

IJBEMP

INTERNATIONAL
JOURNAL OF
BUSINESS
ECONOMICS AND
MANAGEMENT
PERSPECTIVES

ISSN: 2458-8997
E-ISSN: 2458-8997

Volume/Cilt : 9
Issue/Sayı : 1
June / Haziran 2025



ijbemp.com

ijbemp@gmail.com

International Journal of Business, Economics and Management Perspectives
Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi



Editorial Board/ Editör Kurulu

Editor in Chief / Baş Editör

Prof. Dr. İsmail BEKÇİ
Süleyman Demirel Üniversitesi
ismailbekci@sdu.edu.tr

Field Editors / Alan Editörleri

Prof. Dr. Nuri ÖMÜRBEK
Süleyman Demirel Üniversitesi
İşletme Bölümü
nuriomurbek@sdu.edu.tr

Prof. Dr. Yakup ALTAN
Süleyman Demirel Üniversitesi
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü
yakupaltan@sdu.edu.tr

Prof. Dr. Dilek ÇETİN
Süleyman Demirel Üniversitesi
İktisat Bölümü
dilekcetin@sdu.edu.tr

Doç. Dr. İsmail Sadık YAVUZ
Süleyman Demirel Üniversitesi
Maliye Bölümü
ismailyavuz@sdu.edu.tr

English Language Editors / İngilizce Dil Editörleri

Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK
Süleyman Demirel Üniversitesi
samiozturk@sdu.edu.tr

Doç. Dr. Doç. Dr. Tuğba ERHAN
Süleyman Demirel Üniversitesi
tugbaerhan@sdu.edu.tr

Advisory Board / Danışma Kurulu*

Prof. Dr. Abdullah Mesud KÜÇÜKKALAY	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Prof. Dr. Ali DERAN	Tarsus Üniversitesi
Prof. Dr. Anukrati SHARMA	University of Kota (India)
Prof. Dr. Avdhesh Jha WAYMADE	Charutar Vidya Mandal (CVM) University (India)
Prof. Dr. Aykut BEDÜK	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Aziz Gökhan ÖZKOÇ	Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
Prof. Dr. Burkhanov AKTAM	Tashkent State University of Economics (Uzbekistan)
Prof. Dr. Durmuş ACAR	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Prof. Dr. Ersan ERSOY	Uşak Üniversitesi
Prof. Dr. Eşref Savaş BAŞCI	Hitit Üniversitesi
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ	Atatürk Üniversitesi
Prof. Dr. Ganite KURT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. İlhan ARAS	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
Prof. Dr. İlker Hüseyin ÇARIKÇI	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. İsmail Hakkı ERASLAN	Düzce Üniversitesi
Prof. Dr. Mert TOPCU	Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Prof. Dr. Metin TOPCUOĞLU	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
Prof. Dr. Mohammad Ahraf ALİ	Aligarh Muslim University (India)
Prof. Dr. Muhammad SHAHBAZ	University of Cambridge (UK)
Prof. Dr. Murat KAYALAR	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Prof. Dr. Mutlu Başaran ÖZTÜRK	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
Prof. Dr. Nezire Derya Ergun ÖZLER	Dumlupınar Üniversitesi
Prof. Dr. Nurhan PAPATYA	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Oana Ramona LOBONT	West University of Timisoara (Romania)
Prof. Dr. Petraq MILO	University of Tirana (Albania)
Prof. Dr. Recep GÜNEŞ	Artvin Çoruh Üniversitesi
Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU	Atatürk Üniversitesi
Prof. Dr. Rifat YILMAZ	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
Prof. Dr. Ruziye COP	Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU	Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Supriti MISHRA	International Management Institute (India)
Prof. Dr. Suranga SİLVA	University of Colombo (Sri Lanka)
Prof. Dr. Suzan ÇOBAN	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Vedat ACAR	İzmir Bakırçay Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Alhagi Manta DRAMMEH	Al-Maktoum College of Higher Education (UK)
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Engin KÜÇÜKSİLLE	İzmir Katip Çelebi Üniversitesi
Dr. Azamat MAKSÜDÜNOV	Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi (Kırgızistan)
Dr. Bobir TURSUNOV	Tashkent State University of Economics (Uzbekistan)
Dr. Logaiswari INDIRAN	Universiti Teknologi Malaysia (Malaysia)
Dr. Muratali ABDILDAEV	Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi (Kırgızistan)
Dr. Nicola CHELOTTI	Loughborough University London (UK)

* Sorting is based on academic title and name.



Publishing Board / Yayın Kurulu*

Prof. Dr. Bekir GÖVDERE	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Hayrettin ÖZLER	Dumlupınar Üniversitesi
Prof. Dr. İbrahim Halil EKŞİ	Gaziantep Üniversitesi
Prof. Dr. Korhan KARACAOĞLU	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet Akif ÖNCÜ	Düzce Üniversitesi
Prof. Dr. Ömer TEKŞEN	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Prof. Dr. Selen DOĞAN	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
Prof. Dr. Süleyman Serdar KARACA	Malatya Turgut Özal Üniversitesi
Prof. Dr. Vesile ÖMÜRBEK	Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ	İnönü Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Ö. Nilüfer KARATAŞ ARACI	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi

* Sorting is based on academic title and name.

Academic Referees of This Issue / Bu Sayının Hakemleri*

PROF. DR. ALİ DERAN	TARSUS ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. AZZEM ÖZKAN	ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. KASIM KÜÇÜKALP	BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MEHMET VURAL	ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MUSTAFA GÖRÜN	ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MUSTAFA LAMBA	BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ZEKİ DOĞAN	NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. AYSEL ÖZTÜRKÇÜ AKÇAY	VAN YÜZÜNCÜ YIL ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. BÜŞRA TOSUNOĞLU	GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. ELİF GÜRDAL LİMON	GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. GÜLER FERHAN ÜNAL UYAR	AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. MUSTAFA KILLI	OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. MUSTAFA YILMAZ İÇERLİ	AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. NAZİFE ÖZGE BEŞER	AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. NEVRAN KARACA	SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. ÖZLEM ÖZTÜRK ÇETENAK	ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. TOLGA ÖZTÜRK	ALANYA ALAADDİN KEYKUBAT ÜNİVERSİTESİ
DR. ÖĞR. ÜYESİ ERCAN KÜÇÜKEŞMEN	ISPARTA UYGULAMALI BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
DR. ÖĞR. ÜYESİ MEHMET ALİ GENİŞ	GİRESUN ÜNİVERSİTESİ

* Sorting is based on academic title and name.

Contact Info / İletişim Adresi

Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi

<http://www.ijbemp.com>

ijbemp@gmail.com - +90 (246) 211 06 00-08

Aim & Scope

International Journal of Business, Economics, and Management Perspectives aims to provide a forum to widen and deepen discussion about all areas of Business, Economics, and Management as well as being readable and accessible. It is interested in publishing rigorous research papers that provide sound theoretical and clear insights with future practical and actionable implications for the well-being of stakeholders of society as a whole. As the journal title indicates, it calls for papers on any business, economics, or management topic, w h i c h challenges the traditional wisdom of the readers. The topics may include a wide range of research areas in business, economics, and management business theories, contemporary research in business, entrepreneurship, organizational behavior, finance, corporate governance, investment, insurance, risk management, project management, financial reporting, accounting, management information systems, marketing, advertising, sales management, economic topics, consumer behavior, human resource management, total quality management, strategic management, operations management, business research methods, supply chain management, engineering management and any other area that can fall under the scope of Business, Economics and Management disciplines.

The journal attracts the attention of not only researchers and academicians but also academic institutes, Managers, Consultants, Directors, Trainers, HR Managers, Line Managers, Performance Managers, Operations Managers, Finance Managers, Chief Executive Officers, and above all the students in Business, Economics and Management Disciplines.

Amaç ve Kapsam

Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi, işletme, ekonomi ve yönetimin tüm alanları hakkında tartışmayı genişletmek ve derinleştirmek için bir forum sağlamanın yanı sıra okunabilir ve erişilebilir olmayı amaçlar. Bir bütün olarak toplumun paydaşlarının refahı için gelecekteki pratik ve eyleme geçirilebilir etkileri olan sağlam teorik ve net görüşler sağlayan titiz araştırma makaleleri yayınlamakla ilgilenir. Derginin başlığından da anlaşılacağı gibi, okuyucuların geleneksel bilgeliğine meydan okuyan herhangi bir işletme, ekonomi veya yönetim konularında makaleler için çağrıda bulunur. Konular, işletme teorileri, işletmede çağdaş araştırmalar, girişimcilik, örgütsel davranış, finans, kurumsal yönetim, yatırım, sigortacılık, risk yönetimi, proje yönetimi, finansal raporlama, muhasebe gibi işletme, ekonomi ve yönetim alanlarında çok çeşitli araştırma alanlarını içerebilir. Yönetim bilişim sistemleri, pazarlama, reklamcılık, satış yönetimi, ekonomik konular, tüketici davranışları, insan kaynakları yönetimi, toplam kalite yönetimi, stratejik yönetim, operasyon yönetimi, iş araştırma yöntemleri, tedarik zinciri yönetimi, mühendislik yönetimi ve bunların kapsamına girebilecek diğer tüm alanlardan oluşmaktadır.

Dergi sadece araştırmacıların ve akademisyenlerin değil, akademik kurumların, yöneticilerin, danışmanların, direktörlerin, eğitimcilerin, insan kaynakları yöneticilerinin, birim yöneticilerinin, performans yöneticilerinin, operasyon yöneticilerinin, finans yöneticilerinin, icra kurulu başkanlarının ve hepsinden önemlisi işletme, ekonomi ve yönetim disiplinleri öğrencilerinin dikkatini çekmektedir.

About the Journal

Business, Economics, and Management Perspectives is a peer-reviewed online international journal published semi-annually. Articles may be written in Turkish and English. The journal aims to publish articles that contribute theoretically and empirically to the field. All articles submitted to the journal should not have been published or under consideration for publication elsewhere. Articles submitted are firstly evaluated by the editorial board in terms of their original contribution to the field, use of scientific expressions, and compliance with writing rules. Provided that articles meet the preliminary evaluation requirements, they are sent to three anonymous referees. The names of both the referees and the author are kept confidential in this process. In line with the referee reports, the editorial board decides whether to publish the article or not. Scientific responsibility for the articles belongs to the authors themselves. Published articles could be cited in other publications provided that full reference is given. After publication, the copyrights of the articles belong to the Business, Economics, and Management Perspectives. No copyright fee is paid to the authors. Articles published in this journal cannot be published elsewhere and/or copied without the consent of the Business, Economics, and Management Perspectives. In our journal, no fee is charged from the authors.

Dergi Hakkında

Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi, altı ayda bir yayınlanan, hakemli çevrimiçi uluslararası bir dergidir. Makaleler Türkçe ve İngilizce olarak yazılabilir. Dergi, teorik ve ampirik olarak alana katkı sağlayan makaleleri yayınlamayı amaçlamaktadır. Dergiye gönderilen tüm makaleler başka bir yerde yayınlanmamış veya yayınlanmak üzere değerlendirmeye alınmamış olmalıdır. Gönderilen makaleler öncelikle alana özgün katkıları, bilimsel ifadelerin kullanımı ve yazım kurallarına uygunluğu açısından yayın kurulu tarafından değerlendirmeye alınır. Makaleler ön değerlendirme şartlarını sağlamak kaydıyla üç isimsiz hakeme gönderilir. Bu süreçte hem hakemlerin hem de yazarların isimleri gizli tutulur. Hakem raporları doğrultusunda makalenin yayınlanıp yayınlanmayacağına yayın kurulu karar verir. Makalelerin bilimsel sorumluluğu yazarlarına aittir. Yayımlanmış makalelere tam kaynak gösterilmek kaydıyla başka yayınlarda atıf yapılabilir. Yayımlandıktan sonra makalelerin telif hakları İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektiflerine aittir. Yazarlara telif hakkı ücreti ödenmez. Bu dergide yayınlanan makaleler, İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektiflerinin izni olmadan başka bir yerde yayınlanamaz ve/veya kopyalanamaz. Dergimizde yazarlardan herhangi bir ücret alınmamaktadır.



