

Türkiye’de 2003 yılından itibaren kamu mali yönetimi ve kontrolü alanında yapısal ve kalıcı bir değişim yaşanmıştır (Türedi, 2011,s.99). Türk kamu yönetiminde mali denetim ve kontrol yapılarına şekil veren ve 76 yılı aşkın süre yürürlükte kalan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, yerini 10 Aralık 2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa bırakmıştır.

AB devlet başkanlarının katılımı ile 03.10.2005 tarihinde Lüksemburg’ta yapılan hükümetler arası konferansla Türkiye resmi olarak AB katılım müzakerelerine başlamış ve mevcut kamu mali yönetim sistemini revize edeceğini ve AB uygulamalarını referans alacağını, Katılım Ortaklığı Belgesi ve Ulusal Program gibi üst politika metinleri ile taahhüt etmiştir. Böylece, İç kontrol uygulamaları AB müktesebatına uyum sürecinde Türk mevzuatına dâhil olmuş ve kamu mali yönetim sistemi açısından yükümlülük getiren bir yapı oluşturmuştur.

3. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

5018 sayılı Kanunda genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri sayılmıştır. Bu kapsamda değerlendirilen mahalli idarelerin bir birimi olan belediyelerin; muhasebe işlemleri, bütçe hazırlama, iç ve dış denetim ile iç kontrol sistemleri üzerine gerçekleştirilecek işlemlerini 5018 sayılı Kanun ve bu kanun çerçevesinde çıkarılan alt kanun metinlerine göre yürütmek ve düzenlemek zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu itibarla; büyükşehir belediyelerine yönelik yayınlanan dört yıllık (2018-2021 yılları arası) Sayıştay Denetim Raporları, Faaliyet Raporları, İç Denetim Raporları, Kamu İç Denetimi Genel Raporları, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları ele alınarak büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemleri ve uygulamalarının bu döneme ilişkin mevcut durumları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

3.1. Sayıştay Denetim Raporları

Sayıştay raporlarına göre iç kontrolün etkinliğine ilişkin Akbulut ve Akyol (2023) tarafından yapılan araştırmada; Sayıştay'ın 2021 yılında denetim yaptığı idarelerin yalnız yüzde 32'sinde iç kontrole ilişkin gerekliliklerin yerine getirildiği ve etkin bir şekilde çalıştığı tespit edilmiştir.

İç ya da dış denetimden hangisi olursa olsun etkili bir denetim için iç kontrol sistemi gerekli olan bir unsurdur. Belediyelerde, 5393 sayılı Belediye Kanunu ile iç ve dış denetimin 5018 sayılı Kanuna göre yapılacağı, iç denetimin sertifikalı iç denetçiler, dış denetimin Sayıştay tarafından gerçekleştirileceği belirtilmiştir. 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35.maddesine göre denetim; kamu kurumlarının hesaplarını, gerçekleştirdikleri mali işlemlerle faaliyetleri ve iç kontrol sistemlerini inceleyerek kamu kaynağının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay 2018 yılından itibaren denetim raporlarında "İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi" adlı bir bölüme yer vermiştir. Bu bölüm büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinilecek bir kaynak ve veri seti oluşturmuştur.

COSO Modelini esas alan Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) Türk kamu mevzuat sisteminde model ile uyumlu Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğini oluşturmuştur. Bu kapsamda Sayıştay Denetim Raporları Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinin 5 bileşenine (79 genel şart) göre değerlendirilmiştir.

1. Kontrol Ortamı Bileşeni: 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği", "1.Kontrol Ortamı Standartları" başlığı; "Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar." denilmektedir.

30 büyükşehir belediyesi Sayıştay Denetim Raporlarına göre; Kamu İç Kontrol Standartlarının kontrol ortamı bileşenine (26 standart); 2018 yılında yüzde 38, 2019 yılında yüzde 35, 2020 yılında yüzde 38, 2021 yılında yüzde 46 oranında uyum göstermiştir.

2. Risk Değerlendirme Bileşeni: Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, "2.Risk Değerlendirme Standartları" başlığı; "Risk değerlendirme, idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir." şeklindedir.

30 büyükşehir belediyesi, risk değerlendirme (9 standart) bileşenine; 2018’de yüzde 52, 2019’da yüzde 43, 2020’de yüzde 42, 2021’de yüzde 44 oranında uyum göstermiştir.

3. Kontrol Faaliyetleri Bileşeni: Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, “3.Kontrol Faaliyetleri Standartları” başlığı, “Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir.” şeklindedir.

30 büyükşehir belediyesi, kontrol faaliyetleri (17 standart) bileşenine; 2018’de yüzde 25, 2019’da yüzde 26, 2020’de yüzde 32, 2021’de yüzde 32 oranında uyumlu çalışmıştır.

4. Bilgi ve İletişim Bileşeni: Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, “4. Bilgi Ve İletişim Standartları” başlığı, “Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar.” şeklindedir.

30 büyükşehir belediyesi, Bilgi ve İletişim (20 standart) bileşenine; 2018’de yüzde 32, 2019’da yüzde 27, 2020’de yüzde 31, 2021’de yüzde 36 oranında uyumludur.

5. İzleme Bileşeni: Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, “5. İzleme Standartları” başlığı, “İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar.” şeklindedir.

30 büyükşehir belediyesi, İzleme (7 standart) bileşenine; 2018’de yüzde 33, 2019’da yüzde 33, 2020’de yüzde 45, 2021’de yüzde 43 oranında uyum göstermiştir.

Sayıştay, kamu idarelerini iç kontrol sistemleri, kurumsal risk ve stratejik yönetim işleyişleri ile mali yönetim alanındaki durumlarını, SayCAP Denetim Yönetim Programına yüklenen 35 denetim prosedürü aracılığıyla incelemektedir. Sayıştay Denetim Raporlarının “İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi” bölümünde yer alan iç kontrol sistemi hakkındaki bilgiler doğrultusunda yapılan çalışmada sisteme ilişkin bahsedilmeyen hususlar “yok/yapılmadı” şeklinde nitelendirilmiştir. Bu nedenle büyükşehir belediye web sayfasından alınan bilgilerle; Sayıştay denetim raporları bilgileri birbiri ile örtüşmemektedir.

3.2. Faaliyet Raporları

Faaliyet raporları; stratejik planda yer alan kurum amaç ve hedefleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi gereken ve performans programında belirtilen faaliyet ve projelerin gerçekleştirilip gerçekleştirilemediğini ortaya koyan performans göstergeleri ile performans hedeflerini ölçümlemeyi sağlayan raporlardır.

5018 sayılı Kanununun 41. Maddesi; üst yönetici ile harcama yetkililerinin hesap verme sorumluluğu kapsamında her yıl kurum faaliyet sonuçlarını gösteren faaliyet raporu hazırlamalarını ve kamuoyu ile paylaşmalarını istemektedir. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik ile faaliyet raporları şekil ve içeriği belirlenmiş, “6.Yönetim ve İç Kontrol Sistemi” bölümü ile kurum iç kontrol sistemine ilişkin faaliyetlerin anlatılması istenilmiştir. Mahalli idarelere ilişkin yasal düzenlemelerin yer aldığı 5393 sayılı Kanun Faaliyet Raporları ile ilgili olarak 5018 sayılı Kanunu dikkate almaktadır.

Bu bağlamda; büyükşehir belediyelerinin Faaliyet Raporları COSO Modeli 5 Bileşen (79 Şart) kapsamında değerlendirildiğinde;

1. Kontrol Ortamı Bileşeni: 30 büyükşehir belediyesi, kontrol ortamı bileşenine; 2018 yılında yüzde 9, 2019 yılında yüzde 8, 2020 yılında yüzde 10, 2021 yılında yüzde 10 oranında uyum göstermiştir.

2. Risk Değerlendirme Bileşeni: 30 büyükşehir belediyesi, risk değerlendirme bileşenine; 2018'de yüzde 24, 2019'da yüzde 28, 2020'de yüzde 29, 2021'de yüzde 29 oranında uyum göstermiştir.

3. Kontrol Faaliyetleri Bileşeni: 30 büyükşehir belediyesi, kontrol faaliyetleri bileşenine; 2018'de yüzde 15, 2019'da yüzde 15, 2020'de yüzde 17, 2021'de yüzde 27 uyumludur.

4. Bilgi ve İletişim Bileşeni: 30 büyükşehir belediyesi, bilgi ve iletişim bileşenine; 2018'de yüzde 24, 2019'da yüzde 23, 2020'de yüzde 23, 2021'de yüzde 23 oranında uyum göstermiştir.

5. İzleme Bileşeni: 30 büyükşehir belediyesi, izleme bileşenine; 2018'de yüzde 22, 2019'da yüzde 26, 2020'de yüzde 29, 2021'de yüzde 26 oranında uyum göstermiştir.

3.3. Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu Raporları

Kamuda iç denetim konusunda yetki ve sorumluluk İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)'nundur. 5018 sayılı Kanun kapsamında HMB bünyesinde kurulan İDKK uluslararası standart ve uygulanan normlara göre iç denetim sisteminin düzenlenmesi, izlenmesi, geliştirilmesi, uyumlaştırılması ve koordine edilmesi görevlerini yerine getirmektedir. Kurumlarda görevli iç denetçiler İDKK tarafından belirlenen denetim standartlarına uygun şekilde iç denetim yaparak düzenlediği raporu doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilip en geç iki ay içinde İDKK'ya gönderilir. İDKK idarelerin iç denetim raporlarını değerlendirip sonuçlarını konsolide ederek yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunar ve kamuoyuna açıklar. Bu doğrultuda belediyelerin İDKK'ya gönderdiği ve konsolide edilerek kamuoyu ile paylaşılan raporlara göre 2018 yılında 11, 2019 yılında 13, 2020 yılında 12, 2021 yılında 15 büyükşehir belediyesinin rapor düzenlediği görülmüştür.

Tablo 1. 2019-2020-2021 Yılında Üretilen Raporlar

Belediye	2019				2020				2021			
	Denetçi Sayısı	Denetim Raporu	Danışmanlık Raporu	İnceleme Raporu	Denetçi Sayısı	Denetim Raporu	Danışmanlık Raporu	İnceleme Raporu	Denetçi Sayısı	Denetim Raporu	Danışmanlık Raporu	İnceleme Raporu
Adana	6	6	0	0	6	5	0	0	6	3	0	0
Ankara	10	15	1	16	9	10	0	0	9	8	1	1
Antalya	4	4	17	0	4	9	20	0	4	12	29	0
Aydın	2	4	1	0	2	4	0	0	2	6	1	0
Bursa	3	2	0	0	3	1	0	0	3	0	0	0
Denizli					2	4	0	0	2	2	0	0
Eskişehir	1	3	0	5					1	2	0	0
Gaziantep	2	3	0	0								
Hatay	1	1	0	0	1	3	0	0	1	3	0	0
İstanbul	17	0	0	0	18	11	0	0	18	15	0	0
İzmir	10	24	0	0	10	4	4	0	9	3	12	0
Kahramanmaraş	4	0	0	4	4	0	0	0	4	20	0	1
Malatya									3	6	2	2
Manisa	2	4	0	2	2	5	0	0	2	5	0	0
Mardin									1	0	2	2
Mersin	7	8	0	2	7	10	0	0	7	6	0	0
Ordu	2	0	3	3	2	0	3	3	2	0	5	0
Samsun	2	5	0	0					2	2	0	0
Trabzon	2	3	0	0	2	4	0	0	2	5	0	0
Toplam	75	82	22	32	72	70	27	3	78	98	52	6

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Tabloya göre; Ankara büyükşehir belediyesinde, 2019'da 10 iç denetçi ile 32 rapor üretilmiş, İstanbul'da 17 iç denetçi görevli iken hiç rapor üretilmemiş, 2020'de Antalya'da 4 iç denetçi 29 rapor üretmiş, Kahramanmaraş'ta 4 iç denetçi hiç rapor üretmemiş, 2021'de Antalya'da 4 iç denetçi 41 rapor düzenlemiş, Bursa'da 3 iç denetçi hiç rapor üretmemiştir.

Denetçi sayılarının 2019'da 75, 2020'de 72 ve 2021'de 78 olduğu; denetim, danışmanlık, inceleme olmak üzere toplam rapor sayılarının 2019'da 136, 2020'de 100, 2021'de 156 olduğu, 2018 yılı genel raporunda bu konuda bir veri olmadığı görülmüştür.

Yıllar itibarıyla büyükşehir belediyelerinde görevlendirilen iç denetçi sayılarında yüksek bir artış olmadığı, 2020 yılında COVID 19 etkisiyle rapor sayısında bir azalma olduğu, 2021 yılında ise düzenlenen rapor sayılarının diğer iki yıla oranla daha fazla olduğu görülmektedir.

5018 sayılı Kanunun geçici 5.maddesi ile kamu kurumlarında 31.12.2005 tarihi itibarıyla iç denetçilerin atanabilecekleri belirtilmiştir. Ancak 30.11.2022 tarihli İDKK raporunda; büyükşehir belediyelerine tahsis edilen toplam kadro sayısının 182, dolu kadro sayısının 94 olduğu, Kocaeli, Muğla, Tekirdağ büyükşehir belediyelerinde hiç iç denetçi bulunmadığı, Kahramanmaraş ve Mersin büyükşehir belediyelerinin tam kadro olduğu, bunun dışındaki büyükşehir belediyelerinde tahsis edilen kadroların yüzde yüz dolu olmadığı tespit edilmiştir. 5018 sayılı Yasa ile 2005 yılında iç denetçi atamalarına başlanmış olmasına rağmen 2022 yılı sonu itibarıyla kadroların yüzde 50'sinin hala boş olduğu görülmüştür.

5018 sayılı Yasanın 63.maddesi ile Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin 8.maddesi ile İDKK uygun görüşüyle üst yöneticiye bağlı iç denetçi sayısı üç ve üzerinde olan idarelerde İç Denetim Birimi Başkanlıkları kurulabilmektedir. İDKK 2022 güncel boş/dolu kadro sayıları verilerine göre 30 büyükşehir belediyesinden 19’unda iç denetçi sayısı 3’ün altındadır. İç denetim birimi kurma şartını taşıyan 11 büyükşehir belediyesi mevcut olup bu oran da yüzde 37’dir.

3.4. Ankara Büyükşehir Belediyesi Web Sitesinde Yayımlanan İç Denetim Rapor Sonuçları

Büyükşehir belediyelerinden sadece Ankara Büyükşehir Belediyesi 2019 ve 2020 iç denetim raporlarını web sitesinde yayımlamıştır. 2019 yılında 7 birim incelenmiş 17 bulgu, 2020 yılında 9 birim incelenmiş 95 bulgu tespit edilmiştir. Bileşenlere göre bulgu dağılımları 2019 yılında; Kontrol Ortamı 9, Risk Değerlendirme 1, Kontrol Faaliyetleri 3, Bilgi ve İletişim 4, 2020 yılında; Kontrol Ortamı 45, Risk Değerlendirme 14, Kontrol Faaliyetleri 16, Bilgi ve İletişim 13 ve İzleme 8’dir. 2019 ve 2020’de en fazla bulgu kontrol ortamına ait olup, 2019’da izleme ve risk değerlendirme, 2020’de izleme standardına ilişkin bulguların daha az olduğu gözlenmiştir. Söz konusu büyükşehir belediyesi iç denetim ile iç kontrol sistemi eksikliklerini dikkate alırken özellikle kurumsal yapıyı oluşturan ve güçlendiren kontrol ortamı bileşenini dikkate almıştır.

3.5. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı (İKEP) Sonuçları

İKEP; iç kontrol sisteminin kurulması, yönetilmesi, işleyişi ve kontrolü amacıyla oluşturulan eylemlerin ve bu eylemleri gerçekleştirecek birim ya da kişilerin yer aldığı genellikle iki yıllık olarak hazırlanan ve belli bir takvime bağlanan planlardır. Eylem planları iç kontrol sisteminin iç kontrol standartları ile uyumlu çalışmasını içerir.

26.12.2007 tarihli Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile HMB iç kontrol sistemlerinin kurulması, kamu iç kontrol standartlarına uyumun sağlanması için çalışmaların belirlenmesi ve bu çalışmalara ilişkin eylem planı oluşturulmasını 31.12.2008 tarihine kadar düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç tüm kamu idarelerinden istemiştir. Ancak hazırlanan eylem planlarının farklı format ve içerikte olması ile yaşanan tereddütler sonucu Bakanlık 04.02.2009 tarihinde “Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberi”ni hazırlamış ve kurumlardan eylem planlarını 30.06.2009 tarihine kadar hazırlamalarını, daha önce hazırlanmış eylem planı bulunanların 30.06.2011 tarihine kadar revize etmelerini istemiştir. Bu düzenlemeye rağmen eylem planı eksiklikleri olan ya da tamamlamayan kurumlar için 2013 tarihli genelge ile süre 31.12.2014 tarihine kadar uzatılmıştır.

5018 sayılı Kanun 2003 yılında yasalaşmış, ilgili tebliğ 2007’de yürürlüğe girmiş, 2009 yılında rehber düzenlenmiş ancak idareler yasal zorunlulukları yerine getirmediğinden uygulama 2014 yılına kadar uzatılmıştır.

HMB 02.12.2013 tarihli 10775 sayılı genelgesinde; Türkiye İstatistik Kurumunun adrese dayalı nüfus kayıt sistemi sonuçlarına göre nüfusu 10.000’i geçmeyen belediyelerin, kamu standartlarına uyum sorumluluğu bulunduğu ancak eylem planı hazırlama zorunluluğu bulunmadığı belirtilmiştir. Buna göre büyükşehir belediyelerinin yasal olarak eylem planı düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır.