Ethical Rules

The International Journal of Business, Economics, and Management Perspectives observes the publication ethics principles, standards, and recommendations set by COPE (Committee on Publication Ethics) and ICMJE (International Committee of Medical Journal Editors). Accordingly, all articles that do not comply with accepted ethical standards are removed from the publication. This includes articles with possible irregularities and inconsistencies detected after publication. Within the scope of publication ethics, all stakeholders are expected to have the following ethical responsibilities, and all ethical cases will be evaluated by COPE rules.

Yayın Etiği

Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi yayın etiği konusunda COPE (Committee on Publication Ethics) ve ICMJE (International Committee of Medical Journal Editors) tarafından belirlenen yayın etiği ilke, standart ve tavsiyelerini gözetmektedir. Buna göre kabul edilen etik standartlara uygun olmayan tüm makaleler yayından çıkarılır. Yayından sonra tespit edilen olası kuraldışı, uygunsuzluklar içeren makaleler de buna dahildir. Yayın etiği kapsamında tüm paydaşların özetle aşağıdaki etik sorumlulukları taşıması beklenmekte olup, her türlü etik vakası COPE kuralları gereğince değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Indexes / İndeksler

International Journal of Business, Economics, and Management Perspectives are indexed in the following databases/bibliographies/indices:

Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi aşağıdaki veri tabanları/bibliyografya/indeksler tarafından taranmaktadır:

[International Index Copernicus](#)[2016](#)[Google Scholar](#)[2016](#)[Sosyal Bilimler Atıf Dizini \(SOBIAD\)](#)[2016](#)[Türk Eğitim İndeksi](#)[2016](#)[Scientific Indexing Services \(SIS\)](#)[2016](#)[Eurasian Scientific Journal Index](#)[2016](#)[Academic Resource Index
\(ResearchBib\)](#)[2016](#)[Directory of Research Journals
Indexing](#)[2016](#)[Crossref Index](#)[2018](#)

Editorial

International Journal of Business, Economics and Management Perspectives, which is in its eighth year of publication, with its short name IJBEMP, is an international and peer-reviewed journal published twice a year in e-media. The journal's publication languages are Turkish and English. The journal aims to publish conceptual, theoretical and applied articles about making specific, original, and specific contributions to the field.

Scientifically and intellectually, IJBEMP aims to create new initiatives and directions in the fields it addresses. This aim is supported by the fact that the journal proved itself in a short time and was scanned in indexes such as Scientific Indexing Services, Directory of Research Journals Indexing, Turkish Education Index, Eurasian Scientific Journal Index, Journal Index, Research Bible, and Sobiad, and finally in the International Index Copernicus index. In addition to these indices, applications have been made to other indices with intense activity and a response is awaited.

In the past, IJBEMP maintains its attention to increasing its recognition, recognition, value, and preferable position in the field. For this reason, studies submitted to our journal for publication are subjected to blind peer review after preliminary evaluation (editor). Every stage is monitored with precision and seriousness.

Our June 2025 issue features a total of eight valuable articles. This issue, which I believe will contribute to the field, includes one article on international relations, one on marketing, four on accounting, one on economics, and one on political science and public administration.

Our journal has been submitted to the ULAKBİM TR Index, Emerging Sources Citation Index (ESCI), and Directory of Open Access Journals (DOAJ) since January 2022, and developments related to the process will be announced on our journal's website. With the hope of being able to include your valuable contributions and work in our second issue, scheduled for publication in December 2025, I wish you all the best.

Editörden

Yayın hayatının sekizinci yılında olan Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi kısa adı ile IJBEMP, yılda iki defa e-ortamda yayınlanan uluslararası ve hakemli bir dergidir. Derginin yayım dili Türkçe ve İngilizce'dir. Dergi, alana özel, özgün ve özgül katkılar yapmaya ilişkin kavramsal, kuramsal ve uygulamalı makaleleri yayınlamayı amaçlar.

Bilimsel ve entelektüel olarak IJBEMP, hitap ettiği alanlarda yeni açılımlar ve yönelimler oluşturmayı amaçlamaktadır. Kısa bir sürede derginin kendini kanıtlayıp Scientific Indexing Services, Directory of Research Journals Indexing, Türk Eğitim İndeksi, Eurasian Scientific Journal Index, Journal Index, Research Bible ve Sobiad gibi indekslerde taranması ve son olarak da International Index Copernicus indeksinde taranmaya başlaması bu amacı desteklemektedir. Bu endekslere ilaveten etkinliği yoğun olan diğer endekslere başvurular yapılmış olup cevap beklenmektedir.

Geçen sürede IJBEMP, tanınırlığını, bilinirliğini, değerini ve alanda tercih edilir pozisyonu yükseltmeye dair özeni sürdürmektedir. Bu nedenle yayımlanmak üzere dergimize gönderilen çalışmalar, ön değerlendirme (editör) sonrası, kör hakemlik uygulamasına tabi tutulmaktadır. Her aşama hassasiyetle ve ciddiyetle izlenmektedir.

Dergimizin Haziran 2025 sayısında, birbirinden değerli toplam 8 makale yer almaktadır. Alana katkı sunacağına inandığım çalışmalardan oluşmakta olan bu sayıda; 1 tane uluslararası ilişkiler, 1 tane pazarlama, 4 tane muhasebe, 1 tane iktisat, 1 tane de siyaset bilimi ve kamu yönetimi alanına ilişkin çalışmaya yer verilmiştir.

Dergimizin Ocak 2022'den itibaren ULAKBİM TR Dizin, Emerging Sources Citation Index (ESCI), Directory of Open Access Journals (DOAJ), indekslerine başvuruları yapılmış olup, süreç ile ilgili gelişmeler dergimiz internet sayfasından duyurulacaktır. 2025-Aralık ayında yayınlamayı planladığımız ikinci sayımızda değerli katkılarınız ve çalışmalarınızla bir arada olabilmek umuduyla, sağlıklı günler dilerim.

Prof. Dr. İsmail BEKÇİ

Contents / İçindekiler

Aykut TURAN - Ebru TOPCU	THE IMPACT OF GOVERNANCE INDICATORS ON ECONOMIC GROWTH: THE CASE OF G7 AND MINT COUNTRIES - YÖNETİŞİM GÖSTERGELERİNİN EKONOMİK BÜYÜME ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: G7 VE MINT ÜLKELERİ ÖRNEĞİ	1 - 21
Samet ZENGİNOĞLU	SABRA AND SHATILA: ON THE INTERPRETATION OF TWO PHILOSOPHERS (DELEUZE AND LEVİNAS) - SABRA VE ŞATİLLA: İKİ DÜŞÜNÜRÜN (DELEUZE VE LEVİNAS) YORUMU ÜZERİNE	22 - 37
Alper Şefik KURŞUN - Yakup ALTAN	THE EMERGENCE AND DEVELOPMENT OF THE MINISTRY-TYPE ORGANIZATION IN THE OTTOMAN EMPIRE - OSMANLI İMPARATORLUĞU'NDA BAKANLIK TİPİ ÖRGÜTLENMENİN ORTAYA ÇIKIŞI VE GELİŞİMİ	38 - 65
Ali AKSÜT – Fatma TEMELLİ – Ahmet Fethi DURMUŞ	BIBLIOMETRIC ANALYSIS OF ARTICLES ON KEY AUDIT MATTERS USING SCIENCE MAPPING TECHNIQUE: THE CASE OF WEB OF SCIENCE - KİLİT DENETİM KONULARI HAKKINDA YAPILAN MAKALELERİN BİLİM HARİTALAMA TEKNİĞİ İLE BİBLİYOMETRİK ANALİZİ: WEB OF SCIENCE ÖRNEĞİ	66 - 95
Adalet ZOZİK – Alırıza AĞ	ACTIVITY BASED COSTING METHOD IN READY-MIXED CONCRETE PRODUCTION SECTOR AND AN APPLICATION - HAZIR BETON ÜRETİM SEKTÖRÜNDE FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİ VE BİR UYGULAMA	96 - 109
Yusuf Cahit ÇUKACI – İdris CANPOLAT	ACCOUNTING OF CRYPTO ASSETS WITHIN THE SCOPE OF FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM-SIZED BUSINESSES 14 INTANGIBLE ASSETS STANDARD - KRİPTO VARLIKLARIN BOBİ FRS 14 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	110 - 129
Ramazan Ali SATAR – Hakan ÖZÇELİK	THE ROLE OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS IN FRAUD PREVENTION: A QUALITATIVE STUDY IN THE TOURISM SECTOR - İÇ KONTROL SİSTEMİNİN HİLENİN ÖNLENMESİNDEKİ ROLÜ: TURİZM SEKTÖRÜNDE NİTEL BİR ARAŞTIRMA	130 - 157
İlbey Kutluhan PAPATYA	UNDERSTANDING THEORY-PRACTICE GAPS IN MARKETING SCIENCE AND ASSESSING THE ROLE OF RATIONALIZING EXPLANATION MODELS - PAZARLAMA BİLİMİNDE TEORİ-PRATİK ARASINDAKİ BOŞLUKLARI ANLAMAK VE USLAŞTIRICI AÇIKLAMA MODELLERİN ROLÜNÜ DEĞERLENDİRMEK	158 - 177

Article Type / Makale Türü
Araştırma Makalesi -
Research Article

Application Date / Başvuru Tarihi
02.22.2025 / 22.02.2025

Admission Date / Yayına Kabul Tarihi
06.25.2025 / 25.06.2025



THE IMPACT OF GOVERNANCE INDICATORS ON ECONOMIC GROWTH: THE CASE OF G7 AND MINT COUNTRIES

YÖNETİŞİM GÖSTERGELERİNİN EKONOMİK BÜYÜME ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: G7 VE MINT ÜLKELERİ ÖRNEĞİ *

Aykut TURAN¹, Ebru TOPCU²

ÖZ: Bu çalışma, 1996-2022 döneminde G7 ve MINT ülkelerinde yönetişimin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini incelemektedir. Sabit etkili Driscoll-Kraay tahmincisi kullanılarak yapılan analizler, her iki ülke grubunda da yönetişimin ekonomik büyümeye pozitif ve anlamlı bir katkı sağladığını ortaya koymuştur. G7 ülkelerinde yönetişim, istikrarlı kurumlar ve etkin piyasa mekanizmaları sayesinde ekonomik büyümeye önemli bir destek sağlamaktadır. Ancak, yönetişimin büyüme üzerindeki etkisi, gelişmiş altyapı ve yerleşik kurumsal yapılar nedeniyle daha sınırlı düzeyde kalmaktadır. Buna karşın, MINT ülkelerinde yönetişim reformları ekonomik büyümeye daha belirgin bir katkı sağlamaktadır. Bunun nedeni, MINT ülkelerinde daha düşük kurumsal kapasiteler ve yapısal sorunların giderilmesiyle yönetişim iyileştirmelerinin büyüme üzerinde daha yüksek marjinal getiriler sağlamasıdır. Sonuç olarak, G7 ve MINT ülkelerinde yönetişim ve ekonomik büyüme arasında pozitif ilişki teyit edilmiştir. Ancak, bu ilişkinin düzeyi ve dinamikleri ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyine göre farklılık göstermektedir. Bu bulgular, her iki ülke grubunda da ekonomik büyümeyi desteklemek için yönetişim reformlarının önemini vurgulamakta, ancak MINT ülkelerinde daha kapsamlı reformlara ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir.