İKEP hazırlanmasına yönelik olarak yapılan çalışmalardan; Karaman (2014); tez çalışmasında kamuda iç kontrol sisteminin kurulmasına verilen önemi belirlemek ve iç kontrol sistemi etkinliğini ölçmek için iç kontrol uyum eylem planlarını incelemiş ve Türkiye’de bulunan 3297 idarenin yüzde 18’inin (601 idare) iç kontrol eylem planlarını Maliye Bakanlığına göndermediğini tespit etmiştir. Araştırmada; idarelerin iç kontrole ilişkin mevcut durumlarını ortaya koymadıkları, somut eylemlerin tespit edilmeyerek genel ifadelerin kullanıldığı belirtilmiştir. Konuya ilişkin bir başka araştırmada, Ağmaz (2018); Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyumunu tespit etmek amacıyla büyükşehir belediyelerinin iç kontrol uyum eylem planlarını incelemiş ve araştırma sonucunda tüm büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına genel uyumunun yüzde 48 olduğunu tespit etmiştir.

2018-2021 yılları arasında 30 büyükşehir belediyesi üzerinde yapılan araştırmada; 16’sının İKEP hazırlamadığı ve yayımlamadığı tespit edilmiştir. 2009 yılında yapılan düzenlemeye göre İKEP hazırlayan ve yasaya ilk uyan Sakarya Büyükşehir Belediyesi olmuş ancak ilerleyen dönemlerde bu konudaki sürekliliği sağlayamamıştır. 2014’den itibaren kesintisiz İKEP düzenleyen Eskişehir, 2014-2021 yılları arasında 8 dönem İKEP hazırlayan tek büyükşehir belediyesi olmuştur. Aydın Büyükşehir belediyesi 2011-2021 yılları arasında 6 dönem İKEP düzenleyerek Eskişehir’in ardından ikinci sırayı almıştır. Ancak 2009 yılından itibaren düzenli olarak eylem planı düzenleyen büyükşehir belediyesi bulunmamaktadır. Ayrıca Antalya, Balıkesir, Denizli, Diyarbakır, Erzurum, Gaziantep, İstanbul, Kocaeli, Malatya, Mardin, Konya, Şanlıurfa, Trabzon büyükşehir belediyeleri çalışma tarihi itibarıyla hiç İKEP düzenlememiştir.

Kurum faaliyetlerinin etkili, ekonomik, verimli olarak yerine getirilmesi, hedeflere ulaşmada iç kontrol sisteminin beklenen katkıyı sağlayıp sağlamadığının izlenebilmesi için Kamu İç Kontrol Standartları “İzleme” bileşeni doğrultusunda İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu hazırlanarak kamuoyunun bilgisine sunulmalıdır.

Büyükşehir belediyelerinden sadece Ordu Büyükşehir Belediyesi 2020 yılı itibarıyla “İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu” hazırlamış ve kamuoyu ile paylaşmıştır. Buna göre; 2020 yılında 46 eylem önerildiği, 26’sının gerçekleşmediği, 2021 yılında 48 eylem önerildiği, 23’ünün gerçekleşmediği bu raporlarda görülmektedir.

3.6. İç Denetim Raporlarını Resmi İnternet Sayfasında Yayımlamayan Belediyeler

Sayıştay denetim raporlarında iç denetim raporu düzenlediği belirtilen ancak iç denetim raporlarını web sitelerinde yayımlamayan büyükşehir belediyelerine, CİMER ile ulaşılarak 2018-2020 yılları arasında iç denetim yapıp yapmadıkları, yapıldı ise hazırlanan iç denetim raporlarının belediye resmi internet sayfasında yayımlanması ya da tarafıma gönderilmesi istenilmiştir.

Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi başvuruya cevap vermemiş, Antalya, Denizli, Erzurum, İstanbul, Kocaeli, Malatya, Mardin, Sakarya, Tekirdağ rapor düzenlemediğini belirtmiştir. Aydın, Denizli ve İstanbul büyükşehir belediyeleri 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu gereği raporlarını paylaşamayacaklarını bildirmiştir. Adana, Aydın, İstanbul, Kayseri ve Ordu büyükşehir belediyeleri yayınladıkları faaliyet raporlarından bu konuda bilgi edinilebileceğini belirtmiştir.

İç denetim raporlarının paylaşılması talebine karşı 30 büyükşehir belediyesinin yüzde 20'si (6 büyükşehir belediyesi) bu raporların yayınlanmasını mahremiyet ihlali saymakta, gizlilik esasına aykırı olduğunu belirtmektedir.

Şeffaflık; halkın, yönetimin yürüttüğü çalışma ve operasyonlar hakkında bilgi sahibi olması, gerekli bilgi ve belgeleri elde edebilmesi, yönetimde yer alması, yapılanları denetleyebilmesi veya yanırlardan hesap sorabilmesi gibi demokratik, temiz ve dürüst bir yönetim anlayışı olarak ifade edilmektedir (Akınar, 2011, s.240). Birleşmiş Milletler Avrupa Ekonomik Komisyonu Aarhus Deklarasyonu; bilgiyi, bir vatandaşlık hakkı olarak ele almaktadır. Bu açıdan bakıldığında, bilgiye erişim kamu hesap verebilirliği için bir ön koşuldur (Nelson, 2003,s.252). Hesap verebilirlik; yetkili kurum ve şahısların görevlerini yerine getirirken önceden belirlenmiş gerekliliklere göre hareket etmeleridir (OECD, 2010, s.12). Hesap verebilirlik, bilmeye hakkı ve yetkisi olanlara performansı tam ve doğru olarak bildirmeyi gerekli kılan bir prosestir (Fabry, 2008, s.2).

5018 sayılı Yasanın 2.maddesinde kanunun amacı; kalkınma planı ve programlarında yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması, hesap verebilir ve malî saydamlığı sağlayan, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir. Bu ifade ile hesap verebilirlik ve malî saydamlık vurgulanmıştır. Kanunun amacı çok açık ve net belirtilmesine rağmen büyükşehir belediyeleri tarafından iç denetim raporlarının paylaşılmasının gizlilik olarak kabul edilmesi, mahremiyet kapsamında değerlendirilmesi 5018 sayılı Kanunun ruhuna aykırılık oluşturmaktadır. Bu bağlamda büyükşehir belediyelerinde şeffaflık, hesap verebilirlik yönetim anlayışının ilke olarak kurumsal düzeyde benimsenmediği düşünülmektedir.

Vergi kanunlarının anayasası kabul edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3.maddesinin 2.fıkrasında, *“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”* denilerek kanunu uygulayanların kanunun söz ile ifade ettiği hükümlerin yanı sıra kanunun ruhunda yer alan maksadın da dikkate alınması gerekliliği vurgulanmaktadır. Bu düşünce doğrultusunda idareler yasaları okurken yasa gerekçesini dikkate almalı, yasanın çıkış amacını irdelerken ilgili hükümlerin maksadını gözden kaçırmamalıdır.

30 büyükşehir belediyesinin yüzde 27'si (8 belediye) iç denetim raporlarının yayınlanmasında yasal bir düzenleme olmadığını belirtmiştir. 5018 sayılı Kanunun 41.maddesinde Kamuoyuna açıklanacak ve internet sitesinde yayımlanacak rapor türleri belirlenmiş olup, iç denetim raporlarının kamuoyuna açıklanmasına yönelik herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Belediyelerin kamu niteliği taşımaları yasal düzenlemeler beklentisi yaratmakla birlikte 5018 sayılı yasa sorumluluk, bilgilendirme, şeffaflık ve hesap verebilir olma gerekliliği açıktır. Buna rağmen yasal bir yaptırım olması gerekliliği inancı taşıyan kamu kurumları için kanun koyucu tarafından bir düzenleme ile iç denetim raporlarının kamuoyuna açıklanması sağlanabilir.

3.7. Dünyadaki Büyükşehir Belediyelerine İlişkin İç Kontrol Sistemleri Hakkındaki Bilgilere Örnekler

Dünyadaki iç kontrol sistemlerinin nasıl uygulandığını tespit etmek ve Türkiye'deki uygulamalarla kıyaslayabilmek adına dünyanın farklı kıtalarından ülkelerin büyükşehir belediyeleri seçilmiş ve incelenmiştir. İncelenen bu belediyelerde; iç kontrol sistemlerinin kurulması, yürütülmesi ile sonuçların kamuoyu ile paylaşılması konularında Türkiye'ye kıyasla uluslararası standartlara daha uyumlu çalıştıkları görülmüştür.

ABD-New York Belediyesi

New York Belediyesinde, iç kontrol programını yürüten İç Kontrol birimi (Office of the New York City Comptroller - Bureau of Audit) mevcuttur. Bu birim, belediye hizmetlerinin etkinliği, ekonomisi ve verimliliği ile ilgili iç kontrol mekanizmaları ve raporlama süreçlerini yürütür ve belediyenin mali yönetimi ile ilgili politika, prosedür ve uygulamalarını inceler ve raporunu yayınlar. New York Belediyesi bütçesi yıllık yayınlanır ve halka açıktır. Belediye faaliyetlerini denetleyen ve iç kontrol sistemini geliştiren İç Denetim Biriminin yanı sıra bağımsız denetim firmaları, denetim komisyonları ve mahkemeler de bulunmaktadır.

Kanada-Toronto Belediyesi

Toronto Belediyesi iç kontrol ve mali raporlama süreçleri hakkında yıllık bir rapor hazırlar, bu rapor kamuoyu erişimine açıktır. Rapor, belediyenin iç kontrole genel bakışını, mali raporlamanın bütünlüğü ve güvenilirliğini sağlamak için alınan önlemleri kapsar. Ayrıca, Toronto Şehir Denetçileri çeşitli şehir program ve hizmetlerinin iç kontrol denetimlerini de yürütür. Bu raporlar da Toronto Belediyesi web sitesinde kamuoyunun erişimine açıktır.

Güney Afrika-Cape Town Belediyesi

Güney Afrika'da Kamu Mali Yönetimi ve Denetim Yasası kapsamında tüm kamu kurumları, iç kontrol mekanizmalarını belirleyip bu mekanizmaların etkililiğini değerlendiren düzenli iç kontrol raporları hazırlamakla yükümlüdür. Cape Town Belediyesi iç kontrol raporları Güney Afrika Ulusal İç Kontrol Çerçevesi kapsamında yayınlanmaktadır. Belediyenin mali yıllık raporlarında iç kontrol sistem ve prosedürleri hakkında bilgi verilmekte, belediye meclis toplantılarında iç kontrol konuları ele alınıp raporlar sunulmakta ve Denetim Komitesi yıllık olarak iç kontrol raporları hazırlamaktadır.

Yeni Zelanda-Auckland Belediyesi

Yeni Zelanda'da, kamu kurumları (belediyeler dahil), İç Kontrol Standartları Yönetmeliğine uygun olarak iç kontrol sistemlerini uygulamakla kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerini belirleyip gerçekleştirmekle ve sürekli iyileştirmekle yükümlüdür. Yeni Zelanda Mali Denetim Bürosu kamu sektörü kuruluşlarının mali raporlarını denetler, iç kontrol sistemlerini inceleyerek raporlar hazırlar ve bu raporlar kamuoyuyla paylaşılır.

Auckland yerel yönetimini gerçekleştiren Auckland Konseyi hem finansal hem de operasyonel işlemleri yönetmek için iç kontrol sistemlerini kullanmaktadır. Konsey, finansal raporlama süreçleri ve iç kontrol sistemleri etkinliğini değerlendiren yıllık iç kontrol raporu hazırlamaktadır. Konsey'in bağımsız denetim kuruluşu Audit New Zealand, finansal durum ve iç kontrol sistemi etkinliğini değerlendiren yıllık dış denetim raporu hazırlayıp kamuoyuna sunmaktadır.

Almanya-Berlin Belediyesi

Berlin İç Denetim Birimi (Inneres Prüfungsamt) hükümetin iç kontrol mekanizmalarının etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla yıllık olarak İç Kontrol Raporu yayınlamaktadır. Berlin Eyaleti Maliye Yönetimi İdaresi "Kontrol Daha İyidir" adlı iç kontrol rehberi ile hükümet çalışanlarına risk yönetimi, iç kontrol mekanizmaları ve etik konusunda bilgi ve tavsiyeler sunmaktadır. Berlin hükümeti, hizmet verimliliği ile kamu kaynaklarının doğru kullanımını değerlendirmek için her yıl bir Mali Rapor (Haushaltsrechnung) ile Performans Raporu (Leistungsbericht) yayınlamaktadır.

Berlin şehrinin iç kontrol ve risk yönetimi faaliyetlerini yürüten Berlin Senatosu tarafından belirlenen "iç kontrol konsepti" tüm idari birimlerde uygulanmakta ve her idari birim kendi iç kontrol sistemi ve prosedürlerini geliştirmektedir. Berlin'de bulunan "Audit Court" adlı kurum, Berlin yönetimi ve hizmetlerinin yasalara, yönetmeliklere ve diğer ilgili düzenlemelere uygunluğunu denetleyip, iç kontrol ve risk yönetimi konularını da içeren yıllık rapor düzenlemekte, bu rapor Berlin şehir meclisi ve kamuoyu tarafından takip edilmektedir.

3.8. Ankara Büyükşehir Belediyesi İle Gerçekleştirilen Örnek Uygulama Çalışması

İç kontrol sisteminin nasıl işlediği ve nasıl işlemesi gerektiği konularında örnek bir uygulama ortaya koymak için Ankara Büyükşehir Belediyesi ile görüşülmüş Genel Sekreter onayı ile birimlerinden biri olan Kırsal Hizmetler Dairesi Başkanlığı ile bir çalışma gerçekleştirilmiştir.

Kırsal Hizmetler Dairesi Başkanlığında Yapılan Örnek Uygulama;









1. Envanter Oluşturulması: İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü birim yönergeleri doğrultusunda, personel ve Şube Müdürü ile birimin tüm operasyonel iş ve işlemlerinden oluşan müdürlük envanteri oluşturulmuştur.

Tablo 2. Kırsal Hizmetler Dairesi Başkanlığı Envanteri

1	KIRSAL HİZMETLER DAİRESİ BAŞKANLIĞI
1.1.	Tarımsal Yapılar ve Sulama Şube Müdürlüğü
1.2.	Tarımsal Araştırma, Geliştirme ve Üretim Şube Müdürlüğü
1.3.	İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü
1.3.1.	İhale İşleri Şefliği
1.3.1.1	Doğrudan Temin Süreci
1.3.1.2	Açık İhale Süreci
1.3.1.3	Pazarlık Usulü Satın Alma Süreci
1.3.1.4	Acil Alm Süreci
1.3.2.	İdari İşler Şefliği
1.3.2.1	Personel Göreve Başlama İşlemleri Süreci
1.3.2.2	Personel Mal Bildirimi İşlemleri Süreci
1.3.2.3	Personel Emeklilik İşlemleri Süreci
1.3.2.4	Personel İzin İşlemleri Süreci
1.3.2.5	Personel Ulaşım Kartı Süreci
1.3.2.6	Personel Yemek Kartı Süreci
1.3.2.7	Arazi Tazminatı Süreci
1.3.2.8	Geçici Görev Yolluğu Süreci
1.3.2.9	Evrak Kayıt Süreci
1.3.2.10	Ambar ve Demirbaş İşleri Süreci
1.3.2.11	Görevli Araç Kontrolü ve Puantajı Süreci
1.3.2.12	Kredi/Avans Kullanımı Süreci
1.3.2.13	Fatura Ödemeleri İşlemleri Süreci
1.3.2.14	Para İadesi İşlemleri Süreci
1.3.3.	Strateji Geliştirme Şefliği
1.3.3.1	Kuruluş Brifingi Hazırlama Süreci
1.3.3.2	Faaliyet Raporu Süreci
1.3.3.3	Stratejik Plan ve Stratejik Plan Değerlendirme Tablosu Süreci
1.3.3.4	Performans Programı Hazırlama Süreci
1.3.3.5	Bütçe Hazırlama Süreci
1.3.3.6	Yönetmelik Hazırlama Süreci
1.4.	Bitkisel Üretim Şube Müdürlüğü
1.5.	Hayvancılık Hizmetleri Şube Müdürlüğü

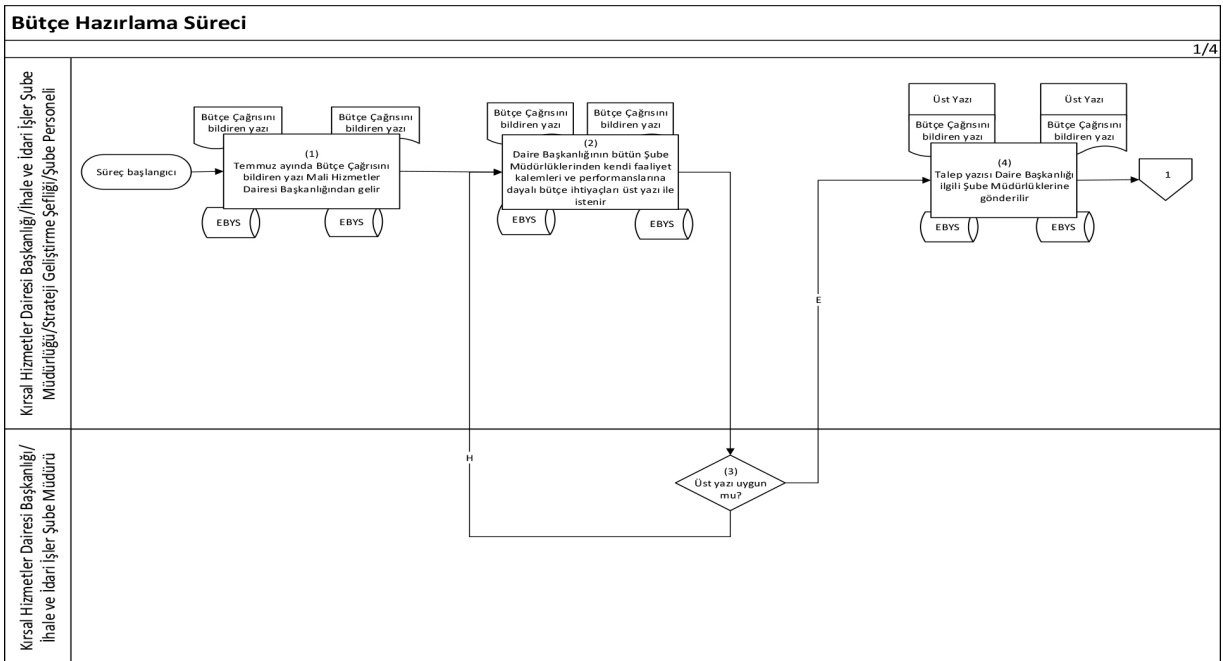
2. Süreçlerin Hazırlanması: İç kontrol açısından önemli kabul edilen ve idarelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken kontrol imkanı sağlayan süreç kavramı İngilizce “process” sözcüğü karşılığıdır. Süreç, bir girdiyle başlayan, bu girdiye değer ekleyerek hizmet/ürün almak isteyenlerin beklentilerini karşılayacak belirli bir çıktı üreten birbiriyle bağlantılı, tekrarlanan adımlar, eylem ve işlemler dizisidir.

Süreç akış şemaları bir süreci oluşturan iş ve işlemlerin ve bu işler arasındaki mantıksal sıralamanın (öncelik, sonralık, paralellik ilişkilerinin) belli semboller, oklar ve açıklamalar kullanılarak şekilsel/görsel olarak gösterimidir. Bu şemalar faaliyetlerin adım adım takip edilebildiği yetkilisi ve sorumlusunun gösterildiği diyagramlardır.

	Başlangıç/Bitiş ; İş akışının başlangıç/bitiş noktasını belirtmek amacı ile kullanılmaktadır. Elips şeklindedir.
	Faaliyet/İşlem Adımı ; Süreçte bulunan işlem adımlarının açıklandığı, yapılan işlerin ifade edildiği alanlardır.
	Karar/Onay ; süreç boyunca ortaya çıkan karar aşamalarının göstergesidir. Karar aşamaları baklava şeklinde kutular içerisinde gösterilir.
	Doküman ; İşlem adımlarında bulunan girdi ve çıktıları ifade eden belgelerdir.
	Bağlayıcı ; Şekilleri eklerken birbirine bağlamak için kullanılır
	Sayfa İçi Başvuru ; Bu küçük daire sonraki (veya önceki) adımın çizim üzerinde başka bir yerde olduğunu gösterir.
	Elektronik Sistem ; İşlem adımlarında kullanılan yazılım uygulamalarını ifade eder (EBYS, MYS,.. vb).
	Sayfa Bağlayıcı ; İş akış şeması sayfaya sığmadığında izleyen sayfaya geçişte bağlantı noktası olarak kullanılır.

Şekil 1. Süreç Akış Şeması Sembolleri

İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü ile oluşturulan envanter doğrultusunda süreçler birimde görevli personelle çalışılarak işlem adımları ofis programı Visio aracılığı ile çizilmiştir. “Bütçe Hazırlama Süreci”ne göre; sürecin adı, gerçekleştiren personele ait kulvar ile işlem adımları tabloda görülmektedir. Her bir işlem adımı bir kutuyu ifade etmekte, sol başta süreç girdisi (örnek: Bütçe Çağrısı Bildiren Yazı) sağda süreç çıktısı yer almakta, alt kısımlarda yer alan EBYS (Elektronik Bilgi Yönetim Sistemleri), MYS (Mali Yönetim Sistemi) gibi ifadeler süreç adımıyla kullanılan bilgi sistemlerini göstermektedir.



Şekil 2. Bütçe Hazırlama Süreci

3. Süreç Kartlarının Hazırlanması: Visio programında adımları simgeleyen kutularda detaylı bilgiye yer verilemediğinden açıklamalar süreç kartında yer alır. Süreç kartları oluşturulurken tabloda kullanılan tanımlama ve açıklama bilgileri aşağıdaki gibidir.

Tablo 3. İş Süreçleri Tanım ve Açıklama Bilgileri

Süreç Özellikleri:	Kurum, birim, alt birim, süreç adı, süreç kapsamı, sürecin amacı gibi bilgilerinin yer aldığı bölümdür.
Sürecin Adı:	Birimin çalışma yönergesinde belirtilen iş ve işlemler süreç adı olarak belirlenir.
Sürecin Kapsamı:	Sürece ilişkin çerçevenin ne olduğunu belirtir.
Sürecin Amacı:	Bu sürecin varoluş sebebi ifade edilmelidir.
Sürecin İlişkili Olduğu Mevzuat:	Gerçekleştirilen sürecin yasal dayanağını belirtir.
Kullanılan Form:	Süreç gerçekleştirilirken yasal olarak ya da kurumun süreç işleyişinde kullandığı form niteliğindeki belgeler.
Süreç Aktiviteleri:	Visioda yer alan her adım.
Aktivite Sıra:	Süreç adımlarının sıra numarası ile belirtildiği sütun.
Aktivite Adı:	Süreç adımlarının kısaltılmış olarak ifade edildiği ve visioda yer alan her bir işlem adımı.
Aktivite açıklaması:	Visioda detaylandırılmayan işlem adımlarının açıklamaları.
Aktiviteyi Gerçekleştiren/Onaylayan Personel:	İş adını gerçekleştiren/onaylayan personelin görev unvanı yazılmalıdır.
Sürecin Girdileri:	Alt sürecin başlamasına esas teşkil eden bilgi, belge vb. ifade edilmelidir.
Sürecin Çıktıları:	Alt sürecin sonucunda ne elde edildiği ifade edilmelidir.
Kullanılan Yazılım:	İş adımı içerisinde kullanılan sistem ifade edilmelidir.

“Bütçe Hazırlama Süreci”nin süreç kartı aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4. Bütçe Hazırlama Süreci Süreç Kartı

Süreç Özellikleri						
Kurum	ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ					
Birim	Kırsal Hizmetler Dairesi Başkanlığı					
Alt Birim	İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü					
Süreçin Adı	Bütçe Hazırlama Süreci					
Süreçin Kapsamı	Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığından gelen bütçe çağrısı yazısı ile süreç başlar Daire Başkanlığının tüm şube müdürlüklerinin verdiği bilgi ve belgelerin konsolide edilerek birim bütçesinin hazırlanıp üst yazı ile Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığına gönderilmesi ile son bulur					
Süreçin Amacı	Daire başkanlığı olarak birim bütçesinin hazırlanması					
Süreçin İlişkili Olduğu Mevzuat	İlgili Mevzuat					İlgili Madde No
	5018 sayılı Kanun					
Kullanılan Form	5393 sayılı Kanun					
Süreç Gerçekleştiren Personel						
No	Görevi İfa eden	Telefon	E-mail Adresi	Birimi	Görev/Unvan	
1	M.... Ö.....	(312) 507 -	İhale ve İdari İşler Şube Müd./Strateji Geliştirme Şefliği	İktisatçı/Şirket Personeli	
2	M.... Y.....	(312) 507 -	İhale ve İdari İşler Şube Müd./Strateji Geliştirme Şefliği	Peşaj Mimarı/Şirket Personeli	
Süreç Aktiviteleri						
Aktivite Sıra No	Aktivite Adı	Aktivite Açıklaması	Aktiviteyi Gerçekleştiren/Onaylayan	Girdiler	Çıktılar	Kullanılan Yazılım
1	Temmuz ayında Bütçe Çağrısını bildiren yazı Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığından gelir	10/12/2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu kanunda değişiklik yapan 22/12/2005 tarihli Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun uyarınca bütçe hazırlanır. Haziran ayında Belediye Başkanı tarafından bütçe çağrısı yapılır. Temmuz ayında Bütçe Çağrısını bildiren yazı Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığından gelir.	Strateji Geliştirme Şefliği/Şube Personeli	Bütçe Çağrısını bildiren yazı	Bütçe Çağrısını bildiren yazı	EBYS
2	Daire Başkanlığının bütün Şube Müdürlüklerinden kendi faaliyet kalemleri ve performanslarına dayalı bütçe ihtiyaçları üst yazı ile istenir	Daire Başkanlığının bütün Şube Müdürlüklerinden kendi faaliyet kalemleri ve performanslarına dayalı bütçe ihtiyaçları üst yazı ile istenir	Strateji Geliştirme Şefliği/Şube Personeli	Bütçe Çağrısını bildiren yazı	Üst Yazı Bütçe Çağrısını bildiren yazı	EBYS
3	Üst yazı uygun mu?	Üst yazı uygun ise Şube Müdürü imzalar değil ise tekrar kontrolü ve düzeltilmesi için ilgili personele gönderir	İhale ve İdari İşler Şube Müdürü			
4	Talep yazısı Daire Başkanlığı ilgili Şube Müdürlüklerine gönderilir	Talep yazısı Daire Başkanlığı ilgili Şube Müdürlüklerine gönderilir	Strateji Geliştirme Şefliği/Şube Personeli	Üst Yazı Bütçe Çağrısını bildiren yazı	Üst Yazı Bütçe Çağrısını bildiren yazı	EBYS
5	Gelen yazı doğrultusunda ilgili Şube Müdürlüklerince hazırlanan bilgi, belge ve tablolar üst yazı ekinde gönderilir	Gelen yazı doğrultusunda ilgili Şube Müdürlüklerince hazırlanan bilgi, belge ve tablolar üst yazı ekinde gönderilir	İlgili Şube Müdürlükleri/Şube Personeli	Üst Yazı Bütçe Çağrısını bildiren yazı	Üst Yazı Bilgi, belge ve tablolar	EBYS
6	Şube Müdürlüklerince hazırlanan bilgi, belge ve tablolar üst yazı ekinde gelir	Şube Müdürlüklerince hazırlanan bilgi, belge ve tablolar üst yazı ekinde gelir	Strateji Geliştirme Şefliği/Şube Personeli	Üst Yazı Bilgi, belge ve tablolar	Üst Yazı Bilgi, belge ve tablolar	EBYS
7	Şube Müdürlüklerinden gelen tüm bilgi, belge ve tablolar konsolide edilecektüçe taslağı hazırlanır	Şube Müdürlüklerinden gelen tüm bilgi, belge ve tablolar konsolide edilecektüçe taslağı hazırlanır	Strateji Geliştirme Şefliği/Şube Personeli	Bilgi, Belge ve Tablolar	Birim Bütçe Taslağı	
8	Hazırlanmış olan bütçe taslağı onaylamak üzere ilgili Şube Müdürlüklerine fiziki olarak gönderilir	Hazırlanmış olan bütçe taslağı onaylamak üzere ilgili Şube Müdürlüklerine fiziki olarak gönderilir	Strateji Geliştirme Şefliği/Şube Personeli	Birim Bütçe Taslağı	Birim Bütçe Taslağı	
9	Hazırlanan taslakta düzeltme talebi var mı?	Hazırlanan taslakta düzeltme talebi var mı?	İlgili Şube Müdürlükleri/Şube Personeli			
10	Gerekli düzeltmeler yapılır	Gerekli düzeltmeler yapılır	İlgili Şube Müdürlükleri/Şube Personeli	Birim Bütçe Taslağı	Bilgi, Belge ve Tablolar	

4. Risklerin Tespiti ile Değerlendirilmesi: Risk, idarelerin stratejik planda yer alan misyon ve vizyona ulaşmalarını olumlu/olumsuz yönde etkileyebilecek olay veya durumlardır. Risk olumlu yönde etkilediğinde fırsat, olumsuz yönde etkilediğinde tehdit olarak değerlendirilir.

Risk yönetimi, ne zaman, nasıl ortaya çıkacağı bilinmeyen risklerin olumsuz etkilerinin en aza indirilmesi ve bu riskler içerisindeki potansiyel fırsatların değerlendirilmesi için kurum kaynaklarının etkin şekilde planlanması, organize edilmesi, yönetilmesi ile kontrolünden oluşan faaliyetlerin tümü olarak ifade edilebilir (Akın Acuner, 2005, s.46). Risk yönetimi yaklaşımında; riskler belirlenir, değerlendirilir, risklere **yönelik** alınacak tedbirler belirlenir, izlenir ve raporlanır.

İhale ve İdari İşler Müdürlüğüne ait iş süreçleri oluşturulduktan sonra her bir süreç için riskler tespit edilmiştir. Birim yöneticisi ve ilgili iş sürecinde görev alan personel ile uygun bir ortamda bir araya gelinerek risklerin tespiti amacıyla beyin fırtınası çalışması gerçekleştirilmiştir. Süreç hedefleri net bir şekilde ortaya konularak tüm katılımcılarla, belirlenen hedeflere ulaşmada olası riskler konusunda çok sayıda fikir üretilmiştir. Risk gerçekleşirse hangi hedeflere ulaşamayacağı ve tür sorunlar yaşanabileceği belirlenmiştir. Katılımcılar ile belirlenen riskler oylanarak risk etki ve olasılık puanları oluşturulmuştur. Risklere verilecek cevaplar (kabul et, reddet, devret, kaçın) belirlenirken risk seviyesinin risk iştahı içerisinde (kabul edilebilir seviyede) olup olmadığı, hangi cevabın daha uygun olacağı ve risklerin etki ve/veya olasılığı düşünülerek risklerin en iyi şekilde nasıl azaltılabileceği belirlenmiştir. Yapılan çalışma ile oluşturulan “Bütçe Hazırlama Süreci Risk Tablosu” için 6 risk belirlenmiş, risklere karşı alınacak tedbirler önerilmiştir. Örnek tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 5. Bütçe Hazırlama Süreci Risk Tablosu

ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ KIRSAL HİZMETLER DAİRESİ BAŞKANLIĞI İHALE VE İDARI İŞLER ŞUBE MÜDÜRLÜĞÜ 1.3.3.5. Bütçe Hazırlama Süreci																			
Kurum Adı	Organizasyonel Birim	Süreç	Risk Tanımı	Risk Türü	Nedenler	Sonuçlar	Paydaşlar	Doğal Risk Olasılık	Doğal Risk Etki	Kalıtımlı Risk Skor	Önem Derecesi	Mevcut Risk Kontroleri	Kalıtımlı Risk Olasılık	Kalıtımlı Risk Etki	Kalıtımlı Risk Skor	Önem Derecesi	İlave Risk Kontroleri	Riske Verilecek Yanıt	İlave Kontrol Türü
Ankara Büyükşehir Belediyesi	İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü (Strateji Geliştirme Şefliği)	Bütçe Hazırlama Süreci	Toplamda yeterli veya aşırı bütçe tahvil verilmesi	Operasyonel	*Personelin dikkatsiz olması, *Personelin dalgın olması, *Personelin yetkin olmaması *Güden kaçması *Yeterli kontrolün geçmemesi	*Satın almalarında yetersiz ödenekle karşılanması *İlgili ödenek kodundan yetersiz bakiye nedeniyle kodlar arası aktarım gerektirmesi *Nİ içinde iş yükünü artması *İhale ve alimlarda çalışma düzeninde aksaklıklara sebep olması *Sürecin uzaması	*İlgili Şubeler *Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı	4	5	20	ÇOK YÜKSEK	*İşlemler gerçekleştirilirken Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı ile irtibatla kalınarak ilerlemesi *Bütçe program hakkında eğitim verilmesi	3	5	15	YÜKSEK	*Bütçe işleri hakkında eğitimlerin periyodik olarak verilmesi devam edilmesi *Bu iş yapan çalışan yetkin personelin görev yerinin değiştirilmesidir *Bu iş kapsamında yeni başlayan personele eğitim verilmesi *Bu birimde görev yapacak personelin yetkin olmasına dikkat edilmesi	Kontrol Et	Önleyici
Ankara Büyükşehir Belediyesi	İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü (Strateji Geliştirme Şefliği)	Bütçe Hazırlama Süreci	Mevcuttaki Bütçe Programının verimli şekilde kullanımın bilinmemesi	Operasyonel	*Personelin yetkin olmaması	*Bütçe kalemlerinin doğru tahvil verilmesine engel olması	Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı	4	5	20	ÇOK YÜKSEK	*Kontrolörlerin sızılıle yoluyla gerçekleştirilmesi	3	5	15	YÜKSEK	*Bütçe Program periyodik eğitimlerin verilmesi *Bu iş yapan personelin yetkin olması *Bu görevi yerine getiren personelin görev yerinin değiştirilmesidir	Kontrol Et	Önleyici
Ankara Büyükşehir Belediyesi	İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü (Strateji Geliştirme Şefliği)	Bütçe Hazırlama Süreci	Yanlış kod girisi ile yanlış kalemlere tahvil verilmesi	Operasyonel	*Personelin dikkatsiz olması, *Personelin dalgın olması, *Personelin yetkin olmaması *Güden kaçması *Yeterli kontrolün geçmemesi	*Satın almalarında yetersiz ödenekle karşılanması *İlgili ödenek kodundan yetersiz bakiye nedeniyle kodlar arası aktarım gerektirmesi *Nİ içinde iş yükünü artması *İhale ve alimlarda çalışma düzeninde aksaklıklara sebep olması *Sürecin uzaması	Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı	4	5	20	ÇOK YÜKSEK	*Kontrolörlerin sızılıle yoluyla gerçekleştirilmesi	3	5	15	YÜKSEK	*Bu konuda eğitimlerin verilmesi *Bu iş yapan personelin yetkin olması *Bu görevi yerine getiren personelin görev yerinin değiştirilmesidir	Kontrol Et	Önleyici
Ankara Büyükşehir Belediyesi	İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü (Strateji Geliştirme Şefliği)	Bütçe Hazırlama Süreci	Merkez binaya olan uzaklık sebebiyle anlık bilgi alışverişinde sıkıntı yaşanabilmesi	Operasyonel	lokasyon sorunu bulunması	Bütçenin doğru ve işlerli olacak şekilde hazırlanmaması *Bütçe kalemlerinde yetersiz ödenek olgusunu	Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı	4	5	20	ÇOK YÜKSEK	*Telefonla irtibat sağlanması *Gerekmesi halinde görevli personel Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığına gitmesi	3	5	15	YÜKSEK	*Personelin sorması muhtemel sorular için Bütçe çalışmalarını ile ilgili soru-cevap bankası oluşturulması *Bütçe hazırlık dönemlerinde Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı tarafından yardım ekipleri oluşturulması	Kontrol Et	Önleyici
Ankara Büyükşehir Belediyesi	İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü (Strateji Geliştirme Şefliği)	Bütçe Hazırlama Süreci	Enflasyonist piyasa sebebiyle bütçe kalemlerindeki tekliflerin öngörüsünde zorluk yaşanması	Operasyonel	*Personelin yetkin olmaması *Yeterli kontrolün geçmemesi	*Nİ içinde iş yükünü artması *İhale ve alimlarda çalışma düzeninde aksaklıklara sebep olması *Sürecin uzaması	Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı	4	5	20	ÇOK YÜKSEK	*İşlem adının geçilebilirlikten Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı ile irtibatla kalınarak ilerlemesi *Bütçe program hakkında eğitim verilmesi	3	5	15	YÜKSEK	*Bütçe Program periyodik eğitimlerin verilmesi *Bu iş yapan personelin yetkin olması *Bu görevi yerine getiren personelin görev yerinin değiştirilmesidir	Kontrol Et	Önleyici
Ankara Büyükşehir Belediyesi	İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü (Strateji Geliştirme Şefliği)	Bütçe Hazırlama Süreci	Tekliflerin öngörüsünde zorluk nedeniyle yıl içinde ödenek aktarım ihtiyacı olması	Operasyonel	*Personelin yetkin olmaması *Yeterli kontrolün geçmemesi	*Nİ içinde iş yükünü artması *İhale ve alimlarda çalışma düzeninde aksaklıklara sebep olması *Sürecin uzaması	Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı	4	5	20	ÇOK YÜKSEK	*İşlem adının geçilebilirlikten Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı ile irtibatla kalınarak ilerlemesi *Bütçe program hakkında eğitim verilmesi	3	5	15	YÜKSEK	*Bütçe Program periyodik eğitimlerin verilmesi *Bu iş yapan personelin yetkin olması *Bu görevi yerine getiren personelin görev yerinin değiştirilmesidir	Kontrol Et	Önleyici

Risk seviyesinin daha rahat algılanmasını sağlayan, riskler için verilen değerler ile bu değerlerin basit gösterimini risk haritaları denilmektedir. İhale ve İdari İşler Müdürlüğü “Bütçe Hazırlama Süreci” risk puanlarına göre risk haritası oluşturulmuştur.