Anahtar Kelimeler : Yönetişim, Ekonomik Büyüme, G7 Ülkeleri, MINT Ülkeleri.

ABSTRACT: This study examines the impact of governance on economic growth in G7 and MINT countries during the period 1996–2022. The analysis, conducted using the fixed-effects Driscoll-Kraay estimator, reveals that governance makes a positive and significant contribution to economic growth in both groups of countries. In G7 countries, governance significantly supports economic growth through stable institutions and efficient market mechanisms. However, its effect on growth is relatively limited due to the presence of advanced infrastructure and well-established institutional frameworks. In contrast, governance reforms in MINT countries make a more noticeable contribution to economic growth. This is because addressing structural challenges and enhancing governance in MINT countries yields higher marginal returns to growth due to their lower institutional capacities. In conclusion, the positive relationship between governance and economic growth in G7 and MINT countries is confirmed. However, the level and dynamics of this relationship differ according to the economic development levels of the countries. These findings emphasize the importance of governance reforms in supporting economic growth in both groups of countries, while highlighting the need for more comprehensive reforms in MINT countries.

Keywords: Governance, Economic Growth, G7 Countries, MINT Countries

* Bu çalışma Aykut Turan'ın Doç. Dr. Ebru Topcu danışmanlığında Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı'nda tamamladığı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

¹ Bağımsız Araştırmacı, aykutturan38@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-6269-8553>

² Doç. Dr. Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, İktisadi, İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret Bölümü, ebru.topcu@alanya.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-3572-7552>

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

Economic growth is typically measured by the increase in Gross Domestic Product (GDP). However, each factor influencing growth is shaped by distinct dynamics. Macroeconomic variables such as public expenditures, employment rates, capital formation, investments, and exchange rates exert heterogeneous effects on economic growth. It is important to consider that these variables may yield different outcomes in developed and developing countries. Moreover, beyond economic indicators, socio-political factors also play a crucial role in the growth process (Boldeanu & Constantinescu, 2015). Most studies on the determinants of economic growth focus primarily on traditional variables. Nonetheless, there is a growing body of research examining relatively new factors that may have either direct or indirect effects on growth. One such factor is governance. Governance has become a prominent concept over the past three decades, frequently employed to define and analyze global transformations. Emerging primarily within the social sciences, the concept has also attracted the attention of political and civil society actors. The notion of “new governance” generally refers to the transformations in the nature and role of the state that have taken place since the final quarter of the twentieth century. During this period, the state has become increasingly dependent on organizations within civil society, while simultaneously becoming more constrained by international linkages (Bevir, 2011). Good governance is crucial to promote economic development through channels such as improving the investment environment, effective resource utilization, increasing human and physical capital efficiency, and encouraging innovation and technology. However, countries’ development levels and institutions determine both the extent and character of the relationship between governance and economic development. In this context, this study’s general aim is to explore the impact of governance on economic development for both G7 (Canada, France, Germany, Italy, Japan, United Kingdom, and USA) and MINT (Mexico, Indonesia, Nigeria, and Turkey) countries based on time series data for the time interval of 1996 to 2022. While G7 countries are characterized by developed economies and strong institution structures, MINT countries are characterized by developing economies and weaker institution structures. Therefore, employing these two sets of countries as a sample provides a meaningful insight for comparison of the effect of governance on economic development. The study has two significant contributions to make to existing literature. First, through a comparative analysis of the nexus of governance and growth in G7 and MINT countries, it seeks to reveal how the effect of governance practices on economic growth differs across countries’ development stages. Second, it seeks to provide policy recommendations by considering the role of governance in stimulating economic growth with a broad scope. Using estimates obtained using one of the advanced econometric methods, namely the fixed effects Driscoll-Kraay estimator, this study also investigates how this nexus is consistent with or contrary to previous literature. Lastly, this study provides a general framework with regard to the effect of governance and other determinants of growth on economic growth in developed and developing countries.

Research Questions

The research problem of this study is to determine whether the impact of governance indicators on economic growth varies across country groups with different levels of development.

Literature Review

The literature presents a range of methodological approaches to investigating the relationship between governance and economic growth. Broadly, existing studies fall into two categories: those that focus on individual governance indicators and those that develop composite governance indices. This distinction highlights that the observed impact of governance on economic growth can vary depending on the measurement approach, allowing for a more nuanced understanding of how different dimensions of governance influence economic performance.

Methodology

Cross-sectional dependence in the series was initially examined using the Breusch-Pagan (1980) test. As dependence was detected, unit root tests were conducted using Pesaran’s (2007) second-generation CIPS test, which revealed that the series exhibit different levels of stationarity. Panel data structures often give rise to statistical complications, including heteroskedasticity, cross-sectional dependence, and autocorrelation. To address these challenges, the Driscoll and Kraay (1998) estimator was employed, as it provides robust standard errors that remain reliable under such conditions. As noted by Hoechle (2007), this method is also effective against broader temporal and spatial dependencies.

Results and Conclusions

The findings derived from the fixed-effects Driscoll-Kraay estimator indicate that governance exerts a positive and statistically significant influence on economic growth in both G7 and MINT countries. However, the strength of this effect differs across the two groups. In G7 countries, where governance systems are already well-

established and operate at high standards, the incremental impact of further improvements in governance tends to be more limited. Conversely, in MINT countries, the effect is more pronounced, likely due to structural deficiencies that hinder the full institutionalization of governance. As a result, even modest improvements in governance can yield substantial benefits for economic growth in these settings. In both groups, policies aimed at enhancing governance are vital for fostering sustainable economic development. Policies grounded in institutional integrity, political stability, transparency, anti-corruption efforts, accountability, and sound regulatory practices are instrumental in fostering an environment conducive to economic activity. Strengthening governance structures that reduce corruption, uphold the rule of law, support freedom of expression, and promote the efficient and equitable use of public resources is essential. By prioritizing these elements, governments can establish a stable business climate that attracts investment, stimulates innovation, and accelerates entrepreneurship. Ultimately, the development of robust governance frameworks should be regarded as a cornerstone of long-term, sustainable economic growth.

1. GİRİŞ

Ekonomik büyüme, genellikle Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYİH) artışıyla ölçülmektedir. Ancak, büyümeyi etkileyen her bir unsur farklı dinamikler tarafından şekillenmektedir. Kamu harcamaları, istihdam oranı, sermaye oluşumu, yatırımlar, döviz kuru gibi makroekonomik değişkenler ekonomik büyüme üzerinde heterojen etkiler yaratmaktadır. Bu değişkenlerin gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde farklı sonuçlar doğurabileceği göz önünde bulundurulması gereken bir husustur. Öte yandan, ekonomik göstergelerin yanı sıra sosyo-politik faktörler de büyüme sürecinde belirleyici bir rol oynamaktadır (Boldeanu ve Constantinescu, 2015). Ekonomik büyümeyi etkileyen faktörlere ilişkin çalışmalar genellikle klasik belirleyenler üzerine yoğunlaşmaktadır. Bununla birlikte, ekonomik büyüme üzerinde dolaylı ya da doğrudan etkisi olabilecek nispeten yeni faktörlere ilişkin çalışmaların sayısı giderek artmaktadır. Bu faktörlerden biri de yönetişimdir.

Yönetişim, özellikle son 30 yılda küresel dönüşümleri tanımlamak ve analiz etmek amacıyla sıkça başvurulan önemli bir kavram haline gelmiştir. Sosyal bilimlerde öne çıkan bu kavram, aynı zamanda siyasi ve sivil toplum aktörlerinin de ilgi odağı olmuştur. Yeni yönetişim genellikle, yirminci yüzyılın son çeyreğinden itibaren devletin doğası ve rolünde meydana gelen değişimlere işaret etmektedir. Bu süreçte devlet, sivil toplumdaki organizasyonlara daha fazla bağımlı hale gelirken, uluslararası bağlantılar tarafından da daha fazla sınırlandırılmıştır (Bevir, 2011).

İyi yönetişim, yatırım ikliminin iyileştirilmesi, kaynakların etkin kullanımı, beşeri ve fiziksel sermayenin verimliliğinin artırılması, teknolojinin ve yenilikçiliğin teşvik edilmesi gibi kanallar aracılığıyla ekonomik büyümeyi destekleyen bir unsur olarak öne çıkmaktadır. Ancak, yönetişim ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin düzeyi ve belirleyenleri, ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeylerine ve kurumsal yapılarına bağlı olarak farklılık göstermektedir. Bu bağlamda çalışmanın temel amacı, G7 (Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Birleşik Krallık ve ABD) ve MINT (Meksika, Endonezya, Nijerya ve Türkiye) ülkeleri özelinde yönetişimin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini 1996-2022 dönemine ait verilerle analiz etmektir. G7 ülkeleri, gelişmiş ekonomileri ve güçlü kurumsal altyapılarıyla; MINT ülkeleri ise gelişmekte olan ekonomileri ve daha zayıf kurumsal altyapıları ile karakterize edilmektedir. Bu nedenle, bu iki ülke grubu yönetişimin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerinin kıyaslanması açısından anlamlı bir örneklem oluşturmaktadır.

Çalışmanın literatüre iki temel katkı sağlaması hedeflenmektedir. Birincisi, G7 ve MINT ülkelerinde yönetişim-büyüme ilişkisinin karşılaştırmalı bir analizi yapılarak yönetişim uygulamalarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre nasıl farklılaştığını ortaya koymaktır. İkincisi, yönetişimin ekonomik büyümeyi desteklemedeki rolünü daha geniş bir perspektifle ele alarak politika yapımcılar için yol gösterici öneriler sunmaktır. Çalışma, ileri ekonometrik yöntemlerden biri olan sabit etkili Driscoll-Kraay tahmincisinden elde edilen bulgularla, bu ilişkinin literatürdeki mevcut bilgilerle nasıl örtüştüğünü ve farklılıklar gösterdiğini de ele almaktadır. Sonuç

olarak, bu çalışma gelişmiş ve gelişmekte olan ülke örneklemelerinde yönetişimin ve büyümenin diğer belirleyenlerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisine yönelik kapsamlı bir çerçeve sunmaktadır.