OLASILIK	5	5	10	15 x	20	25
	4	4	8	12	16	20
	3	3	6	9	12	15
	2	2	4	6	8	10
	1	1	2	3	4	5
		1	2	3	4	5
ETKİ						

Şekil 3. “Bütçe Hazırlama Süreci” Risk Haritası

Risk Değerlendirme Tablosunun Oluşturulması: Süreçlerden çıkarılan riskler konsolide edilerek şubenin “Risk Değerlendirme Tablosu” oluşturulmuştur. Birimin 24 sürecine ilişkin 79 risk belirlenmiştir.

5.Risk Eylem Planlarının Oluşturulması: Risk eylem planları, belirlenen risklerin etkilerini minimize etmeye yönelik olarak belirli bir zaman dilimi içerisinde uygulamaya alınması planlanan kontrol faaliyetlerini içerir.

İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü ile risklere yönelik alınacak tedbirler belirlendikten sonra, risk kapasitesi ile risklere karşı verilecek yanıtların üretilmesi, risklerinin etkisinin azaltılması ya da hafifletilmesi amacıyla gerçekleştirilen “Risk Eylem Planı”nın bir bölümü aşağıda yer almaktadır.

Tablo 6. İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü Risk Eylem Planı Tablosu

ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ KIRSAL HİZMETLER DAİRESİ BAŞKANLIĞI 2023 YILI RİSK EYLEM PLANI TABLOSU															
Organizasyonel Birim	Süreç Kodu	Süreç Adı	Risk Tanımı	Mevcut Risk Kontrolleri	Kalıntı Risk Olasılık	Kalıntı Risk Etki	Kalıntı Risk Skor	Önem Derecesi	İlave Risk Kontrolleri	Riske Verilecek Yanıt	İlave Kontrol Türü	Öngörülen Eylemler	Eylemlerin Başlama Tarihi	Eylemlerin Bitiş Tarihi	Açıklama
İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü (İhale İşler Şefliği)	1.3.1.2.	Açık İhale Süreci	Teknik Şartnamenin yeterli ve açık teknik özellikleri barındırmaması	*Şube personeli ve şube müdürü tarafından kontrol edilmesi *Gerekli düzeltmeler için ilgili birime yazı yazılması	2	5	10	ORTA	*Teknik Şartname hazırlayabilen yetkin personel temin edilmesi	Kontrol Et	Önleyici	İnsan Kaynakları ve Eğitim Dairesi Başkanlığından İhale konusunda yetkin personel alım talebi için üst yöneticiden Olur alınması	1.06.2023	31.12.2023	
İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü (İhale İşler Şefliği)	1.3.1.2.	Açık İhale Süreci	İhale ve alım işlemleri güünlük içerdiğinden personelin çalışma ortamının ve arşivin konumunun güünlüğe uygun olmaması	*Personel dikkatli davranması *Şubede bulunan dolapların kilitlenmesi	2	5	10	ORTA	*Kilitli bir arşiv odası olması, *İhale birimi için ayrı bir çalışma ortamı oluşturulması	Kontrol Et	Önleyici	*Üst yönetiminden arşiv odası oluşturulması konusunda onay alınması *İst yönetiminden ayrı bir oda temini için onay alınması	1.06.2023	31.12.2023	
İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü (İhale İşler Şefliği)	1.3.1.3.	Pazarlık Usulü Satın Alma Süreci	Teknik Şartnamenin yeterli ve açık teknik özellikleri barındırmaması	*Şube personeli ve şube müdürü tarafından kontrol edilmesi *Gerekli düzeltmeler için ilgili birime yazı yazılması	2	5	10	ORTA	*Teknik Şartname hazırlayabilen yetkin personel temin edilmesi	Kontrol Et	Önleyici	İnsan Kaynakları ve Eğitim Dairesi Başkanlığından İhale konusunda yetkin personel alım talebi için üst yöneticiden Olur alınması	1.06.2023	31.12.2023	
İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü (İhale İşler Şefliği)	1.3.1.3.	Pazarlık Usulü Satın Alma Süreci	İhale ve alım işlemleri güünlük içerdiğinden personelin çalışma ortamının ve arşivin konumunun güünlüğe uygun olmaması	Personel dikkatli davranması *Şubede bulunan dolapların kilitlenmesi	2	5	10	ORTA	*Kilitli bir arşiv odası olması, *İhale birimi için ayrı bir çalışma ortamı oluşturulması	Kontrol Et	Önleyici	*Üst yönetiminden arşiv odası oluşturulması için onay alınması *Üst yönetiminden ayrı bir oda temini için onay alınması	1.06.2023	31.12.2023	
İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü (İhale İşler Şefliği)	1.3.1.4.	Açık İhale Süreci	Teknik Şartnamenin yeterli ve açık teknik özellikleri barındırmaması	*Şube personeli ve şube müdürü tarafından kontrol edilmesi *Gerekli düzeltmeler için ilgili birime yazı yazılması	2	5	10	ORTA	*Teknik Şartname hazırlayabilen yetkin personel temin edilmesi	Kontrol Et	Önleyici	İnsan Kaynakları ve Eğitim Dairesi Başkanlığından İhale konusunda yetkin personel alım talebi için üst yöneticiden Olur alınması	1.06.2023	31.12.2023	
İhale ve İdari İşler Şube Müdürlüğü (İhale İşler Şefliği)	1.3.1.4.	Açık İhale Süreci	İhale ve alım işlemleri güünlük içerdiğinden personelin çalışma ortamının ve arşivin konumunun güünlüğe uygun olmaması	Personel dikkatli davranması *Şubede bulunan dolapların kilitlenmesi	2	5	10	ORTA	*Kilitli bir arşiv odası olması, *İhale birimi için ayrı bir çalışma ortamı oluşturulması	Kontrol Et	Önleyici	*Üst yönetiminden arşiv odası oluşturulması konusunda onay alınması *Üst yönetiminden ayrı bir oda temini için onay alınması	1.06.2023	31.12.2023	

Süreçler, süreç kartları, risk değerlendirme ve risk eylem planlarına ilişkin yapılan çalışmada HMB ile Türk Standartları Enstitüsü dokümanlarından yararlanılmıştır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

İç kontrol sistemi, idarelerin kurumsal olarak yapılarını kurmalarını sağlayan aktif, katılımlı ve canlı bir sistemdir. Kurumların hedeflerine ulaşmalarında izleyecekleri yolu belirleyen mali ve mali olmayan tüm işlemleri içeren, faaliyetlerini gerçekleştirirken olası riskleri tespit ederek değerlendiren ve riskleri ortadan kaldırmaya ya da etkisini azaltmaya yönelik çalışan, tüm personelin yer aldığı iç ve dış denetim ile sonuçların değerlendirildiği bütüncül bir yapıdır.

Kamu ve özel sektörde etkin, etkili ve verimli faaliyet göstermek ve faaliyet sonuçlarını şeffaf ve hesap verebilir şekilde paylaşmak için iyi tasarlanmış ve işleyen iç kontrol sistemi bugün tüm dünyada kabul görmektedir. Türkiye de COSO Modelini esas alarak 2007 yılından itibaren bu standartları kamuda uygulamaya koyup iç kontrol sisteminde dünyadaki düzenlemelerle paralel bir yol izlemektedir.

Kamu içinde yer alan belediyeler, Türkiye’de yerel yönetim kapsamında halka direkt hizmet sunan önemli ölçüde kaynaklara sahip birimlerdir. Bu çalışmada kamu iç kontrol standartları çerçevesinde Türkiye’deki büyükşehir belediyelerine yönelik yayınlanan raporlar ele alınarak bunların iç kontrol sistemlerine ilişkin sözel verileri sayısallaştırılarak mevcut durumları ortaya konulmaya çalışılmış, ayrıca Ankara Büyükşehir Belediyesi ile bir örnek uygulama yapılarak belediyelerde süreç ve risk çalışmalarına kaynak olacak bir doküman oluşturulmuştur.

Çalışmada; 2018-2021 yılları arası Sayıştay Denetim Raporları sonuçlarına göre iç kontrol sisteminin “Risk Değerleme Bileşeni” hariç dört bileşenin yükselen bir trend izlediği; buna göre, dört yılın ortalamalarında Kontrol Ortamının yüzde 39, Risk Değerlendirmenin yüzde 45, Kontrol faaliyetlerinin yüzde 29, Bilgi ve İletişimin yüzde 32, İzlemenin yüzde 39 olduğu gözlenmiştir.

2018-2021 yılları arası Faaliyet Raporları sonuçlarına göre; iç kontrol sistemi verilerinde “Bilgi ve İletişim” bileşeni hariç diğer dört bileşende artış görülmektedir.

2018-2021 yılları arası HMB İç Denetim Genel Raporlarına göre; 30 büyükşehir belediyesinin 2018’de yüzde 37, 2019’da yüzde 43, 2020’de yüzde 40, 2021’de yüzde 50’sinin iç denetim raporu düzenlediği, dört yılın ortalamasının yüzde 43 olduğu görülmüştür.

İç denetim raporu düzenleyen ve kamuoyu ile paylaşan tek belediye Ankara Büyükşehir Belediyesidir.

2018-2021 yılları arası yayınlanan İKEP sonuçlarına göre; 30 büyükşehir belediyesinin yüzde 53’ünün eylem planı hazırlamadığı, İKEP yayımlayanlardan yüzde 76’sının Kamu İç Kontrol Standartları genel şartlarına karşı makul güvence sağlayabildiklerini belirttikleri, içlerinden sadece Ordu belediyesinin iç kontrol sistem işleyişine yönelik olarak “İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu” hazırladığı ve kamuoyu ile paylaştığı görülmüştür.

İç denetim raporlarını kamuoyu ile paylaşmayan belediyelerden raporların paylaşılması için talep oluşturulmuştur. Gelen cevaplarda; 9 büyükşehir belediyesi iç denetim raporu düzenlemediğini, 2 büyükşehir belediyesi iç denetim birimi olmadığını, 6 büyükşehir belediyesi raporun açıklanmasının gizlilik

ilkesine aykırı olduğunu, 8 büyükşehir belediyesi mevzuatta iç denetim raporunun kamuoyu ile paylaşılmasına ilişkin düzenleme olmadığını belirtmiş, 1 büyükşehir belediyesi de başvuruya cevap vermemiştir.

Dünyadaki iç kontrol uygulamalarına örnek teşkil etmek üzere 5 büyükşehir belediyesi ile ilgili bilgi edinilmiş, bu belediyelerin iç kontrol standartlarına uyumlu oldukları ve iç kontrol sistemine ilişkin raporları kamuoyu ile paylaştıkları görülmüştür.

2003’de yürürlüğe giren 5018 sayılı Yasa ile iç kontrole yönelik düzenlemeler yapılmakla birlikte iç kontrol çalışmaları kamuda 2018 yılından itibaren Sayıştay denetim raporlarının iç kontrol sistemini dikkate alması ile önem kazanmıştır. Ancak uygulama hala yüzde 50 civarındadır. Sayıştay denetim raporlarında “İç kontrol ve Yönetim” adıyla yer alan bölümde iç kontrol konusunun yeknesak olarak işlenmediği görülmektedir. Faaliyet raporlarında iç kontrol sistemine yönelik aranan sorulara cevap bulunamamıştır. Faaliyet raporlarında iç kontrol sistemine yönelik sonuçlar paylaşılmak yerine genel olarak mevzuattan, standartlardan alıntılar yapılmış ve ayrıca birçok belediyenin birbiri ile benzer ifadelerle yer verdiği görülmüştür. Bu nedenlerle Sayıştay denetim raporları ile faaliyet raporları kıyaslamasında anlamlı bir sonuca ulaşılamamıştır.

Genel olarak incelenen raporlar değerlendirildiğinde aşağıda yer alan sonuçlara ulaşılmıştır.

- Büyükşehir belediyesi personelinin etik konusunda bilgi eksikliği bulunmaktadır.
- Görev tanımları, teşkilat şemaları ve süreç kontrolleri kısmen tamamlanmıştır.
- Personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük hakları gibi insan kaynakları yönetimine ilişkin hususlar ile ilgili çalışmalarda eksik olup, kurumsal prosedürler yazılı hale getirilmemiştir.
- Yetki devri konusunda eksiklikler bulunmaktadır. Devredilen yetki ve yürütülen iş ve işlemlerde, yetki devralan ve yetki devreden arasında bilgi akışı bulunmakla birlikte bu konuda herhangi bir yazılı prosedür ve sistematik bir süreç kontrolü bulunmamaktadır.
- Mevcut yapıda taşınır kayıt sistemi olmakla beraber taşınmazlara ilişkin veriler muhasebe sistemine entegre edilmemiştir.
- Bilgi sistemlerinin güvenliğini ve sürekliliğini sağlayacak gözlem, izleme ekibi ve yazılı bir kontrol sistemi bulunmamaktadır.
- Personel yetersizliği, geçici/sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem/mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmamıştır.
- Hata, usulsüzlük ve yolsuzluk bildirim yöntemleri belirlenmemiş ve duyurulmamıştır.
- İKEP oluşturulmamıştır ve bu konu ile ilgili denetimler yapılmamaktadır.

- Hassas görev prosedürleri oluşturulmamıştır. Yasa ve yönetmeliklerde hassas görevlere ilişkin yeterli bilgi bulunmamaktadır.
- Belediye çalışanlarının bireysel performanslarının somut olarak ölçülebileceği ve izlenebileceği bir sistem mevcut değildir. Personel performans değerlendirme kriterleri ve prosedürü bulunmamaktadır.
- İç kontrol izleme yönlendirme kurulu (İKİYK) oluşturulmamıştır.
- Risklerin gerçekleşme olasılığı ve etkileri analiz edilmemekte ve sistematik şekilde riskleri belirleme çalışması yapılmamaktadır.
- Risklere karşı alınacak önlemler konusunda bir eylem planı bulunmamaktadır.
- Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumu ile gerekli belgeleri içeren rapor hazırlamasına dair kurum genelinde geçerli yazılı bir standart ve prosedür ile Görev Devir Formları hazırlanmamıştır.
- İç denetim birimi ve iç denetçi bulunmamaktadır.
- Kurumsal düzeyde iş analizleri tamamlanmadığından yönetici ile çalışanların görevlerini etkin ve etkili şekilde yapabilmesi için ihtiyaç duyulan bilgi, deneyim ve yetenekler yazı olarak bulunmamaktadır.
- İç kontrol sistemine ilişkin çalışmalar beklenen düzeyde olmadığından birimlerde değerlendirme çalışmaları yapılmamıştır.

Büyükşehir belediyeleri iç kontrol sisteminin kurulması ve işleyişi konusunda mevzuat gereği iyi niyetle bir yol alsalar da uygulamada performansları gereken seviyeden çok uzaktır. Yasal zorunluluklar olmakla beraber bazı belediyelerin bu zorunluluğu da yerine getirmediği görülmüştür. 5018 sayılı Yasa ile kamuda iç kontrol sistemlerinin kurulması ve işleyişi ile ilgili danışman olarak görevlendirilen Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın; tüm belediyelerin ihtiyaç duydukları rehberlik hizmetini karşılaması ve uygulamadaki eksikliklere yönelik somut uygulama örnekleri sunması, farkındalık çalışmaları yapması bu konudaki eksiklikleri giderecektir.

Sayıştay denetim raporlarında hali hazırda kullanılan 35 nolu prosedürün işlerliği artırılarak raporlardaki "İç Kontrol ve Yönetim" bölümünde yeknesaklık sağlanarak ilgilerinin konuya olan algısı artırılmalı ve iç kontrol sistemine yönelik çalışmalar hızlandırılmalıdır.

Yasal zorunluluğa rağmen İKEP hazırlamayan belediyelere rehberlik sağlanarak İKEP düzenlenmesinin takibi uygulamayı artıracaktır. İç kontrol sisteminin her yıl gözden geçirilmesi, rapora bağlanıp sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması sistemin güçlenmesini sağlayacaktır.

İç denetim birimleri hızla kurulmalı, iç kontrol sisteminin güvencesi olan iç denetim raporlarının hazırlanması için İDKK tarafından destek sağlanmalı, kontrolü ile takipçisi olunmalıdır.

Faaliyet raporlarının “İç Kontrol ve Yönetim” bölümünde sistemin çalışmasına yönelik cevapların bulunabileceği bir raporlama yapılmasının sağlanıp kontrol edilerek yeknesaklık oluşturulmalıdır. İç kontrolün ön mali kontrolden ibaret olmadığı, mali ve mali olmayan tüm faaliyetleri kapsadığı göz önünde bulundurularak rapor edilmesi gerekmektedir.

İç kontrol sisteminin kurulması ve işlerliğinin sağlanmasında yönetimin konuyu sahiplenmesi başarı için önemli bir koşuldur. Belediyeler kamunun bir parçası olmakla beraber siyasi bir yapıya sahip olmaları sebebiyle seçimle değişen yönetimin iç kontrol sistemine bakışı farklılık gösterecektir. Bu nedenle iç kontrol sisteminin kurulup disiplinle işlerliğinin sağlanması siyasi değişikliğe rağmen kurumsal yapıyı etkilemeyecektir.

Kurum faaliyetlerinin etkinliği Performans Yönetimi kapsamında değerlendirilmekle beraber yönetim ve personel performans değerlendirmesi çalışmalarına yönelik yasal zeminde eksiklikler bulunmaktadır. Belediye çalışanlarının farklı kadro ve mevzuatlara tabi olmaları nedeniyle performans değerlemesi çalışmalarında adil olmak ve iş barışını sağlayabilmek için ödül ve cezalandırma mekanizmaları düzenlemesinde bu çoklu yapı dikkate alınmalıdır.

KAYNAKÇA

Ağmaz, S.(2018), Kamu İç Kontrol Standartlarına Göre Belediyelerde İç Kontrol Sistemi ve Etkinliği: Türkiye’deki Büyükşehir Belediyelerinde Bir Araştırma, (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi.

Akbulut, N., Akyol, Ç.(2023). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yapısında Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Durumu. Denetim Dergisi, 28, 137-152. <https://doi.org/10.58348/denetisim.1316325>

Akın Acuner, Şebnem. (2005). Risk Yönetimi Kavramı ve Riske Karşı Geliştirilecek Stratejiler, Pazarlama Dünyası Dergisi, 6, 46-48.

Akpınar, M. (2011). Gün Işığında Yönetim Açısından Türk Kamu Yönetiminde Açıklık ve Şeffaflık Sorunu. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16(2), 235-261.

Fabry, S. (2008). Transparency in Government Spending: An Idea Whose Time Has Come for Florida, Adjunct Scholar, The James Madison Institute, State Government Affairs Manager, Americans for Tax Reform, Policy Brief, 850 (386)-3131-P.O.Box. 37460, Tallahassee, FL 32315, Number 4

Graham, L. (2015). Internal Audit and Audit Compliance: Documentatio and Testing Under the New COSO Framework. Wiley.

Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2018-2019-2020-2021 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporları <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/05/2018KamuIcDenetimGenelRaporu.pdf>

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/01/2019KamuIcDenetimGenelRaporu.pdf>

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/11/2020-Yili-Kamu-Ic-Denetim-Genel-Raporu.pdf>

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/08/2021-Kamu-Ic-Denetim-Genel-Raporu-Son-Hali.pdf>

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği (2007) Resmi Gazete Sayı 26738.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik (2006) Resmi Gazete Sayı 26111.

Karaman, M. (2014). Kamuda İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İç Kontrol Standartlarında Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).Türk Hava Kurumu Üniversitesi.

Nelson, Paul J.(2003), Multilateral Development Banks, Transparency And Corporate Clients: Public Private Partnerships’ and Public Access to Information, Graduate School of Public and International Affairs, University of Pittsburgh, Pittsburgh, PA, USA, Public Administration and Development, Public Admin. Dev. 23, published online May 28, 2003, Wiley InterScience, DOI: 10.1002/pad.276.

OECD (Organisation for Economic Co-Operation and Development) (2010). Accountability and transparency: A guide for state ownership. OECD Publishing: Paris.

Ordu büyükşehir Belediyesi 2020-2021 Değerlendirme Raporu https://ordu.bel.tr//uplouds/2581d8af-d6f-b-4732-bb69-1bfbfbb13d40_2020%20İç%20Kontrol%20Sistemi%20Değerlendirme%20Raporu.pdf

https://ordu.bel.tr/uplouds/069077f1-a73a-4ca2-aecf-164cdfa2c00d_2021%20İÇ%20KONTROL%20SİSTEMİ%20DEĞERLENDİRME.pdf Sayıştay Denetim Raporları (2018-2019-2020-2021 Yılları)

<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/31-belediyeler---bagli-idareler>

Türedi, H. (2011). Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 9, 16-99

Uyar, S. (2009). İç Kontrol ve İç Denetim:5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme. Ankara: Gazi Kitabevi. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961) Resmi Gazete Sayı 10703.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003) Resmi Gazete Sayı 25326.

5393 sayılı Belediye Kanunu (2005) Resmî Gazete Sayı 25874.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu (2010) Resmi Gazete Sayı 27790.

ŞİRKETLERİN PERFORMANS ANALİZİNDE FİNANSAL TABLOLARIN KULLANILMASI: BORSA İSTANBUL TAŞ VE TOPRAK SEKTÖRÜNDE BİR ARAŞTIRMA

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 12.09.2023
Kabul Tarihi : 23.12.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1359380

Öğr. Gör. Dr. İlyas YILMAZ *

Bibliyografik Bilgiler

Yılmaz, İ. (2024). "Şirketlerin Performans Analizinde Finansal Tabloların Kullanılması: Borsa İstanbul Taş ve Toprak Sektöründe Bir Araştırma" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 275-294) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1359380>

ÖZ

Bir olgunun ölçülebilmesi aynı zamanda olgunun değerlendirilmesini, kontrol edilmesini ve geliştirilmesi mümkün hale getirmektedir. Günümüzde veri işleme faaliyetleri hayatımızın her alanın etkili olup çeşitli verilerin toplanması, işlenmesi ve sonuçların ilgi duyanlara pazarlanması faaliyetlerinden oluşmaktadır. Bilinen en eski bilgi sistemlerinden biri olan muhasebe bilgi sistemi, işletmelere ait mali nitelikli olayların hareketlerini kendine özgü yöntemlerle kayıt altına alan bir sistemdir. Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen yığın halindeki verilerden ihtiyaca uygun bilgilerin elde edilmesi ve yorumlanması sürecinde mali analiz tekniklerinden yararlanılmaktadır. Mali analiz, çeşitli düzeydeki kişi/kurumların alacakları kararlarda kullanılmasına yönelik bilgiler üretmesi nedeniyle her zaman önemini koruyarak artırmıştır.

Bu çalışma ile Borsa İstanbul (BİST) Taş ve Toprak Sektöründe faaliyet gösteren ve çoğunluğu çimento üreticisi olan 12 şirketin 2009-2022 yılları arasındaki verileri, panel veri analiz yöntemiyle

* Bingöl Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Maliye Programı, iyilmaz@bingol.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7267-5926

incelenmiştir. Yapılan çalışma sonucunda sektörün çeşitli kârlılık oranları üzerinde kısa vadeli yabancı kaynaklar, dönen ve duran varlıklar ile brüt kâr/zararın etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Mali Analiz, Taş ve Toprak Sektörü, Çimento, Kârlılık Oranları, Duran Varlık

Jel Kodları: M40, C23

THE USE OF FINANCIAL STATEMENT TABLES IN ANALYZING THE PERFORMANCE OF COMPANIES: A STUDY IN THE STONE AND SOIL SECTOR OF ISTANBUL STOCK EXCHANGE

ABSTRACT

Measuring a phenomenon also makes it possible to evaluate, control and improve it. Today, data processing activities are effective in all areas of our lives and consist of collecting and processing various data and marketing the results to those who are interested. Accounting information system, which is one of the oldest known information systems, is a system that records the movements of financial events belonging to enterprises with unique methods. Financial analysis techniques are used in the process of obtaining and interpreting appropriate information from the mass of data produced by the accounting information system. Financial analysis has always maintained and increased its importance due to the fact that it produces information to be used in the decisions to be taken by individuals/institutions at various levels.

In this study, the data of 12 companies operating in the Stone and Soil Sector of Borsa Istanbul (BIST), the majority of which are cement producers, between 2009 and 2022 are analyzed by panel data analysis method. As a result of the study, it was concluded that short dated foring sources, current and immovable assets, profit or loss from gross are effective on various profitability ratios of the sector.

Keywords: Financial Analysis, Stone and Soil Sector, Cement, Profitability Ratios, Immovable Assets

Jel Classification: M40, C23

1. GİRİŞ

Ölçülemeyen bir olgunun değerlendirilmesi, kontrol edilmesi ve geliştirilmesi mümkün olmamaktadır. Günümüz dünyasında her şeyin sürekli değişmesi, gelişmesi veya yeni teknolojilerin ortaya çıkmasıyla birlikte verilerin analiz edilmesi ve yorumlanması süreci, giderek daha önemli hale gelmektedir. Ayrıca bilgi birikiminin her geçen gün artmasıyla yeni ölçüm tekniklerinin ortaya çıkması ve bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeyle birlikte analizlerin hızlı bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır. Çeşitli düzeydeki karar alıcılar, verilerin analiz ve yorumlanması sürecinden elde edilen bilgilere her zaman ihtiyaç duyulmaktadır.

Veri işleme genel olarak eldeki mevcut bilgilerden üstü kapalı olan, önceden bilinmeyen açık ve net bir bilginin çıkarılması faaliyetidir. İstatistiksel yöntemler dizisi olarak da tanımlanabilen veri işleme süreci, büyük veri seti içerisinde önceden belirlenen bir amaç doğrultusunda bilinmeyen yeni bir bilgi veya bilinen bir bilginin farklı yönlerinin ortaya çıkarılması sürecidir. Günümüzde yazılım ve teknoloji alanında yaşanan gelişmeler veri işleme kavramını veri tabanları, istatistik ve yapay zekâ gibi alanlarla ilişkilili hale getirmektedir (Baykasoğlu, 2005).

Bilgiye olan ihtiyaç geçmişten günümüze kadar artmakla birlikte gelecekte de katlanarak artması kuvvetle muhtemeldir. En eski bilgi sistemlerinden biri olan muhasebe bilgi sistemi işletmelere ait mali nitelikli olayların hareketlerini kendine özgü yöntemlerle kayıt altına almaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin topladığı verilere uygulanan çeşitli mali analiz tekniklerinden elde sonuçlar, çeşitli düzeydeki karar alıcıların bilgi ihtiyaçlarının karşılanması konusunda önemli bir rol oynamaktadır.

Temel amacı kâr elde etmek olan ekonomik yapıların amaçlarına ulaşma derecesi, finansal performans olarak tanımlanmaktadır. Finansal performans ölçümleri ise mali analiz teknikleri ile yapılmaktadır. Finansal performans ölçümleri genellikle gerçekleşen veriler üzerinden yapılarak işletmelerin gelecekteki performanslarına dair beklentilerin oluşmasını sağlar (Özden, Başar ve Kalkan, 2012). Sistem kavramı, bir takım alt sistemlerden oluşan ve bu alt sistemlerin birbirinden etkilenerek sonuçlarının bir bütün olarak sistemin sonucu haline dönüştüğünü ifade etmektedir. Bu bakış açısıyla işletmelere ait olan finansal veriler faaliyet gösterdikleri sektörlerin faaliyet sonuçlarını oluşturmaktadır. Böylelikle sektörel verilerin oluşmasıyla sektörel analizler ve değerlendirmeler yapılmaktadır. Sektörel sonuçlar ise bir bütün olarak bir ülkenin ekonomisi, hatta ülke ekonomilerin bir araya gelmesiyle oluşan dünya ekonomik sisteminin performansı hakkında bilgi vermektedir.

İşletmelerin çeşitli performans ölçüm sistemleri geliştirip bu sistemlerden elde ettikleri sonuçları sürekli olarak değerlendirmeleri gerekli olup, değişen koşullar ve rekabetçi ortamda faaliyet gösteren işletmeler faaliyet sonuçlarını ölçmek ve değerlendirmek suretiyle ancak varlıklarını idame ettirebilmektedirler. Performans ölçüm sistemleri bir süreç olup bu sürecin ilk aşamasında verilerin toplanması işlemleri yürütülmektedir. Daha sonra toplanan verilerin işlenerek sınıflandırılması aşaması gelmektedir. Sınıflandırılan veriler özetlenerek ilerleyen aşamalarda analiz ve yorumlanmakta ve sonuçların ilgili kişilere iletilmektedir (Cenger, 2011).

Finansal performans bir işletmenin varlıklarını ne kadar etkin kullandığının ve gelir elde ettiğinin bir ölçütüdür. Finansal performans ayrıca belirli bir tarihte işletmenin finansal durumunun ölçütü olmakla birlikte aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelerin sonuçları ile karşılaştırma yapılmasına olanak sağlamaktadır. Bu nedenle işletmelerin performans sonuçları işletmeyle ilgili kişi ya da kurumları yakından ilgilendirmektedir (Ehiedu ve Toria, 2022: 14-15). Ayrıca işletmelerin performans sonuçları denetim faaliyetlerini de yakından ilgilendirmektedir. Denetim türlerinden biri olan performans denetimi, bir işletmenin finansal sonuçlarının denetimi olarak bilinmektedir (Muda vd., 2018: 1322). Bir işletmenin geçmiş performans sonuçlarının mevcut sonuçlar ile karşılaştırılması, aynı sektördeki rakiplerin sonuçları ve sektör ortalamaları ile karşılaştırmasına yönelik yapılan performans denetimlerinden elde edilen sonuçlar karar alıcılar açısından önemli bilgiler içermektedir.

Finansal performans ölçümleri sonucunda elde edilen bilgiler değerlendirmeye tabi tutularak sorunların olması durumunda bu sorunların tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır. Böylece doğru zamanda doğru kararların yöneticiler tarafından alınmasına yardımcı olarak faaliyetlerde istikrarın sürdürülmesi konusunda mali analiz tekniklerinden her zaman yararlanılmaktadır.

Bu çalışma ile Borsa İstanbul (BİST) Taş ve Toprak Sektöründe faaliyet gösteren ve çoğunluğu çimento üreticisi olan şirketlerin kârlılık oranlarını etkileyen değişkenlerin tespit edilerek ilgi duyanlara araştırma konusu ile ilgili alacakları kararlara yardımcı olunması amaçlanmıştır.

2. LİTERATÜR

Eleren (2007) İMKB’de yer alan çimento şirketlerinin finansal tablolarını sektörün temel özelliklerini belirlemek amacıyla yaptığı çalışmada, sektörel ortalamalar tespit edilerek çimento şirketleri bu ortalamalara göre değerlendirmeye tabi tutmuştur.

Karabulut ve Çelik (2007) İMKB’de hisseleri işlem gören çimento sektöründeki şirketler üzerine yaptıkları çalışmalarında Satışlar/Fiyat oranı ile çimento şirketlerinin hisse senetleri getirileri arasında doğrusal bir nedensel ilişki olduğunu tespit etmişlerdir.

Kula ve Özdemir (2007) İMKB’de kote edilmiş çimento sektöründe yer alan şirketlerin etkinliğini ölçmek ve etkin olmayan firmaların girdilerinde iyileştirmeye yönelik çalışmalarında şirketlerin girdi ve çıktı miktarlarında çeşitli ayarlamalar yaparak etkinliklerini artırabileceklerini tespit edilmiştir. Ayrıca çimento sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin etkinliklerini artırabilmeleri için özkaynak ve kâr marjlarını artırmaları gerekliliğine dikkat çekilmiştir.

Korkmaz vd. (2008) İMKB’de çimento sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin varlık performansına etki eden finansal faktörleri tespit etmek amacıyla yaptıkları çalışmalarında özsermaye kârlılığı, sabit aktif kârlılığı, net kâr marjı ve cari oran değişkenlerinin çimento şirketlerinin aktif kârlılığında önemli rol oynadığını tespit etmişlerdir.

Dumanoglu (2010) TOPSIS yöntemi ile İMKB’de yer alan şirketlerin mali performansları değerlendirmek amacıyla yaptığı çalışma sonucunda 2004-2009 yıllarında 15 şirketin bazılarının istikrarlı bir şekilde faaliyetlerini sürdürürken, bazı şirketlerin durumlarında iyileşmelerin olduğunu tespit etmişlerdir. Öte yandan bazı şirketlerin ise istikrarsız bir şekilde faaliyet gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Bekçi ve Doğru (2011) çimento sektöründe faaliyet gösteren şirketleri değer faaliyetleri açısından inceleyerek değer yaratan faaliyetlerin çimento şirketlerinin başarısında önemli rol oynadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Cenger (2011) İMKB’de işlem gören çimento şirketlerinin performanslarını ölçmek amacıyla yaptığı çalışmada çimento şirketlerinin %75 oranında verimli faaliyet gösterdiğini tespit etmiştir. Ayrıca çimento şirketlerinin girdi ve çıktı değişkenlerinin şirketlerinin performans sonuçlarını etkilediği, bu nedenle yapılacak çalışmalarda bu değişkenlerin hassas bir şekilde belirlenmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Gerek, Erdiş ve Yakut (2012) imento sektörünün 1998-2009 arası 16 şirketin finansal performansını dikkate alarak etkinlik ölçümü yaptıkları çalışmalarında şirketlerin finansal performanslarının değişiklik gösterdiği, 12 yıl boyunca sürekli etkin olan bir şirketin olmadığı görölmüştür. Ayrıca 2001 krizinden sonra şirketlerin finansal performanslarında iyileşmelerin olduğu tespit edilmiştir.