2. TEORİK ÇERÇEVE

Yönetişimin, ekonomik büyümeyi çeşitli kanallar aracılığıyla etkilediği ampirik ve teorik literatürde kanıtlanmış bir bulgudur. Bu etkileme kanalları ile ilgili aşağıdaki değerlendirmeler yapılabilir:

- Yönetişim, özel sektör yatırım kararlarında önemli bir rol oynamaktadır. “Kurumsal kalite” (yolsuzlukla mücadele, bürokratik kalite, yatırım dostu yönetim profili, hukuk ve düzen), “politik istikrar” ve “kamusal hesap verebilirlik” gibi yönetişim unsurlarındaki iyileşme özel yatırım seviyelerini önemli ölçüde artırabilmektedir (Aysan, Nabli ve Veganzones-Varoudakis, 2007). İş ortamının iyileştirilmesi, bir ülkeye hem ulusal hem de uluslararası yatırımcıları çekme açısından kritik bir faktördür ve bu durumun ekonomik büyümeyi desteklemesi beklenmektedir. Yatırımcılar, siyasi istikrarsızlık, bürokratik engeller, yaygın yolsuzluk ve şeffaf olmayan kamu hizmetlerinin olduğu ekonomilerden uzak durma eğilimindedir. Buna karşılık, hizmet sunumunda sosyal olarak hesap verebilir olan ve vatandaşlarının ihtiyaçlarına duyarlılık gösteren hükümetler, demokratik bir ortam tesis ederek kapsayıcı büyümeyi ve beşeri gelişimi destekleme potansiyeline sahiptir (Emara ve Chiu, 2016).
- Kamu sektörünün verimliliğinin artırılmasında iyi yönetişim belirleyici bir unsurdur. İyi yönetişim, bir ülkenin kaynaklarının ve kamusal faaliyetlerinin, şeffaflık, hesap verebilirlik, adalet, katılımcılık ve toplumsal ihtiyaçlara duyarlılık ilkeleri doğrultusunda etkin bir şekilde yönetilmesini sağlar (Kefela, 2011). Bir başka deyişle, kamu kaynaklarının toplumsal refahı en üst düzeye çıkaracak biçimde tahsis edilmesini sağlayarak israfı, yolsuzluğu ve bürokratik aksaklıkları azaltır. Hükümetler, ekonomik çıktının artışı için çeşitli yollarla doğrudan etkileme kapasitesine sahiptir. Bu etki, beşeri sermaye gibi temel üretim girdilerinin niteliğinin artırılması veya yeni kurumsal yapılar aracılığıyla mevcut kaynakların daha verimli kullanılması yoluyla ortaya çıkabilir. Kamu kaynaklarının etkin kullanımı, verimlilik kayıplarını azaltmakta ve ekonomik çıktıları güçlendirmektedir. Buna karşılık, iyi yönetişim ilkelerinden yoksun kurumların bulunduğu ülkelerde, kamu harcamalarının ekonomik büyümeyi destekleme kapasitesi sınırlı olabilir. Bazı durumlarda kamu harcamaları ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etkilere yol açabilir (Dethier, 1999).
- Güçlü kurumsal yapılara, güvence altındaki mülkiyet haklarına ve istikrarlı politika ortamına sahip ülkeler, fiziksel ve beşeri sermayeye daha fazla yatırım yaparak bu kaynakları daha verimli şekilde kullanmaktadır. Böylece daha yüksek gelir seviyelerine ulaşmaktadır (Acemoglu, Johnson ve Robinson, 2001). Bununla birlikte, yönetişim beşeri sermayenin gelişimini doğrudan etkilemektedir. Beşeri sermaye ile büyüme arasındaki ilişki, yönetişim

düzeyinin düşük olduğu ülkelerde daha zayıf bir şekilde gözlemlenmektedir. Öte yandan, beşeri sermaye katsayısının, yüksek yönetim düzeyine sahip ülkelere kıyasla, orta düzeyde yönetişime sahip ülkelerde daha büyük olduğu dikkat çekmektedir. Bu bulgu, yönetişimde belirli bir eşik düzeyinin var olabileceğine ve bu eşik aşıldığında yönetişimin büyüme üzerindeki marjinal etkisinin azalabileceğine işaret etmektedir. Eğitilmiş iş gücünün ekonomik büyümeye anlamlı katkı sağlayabilmesi için iyi yönetim gibi kurumsal ön koşulların sağlanması gerekmektedir (Muhammad, Egbetokun ve Memon (2015).

- Sermaye birikimi ve üretkenlik düzeylerindeki ülkeler arası farklılıklar, çoğu zaman kurumsal yapıların zayıflığı ve kamu politikaları yoluyla yeterince desteklenmeyen sosyal yatırımların eksikliğiyle açıklanmaktadır. Sosyal yatırımlar; bireylerin bilgi ve becerilerini geliştirmeye, yenilikçiliği teşvik etmeye ve teknoloji transferini sağlamaya yöneliktir. Aynı zamanda bu yatırımlar, firmaların sermaye birikimini artırarak daha yüksek üretkenliğe ulaşmalarına katkı sağlar (Hall ve Jones, 1999). Başarılı bir yönetim süreci, yatırım ve teknolojik gelişmeyi destekleyen bir ortam oluşturarak hem özel sektör yatırımlarını artırmakta hem de beşeri sermaye birikimini teşvik ederek ekonomik büyümeyi hızlandırmaktadır. Buna karşılık, zayıf yönetim yapısı, özel sektörün yatırım ve girişimcilik faaliyetlerini sınırlandırarak ekonomik durgunluğa yol açabilmektedir (Güzel ve Murat, 2019). Bu çerçevede, fikri mülkiyet hakları da ekonomik büyüme açısından önemli bir işlev üstlenmektedir. Fikri mülkiyet hakları, buluş sahiplerine yasal koruma sağlayarak yeniliklerin geliştirilmesini ve kamuoyuyla paylaşılmasını teşvik eden bir mekanizma sunmaktadır. Zira açıklanan bir buluş, çoğu zaman kolaylıkla taklit edilebilir. Fikri mülkiyet korumasının bulunmadığı durumlarda, mucitler veya şirketler, taklitçilerin pazara hızla girerek olası kazancı azaltmasından endişe duyarak yenilikçi yatırımlardan kaçınabilir. Bu tür risklerin önlenmesi için bilgi üretim sürecinin hukuki güvence altına alınması büyük önem taşımaktadır (Yaşar, 2024).

Yukarıda bahsi geçen kanallar dikkate alındığında, büyüme modelleri çerçevesinde çeşitli çıkarımlar yapmak mümkündür. Nitelikli kurumsal yapılar, teknolojiye erişimi kolaylaştırarak Solow (1956) modeline³ katkıda bulunabilir. Buna karşılık, siyasi şiddet, terörizm ve yaygın yolsuzluk gibi kötü yönetim uygulamaları, vatandaşların hem fiziksel hem de zihinsel sağlığını olumsuz etkileyerek üretkenliği düşürmektedir. Bu bağlamda iyi yönetim uygulamalarının söz konusu engelleri azaltarak işgücü verimliliğini artıracığı öngörülebilir. Diğer yandan, güçlü kurumsal yapılar yatırımcılar açısından elverişli bir ortam sunarak hem fiziksel yatırımları hem de beşeri sermaye yatırımlarını teşvik

³ Beşeri sermaye, Solow (1956)'ın orijinal büyüme modelinde üretim fonksiyonuna doğrudan dahil edilmemiştir. Ancak sonraki literatürde, beşeri sermayenin işgücü verimliliğini artırmak suretiyle ekonomik büyüme sürecine dolaylı katkı sağladığı yönünde yaklaşımlar bulunmaktadır (Mankiw, Romer ve Weil, 1992; Barro, 2001). Bu çerçevede, Mankiw, Romer ve Weil (1992)'in genişletilmiş Solow modeli, beşeri sermayeyi üretim fonksiyonuna bağımsız bir üretim faktörü olarak dahil etmiştir. Ayrıca, beşeri sermayenin büyüme üzerindeki etkisi ampirik bulgularla da desteklenmiştir. Bu doğrultuda, çalışmanın teorik çerçeve başlığı altında Solow modeline yapılan atıflar genişletilmiş yaklaşım çerçevesinde ele alınmakta; beşeri sermaye, işgücü niteliği ve verimliliği üzerinden incelenerek büyüme sürecindeki rolü değerlendirilmektedir.

etmektedir. Beşeri sermaye; bireyin öğrenme süreciyle edindiği bilgi, beceri ve yetenekleri kapsamakta ve bu da işçi başına üretimi artırmaktadır. Benzer şekilde, fiziksel sermayeye yönelik yatırımlar, işçi başına düşen sermaye miktarını artırarak üretim kapasitesini yükseltmektedir. Bu süreçlerin tamamı, sermaye birikimi aracılığıyla uzun vadeli ekonomik büyümeye katkıda bulunmaktadır (Samarasinghe, 2018).

İçsel büyüme modelleri, beşeri sermaye, teknolojik ilerleme, yenilikçilik ve kamu harcamaları gibi unsurlar aracılığıyla ekonomik büyümeyi açıklamaktadır. Bu teoriler aynı zamanda, devletin ekonomik süreçlerdeki rolünün önemine dikkat çekmektedir. Gelişmiş ekonomiler, bu yaklaşıma göre, durgunluğa girmeden sürdürülebilir büyümeyi sağlayabilir. Devlet; sağlık ve eğitim gibi temel kamu hizmetlerini nitelikli biçimde sunarak, Ar-Ge faaliyetlerini ve teknoloji transferlerini teşvik ederek, ayrıca mülkiyet haklarını koruyup iletişim altyapısını güçlendirerek bu sürece katkı sunabilir. Bu unsurlar, açık ve rekabetçi bir ekonomik sistemin oluşmasına zemin hazırlar. Başka bir deyişle, içsel büyüme teorileri, sistem içindeki dinamiklerin büyümeyi destekleyici nitelikte olduğunu savunmaktadır (Sezer ve Abasız, 2016). Bu kapsamda yönetim, söz konusu dinamikler üzerindeki etkileri aracılığıyla ekonomik büyümede doğrudan bir rol üstlenmektedir.

Özetle, Solow ve içsel büyüme modelleri ekonomik büyümeyi çeşitli belirleyiciler üzerinden açıklamakta, ancak her model büyüme sürecine etki eden dinamikleri kendi varsayımsal çerçevesi doğrultusunda ele almaktadır. Öte yandan, son yıllarda gelişen literatür, ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği kurumsal ve sosyal çevrenin de büyüme üzerinde belirleyici bir rol oynadığını vurgulamaktadır. Yönetişim kavramı, ekonomik büyümeyi destekleyen temel kurumsal yapıları harekete geçiren bir unsur olarak kabul edilmektedir. Bu yapılar arasında sözleşme güvenliği, mülkiyet haklarının korunması, hukukun üstünlüğü, hükümetin etkinliği ve sağlam makroekonomik düzenlemeler bulunmaktadır. Bu kurumlar, ekonomik büyümeyi iki temel yolla etkilemektedir. Birincisi, Solow modelinde olduğu gibi, beşeri ve fiziksel sermaye birikimi büyümenin temel kaynakları arasında yer alır. İyi yönetim, kurumsal yapının kalitesini artırarak bu iki sermaye türünün daha verimli kullanılmasını sağlar ve böylece büyümeyi destekler. İkinci olarak, içsel büyüme modellerinin vurguladığı biçimde, ekonomik çevre de büyümenin belirleyici unsurlarından biridir. Bu bağlamda iyi yönetim, sosyal altyapının sunduğu çevresel kaliteyi iyileştirerek finansal sistemin etkin çalışmasını kolaylaştırmakta ve hem yurtiçi hem de dış kaynaklı sermaye yatırımları teşvik ederek sürdürülebilir büyümeye katkı sunmaktadır (Azimi, 2022).