Özden, Başar ve Kalkan (2012) İMKB yer alan imento şirketlerinin finansal performanslarını sıralamaya yönelik yapmış oldukları çalışmalarında finansal performansı en yüksek ve en düşük olan şirketler belirlenmiştir.

Sakarya ve Akkuş (2015) nakit oranları ile geleneksel oranları karşılaştırarak imento sektörünün finansal performansını değerlendirmek üzere yapmış oldukları çalışmalarında şirketleri performans ve oranlarına göre karşılaştırmasını yaparak sıralamışlardır.

Koçyiğit (2016) Borsa İstanbul imento sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin etkinliklerini değerlendirmek suretiyle yaptığı çalışmada şirketlerin etkinliklerinin seçilen girdi ve çıktı değişkenlerine göre değiştiği sonucuna ulaşmışlardır.

Derya-Başkan ve Kandil-Göker (2018) BİST imento sektöründe yar alan şirketlerin sermaye yapılarındaki nakit dönüş süresinin etkisini belirlemek üzere yaptıkları çalışmalarında nakit dönüş süresi ile sermaye yapısı arasında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca alacakların tahsili ile stokların tüketimi tek başına şirketlerin kısa vadeli borçlarını azaltmada yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kaya, Tunç ve Topçuoğlu (2018) BİST imento sektöründe yer alan şirketlerin aktif kârlılık oranları üzerinde kısa vadeli borçlanmanın etkisini belirlemek üzere yaptıkları çalışmalarında kısa vadeli borçlanmanın şirketlerin aktif kârlılık oranını olumsuz yönde etkilediğini tespit etmişlerdir. Ayrıca bu etkinin zayıf bir etki olduğu sonucuna da ulaşılmıştır.

Saygılı ve şahin (2018) BİST imento sektörü hisse senedi yatırımcıları ile finansal performans arasındaki ilişkiyi tespit etmek amacıyla yaptıkları çalışmalarında hisse senedi fiyat analizi yüzdeleri ile ideal çözüme göre yakınlık derecesi sıralamalarının aynı olmadığı sonucuna varmışlardır. Bu durumun temel nedeninin ise yatırımcıların her birinin birbirinden farklı özelliklerle sahip olmalarından kaynakladığı vurgulanmıştır.

Atukalp (2019) Borsa İstanbul imento sektöründe yer alan şirketlerin finansal performansları analiz etmek amacıyla yaptığı çalışmasında en iyi performansı, Ünye imento'nun gösterdiği sonucuna ulaşmıştır.

anakioğlu (2019) finansal performansları açısından Borsa İstanbul imento sektöründe faaliyet gösteren şirketleri değerlendirerek çalışmasında seçilen değişkenler çerçevesinde şirketleri performanslarına göre sıralamıştır.

Gümüş vd. (2019) Borsa İstanbul imento sektöründe faaliyet gösteren şirketleri finansal performansları açısından inceleyerek şirketleri, çalışmalarında finansal performanslarına göre sıralamışlardır.

Uyar ve Çağlak (2019), çimento üreten ülkelerin sektörel olarak sistematik risk ile finansal oran arasındaki ilişkiyi inceleyerek Türkiye ile diğer ülkelerde çimento sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin beta değerine etki eden değişkenlerin farklı olduğunu tespit etmişlerdir. Çalışmanın Türkiye açısından sonuçları değerlendirildiğinde aktif büyüklüğü, çalışma sermayesi ve varlık devir hızları arttıkça çimento sektörünün sistematik risklerinin azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Akbulut (2020), Borsa İstanbul çimento sektöründe yer alan şirketlerin hisse senedi getirisi ile finansal performansları arasındaki ilişkiyi incelemek üzere yaptığı çalışmasında farklı yıllarda farklı oranların etkinliğinin ortaya çıktığını tespit etmiştir. Ayrıca yatırımcıların kulaktan duyma bilgiler yerine şirketlere ait finansal verileri dikkate alarak yatırım yaptıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Çanakçıoğlu ve Küçükönder (2020), Borsa İstanbul çimento sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yirmi yıllık verilerini inceleyerek belirledikleri değişkenler çerçevesinde şirketlerin performans ve etkinliklerini analiz ederek sonuçların, ilgi duyan kişilerin kararlarında yardımcı olmasını amaçlamışlardır.

Bektaş ve Güleç (2021), çimento sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal ve finansal olmayan verilerinin dikkate alınarak performanslarını değerlendirmek üzere yaptıkları çalışmalarında ülkemizdeki çimento sektöründeki işletmelerin çoğunun olgunluk evresinde olduğunu, bu işletmelerin teknoloji yatırımına önem verdikleri, lojistik ve yasal düzenlemelerden kaynaklı birtakım risklere maruz kaldıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Bozkurt ve Sayın (2021), çimento sektörüne teknolojik gelişmelerin etkisini tespit üzere yaptıkları çalışmalarında yeni üretim teknolojilerinden faydalanmak ve enerji tasarrufu sağlanması açısından teknolojik gelişmelerin önemli olduğunu vurgulayarak gelecekte de çimento sektörüne artan bir ilginin olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Demir (2021), gelişmekte olan ekonomilerde inşaat ve alt yapı gibi yatırımların yoğun olması nedeniyle çimento sektörünün önemine dikkat çekerek ülkemizdeki çimento şirketlerinin 2014-2019 yılları arasındaki finansal verilerini analiz edip şirketleri performanslarına göre sıralamıştır.

3. VERİ SETİ VE YÖNTEM

Taş ve toprak sektörünün genel olarak özellikleri incelendiğinde bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin hammadde temini konusunda sıkıntı yaşamadığı, teknoloji yoğun ve enerji ihtiyacının yüksek olduğu bilinmektedir. Ülkemizde taş ve toprak sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin ihracattaki payı düşük olmakla birlikte genellikle bu şirketler tarafından üretilen ürünlerin iç pazarda tüketilmektedir. Bu özellikler, çalışma kapsamına taş ve toprak sektörünün seçilmesinde etkili olmuştur.

Çalışmada Borsa İstanbul taş ve toprak sektöründe hisseleri işlem gören ve çeyreklik olarak verilerini açıklayan, finansal durum ve kapsamlı gelir tablolarında 2009-2022 yılları arasındaki verilerine ulaşılan şirketler alınmıştır. Bu şartları sağlayan 12 şirket tespit edilmiştir. Çalışma örnekleminde yer alan şirketlerin çeşitli kârlılık oranları üzerinde etkili olan değişkenlerin tespit edilmesi için araştırma modeli kurularak analizler gerçekleştirilmiştir.

Kârlılık oranları bireysel ya da kurumsal düzeyde çeşitli yatırımcılar tarafından dikkate alınan oranlar arasında yer almaktadır. Özellikle Borsa İstanbul bünyesinde yer alan şirketlere yatırım yapan yerli ve yabancı yatırımcılar, şirketlerin temel finansal verilerini incelemektedirler. Ayrıca kârlılık oranları şirket yönetiminin başarısını gösteren oranlardır. Bu nedenle gerek şirket içinden gerekse de şirket dışından ilgi duyan kişiler açısından kârlılık oranları dikkate alınmaktadır.

Örnekleme kapsamına alınan şirketler ve Borsa İstanbul'daki kodları aşağıdaki Tablo 1'de gösterildiği gibidir.

Tablo 1: Çalışma Kapsamındaki Şirketler

	BİST Kodu	Şirketler
1	AFYON	Afyon Çimento Sanayi Türk A.Ş.
2	AKCNS	Akçansa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.
3	BSOKE	Batisöke Söke Çimento Sanayi T.A.Ş.
4	BTCİM	Batiçim Batı Anadolu Çimento Sanayii A.Ş.
5	BUCİM	Bursa Çimento Fabrikası A.Ş.
6	CİMSA	Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.
7	CMBTN	Çimbeton Hazır Beton ve Prefabrik Yapı Elemanları Sanayi ve Ticaret A.Ş.
8	CMEN	Çimentaş İzmir Çimento Fabrikası Türk A.Ş.
9	GOLTS	Göltaş Göller Bölgesi Çimento San. ve Tic. A.Ş.
10	KONYA	Konya Çimento Sanayii A.Ş.
11	NUHCM	Nuh Çimento Sanayi A.Ş.
12	USAK	Uşak Seramik Sanayi Anonim Şirketi

Çalışma kapsamına alınan şirketlerin 2009 ve 2022 yılları arasındaki finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu verilerine Matriks Veri Terminali (<https://www.matriksdata.com/website/>) vasıtasıyla Matriks programından elde edilmiştir. Çalışma kapsamı doğrultusunda on iki şirkete ait veriler incelenirken aşağıdaki Tablo 2'de gösterilen değişkenler kullanılmıştır.

Tablo 2: Çalışmada Kullanılan Değişkenler

	Açıklamalar	Kod
1	Dönen Varlık	DONEN
2	Duran Varlık	DURAN
3	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	KVYK
4	Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	UVYK
5	Brüt Kâr/ Zarar	BRUT
6	Devamlı Sermaye Kârlılık Oranı Net Kâr / (Özkaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar)	DSKO
7	Duran Varlık Kârlılık Oranı Net Kâr / Duran Varlıklar	DVKO
8	Net Kârlılık Oranı Net Kâr / Net Satışlar	NKO

Çalışmada Stata 17 Paket Programı kullanılarak panel veri analizi tekniği uygulanmıştır. Çalışmada yer alan değişkenlerden dönen varlık, duran varlık, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile brüt kâr/zarara ilişkin verilerin tutar olması sebebiyle verileri normalleştirmek üzere logaritmaları alınmıştır. Çalışmanın modeli aşağıdaki Tablo 3'te gösterildiği gibidir.

Tablo 3: Çalışmanın Modeli

Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişkenler
Dönen Varlıklar	Devamlı Sermaye Kârlılık Oranı (DSKO)
Duran Varlıklar	
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	Duran Varlık Kârlılık Oranı (DVKO)
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
Brüt Kâr/Zarar	Net Kârlılık Oranı (NKO)

Tablo 3'te tanımlanan değişkenlerden yola çıkarak, tahminlenecek olan modeller aşağıdaki gibidir:

$$DSKO_{it} = \beta_0 + \beta_1 \log (DONEN)_{it} + \beta_2 \log (DURAN)_{it} + \beta_3 \log (KVYK)_{it} \\ + \beta_4 \log (UVYK)_{it} + \beta_5 \log (BRUT)_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$DVKO_{it} = \beta_0 + \beta_1 \log (DONEN)_{it} + \beta_2 \log (DURAN)_{it} + \beta_3 \log (KVYK)_{it} \\ + \beta_4 \log (UVYK)_{it} + \beta_5 \log (BRUT)_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$NKO_{it} = \beta_0 + \beta_1 \log (DONEN)_{it} + \beta_2 \log (DURAN)_{it} + \beta_3 \log (KVYK)_{it} \\ + \beta_4 \log (UVYK)_{it} + \beta_5 \log (BRUT)_{it} + \varepsilon_{it}$$

Burada $i = 1, \dots, 12$ ve $t = 2009 \text{ Q1}, \dots, 2022 \text{ Q4}$ şeklinde tanımlanmıştır.

4. BULGULAR

Çalışmada yer alan değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler Tablo 4'te verilmiştir. Değişkenlerden dönen varlıklar, duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile brüt kâr/zarara ait verilerin tutar olması sebebiyle logaritmaları alınarak veriler normalleştirilmiştir. Tablo 4 incelendiğinde en yüksek ortalamanın duran varlıklarda olduğu görülmektedir. Duran varlıklardan sonra en yüksek ortalama sırasıyla dönen varlık ve kısa vadeli yabancı kaynaklar olduğu görülmektedir. Standart sapma değerleri incelendiğinde uzun vadeli yabancı kaynaklarda değişkenliğin en çok olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Jarque-Bera istatistiği ile değişkenlerin normal dağılıma uyup uymadıkları belirlenmektedir. Tablo 4'e göre değişkenlerden sadece dönen varlıkların normal dağılıma uyduğu gözlemlenirken diğer değişkenlerin normal dağılıma uymadıkları gözlemlenmiştir.

Tablo 4: Tanımlayıcı İstatistikler

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Jarque-Bera	Olasılık
LDONEN	655	19,53630	1,086283	3,220598	0,199828
LDURAN	655	19,87186	1,273576	35,87804	0,000000
LKVYK	655	19,08551	1,361241	8,173810	0,016791
LUVYK	655	18,08024	1,660862	36,87747	0,000000
LBRUT	655	17,72023	1,595004	88,52161	0,000000
DSKO	655	0,038214	0,109626	4295,902	0,000000
DVKO	655	0,061033	0,121790	680,1820	0,000000
NKO	655	0,051170	0,157151	4564,298	0,000000

İki değişken arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmak amacıyla korelasyon sonuçlarına bakılmaktadır. Korelasyon sonuçları, değişkenler arasındaki bir neden-sonuç ilişkisini vermemekte olup değişkenlerin birlikte değişim ilişkisini göstermektedir (Karadavut, 2021). Çalışmada kullanılan değişkenler arasındaki birlikte değişim ilişkisini gösteren korelasyon sonuçları Tablo 5'te yer almaktadır. Tablo 5 incelendiğinde duran varlık kârlılık oranı (DVKO) ile devamlı sermaye kârlılık oranı arasında en yüksek korelasyonun olduğu görülmektedir. Ayrıca kısa vadeli yabancı kaynak ile dönen varlık arasında, kısa vadeli yabancı kaynak ile duran varlık, duran varlık ve dönen varlık arasında yüksek korelasyon olduğu görülmektedir.

Tablo 5: Değişkenler Arası Korelasyon

	DSKO	DVKO	NKO	LDONEN	LDURAN	LKVYK	LUVYK	LBRUT
DSKO	1							
DVKO	0,9046	1						
NKO	0,7725	0,6847	1					
LDONEN	0,2834	0,3369	0,1786	1				
LDURAN	0,1329	0,1419	0,0704	0,8449	1			
LKVYK	0,1077	0,1279	-0,0085	0,8932	0,8408	1		
LUVYK	-0,0255	-0,0149	-0,0908	0,7358	0,8975	0,7783	1	
LBRUT	0,4097	0,4861	0,2935	0,8044	0,7513	0,7080	0,6563	1

Çalışmada analize geçmeden önce CD testi ile verilerin yatay kesit bağımlılıkları analiz edilerek sonuçlar aşağıdaki Tablo 6'da yer almaktadır. Tablo 6 incelendiğinde tüm değişkenlerde yüzde 5 önemlilik düzeyinde yatay kesit bağımlılığı görülmektedir.

Tablo 6: Yatay Kesit Bağımlılık Testi Sonuçları

Testler	Breusch-Pagan LM		Pesaran Scaled LM		Bias-Corrected scaledLM		Pesaran CD	
	İstatistik	Olasılık	İstatistik	Olasılık	İstatistik	Olasılık	İstatistik	Olasılık
LDONEN	3196,093	0,0000	272,4397	0,0000	272,3325	0,0000	56,43605	0,0000
LDURAN	2799,577	0,0000	237,9273	0,0000	237,8202	0,0000	52,45617	0,0000
LKVYK	2943,000	0,0000	250,4107	0,0000	250,3035	0,0000	54,05373	0,0000
LUVYK	1380,465	0,0000	114,4095	0,0000	114,3023	0,0000	35,05737	0,0000
LBRUT	1978,993	0,0000	166,5046	0,0000	166,3975	0,0000	43,52536	0,0000
DSKO	1221,519	0,0000	100,5750	0,0000	100,4679	0,0000	22,57909	0,0000
DVKO	1111,913	0,0000	91,03501	0,0000	90,92787	0,0000	20,46962	0,0000
NKO	583,9837	0,0000	45,08469	0,0000	44,97755	0,0000	15,12059	0,0000

Tablo 6’da yer alan yatay kesit bağımlılık testi sonuçlarına göre verilerde yatay kesit bağımlılık sorunu olduğu sonucuna ulaşılması nedeniyle verilerin durağanlık düzeylerinin incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle de ikinci nesil kök testlerinden CIPS testi uygulanmıştır. CIPS testi sonuçları Tablo 7’de yer almaktadır.

Tablo 7: Birim Kök Testi Sonuçları

Değişken	Düzy			Birinci Fark		
	Test İstatistiği	Kritik Değerler		Test İstatistiği	Kritik Değerler	
LDONEN	-2,62832**	%1	-2,51	-4,84677**	%1	-2,51
		%5	-2,30		%5	-2,30
		%10	-2,18		%10	-2,18
LDURAN	-0,49315	%1	-2,51	-2,42631	%1	-2,51
		%5	-2,30		%5	-2,30
		%10	-2,18		%10	-2,18
LKVYK	-1,88105	%1	-2,51	-3,12509**	%1	-2,51
		%5	-2,30		%5	-2,30
		%10	-2,18		%10	-2,18
LUVYK	-2,15226	%1	-2,51	-3,02341**	%1	-2,51
		%5	-2,30		%5	-2,30
		%10	-2,18		%10	-2,18
LBRUT	-2,23866*	%1	-2,51	-3,63348**	%1	-2,51
		%5	-2,30		%5	-2,30
		%10	-2,18		%10	-2,18
DSKO	-1,86379	%1	-2,51	-4,40786**	%1	-2,51
		%5	-2,30		%5	-2,30
		%10	-2,18		%10	-2,18
DVKO	-1,15653	%1	-2,51	-4,56244**	%1	-2,56
		%5	-2,30		%5	-2,33
		%10	-2,18		%10	-2,21
NKO	-2,35005*	%1	-2,51	-6,18993**	%1	-2,51
		%5	-2,30		%5	-2,30
		%10	-2,18		%10	-2,18

* 0,05 ve **0,10 önem düzeylerinde sıfır hipotezinin reddedildiğini ifade etmektedir.