3. LİTERATÜR TARAMASI

İlgili literatür, yönetişimin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini incelerken farklı yaklaşımlar benimsemiştir. Araştırmalar, yönetişimin farklı göstergeleriyle ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi değerlendiren çalışmaları bireysel yönetim göstergelerini inceleyen çalışmalar ve bileşik yönetim endeksi oluşturan çalışmalar olmak üzere iki ana grupta ele alınmanın mümkün olduğunu göstermektedir.

Bu iki tür yaklaşım, yönetişimin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerinin hem bireysel hem de bileşik ölçümlerle nasıl çeşitlendiğini göstermekte, böylece yönetişimin farklı boyutlarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisini ayrıntılı olarak incelemektedir.

3.1. Bireysel Yönetişim Göstergelerinin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisini İnceleyen Çalışmalar

23 MENA ülkesinde Mehanna, Yazbeck ve Saredidine (2010), ekonomik büyüme ile yönetişim göstergeleri arasındaki ilişkiyi GMM yöntemi ile 1996-2005 döneminde incelemiştir. Elde edilen bulgular, genel yönetişim göstergesinin ekonomik büyüme üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca ifade özgürlüğü ve hesap verebilirliğin, yolsuzluğun kontrolünün ve hükümet etkinliğinin ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediğini ve bu göstergelerin ekonomik büyüme üzerinde en fazla etkiye sahip olan göstergeler olduğunu göstermiştir.

Gani (2011), gelişmekte olan ekonomiler için yönetişim-büyüme ilişkisini panel veri tahmin yöntemleri kullanarak incelemiştir. Elde edilen bulgular, siyasi istikrarın ve hükümet etkinliğinin büyüme üzerinde pozitif bir etkisinin olduğunu ortaya koyarken, ifade özgürlüğü ve hesap verebilirliğin, düzenleyici kalitenin ve yolsuzluğun kontrolünün ise ekonomik büyüme üzerinde negatif bir etkiye yol açtığını ortaya koymuştur.

Al Bassam (2013), farklı gelişmişlik düzeylerine sahip ülkelerde, ekonomik büyüme ve çeşitli yönetişim göstergeleri arasındaki ilişkiyi 2008 krizinin etkisini de dikkate alarak incelemiştir. Elde edilen bulgular, kriz dönemlerinde farklı kalkınma seviyelerine sahip ülkeler arasında yönetişim göstergeleri ile büyüme arasındaki ilişkilerin farklılıklar gösterdiğini ortaya koymuştur. Çok yüksek gelişmişlik seviyesindeki ülkelerde, ifade özgürlüğü ve hesap verilebilirlik dışındaki tüm göstergelerle ekonomik büyüme arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Finansal kriz başladıktan sonra, yönetişim göstergeleri ile GSYİH arasındaki ilişkiler, kriz öncesine kıyasla daha pozitif hale gelmiştir. Bununla birlikte, yalnızca ifade özgürlüğü ve hesap verebilirlik değişkeninin GSYİH ile ilişkisi anlamlı bulunmamış ve bu durum istisna teşkil etmiştir. Yüksek gelişmişlik seviyesindeki ülkelerde ise, GSYİH ile yolsuzlukla mücadele, hukukun üstünlüğü, hükümet etkinliği, politik istikrar ve düzenleyici kalite arasında anlamlı ve pozitif ilişki saptanmıştır. Kriz başlangıcından sonra, ilişkilerde kriz öncesine göre önemli bir değişiklik gözlemlenmemiştir. Tek istisna ise düzenleyici kalite ile ekonomik büyüme arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişkinin bulunmamasıdır. Orta düzeyde gelişmiş ülkelerde, ekonomik büyüme ile hükümet etkinliği, ifade özgürlüğü ve hesap verilebilirlik arasında anlamlı negatif bir ilişki tespit edilirken, siyasi istikrar ile ekonomik büyüme arasında ise anlamlı ve pozitif bir korelasyon saptanmıştır. Finansal kriz başlangıcından sonra yapılan analizlerde anlamlı bir sonuç elde edilememiştir. Düşük gelişmişlik seviyesindeki ülkelerde ise ekonomik büyüme ile yolsuzlukla mücadele arasında anlamlı ve negatif bir ilişki bulunmuş, GSYİH ile düzenleyici kalite

arasında ise anlamlı ve pozitif bir ilişki saptanmıştır. Finansal kriz başlangıcından sonra yapılan analizlerde, sadece ekonomik büyüme ile yolsuzlukla mücadele arasında negatif ilişki tespit edilmiştir.

Tarek ve Ahmed (2013), gelişmekte olan ekonomilerde yönetim göstergelerinin ekonomik performans üzerindeki etkilerini incelemiştir. Elde edilen bulgular, yolsuzluğun büyüme üzerinde olumsuz bir etkisi olduğunu, siyasi istikrarın, düzenleyici kalitenin ve ifade özgürlüğü ve hesap verebilirliğin ise büyümeyi olumlu yönde etkileyen istatistiksel olarak anlamlı göstergeler olduğunu ortaya koymuştur.

1998-2011 döneminde Han, Khan ve Zhuang (2015), yönetim sıralamaları ortalamanın üzerinde ve ortalamanın altında olan ülkelerde yönetişimin büyüme üzerindeki etkisini ele almıştır. Elde edilen bulgular, hükümet etkinliği, siyasi istikrar, yolsuzluk kontrolü ve düzenleyici kalitenin; ifade özgürlüğü ve hesap verebilirlik ile hukukun üstünlüğüne kıyasla ekonomik büyüme üzerinde daha güçlü ve olumlu bir etkiye sahip olduğunu göstermiştir. Ayrıca, hükümet etkinliği, düzenleyici kalite ve yolsuzluk kontrolünün yüksek olduğu gelişen Asya ekonomilerinin, bu göstergelerde düşük performans sergileyen ülkelere kıyasla yıllık olarak iki puana kadar daha hızlı büyüdükleri belirtilmiştir.

Bayar (2016), 2002-2013 dönemine ilişkin çalışmasında Avrupa ekonomilerinde yönetim ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi incelemiş; düzenleyici kalite dışındaki tüm yönetim göstergelerinin büyüme üzerinde olumlu etkiler yarattığını, özellikle büyümenin yolsuzluğun kontrolü ve hukukun üstünlüğü değişkenlerine yüksek düzeyde duyarlılık gösterdiğini ortaya koymuştur.

1968-2015 dönemini içeren verilerle Maune (2017), Zimbabwe’de sağlam kurumsal yönetişimin ekonomik büyüme üzerindeki etkisi çoklu doğrusal regresyon analizi ile incelemiştir. Elde edilen ampirik bulgular, yolsuzluk kontrolü ile ekonomik büyüme arasında negatif yönde anlamlı bir ilişkinin olduğunu, siyasi istikrar ve şiddet/terörizm yokluğu ile ekonomik büyüme arasında ise pozitif yönde anlamlı bir ilişkinin olduğunu göstermiştir. Hükümet etkinliğinin, düzenleyici kalitenin, hukukun üstünlüğünün ve ifade özgürlüğü ve hesap verebilirliğin ekonomik büyüme üzerinde anlamlı bir etkisi bulunamamıştır.

Samarasinghe (2018), yönetim göstergelerinin ekonomik büyüme üzerindeki bireysel etkisini havuzlanmış en küçük kareler, sabit etkiler ve rassal etkiler yöntemleri ile 2002-2014 dönemi için 145 ülkenin verileri ile incelemiştir. Yolsuzluk kontrolündeki bir birimlik artışın ekonomik büyümeye %6,9 oranında katkı sağladığı tespit edilmiştir.

Ogbuabor vd. (2020), 13 Batı Afrika ülkesinde 2009-2016 dönemini içeren verilerle yönetim ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi 2SLS ve GMM yöntemlerini kullanarak araştırmıştır. Elde edilen bulgular, genel olarak Batı Afrika’da kurumsal kalite ile büyüme arasında negatif ve anlamlı bir ilişki olduğunu göstermiştir.

Fawaz, Mnif ve Popiashvili (2021), 1996–2008 yılları arasında 11 gelişmekte olan ülkeyi gelir seviyelerine göre kategorize etmişlerdir. Sabit etki yöntemlerini kullanarak, yüksek gelirli ülkelere kıyasla ifade özgürlüğü ve hesap verebilirliğin düşük gelirli ülkelerde ekonomik ilerlemeyi engellediğini göstermişlerdir. Ayrıca, hukukun üstünlüğü ve yolsuzluk kontrolünün ekonomik kalkınma üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Aytekin (2022), 170 ülkede seçilmiş yönetim göstergeleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi 2022-2020 dönemi için incelemiştir. Panel regresyon yönteminden elde edilen bulgular, siyasi istikrarın varlığının, şiddet/terörizmin olmamasının, hükümetin verimliliğinin sağlanmasının, yüksek düzenleyici kalitenin, hukukun üstünlüğünün ve yolsuzluğun kontrolünün ekonomik büyüme üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğunu göstermiştir. Ancak hesap verebilirliğin ekonomik büyüme üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı bulgusuna ulaşmıştır.

ARDL tekniğini kullanan Shittu, Musibau ve Jimoh (2022), MENA bölgesinde toplu kurumsal kalitenin büyümeyle olumsuz etkilediğini tespit etmiştir.

Panel eşbütünleşme tekniğini kullanarak Singh (2022), altı yönetim göstergesi ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Elde edilen bulgular, büyüme ve yönetimin birbirini tamamlayıcı nitelikte olduğunu göstermiştir. Bu bulgu, büyümenin iyi yönetimin geliştirilmesi için gerekli olduğunu, yönetimin ise Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin ve Güney Afrika (BRICS) ülkelerinde büyümeyi teşvik ettiğini göstermektedir.

Kesar ve Jena (2022), ARDL modelini kullanarak 2002–2018 döneminde BRICS ülkelerinde siyasi istikrarın ekonomik büyüme üzerindeki etkisini incelemiştir. Elde edilen bulgular, siyasi istikrarın büyümeyi olumlu yönde etkilediğini ortaya koymuştur. Ayrıca, yolsuzluğun bazı dönemlerde ekonomik büyümeyi artırıcı bir etkisi olduğu, ancak bu etkinin zamanla azalarak U şeklinde bir ilişki oluşturduğu tespit edilmiştir.

Orji vd. (2022), yolsuzluk kontrolünün Nijerya’da ekonomik büyümeyi teşvik ettiğini belirtmiştir. Çoklu regresyon modelleri kullanarak yolsuzluk kontrol oranının artırılmasının, diğer ekonomik faktörlerin sabit kalması koşuluyla, büyümeyi %0.54 oranında artırdığını bulmuşlardır.

Armutçu (2022), BRICS-T ülkelerinde 1996–2020 dönemini içeren verilerle politik istikrar ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi ikinci nesil AMG tahmincisi ile incelemiştir. Elde edilen bulgular, BRICS-T ülkelerinde politik istikrarın ekonomik büyüme üzerinde anlamlı ve negatif bir etkisinin olduğunu ortaya koymuştur.

Amorim ve Da Silva (2023) 1996-2014 dönemini içeren geniş bir ülke örnekleminde ekonomik büyüme ile yönetim kalitesinin çeşitli ölçütleri arasındaki dinamik ilişkiyi ele almıştır. Panel VAR yönteminden elde edilen bulgular, yönetim kalitesindeki şokların ekonomik büyüme üzerinde ortalama olarak olumlu ve anlamlı bir etki yarattığını ortaya koymuştur. Ayrıca söz konusu etkinin başlangıçtaki

şoktan sonra on yıldan fazla sürdüğü tespit edilmiştir. GSYİH'deki değişimin %33'e kadar olan kısmının yönetimdeki değişimlerle açıklanabileceği bulgusuna erişilmiştir.

Misi Lopes, Packham ve Walther (2023), altı Dünya Yönetişim Göstergesinin yükselen piyasa ekonomisi olan BRICS ülkeleri ile üç gelişmiş ekonomi olan Amerika Birleşik Devletleri, Almanya ve Japonya'nın reel GSYİH büyümesi üzerindeki etkisini 1996-2018 dönemi için çeşitli panel regresyon yöntemleri ile incelemiştir. Elde edilen bulgular, düzenleyici kalitenin ve hukukun üstünlüğünün ekonomik büyüme üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğunu göstermiştir. Bununla birlikte, düzenleyici kalitenin ekonomik büyüme üzerinde pozitif bir etkiye, hukukun üstünlüğünün ise ekonomik büyüme üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu ortaya konulmuştur.

Aziz ve Sarwar (2023) Sudi Arabistan'da yönetim göstergelerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmada ayrıca Vision 2030 öncesi ve sonrası dönemde yönetim önlemlerinin rolü ARDL ve dinamik ARDL simüle edilmiş ekonometrik yaklaşımlar kullanılarak ele alınmıştır. Elde edilen bulgular, yönetim etkinliğinin ekonomik büyüme üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğunu göstermiştir. Ayrıca, bulgular hesap verebilirlik, hukukun üstünlüğü ve yolsuzluk kontrolünün ekonomik büyüme üzerinde pozitif bir etkisi olduğunu ortaya koymuştur. Vision 2030 sonrası elde edilen bulgular ise yönetişimin kurumsal boyutunun ekonomik büyüme üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi olduğunu ortaya koyarken, siyasi istikrar ve yönetim etkinliğinin sürdürülebilir ekonomik büyümenin sağlanması için ele alınması gerektiğini göstermiştir.

1986-2019 döneminde Nijerya'da Makar vd. (2023) yolsuzluğun ekonomik büyüme üzerindeki etkisini Johansen eşbütünleşme ve vektör hata düzeltme testleri ile incelemiştir. Elde edilen bulgular, yolsuzluktaki artışların uzun dönemde ekonomik büyümeyi önemli ölçüde engellediğini ortaya koymuştur. Ancak kısa dönemde, yolsuzluğun ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin %5 anlamlılık düzeyinde önemsiz olduğu tespit edilmiştir.

2002-2020 döneminde Coşar ve Künü (2024), 38 OECD ülkesinde ekonomik büyüme ve 6 yönetim göstergesi arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Driscoll-Kraay tahmincisinden elde edilen bulgular, yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, düzenleyici kalite ve hukukun üstünlüğü ile ekonomik büyüme arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur. İfade özgürlüğü ve hesap verebilirlik ile siyasi istikrar göstergelerinin ise ekonomik büyüme üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisinin olmadığı bulgusuna erişilmiştir.

3.2. Bileşik Yönetişim Endeksi Oluşturan Çalışmalar

Cooray (2009), yönetim ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi 1996-2003 döneminde 71 gelişmiş ve gelişmekte olan ülke için ele almıştır. Çalışmada yönetim kalitesi bileşik yönetim endeksi ile ölçülmüştür. Elde edilen bulgular, yönetimdeki iyileşmenin ekonomik büyümeyi artırdığı sonucunu ortaya koymuştur.

Fayissa ve Nsiah (2013), Afrika ekonomilerinde optimal olmayan ekonomik büyüme performansını açıklamada yönetişimin rolünü sabit ve rassal etkiler ile Arellano-Bond modelleri aracılığıyla incelemiştir. Elde edilen bulgular, iyi yönetişimin veya bunun eksikliğinin Afrika ülkelerindeki büyüme farklılıklarına yol açtığını ortaya koymuştur.

2009-2013 döneminde Emara ve Chiu (2016), 188 ülkeden oluşan bir panel veri seti ile yönetişimin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini incelemekte ancak çalışmanın ana odak noktasını 21 Orta Doğu ve Kuzey Afrika (MENA) ülkesi oluşturmaktadır. Çalışmada, Dünya Yönetişim Göstergeleri kullanılarak temel bileşen analizi yöntemiyle bileşik yönetim endeksi oluşturulmuştur. Elde edilen bulgular, bileşik yönetim endeksindeki bir birimlik artışın kişi başına GSYİH'yi yaklaşık %2 oranında artırdığını göstermiştir. Ayrıca, MENA bölgesindeki dokuz ülkede yönetim ile ekonomik büyüme arasında pozitif bir ilişki tespit edilmiştir.

Al Mamun, Sohag ve Hassan (2017) 50 petrol ihraç eden ülkede hatalardaki heterojenlik ve yatay kesit bağımsızlığı koşulunda yönetim kalitesinin ekonomik büyüme üzerindeki rolünü ele almıştır. Yönetişim kalitesinin, kısa ve uzun dönemde ekonomik büyümenin en tutarlı itici gücü olduğu tespit edilmiştir.

GMM yöntemini kullanarak Hadj, Hamdaoui ve Maktouf (2018), 1996-2012 döneminde 21 gelişmiş ve 29 gelişen ekonomide yönetim ve ekonomik büyüme ilişkisini ele almıştır. Elde edilen bulgular, yönetişimin ekonomik büyümeyi açıklamada çok anlamlı olmadığını ortaya koymuştur.

Beyene (2022), Afrika'da 22 ülkede yönetişimin büyüme üzerindeki etkisini, her bir yönetim boyutunun etkilerini ayrı ayrı inceleyerek ve ardından bir yönetim bileşik endeksi oluşturarak araştırmıştır. Bulgular, bileşik yönetim endeksinin büyümeyi olumlu etkilediğini, ancak yolsuzluk ve hükümetin etkinliği gibi ayrı yönetim boyutlarının olumsuz etkiler yarattığını ortaya koymuştur.

Azimi (2022) 2002-2019 döneminde ABD, Çin, Japonya, Almanya, Hindistan, Birleşik Krallık, Fransa, Brezilya, İtalya ve Kanada gibi dünyanın en büyük 10 ekonomisinde yönetişimin ekonomik büyüme üzerindeki simetrik etkilerini araştırmıştır. Elde edilen ilk bulgular, yönetim göstergelerinin ve büyüme hipotezlerinin uzun vadeli simetrik bir ilişki ortaya koyduğunu göstermiştir. ARDL yönteminden elde edilen bulgular, yönetişimin ekonomik büyüme üzerinde hem kısa hem de uzun vadede pozitif bir etkisi olduğunu, ancak büyümenin yönetim göstergelerine karşı zayıf bir duyarlılığa sahip olduğunu göstermektedir.

Mahran (2023), yönetişimin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini 166 ülke örnekleminde 2017 yılı verileriyle ele almıştır. Mekansal regresyon modellerinden elde edilen bulgular, yönetişimin ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin istatistiksel olarak anlamlı olduğunu ortaya koymuştur. Bununla birlikte, diğer tüm ekonomik kontrol değişkenleri sabit olduğunda, yönetimdeki %1'lik bir artış, ekonomik büyümeyi ortalama olarak %1 oranında artırmaktadır.

4. MODEL VE VERİ SETİ

Çalışmanın temel amacı, 1996-2022 döneminde G7 ve MINT ülkelerinde yönetim göstergelerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin araştırılmasıdır. Çalışmada, yönetim ve doğrudan yabancı yatırımlarla genişletilmiş Solow büyüme modeli kullanılmıştır. Dolayısıyla ekonomik büyüme (y), fiziki sermayenin (k), emeğin (l), doğrudan yabancı yatırımların (fdi) ve yönetişimin (gov)⁴, bir fonksiyonu olarak ele alınmıştır:

$$y = f(k, l, fdi, gov) \quad (1)$$

Denklem 1’de kurulan model Denklem 2’de panel veri formatında gösterilmektedir.

$$\ln y_{it} = \beta_1 k_{it} + \beta_2 \ln l_{it} + \beta_3 fdi_{it} + \beta_4 gov_{it} + v_i + u_{it} \quad (2)$$

Denklem 2’de i indisi ülkeleri ve t indisi ise zaman periyodunu (t=1996,..., 2022) temsil etmektedir. v ve u katsayıları ise sırasıyla ülkeye özgü etkilere ve modeldeki hata terimine karşılık gelmektedir. Ekonomik büyüme ve emek değişkenlerinin doğal logaritmaları kullanılmıştır. Tablo 1’de modelde yer alan değişkenlere dair tanımlayıcı bilgiler ile bu değişkenlerin temin edildiği ilgili veri tabanlarına ilişkin detaylara yer verilmektedir.

Tablo 1. Değişkenlere İlişkin Bilgiler

Değişkenler	Göstergeler	Veri Tabanı
Ekonomik Büyüme	GSYİH (Sabit Fiyatlarla-2015 Amerikan Doları)	Dünya Bankası (World Development Indicators)
Fiziki Sermaye Birikimi	Gayri Safi Sabit Sermaye Oluşumu (GSYİH’nın yüzdesi)	
Emek	İşgücü (Toplam)	
Doğrudan Yabancı Yatırım	Doğrudan Yabancı Yatırımlar- Net Akışlar (GSYİH’nın yüzdesi)	
Yönetişim	Topcu, Denaux ve Crews (2023)’ü takiben, yazarlar tarafından 6 farklı yönetim göstergesinin ortalaması alınarak hesaplanmıştır.	Dünya Bankası (Worldwide Governance Indicators)

Tablo 2’de modelde kullanılan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler gösterilmektedir.

⁴ Bu çalışmada, altı yönetim göstergesi (İfade Özgürlüğü ve Hesap Verebilirlik; Siyasi İstikrar ve Şiddet/Terörizm Yokluğu; Hükümet Etkinliği; Düzenleyici Kalite, Hukukun Üstünlüğü, Yolsuzluğun Kontrolü) ortalamaları alınarak tek bir yönetim göstergesi olarak modele dahil edilmiştir.

Tablo 2. Tanımlayıcı İstatistikler

	Değişkenler	lny	lnl	gov	k	dfi
G7 Ülkeleri	Ortalama	0.013	0.005	84.310	21.259	2.169
	Medyan	0.017	0.006	86.000	21.364	1.726
	Maksimum	0.083	0.029	95.000	29.282	12.731
	Minimum	-0.109	-0.030	66.000	15.711	-0.898
	Standart Sapma	0.026	0.008	7.414	0.111	2.301
MINT Ülkeleri	Değişkenler	lny	lnl	gov	k	dfi
	Ortalama	0.040	0.020	-0.025	0.363	1.878
	Medyan	0.048	0.022	0.000	0.308	1.929
	Maksimum	0.108	0.070	5.000	6.397	3.836
	Minimum	-0.090	-0.066	-4.000	-5.986	-0.254
	Standart Sapma	0.034	0.019	1.974	1.992	0.858

Tablo 2'ye göre, G7 ülkelerinde en düşük ortalama sahip değişken emek iken; en yüksek ortalama sahip değişken yönetim göstergesidir. Maksimum değeri en düşük olan değişken emek, en yüksek maksimum değere sahip olan değişken ise yönetim göstergesidir. En düşük ve yüksek minimum değere sahip olan değişken sırasıyla doğrudan yabancı yatırımlar ve yönetim göstergesidir. Standart sapması en yüksek olan değişken yönetim göstergesi iken standart sapması en düşük olan değişken emektir. MINT ülkelerinde ortalaması en yüksek ve en düşük değişkenler sırasıyla doğrudan yabancı yatırımlar ve yönetimi. Maksimum değeri en yüksek olan değişken sermaye birikimi iken; emek en düşük maksimum değere sahip değişkendir. Minimum değerler açısından ele alındığında, en düşük minimum değere sahip değişken sermaye birikimi iken; en yüksek minimum değere sahip değişken emektir. En düşük standart sapma değerine sahip değişken emek iken; en yüksek standart sapma değerine sahip değişken sermaye birikimidir.