CIPS testinde test edilen hipotezler “ H_0 : Seri birim köklüdür” şeklinde olup Tablo 7 incelendiğinde LDURAN, LKVYK, LUVYK, DSKO, DVKO değişkenlerinin düzeyde durağan olduklarını göstermektedir. Geriye kalan diğer değişkenlerin birinci farkları alındığında durağan oldukları görülmektedir. Bu nedenle düzeyde durağan olmayan değişkenlerin birinci farkları alınıp modellere dâhil edilmişlerdir.

Sonraki aşamada Hausman Testi yapılarak kullanılacak olan model belirlenmiştir. Hausman testinde, test edilen hipotez “**H₀: Rassal etkiler modeli geçerlidir**” ve “**H₁: Sabit etkiler modeli geçerlidir**” şeklindedir. Hausman testi sonuçları Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 8: Hausman Testi

	Model 1	Model 2	Model 3
Test İstatistiği	22,57	50,37	1,32
Olasılık	0,0004	0,0000	0,9328
Karar	H ₀ Reddedilir	H ₀ Reddedilir	H ₀ Reddedilemez
Sonuç	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Rassal Etkiler

Hausman testi sonuçlarına göre uygun model belirlendikten sonra varsayımların geçerliliği sınanmalıdır. Bu kapsamda otokorelasyon ve farklı varyans testleri gerçekleştirilmiştir. Otokorelasyon testinde hipotez “**H₀: Hata terimleri arasında otokorelasyon yoktur**” şeklindedir. Otokorelasyon testi sonuçları Tablo 9’da yer almaktadır.

Tablo 9: Wooldridge Otokorelasyon Testi

	Model 1	Model 2	Model 3
Test İstatistiği	0,982	16,036	2,449
Olasılık	0,3429	0,0021	0,1459
Karar	H ₀ Reddedilemez	H ₀ Reddedilir.	H ₀ Reddedilemez
Sonuç	Otokorelasyon yoktur.	Otokorelasyon vardır.	Otokorelasyon yoktur.

Hausman testi sonucuna göre model 1 ve 2 sabit etkiler modelleri için modifiye edilmiş Wald farklı varyans testi uygulanmıştır. Buna karşın model rassal etkiler modeli için Brown-Forsythe farklı varyans testi uygulanmıştır. Farklı varyans testinde hipotez “**H₀: Hata terimleri eş varyanslıdır**” şeklindedir. Test sonuçları Tablo 10’da yer almaktadır.

Tablo 10: Farklı Varyans Testi

	Model 1	Model 2	Model 3	
Test İstatistiği	3,5330	407,5	W_0	60,511759
			W_{50}	31,547292
			W_{10}	51,285913
Olasılık	0,000	0,000	F	0,000
			F	0,000
			F	0,000
Karar	H_0 Reddedilir	H_0 Reddedilir.	H_0 Reddedilir.	
Sonuç	Hata terimleri farklı varyanslıdır.	Hata terimleri farklı varyanslıdır.	Hata terimleri farklı varyanslıdır.	

Farklı varyans testi sonuçlarına göre tüm modellerde farklı varyans probleminin olduğu görülmektedir. Bu nedenle seçilen sabit etkiler modelleri için Driscoll-Kraay tahminleyicisi, rassal etkiler modeli için ise Stata Programı içerisinde bulunan dirençli (Robust) tahminleyicisi tercih edilmiştir. Durağan olmayan değişkenler farkları alınarak modellere dâhil edilmiştir. Fark operatörü Δ ile gösterilmektedir.

Tablo 11: Model 1 Sabit Etkiler (Δ DVKO) Driscoll-Kraay Sonuçları

	Katsayı	Std. Hata	Olasılık
LDONEN	-0,0367143	0,0172437	0,057
Δ DURAN	0,0257821	0,0418033	0,550
Δ KVKYK	-0,0663568	0,017514	0,003
Δ UVYK	-0,0182202	0,0271787	0,516
LBRUT	0,0429685	0,0094605	0,001
Sabit	-0,0375039	0,2249413	0,871

Duran varlık kârlılık oranına ait sonuçlar Tablo 11’de incelendiğinde, duran varlık kârlılık oranı ile kısa vadeli yabancı kaynaklar ve brüt kâr/zarar arasında yüzde 5 önemlilik düzeyinde anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Ayrıca yüzde 10 önemlilik düzeyinde duran varlık kârlılık oranı ile dönen varlık, kısa vadeli yabancı kaynaklar ve brüt kâr/zarar arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 12: Model 2 Sabit Etkiler (Δ DSKO) Driscoll-Kraay Sonuçları

	Katsayı	Std. Hata	Olasılık
LDONEN	-0,24258	0,0159487	0,156
Δ DURAN	0,0195181	0,0589514	0,747
Δ KVKYK	-0,0521742	0,0191881	0,020
Δ UVYK	-0,0127038	0,032602	0,704
LBRUT	0,0300257	0,0071579	0,001
Sabit	-0,0573589	0,22603	0,805

Devamlı sermaye kârlılık oranına ait sonuçlar Tablo 12’de incelendiğinde, yüzde 5 ve yüzde 10 önemlilik düzeyinde devamlı sermaye kârlılık oranı ile kısa vadeli yabancı kaynaklar ve brüt kâr/zarar arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmektedir.

Tablo 13: Model 3 Rassal Etkiler (NKO) Robust Standart Hatalar Sonuçları

	Katsayı	Std. Hata	Olasılık
LDONEN	-0,0503583	0,0361113	0,163
Δ DURAN	0,1142121	0,0582886	0,050
Δ KVKYK	-0,0035823	0,0202493	0,860
Δ UVYK	-0,0054636	0,0080468	0,497
LBRUT	0,0430032	0,0051736	0,000
Sabit	0,2674769	0,6092744	0,661

Net kârlılık oranına ait sonuçların yer aldığı sonuçlar Tablo 13’te incelendiğinde yüzde 5 önemlilik düzeyinde brüt kâr/zarar ile net kârlılık oranı arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Ayrıca yüzde 10 önemlilik düzeyinde net kârlılık oranı ile duran varlıklar ve brüt kâr/zarar arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

5. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışma kapsamındaki şirketlere ait verilerden dönen varlıklar, duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile brüt kâr/zararın tutar olması sebebiyle logaritmaları alınarak veriler normalleştirilmiştir. Ayrıca verilerin özelliklerinin belirlenmesi amacıyla tanımlayıcı istatistikleri incelenerek değişkenlerden sadece dönen varlıkların normal dağılıma uyduğu gözlemlenirken diğer değişkenlerin normal dağılıma uymadıkları gözlemlenmektedir. Daha sonra değişkenler arasındaki korelasyon ilişkisi incelenerek elde edilen sonuçlara göre duran varlık kârlılık oranı (DVKO) ile devamlı sermaye kârlılık oranı (DSKO) arasında en yüksek korelasyonun olduğu görülmüştür. Ayrıca kısa vadeli yabancı kaynak ile dönen varlık arasında, kısa vadeli yabancı kaynak ile duran varlık, duran varlık ve dönen varlık arasında yüksek korelasyon olduğu görülmüştür.

Çalışmada analize geçmeden önce CD testi ile verilerin yatay kesit bağımlılıkları analiz edilerek değişkenlerde yüzde 5 önemlilik düzeyinde yatay kesit bağımlılığı görülmektedir. Verilerde yatay kesit bağımlılık sorunu olduğu sonucuna ulaşılması nedeniyle verilerin durağanlık düzeylerinin incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle de ikinci nesil kök testlerinden CIPS testi uygulanmıştır. CIPS testinde sonuçlarına göre LDURAN, LKVYK, LUVYK, DSKO, DVKO değişkenlerinin düzeyde durağan oldukları görülmektedir. Geriye kalan diğer değişkenlerin birinci farkları alındığında durağan oldukları görülmüştür. Bu nedenle düzeyde durağan olmayan değişkenlerin birinci farkları alınıp modellere dâhil edilmişlerdir. Sonraki aşamada Hausman Testi yapılarak kullanılacak olan model belirlenmiştir. Hausman testi sonuçlarına göre uygun model belirlendikten sonra varsayımların geçerliliği sınanmak üzere otokorelasyon ve farklı varyans testleri gerçekleştirilmiştir. Hausman testi sonucuna göre model 1 ve 2 sabit etkiler modelleri için modifiye edilmiş Wald farklı varyans testi uygulanmıştır. Buna karşın model 3 rassal etkiler modeli için Brown-Forsythe farklı varyans testi uygulanmıştır. Farklı varyans testi sonuçlarına göre tüm modellerde farklı varyans probleminin olduğu görülmektedir. Bu nedenle seçilen sabit etkiler modelleri için Driscoll-Kraay tahminleyicisi, rassal etkiler modeli için ise Stata Programı içerisinde bulunan dirençli (Robust) tahminleyicisi tercih edilmiştir.

Çalışma kapsamında yer alan değişkenlerden tutar olanların logaritmaları alınmıştır. Logaritmaları alınana değişkenlerin başına "L" harfi eklenmiştir. Sonuçlar yorumlanırken logaritmaları alınan değişkenlerde artış yüzde olarak ifade edilmesi gerekmektedir. Diğer değişkenlerdeki artış ise birim olarak ifade edilir.

Değişkenlerin duran varlık kârlılık oranı üzerindeki etkisini gösteren Model-1 sonuçlarına göre yüzde 10 önemlilik düzeyinde duran varlık kârlılık oranı ile dönen varlık, kısa vadeli yabancı kaynaklar ve brüt kâr/zarar arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Ayrıca duran varlık kârlılık oranları üzerinde kısa vadeli borçların etkisinin en yüksek olduğu görülmektedir. Kısa vadeli yabancı kaynaklarda %1'lik artışın duran varlık kârlılık oranında -0,06 birimlik azalışa neden olmaktadır. Ayrıca brüt kâr/zararda yüzde 1'lik artışın duran varlık kârlılık oranında 0,04 birimlik artışa neden olmaktadır. Dönen varlıklarda %1'lik artışın duran varlık kârlılık oranında -0,03 birimlik azalışa neden olmaktadır. Diğer sonuçlar, yüzde 10 önemlilik düzeyinde anlamlı bir ilişki ifade etmemesi nedeniyle dikkate alınmamıştır.

Değişkenlerin devamlı sermaye kârlılık oranı üzerindeki etkisini gösteren Model-2 sonuçlarına göre yüzde 10 önemlilik düzeyinde devamlı sermaye kârlılık oranı ile kısa vadeli yabancı kaynaklar ve brüt kâr/zarar arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Ayrıca devamlı sermaye kârlılık oranları üzerinde kısa vadeli borçların etkisinin en yüksek olduğu görülmektedir. Kısa vadeli yabancı kaynaklarda %1'lik artışın devamlı sermaye kârlılık oranında -0,05 birimlik azalışa neden olmaktadır. Ayrıca brüt kâr/zararda yüzde 1'lik artışın devamlı sermaye kârlılık oranında 0,03 birimlik artışa neden olmaktadır. Diğer sonuçlar, yüzde 10 önemlilik düzeyinde anlamlı bir ilişki ifade etmemesi nedeniyle dikkate alınmamıştır.

Değişkenlerin net kârlılık oranı üzerindeki etkisini gösteren Model-3 sonuçlarına göre yüzde 10 önemlilik düzeyinde net kârlılık oranı ile duran varlık ve brüt kâr/zarar arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Ayrıca net kârlılık oranları üzerinde duran varlıkların etkisinin en yüksek olduğu görülmektedir.

Duran varlıklarda 1 birimlik artışın net kârlılık oranında 0,11 birimlik artışa neden olmaktadır. Ayrıca brüt kâr/zararda yüzde 1'lik artışın net kârlılık oranında 0,04 birimlik artışa neden olmaktadır. Diğer sonuçlar, yüzde 10 önemlilik düzeyinde anlamlı bir ilişki ifade etmemesi nedeniyle dikkate alınmamıştır.

6. SONUÇ

İşletmelerde yer alan muhasebe bölümü tarafından oluşturulan veriler üzerinden günümüzde gelişmiş bilgi teknolojilerinden faydalanılarak çeşit mali analiz tekniklerinin uygulanması ve sonuçların yorumlanması önem arz etmekle birlikte bir bilim olarak muhasebe biliminin değerini her geçen gün artmasına neden olmaktadır. Zira işletmelerin faaliyet sonuçları, performansları ve hatta yönetimlerinin başarısı, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen veriler üzerinden uygulanan mali analiz teknikleri sonucuna göre yorumlanmaktadır. Analiz amacına göre çeşitli mali analiz teknik ve yöntemleri uygulanmakla birlikte bunlardan biri de kârlılık oranlarıdır. Sonuç olarak temel amacı kâr elde etmek üzere kurulan ekonomik birimler açısından kârlılık oranları önemli oranlardan biri olup bir performans göstergesidir. İşletmelerin içsel ve dışsal çevresinde yer alan ilgili kişiler, alacakları çeşitli kararlarda mali analiz teknikleri sonuçlarından kârlılık oranlarını dikkate alınmaktadır. Günümüzde işletmelerin faaliyet gösterdikleri alanda değişen makro ve mikro değişimler, yoğun rekabet gibi faktörler bu işletmelerin faaliyetlerini etkilemektedir. Özellikle yatırımcılar kararlarında değişen koşullarda bile istikrarlı bir şekilde faaliyet gösteren işletmeleri seçmektedirler. Şirketler açısından mali analiz sonuçları hem şirketin kendi hem de sektörel sonuçlara göre performansı açısından yürütülecek performans denetimlerinde kullanılmaktadır. Tüm bu açıklamalar değerlendirildiğinde elde edilen veriler ile verilerin analiz ve yorumlanması faaliyetleri, özünde işletmelerin istikrarlı bir şekilde faaliyet gösterip göstermediklerini belirlemeye yöneliktir.

Duran varlık kârlılık oranı, işletmenin sahip olduğu duran varlıklara ait yapılan yatırımların geri dönüş süresini göstermektedir. Finansal durum tablosunda toplam varlıkları içerisinde duran varlıkların yüksek olması işletmenin üretim işletmesi olduğunu göstermektedir. Araştırma kapsamında yer alan Borsa İstanbul Taş v Toprak Sektöründe faaliyet gösteren şirketler bir üretim işletmesi konumundadırlar. Araştırma sonuçları dikkate alındığında araştırma kapsamında yer alan şirketlerin duran varlık kârlılık oranları üzerinde kısa vadeli yabancı kaynaklar, dönen varlıklar ve brüt kâr/zararın etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Literatürde şirketlerin özkaynakları ile uzun vadeli yabancı kaynakları toplamı devamlı sermaye olarak bilinmekte ve genel olarak üretim işletmelerinde devamlı sermaye duran varlıklara dönüşmektedir. Araştırma kapsamındaki şirketlerin devamlı sermaye kârlılık oranları üzerinde kısa vadeli yabancı kaynaklar ile brüt kâr/zararın etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Genel olarak 100 birimlik bir satışın ne kadarının kâr olduğunu gösteren net kârlılık oranı, önemli bir kârlılık oranıdır. Araştırma kapsamındaki şirketlerin net kârlılık oranları üzerinde duran varlıklar ile brüt kâr/zararın etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bir bütün olarak sonuçlar değerlendirildiğinde kısa vadeli yabancı kaynakların araştırma kapsamındaki şirketlerin duran varlık ve devamlı sermaye kârlılık oranları arasında anlamlı bir ilişki olması sebebiyle şirketlerin kısa vadeli yabancı kaynaklarını iyi yönetmesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca şirketlerin üretim işletmeleri olması sebebiyle net kârlılık oranları üzerine duran varlıkların büyük bir

etkisi vardır. İşletmelerin değişen teknolojiye uyum sağlama veya kapasite artışına gitme gibi nedenlerle duran varlık yatırımlarını artırmaları şirketlerin kârlılığını önemli bir düzeyde artıracakını göstermektedir. Diğer taraftan duran varlık ve devamlı sermaye kârlılık ile net kârlılık oranlarında brüt kâr/zarar etkili olmaktadır.