5. METODOLOJİ VE BULGULAR

Bu başlık altında metodoloji ve elde edilen bulgular değerlendirilmektedir.

5.1. Yatay Kesit Bağımlılığı Testi

Çalışmada serilerin birim kök içerip içermediğinin belirlenebilmesi için öncelikle yatay kesit bağımlılığı test edilmeli, bu doğrultuda birinci nesil mi yoksa ikinci nesil birim kök testlerinin mi uygulanacağına karar verilmelidir. Kurulan modelde zaman boyutu (T) yatay kesit boyutundan (N) büyüktür ($T > N$). Yatay kesit bağımlılığını belirlemede Breusch ve Pagan (1980) tarafından önerilen yöntem, günümüzde araştırmacılar tarafından yaygın olarak kullanılan bir teşhis aracıdır. Bu test, T'nin

N'ye göre büyük olduğu durumlarda uygulanmaktadır (Halunga, Orme ve Yamagata, 2017). Bu doğrultuda, yatay kesit bağımlılığını test etmek amacıyla Breusch ve Pagan (1980) LM testi uygulanmıştır. Bu testte, yatay kesit bağımlılığı yoktur boş hipotezi alternatif hipoteze karşı sınanmaktadır.

Tablo 3. Breusch-Pagan LM Testi Sonuçları

G7 Ülkeleri		MINT Ülkeleri	
Değişkenler	Test İstatistiği	Değişkenler	Test İstatistiği
lny	431.502***	lny	149.839***
lnl	372.227***	lnl	152.342***
gov	150.922***	gov	60.741***
k	124.810***	k	62.744***
dfi	59.303***	dfi	9.151
Not: *** %1 anlamlılık düzeyini temsil etmektedir.			

Tablo 3'e göre, G7 ülkelerinde, tüm seriler arasında yatay kesit bağımlılığı tespit edilmiştir. MINT ülkelerinde ise doğrudan yabancı yatırımlar dışındaki tüm serilerde yatay kesit bağımlılığı bulunmaktadır.

5.2. Birim Kök Testi

Literatürdeki ampirik kanıtlar, ekonomik değişkenlerin birlikte hareketlerinin oldukça yaygın olduğunu, bu durum yatay kesit bağımlılığını ve birlikte hareketleri göz ardı eden birinci nesil birim kök testlerinin geçersiz ve yanıltıcı sonuçlar vereceğini göstermektedir. Bu sorunun giderilmesi amacıyla, yatay kesit bağımlılığını dikkate alan ikinci nesil birim kök testleri geliştirilmiştir (Aslan, Kula ve Kaplan, 2010). Dolayısıyla, seriler arasında yatay kesit bağımlılığı tespit edildiği için, bu durumu dikkate alan Pesaran (2007) CIPS birim kök testi tercih edilmiştir. Bu testte seriler durağan değildir (birim kök vardır) boş hipotezi alternatif hipoteze karşı sınanmaktadır. Tablo 4'de birim kök testi sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 4. Pesaran CIPS Birim Kök Testi Sonuçları

G7 Ülkeleri			MINT Ülkeleri		
Değişkenler	Test İstatistiği	Olasılık Değeri	Değişkenler	Test İstatistiği	Olasılık Değeri
lny	-1.760	≥ 0.10	lny	-1.991	≥ 0.10
lnl	-1.849	≥ 0.10	lnl	-1.702	≥ 0.10
gov	-2.979	< 0.01	gov	-1.378	≥ 0.10
k	-2.273	< 0.10	k	-1.359	≥ 0.10
dfi	-3.378	< 0.01	dfi	-3.659	< 0.01
d (lny)	-4.103	< 0.01	d (lny)	-4.880	< 0.01
d (lnl)	-3.796	< 0.01	d (lnl)	-4.340	< 0.01
			d(gov)	-4.639	< 0.01
			d(k)	-3.663	< 0.01
Not: Tahminler sabit terim içermektedir. Gecikme uzunluğu Schwarz bilgi kriterine göre belirlenmiştir. d simgesi değişkenlerin birinci farkını temsil etmektedir.					

G7 ülkeleri için kurulan modele ilişkin birim kök testi sonuçlarına göre, ekonomik büyüme ve emek değişkenleri dışındaki tüm değişkenler düzeylerinde durağan iken, ekonomik büyüme ve emek değişkeni birinci farkı alındığında durağan hale gelmektedir. MINT ülkeleri için kurulan modele ilişkin birim kök testi sonuçlarına göre, doğrudan yabancı yatırım değişkeni düzeyinde durağan iken diğer tüm değişkenler birinci farkı alındığında durağan hale gelmektedir.

5.3. Panel Regresyon Analizi

Panel veri analizlerinde, farklı birimlerin ve zaman dilimlerinin ele alınması, değişen varyans, yatay kesit bağımlılığı ve otokorelasyon gibi istatistikî problemlerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Driscoll ve Kraay (1998), değişen varyansa ve otokorelasyona karşı duyarlı standart hatalar üretebilen, mekansal ve zamansal bağımlılığın genel yapılarına karşı dayanıklılık gösteren parametrik olmayan bir kovaryans matris tahmincisi geliştirmiştir (Hoechle, 2007). Bu nedenle, çalışmada değişen varyans, yatay kesit bağımlılığı ve otokorelasyon gibi sorunlar karşısında tutarlı sonuçlar veren Driscoll-Kraay (1998) tahmincisi kullanılmıştır. Eğer zaman serisi veri sayısı büyük ve kesit birimlerinin sayısı küçükse sabit etkiler ve rassal etkiler tahmincileri ile tahmin edilen katsayı değerleri arasında önemli bir fark ortaya çıkmamaktadır (Gujarati ve Porter, 2018). Çalışmada ele alınan G7 ve MINT ülke grupları kendi içinde benzer özelliklere sahip olduğu için sabit etkili Driscoll-Kraay tahmincisi tercih edilmiştir. Tablo 5’de sabit etkili Driscoll-Kraay tahmincisi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 5. Sabit Etkili Driscoll-Kraay Testi Sonuçları

Değişkenler	G7 Ülkeleri	MINT Ülkeleri
lnl	0.997***	1.225***
k	0.009***	0.001***
fdi	0.001**	0.003***
gov	0.003***	0.008***
Not: *** %1 anlamlılık düzeyini temsil etmektedir.		

Tablo 5'e göre, G-7 ülkelerinde emeğin, sermaye birikiminin, doğrudan yabancı yatırımların ve yönetişimin ekonomik büyüme üzerinde pozitif bir etkisi bulunmaktadır. Emekteki %1'lik bir artış ekonomik büyümeyi %0.997 artırmaktadır. Sermaye birikimindeki 1 birimlik bir artış ise ekonomik büyümeyi %0.9 artırmaktadır. Bununla birlikte, doğrudan yabancı yatırımlardaki 1 birimlik artış ekonomik büyümeyi %0.1 artırmaktadır. Yönetişimdeki 1 birimlik artış ise ekonomik büyümeyi %0.3 artırmaktadır.

MINT ülkelerinde benzer şekilde emeğin, sermaye birikiminin, doğrudan yabancı yatırımların ve yönetişimin ekonomik büyüme üzerinde pozitif bir etkisi bulunmaktadır. Emekteki %1'lik bir artış ekonomik büyümeyi %1.225 artırırken, sermaye birikimindeki 1 birimlik bir artış ekonomik büyümeyi %0.1 artırmaktadır. Doğrudan yabancı yatırımlardaki 1 birimlik bir artış ise ekonomik büyümeyi %0.3 artırırken, yönetişimdeki 1 birimlik bir artış ekonomik büyümeyi %0.8 artırmaktadır⁵.

Hem MINT hem G7 ülkelerinde yönetişim ve ekonomik büyüme arasında tespit edilen bu pozitif yönlü ilişki literatürdeki Bayar, 2016; Cooray, 2009, Emara ve Chiu, 2016; Al Mamun, Sohag ve Hassan, 2017; Azimi, 2022; Beyene, 2022 ve Mahran, 2023 çalışmalarının bulgularıyla paralellik göstermektedir.

6. SONUÇ VE TARTIŞMA

Son yıllarda, büyüme politikalarının temel amacı, etkili ve iyi yönetişim ihtiyacını ve ekonomik kalkınmayı sağlamak için reformlar uygulanmasıdır. 1980'lerin sonlarından itibaren çalışmalar yönetişimin ekonomik büyüme üzerindeki rolünü analiz etmeye ve daha derinlemesine incelemeye başlamıştır (Kanwal ve Siddique, 2022). Bu bağlamda, çalışmanın amacı G7 ve MINT ülkelerinde yönetişimin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini 1996-2022 dönemine ilişkin verilerle panel regresyon yöntemi ile incelemektir.

⁵ Modelde, bağımlı değişken logaritmik, emek dışındaki tüm bağımsız değişkenler doğrusal formdadır. Bu nedenle ampirik bulgular (emek katsayısı hariç) yorumlanırken, elde edilen katsayı 100 ile çarpılarak yorumlanmıştır.

Sabit etkili Driscoll-Kraay tahmincisi kullanılarak yapılan analizler, hem G7 hem de MINT ülkelerinde yönetişimin ekonomik büyüme üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi olduğunu ortaya koymuştur. Ancak, söz konusu bu pozitif etkinin düzeyi G7 ve MINT ülkelerinde birbirinden farklıdır. G7 ülkelerinde yönetişimin ekonomik büyüme üzerindeki pozitif etkisi, MINT ülkelerine göre daha kısıtlıdır. Bu durum, yönetim sisteminin G7 ülkelerinde oturmuş bir yapıya ve daha yüksek standartlara sahip olmasıyla açıklanabilir. Dolayısıyla, bu ülkelerde yönetim göstergelerindeki marjinal iyileştirmeler ekonomik büyüme üzerinde daha sınırlı bir etki yaratmaktadır. MINT ülkelerinde ise yönetişimin büyüme üzerindeki etkisi daha yüksektir. Bu durum, MINT ülkelerinde yapısal nedenlerle yönetişimin henüz istenilen seviyeye ulaşamamasından kaynaklanabilir. Dolayısıyla yönetim süreçlerinin henüz tam anlamıyla oturmadığı bu ülkelerde, yönetimdeki her bir iyileştirmenin ekonomik büyümeyi daha fazla destekleyeceği sonucuna ulaşılabilir.