Bundan sonra yapılacak çalışmalarda Borsa İstanbul Taş ve Toprak Sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin faaliyet ve finansman giderlerini yönetme etkinliği üzerine odaklanılması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, O. Y. (2020). "Finansal Performans ile Pay Senedi Getirisi Arasındaki İlişkinin Bütünleşik CRITIC ve MABAC ÇKKV Teknikleriyle Ölçülmesi: Borsa İstanbul Çimento Sektörü Firmaları Üzerine Ampirik Bir Uygulama", Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (40), 471-488. DOI: 10.30794/pausbed.683330.
- Atukalp, M. E. (2019). "Borsa İstanbul'da İşlem Gören Çimento Firmalarının Finansal Performansının Analizi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (81), 213-230. DOI: 10.25095/mufad.510663.
- Baykasoğlu, A. (2005). "Veri Madenciliği ve Çimento Sektöründe Bir Uygulama", Akademik Bilişim, 5, 1-14.
- Bekci, İ., Doğru, E. (2011). "Değer Yaratan Faaliyetler Açısından İşletme Başarısı: Çimento Sanayii İşletmelerinde Bir Araştırma", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (13), 169-192.
- Bektaş, T., Güleç, Ö. F. (2021). "Çimento Sektöründeki İşletmelerin Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerine Yönelik Performans Değerlendirmesi", Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6 (4), 756-779. DOI: 10.29106/fesa.996439.
- Bozkurt, N., Sayın, N. (2021). "Günümüz Teknolojileri Çerçevesinde Çimento Dünyasındaki Gelişmelerin Araştırılması", Düzce Üniversitesi Bilim ve Teknoloji Dergisi, 9 (4), 1159-1173. DOI: 10.29130/dubited.891254.
- Cenger, H. (2011). "İMKB'de İşlem Gören Çimento Şirketlerinin Performanslarının Ölçülmesinde Veri Zarflama Analizi Yaklaşımı", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 25 (3-4), 31-44.
- Çanakçıoğlu, M. (2019). "Borsa İstanbul'da İşlem Gören Çimento Firmalarının Entropi-Eatwios Bütünleşik Yaklaşımı ile Finansal Performanslarının Değerlendirmesi", Yaşar Üniversitesi E-Dergisi, 14 (56), 407-421.
- Çanakçıoğlu, M., Küçükönder, H. (2020). "Borsa İstanbul'daki Çimento İşletmelerinin Etkinlik ve Performanslarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri ile Analizi", Muhasebe ve Denetime Bakış, 20 (61), 165-192.
- Demir, G. (2021). "Türk Çimento Firmalarının Finansal Performansının Bulanık SWARA-COPRAS-MAUT Yöntemleri ile Karşılaştırılması", Gaziantep University Journal of Social Sciences, 20(4), 1875-1892. DOI: 10.21547/jss.917029.
- Derya-Başkan, T., Kandil-Göker, İ. E. (2018). "Firmalarda Nakit Dönüş Süresinin Sermaye Yapısına Etkisi: BİST'e Kayıtlı Çimento Sektörü Üzerine Bir İnceleme", Sosyoekonomi, 26 (38), 11-22. DOI: 10.17233/sosyoekonomi.2018.04.01.
- Dumanoglu, S. (2010). "İMKB'de İşlem Gören Çimento Şirketlerinin Mali Performansının TOPSIS Yöntemi ile Değerlendirilmesi", Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 29(2), 323-339.
- Ehiedu, V. C., Toria, G. (2022). "Audit indicators and financial performance of manufacturing firms in Nigeria", Linguistics and Culture Review, 6(S1), 14-41. DOI: 10.21744/lingcure.v6nS1.1887
- Eleren, A. (2007). "İMKB'ye Kayıtlı Çimento İşletmelerinin Finansal Tablolarının Bulanık Mantık Yaklaşımı ile Değerlendirilmesi", Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(1), 141-153.
- Gerek, İ. H., Erdiş, E., Yakut, E. (2012). "Finansal Performansa Dayalı Etkinlik Ölçümü: Çimento Sektörü Uygulaması", Engineering Sciences, 7 (1), 311-321.
- Gümüş, U. T., Bilge, E., Özdemir, G., Sarak, G. (2019). "Bist 100'de İşlem Gören Çimento Şirketlerinin Finansal Performanslarının Altman-Z Skor Yöntemiyle İncelenmesi", Journal of Academic Value Studies, 3(12), 129-135. DOI: 10.23929/javs.194.
- Karabulut, Y., Çelik, A. E. (2007). "İMKB'de İşlem Gören Çimento Sektörü Hisse Senetleri Üzerindeki Satışlar/Fiyat Oranı Etkisi", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 62 (02), 59-74. DOI: 10.1501/SBFder_0000002019.
- Karadavut, T. (2021). "Bağımsız Korelasyon Katsayıları İçin Hipotez Testleri: Spss ve Microsoft Excel Uygulamaları", Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 21(2), 375-389. DOI: 10.17240/aibu-efd.2021.21.62826-810642.

Kaya, M., Tunç, H., Topçuoğlu, F. (2018). “Kısa Vadeli Borçlanmanın İşletmelerin Aktif Karlılıkları Üzerine Etkisi: BİST Çimento Sektörü Üzerine Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (78), 171-182, DOI: 10.25095/mufad.412572.

Koçyiğit, M. M. (2016). “Borsa İstanbul’da İşlem Gören Çimento İşletmelerinin Etkinliklerinin Veri Zarflama Analizi Kullanılarak Ölçülmesi”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 15 (57), 0-0. DOI: 10.17755/esoder.15243.

Korkmaz, T., Uygurtürk, H., Gökbulut, R., Güğçerçin, G. (2008). “İMKB’de İşlem Gören Çimento İşletmelerinin Varlık Performansına Etki Eden Finansal Faktörlerin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2), 565-587.

Kula, V., Özdemir, L. (2007). “Çimento Sektöründe Göreceli Etkinsizlik Alanlarının Veri Zarflama Analizi Yöntemi İle Tespiti”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (1), 55-70.

Matriks Veri Terminali, (03.08.2023) <https://www.matriksdata.com/website/>

Muda, I., Yahya, I., Nasution, A.A. (2018). “Performance Audit and Balanced Scorecard Perspective”, *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 9 (5), 1321-1333.

Özden, Ü. H., Deniz Başar, Ö. & Bağdatlı Kalkan, S. (2012). “İMKB’de İşlem Gören Çimento Sektöründeki Şirketlerin Finansal Performanslarının Vikor Yöntemi ile Sıralanması”, *Istanbul University Econometrics and Statistics e-Journal*, 0 (17), 23-44.

Sakarya, Ş., Akkuş, H. T. (2015). “Finansal Performansın Ölçülmesinde Geleneksel Oranlar ile Nakit Akım Oranlarının Karşılaştırmalı Analizi: Bist Çimento Şirketleri Üzerine TOPSIS Yöntemi ile Bir Uygulama”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (1), 109-123.

Saygılı, E.E., Şahin, Y. (2018). “Finansal Performans ile Hisse Senedi Yatırımcı Kararları Arasındaki İlişki: BİST Çimento Sektöründe TOPSIS Uygulaması”, *Izmir Democracy University Social Sciences Journal*, 1 (1), 16-45.

Uyar, U., Çağlak, E. (2019). “Çimento Sektörü Açısından Sistemik Risk – Finansal Oran İlişkisi: Ana Çimento Üreticisi Ülkeler Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (81), 231-248. DOI: 10.25095/mufad.510669.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAZIM KURALLARI

- 1- Çalışma, Word ortamında hazırlanmalı ve DergiPark platformuna yüklenmelidir.
- 2- Yazılar, A4 boyutunda, 1.5 satır aralığıyla, Times New Roman karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi ve ID bilgisi burada yer almalıdır.
- 4- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - i. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - ii. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) Öz'leri yer almalıdır.
 - iii. Öz'lerin altında anahtar sözcükler (keywords) ve JEL sınıflandırması bulunmalıdır. JEL kodları <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> adresinden alınmalıdır.
- 5- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır. Birinci derece başlıkların tamamı büyük harfli ve koyu, diğer başlıkların yalnızca ilk harfi büyük harfli ve koyu yazılmalıdır.
- 6- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) “şekil” olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta Times New Roman 10 punto ile yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.
- 7- Atıflar metin içerisinde parantez kullanımı veya dipnot şeklinde yapılabilir. Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynakça bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.
- 8- Dergimiz APA 7 (2020) kurallarına göre makaleleri düzenlemekte ve çalışmaların en son çıkan APA formatına göre hazırlanmasını talep etmektedir. Buna göre dergimizde kullandığımız metin içi ve metin sonu kaynakça örnekleri aşağıda yer almaktadır.

Kitap

Kitap ismi italik ve küçük harflerle verilmelidir. Kitap isminin başında ve sonunda nokta olmalı ardından yayınevi düz ve büyük harfle başlayacak şekilde verilmelidir.

Potter, J., & Wetherell, M. (1987). *Discourse and social psychology: beyond attitudes and behaviour*. Sage. (Sadece yayınevi verilmeli ancak yayın yeri verilmemelidir.)

Metin içinde kitaplar (Potter & Wetherell, 1987) şeklinde verilmelidir. & işareti and veya ve kelimeleri yerine kullanılmalıdır.

Makale

Makalelerde makale ismi küçük harflerle düz ancak dergi ismi büyük harfle başlayacak ve italik şekilde yazılmalıdır. Dergi cilt sayısı italik ancak sayı no parantez içinde düz olmalıdır.

Guadalupe, M., Li, H., & Wulf, J. (2014). Who lives in the C-suite? Organizational structure and the division of labor in top management. *Management Science*, 60(4), 824-844.

Metin içinde ise (Guadalupe, Li & Wulf, 2014) olarak verilmelidir.

Diğer kaynak türleri ile ayrıntılı bilgiye APA 7 resmi sitesinden ulaşabilirsiniz.

9- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalı, sayfalar numaralandırılmalıdır.

10- Makale başlangıç sayfasında gönderim tarihi gün-ay-yıl olarak yazılmalıdır.

11- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

12- Makale yazarlarının makalelerde tanımlayıcı kimlik/numarasına (ID) yer verilecektir. ORCID, Open Researcher ve Contributor ID'nin kısaltmasıdır. ORCID, Uluslararası Standart Ad Tanımlayıcı (ISNI) olarak da bilinen ISO Standardı (ISO 27729) ile uyumlu 16 haneli numaralı bir URI'dir.

<http://orcid.org> adresinden bireysel ORCID için ücretsiz kayıt oluşturulabilir.

13- Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalı, diğer sayılar nümerik olarak gösterilmelidir.

14- Metin içerisinde “%” işareti kullanılmamalı, “yüzde” ifadesi kullanılmalıdır.

15- Denklemler parantez içinde numaralandırılmalı, numaralar sağa yaslanmış ve sıralı olarak birbirini izlemelidir.

16- Çalışmalar her sayfanın üst alt sağ ve solundan 3'er cm boşluk kalacak şekilde hazırlanmalıdır.

Etik Kurul izni;

Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen her türlü araştırmalar,

İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,

İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,

Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,

Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.

ETİK KURUL İZİNİ GEREKTİRMEKTEDİR.

Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir.

Olgu sunumlarında “Aydınlatılmış onam formu”nun alındığının belirtilmesi,

Başkalarına ait ölçek, anket, fotoğrafların kullanımı için sahiplerinden izin alınması ve belirtilmesi,

Kullanılan fikir ve sanat eserleri için telif hakları düzenlemelerine uyulduğunun belirtilmesi

İzinle ilgili bilgilere makalede yer verilmesi zorunludur. Eğer bu izinlerin alınması gerekli ise, izinin hangi kurumdan, hangi tarihte ve hangi karar veya sayı numarası ile alındığı açıkça makalede yer almalıdır.

TELİF HAKLARI DEVRİ

- Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisine gönderilen makalenin Yazar / yazarların özgün çalışması olduğunu,
- Çalışmalar başka bir yerde yayımlanmamış veya yayımlanmak üzere gönderilmemiş olduğunu,
- Makale yazar / yazarlarının makalenin son halini onayladıklarını,
- Makalede bulunan metnin ve şekillerin diğer şahıslara ait olan Telif Haklarını ihlal etmediğini,
- Sunulan makale üzerindeki mali haklarını, özellikle işleme, çoğaltma, temsil, basım, yayım, dağıtım ve internet yoluyla iletim de dahil olmak üzere her türlü umuma iletim haklarını makaleyi gönderdiği andan itibaren Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'ne devretmeyi kabul ve taahhüt etmiş sayılırlar.
- Yazar/ yazarlar makaleyi çoğaltma, postayla veya elektronik yolla dağıtma hakkına sahiptir. Makalenin herhangi bir bölümünün başka bir yayında kullanılmasına Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nin yayımcı kuruluş olarak belirtilmesi ve atıfta bulunulması şartıyla izin verilir.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

ETİK İLKELERİ

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi “Yayın Etiği”, “Araştırma Etiği” ve “Yasal/Özel izin belgesi alınması” ile ilgili kurallara ve uluslararası yayın etik standartlarına uymayı taahhüt eder.

Makale gönderen yazarlar aşağıdaki kurallara uymalıdır:

1. Gönderilen makaleler, yazar(lar)ın özgün çalışması olmalıdır.
2. Gönderilen makaleler daha önce yayımlanmamış veya eşzamanlı olarak başka bir dergiye yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
3. Olası herhangi bir çıkar çatışması açıkça belirtilmelidir.
4. Makalenin geliştirilmesinde kullanılan veri kaynakları hakkında yayın kurulu bilgilendirilmelidir.
5. Makale yayınlanmak üzere yollandıktan sonra yazar tarafından herhangi bir hata bulunursa, yazar(lar) yapılan düzeltmeleri derhal Editöre bildirmelidir.
6. Yazar(lar)ın, hakem raporlarında istenilen düzeltmeleri zamanında yapmalıdır.
7. Gerekli durumlarda alınması gereken etik kurul onayı makalede belirtilmeli ve belgelendirilmelidir.
8. Yazar(lar) makalelerini bilimsel araştırma ve yazma tekniklerine uygun olarak hazırlamalıdır.

Hakemler aşağıdaki kurallara uymalıdır:

1. Bütün makaleleri, makalenin entelektüel içeriğini temel alarak, yazarın cinsiyet, ırk, etnisite, din, bağlı bulunduğu kurum, vatandaşlık veya siyasi değerlerine bakmaksızın adil şekilde değerlendirmelidirler.
2. Değerlendirmelerini; küçümseyici, rencide edici değerlendirme ve yorumlar yapmaktan kaçınacak şekilde objektif ve yapıcı yapmalıdırlar.
3. Doğru bir değerlendirme yapmak için gereken uzmanlık yeterliliğine sahip olmalı ve makaleleri kabul etmeleri durumunda kendilerine verilen süre içinde değerlendirmelidirler.

4. Gözden geçirme işlemi sırasında çıkar çatışması gözlemliyorlarsa, durumu Editör'e bildirmelidirler.
5. Makaleyle ilgili tüm bilgileri gizli tutmalı ve başkalarıyla paylaşmamalıdır.
6. Değerlendirme süreci sırasında elde ettikleri bilgileri, kendi veya başkalarının veya başka kuruluşların avantajına veya başkalarını dezavantajlı duruma düşürmek veya itibarını zayıflatmak için kullanmamalıdır.
7. Makalenin yayınlanmasının reddine neden olabilecek herhangi bir bilgi varsa Editöre bildirmelidirler.

Editörler aşağıdaki kurallara uymayı taahhüt eder

1. Bütün makaleleri, makalenin entelektüel içeriğini temel alarak, yazarın cinsiyet, ırk, etnisite, din, bağlı bulunduğu kurum, vatandaşlık veya siyasi değerlerine bakmaksızın adil şekilde değerlendirir.
2. Makaleler ile ilgili bilgileri gizli tutar.
3. Makaleler ile ilgili herhangi bir çıkar çatışması gözlemlenmeleri halinde, bunları açıklar.
4. Yayın Kurulu, yayınlanmak üzere gönderilen makalenin hakem değerlendirmelerine dayalı olarak yayınlanması kararının verilmesinden, derginin yayın kurulu politikalarından ve intihal, hakaret, etik ve telif hakkı ihlaline karşı yasal tedbirlerin alınmasından sorumlu olur.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAYIN POLİTİKASI

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi teorik ve/veya uygulamalı özgün makaleleri yayınlayan hakemli, bilimsel bir dergidir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'ne Türkçe çalışmalar gönderilebilir.

Kapsam olarak, muhasebe ve denetim alanlarında gönderilecek makalelere açıktır.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, bilginin global değişimini artırarak insanlık için yararlı sonuçlar doğurması ilkesi doğrultusunda açık erişim sağlama politikasını benimsemiştir. Dergi içeriği tüm kullanıcılara açık, serbestçe/ücretsiz "açık erişimli"dir. Kullanıcılar, yayıncıdan ve yazar(lar)dan izin almaksızın, dergideki makaleleri tam metin olarak okuyabilir, indirebilir, dağıtabilir, makalelerin çıktısını alabilir ve kaynak göstererek makalelere bağlantı verebilir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi yayın kurallarına uygun olarak gönderilen makaleler, değerlendirilmek üzere alanında uzman iki hakeme gönderilir. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, sürecin her aşamasında, hakem ve yazarların isimlerinin saklı tutulduğu çift-kör hakemlik sistemini kullanmaktadır. Hakem raporları beş yıl süreyle saklanır. Makaleyi değerlendiren iki hakemden birisinin olumlu diğerinin olumsuz rapor vermesi durumunda makale üçüncü hakeme gönderilerek üçüncü hakemin olumlu veya olumsuz görüşüne göre nihai karar verilmektedir.

Dergiye gönderilecek makalelerin "yazım kurallarına" uygun hazırlanmış olması, başka hiçbir yerde yayımlanmamış olması veya dergimize gönderildiği tarihte bir başka dergide hakem değerlendirme sürecinde olmaması gerekir. Yayımla ilgili bitmeden 2. bir dergiye makale göndermek "duplikasyon" olarak nitelendirilmektedir. Bu şekilde makale gönderen yazarlar hukuki olarak suç işlemektedirler. "duplikasyon" yaptığı tespit edilen yazarlar hakkında dergimiz gerekli gördüğü taktirde yasal işlem başlatabilir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi gönderilen çalışmalarda yazarlar, hakemlerin ve yayın kurulunun eleştirisi ve önerilerini dikkate almak zorundadırlar. Katılmadıkları hususlar varsa gerekçeleriyle birlikte itiraz etme hakkına sahiptirler. Dergideki hakemlik sürecinde, akademik unvana sahip kişilerin yayınları için ancak eşit ya da üst derecede akademik unvana sahip kişiler veya konunun uzmanı hakem olabilir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi makale gönderen yazar/yazarlar, derginin söz konusu hakem değerlendirme koşullarını ve sürecini kabul etmiş sayılırlar.

Makale Değerlendirme Süreci ve Süresi

Dergiye gelen çalışmalar, öncelikle dergi editörleri tarafından değerlendirilerek özgünlük ve bilime yaptığı katkı açısından ön bir değerlendirmeye tabi tutulur. Ön değerlendirme sonucunda özgün ve bilimsel katkısı olduğu düşünülen çalışmalar, hakemlerce değerlendirilme sürecine alınır. Bu süreçte çalışmalar, en az iki hakem tarafından kör hakemlik esasına bağlı olarak değerlendirilir. Çalışmalara ilişkin olarak hakemlerden gelecek değerlendirme raporlarının sonucuna göre gerektiğinde üçüncü bir hakemin daha görüşüne başvurulur.

Dergiye gelen ve ön değerlendirmeyi geçen çalışmaların değerlendirilmesi ve hakem değerlendirmelerinin olumlu olması şartıyla yayınlanması süreci 3 - 12 ay arasında sürmektedir.

Açık Erişim Politikası

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, tüm içeriği okura ya da okurun dahil olduğu kuruma ücretsiz olarak sunulur. Okurlar, ticari amaç haricinde, yayıncı ya da yazardan izin almadan dergi makalelerinin tam metnini okuyabilir, indirebilir, kopyalayabilir, arayabilir ve link sağlayabilir.