Hem G7 hem de MINT ülkelerinde iyi yönetime ve ekonomik büyümeye odaklı politikalar; kurumsal bütünlük, siyasi istikrar, şeffaflık, yolsuzlukla mücadele, hesap verebilirlik ve etkili düzenleyici çerçeveler aracılığıyla sürdürülebilir ekonomik büyümeyi teşvik etmede önemli bir rol oynamaktadır. Bu ülkeler için yolsuzluğu azaltan, hukukun üstünlüğünü güçlendiren, ifade özgürlüğünü destekleyen ve kamu kaynaklarının etkin ve adil kullanımını sağlayan yönetim yapılarının teşvik edilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu unsurlara öncelik vererek hükümetler yatırımları çeken, yenilikçiliği destekleyen ve ekonomik faaliyeti teşvik eden istikrarlı bir iş ortamı oluşturabilirler. Yaratılan bu istikrarlı iş ortamı yatırımcı güvenini artırabilir ve girişimciliği teşvik edebilir. Özetle, güçlü yönetim çerçevelerinin oluşturulması, sürdürülebilir ekonomik büyümenin sağlanmasında temel bir unsur haline getirilmelidir.

Çalışmada G7 ve MINT ülkelerinde büyümeyi açıklamada sermaye, emek ve doğrudan yabancı yatırımlar da büyüme modeline dahil edilerek analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular, sermaye, emek ve doğrudan yabancı yatırımların her iki ülke grubunda da büyüme üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi olduğunu göstermiştir. Ancak bu değişkenlerin büyüme üzerindeki etki düzeyi iki ülke grubunda da farklıdır. MINT ülkelerinde doğrudan yabancı yatırımların büyüme üzerindeki etkisi G7 ülkelerine göre daha yüksektir. Bu durum, MINT ülkelerinin gelişmekte olan ekonomiler olarak yabancı yatırımlara daha bağımlı olduğunu ve bu yatırımların ekonomik büyümede daha belirgin bir rol oynadığını göstermektedir. Bir başka deyişle, MINT ülkelerinde doğrudan yabancı yatırımların teknoloji transferi, istihdam yaratma ve altyapı geliştirme gibi alanlarda önemli bir itici güç olduğu ve ekonomik büyümeyi desteklediği söylenebilir. G7 ülkelerinde ise büyümenin daha çok yerli sermaye ve gelişmiş ekonomik yapılar ile desteklendiği söylenebilir. Diğer bir ifadeyle, yerli yatırımların ön planda olduğu G7 ülkeleri gibi gelişmiş ekonomilerde doğrudan yabancı yatırımların etkisi daha azdır. MINT ülkelerinde emek artışının etkisi G7 ülkelerine göre daha yüksektir. Bu durum, MINT ülkelerinin genç ve hızla büyüyen işgücüne sahip olmalarından ve büyüme süreçlerinin işgücüne daha fazla bağımlı olmasından kaynaklanabilir. G7 ülkelerinde ise sermaye birikimi büyüme üzerinde MINT ülkelerinden daha yüksek

bir etkiye sahiptir. G7 ülkeleri genellikle sermaye yoğun sektörlerle sahiptir ve büyüme süreçleri büyük ölçüde sermaye yatırımları ile desteklenmektedir. MINT ülkelerinde ise bu etki daha sınırlıdır. Bu durum, sermaye yatırımlarının görece düşük etkinliği ya da sermayenin daha az verimli kullanımı ile açıklanabilir.

Özetle, G7 ülkelerinde büyüme dinamikleri daha çok sermaye birikimine ve emeğe dayanmaktadır. Yönetişimin ve doğrudan yabancı yatırımların etkisi daha düşük düzeydedir. Bu nedenle, ekonomik büyümenin sağlanmasında G7 ülkelerinin daha çok sermayenin ve emeğin verimliliğini artıran politikalara odaklanmaları önerilebilir. MINT ülkelerinde ise büyüme, yönetimdeki iyileşmelere ve emek miktarındaki artışa daha fazla bağımlıdır. Bu ülkeler, yönetim kalitesini destekleyen ve emeğin verimliliğini iyileştiren politikalara öncelik vererek büyüme potansiyellerini artırabilir.

Gelecekte bu alanda çalışacak araştırmacılara farklı kalkınma düzeylerine sahip daha geniş bir ülke örnekleminde araştırma yapmaları önerilebilir. Ayrıca eşik analizi yöntemi ile söz konusu etkinin belirli eşik değerlerin altında ya da üstünde farklılaşıp farklılaşmadığı incelenebilir.

YAZARLARIN BEYANI

Katkı Oranı Beyanı: Yazarlar, çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- Acemoglu, D., Johnson, S., & Robinson, J. A. (2001). The colonial origins of comparative development: An empirical investigation. *American Economic Review*, 91(5), 1369–1401.
- Al Mamun, M., Sohag, K., & Hassan, M. K. (2017). Governance, resources and growth. *Economic Modelling*, 63, 238-261.
- Al Bassam, B. A. (2013). The relationship between governance and economic growth during times of crisis. *European Journal of Sustainable Development*, 2(2), 1-18.
- Amorim, G., & Da Silva, M. E. A. (2023). Governance and growth: A panel var approach. *Economics Bulletin, AccessEcon*, 43(4), 1896-1907.
- Armutçu, B. (2022). Brics-T ülkelerinde politik istikrar ve ekonomik büyüme ilişkisi üzerine bir araştırma. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 21(4), 1917-1932.
- Aslan, A., Kula, F., & Kaplan, M. (2010). New evidence on the persistence of profit in Turkey with first and second generation panel unit root tests. *METU Studies in Development*, 37, 25-40.
- Aysan, A. A., Nabli, M. K., & Veganzones-Varoudakis, M-A. (2007). Governance institutions and private investment: an application to the Middle East and North Africa. *The Developing Economies*, 45(3), 339-377.
- Aytekin, M. (2022). Analysis of the relationship between countries' governance levels and economic growths. *Anadolu University Journal of Faculty of Economics*, 4(1), 1-19.

- Azimi, M. N. (2022). Revisiting the governance-growth nexus: Evidence from the world's largest economies. *Cogent Economics & Finance*, 10(1), 2043589.
- Aziz, G., & Sarwar, S. (2023). Revisit the role of governance indicators to achieve sustainable economic growth of Saudi Arabia—pre and post implementation of 2030 Vision. *Structural Change and Economic Dynamics*, 66, 213-227.
- Barro, R. J. (2001). Human capital and growth. *American Economic Review*, 91(2), 12-17.
- Bayar, Y. (2016). Public governance and economic growth in the transitional economies of the European Union. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 12(48), 5-18.
- Boldeanu, F. T., & Constantinescu, L. (2015). The main determinants affecting economic growth. *Bulletin of the Transylvania University of Braşov*, 8(57), 329-338.
- Bevir, M. (2011). Governance as Theory, Practice, and Dilemma. In M. Bevir (Ed.). *The SAGE handbook of governance* (pp. 1-16). SAGE Publications.
- Beyene, A. B. (2022). Governance quality and economic growth in Sub-Saharan Africa: the dynamic panel model. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 40(2), 404-418.
- Breusch, T.S., & Pagan, A.R. (1980). The lagrange multiplier test and its application to model specifications in econometrics. *The Review of Economic Studies*, 47(1), 239-253.
- Cooray, A. (2009). Government expenditure, governance and economic growth. *Comparative Economic Studies*, 51(3), 401-418.
- Coşar, E., & Künü, S. (2024). Yönetişim ve ekonomik büyüme arasındaki ilişki: OECD ülkeleri üzerine bir uygulama. *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 36, 262-281.
- Dethier, J. J. (1999). *Governance and economic performance: A survey* (ZEF – Discussion Papers on Development Policy No. 5). Center for Development Research (ZEF), University of Bonn.
- Driscoll, J. C., & Kraay, A. C. (1998). Consistent covariance matrix estimation with spatially dependent panel data. *Review of Economics and Statistics*, 80(4), 549-560.
- Emara, N., & Chiu, I. (2016). The impact of governance environment on economic growth: The case of Middle Eastern and North African countries. *Journal of Economics Library*, 3(1), 24-37.
- Fawaz, F., Mnif, A., & Popiashvili, A. (2021). Impact of governance on economic growth in developing countries: a case of HIDC vs. LIDC. *Journal of Social and Economic Development*, 23, 44-58.
- Fayissa, B., & Nsiah, C. (2013). The impact of governance on economic growth in Africa. *The Journal of Developing Areas*, 47(1), 91-108.
- Gani, A. (2011). Governance and growth in developing countries. *Journal of Economic Issues*, 45(1), 19-40.
- Güzel, S., & Murat, D. (2019). Yönetişim ve ekonomik performans bağlamında OECD ülkelerinin konumları. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 14(1), 315-344.
- Hadj, F. S., Hamdaoui, M., & Maktouf, S. (2018). Governance and economic growth: The role of the exchange rate regime. *International Economics*, 156, 326-364.
- Hall, R. E., & Jones, C. I. (1999). Why do some countries produce so much more output per worker than others? *The Quarterly Journal of Economics*, 114(1), 83-116.
- Halunga, A., Orme, C., & Yamagata, T. (2017). A heteroskedasticity robust Breusch-Pagan test for contemporaneous correlation in dynamic panel data models. *Journal of Econometrics*, 209-230.
- Han, X., Khan, H. A., & Zhuang, J. (2015). Do Governance Indicators Explain Growth Performance? A Cross-Country Analysis. In Anil B. Deolalikar, Shikha Jha, and Pilipinas F. Quising (Ed). *Governance in developing Asia: public service delivery and empowerment* (pp.49-77), Cheltenham, UK, Edward Elgar Publishing.

- Hoechle, D. (2007). Robust standard errors for panel regressions with cross-sectional dependence. *The Stata Journal*, 7(3), 281–312.
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2018). *Temel ekonometri* (Ü. Şenese ve G. G. Şenese, Çev.). Literatür Yayıncılık.
- Kanwal, M., & Siddique, H. M. A. (2022). The relationship between governance and economic development in Asia. *Forman Journal of Economic Studies*, 18(02), 87-104.
- Kefela, G. T. (2011). Good governance enhances the efficiency and effectiveness of public spending: Sub-Saharan countries. *African Journal of Business Management*, 5(11), 3995–3999.
- Kesar, A., & Jena, P. K. (2022). Corruption and Economic Growth: Empirical Evidence from BRICS Nations. In *Studies in international economics and finance: Essays in honour of Prof. Bandi Kamaiah* (pp. 183-202). Singapore: Springer Singapore.
- Mahran, H. A. (2023). The impact of governance on economic growth: spatial econometric approach. *Review of Economics and Political Science*, 8(1), 37-53.
- Makar, T. A., Ngutsav, A., Ijirshar, V. U., & Ayaga, J. M. (2023). Impact of corruption on economic growth: An empirical evidence from Nigeria. *Journal of Public Administration, Finance & Law*, 28, 220-242.
- Mankiw, N. G., Romer, D., & Weil, D. N. (1992). A contribution to the empirics of economic growth. *The Quarterly Journal of Economics*, 107(2), 407-437.
- Maune, A. (2017). The strong influence of sound corporate governance on economic Growth: evidence from Zimbabwe. *Problems and Perspectives in Management*, 15(2), 445-455.
- Mehanna, R. A., Yazbeck, Y., & Sarieddine, L. (2010). Governance and economic development in MENA countries: Does oil affect the presence of a virtuous circle? *Journal of Transnational Management*, 15(2), 117-150.
- Misi Lopes, L. E., Packham, N., & Walther, U. (2023). The effect of governance quality on future economic growth: an analysis and comparison of emerging market and developed economies. *SN Business & Economics*, 3(108), <https://doi.org/10.1007/s43546-023-00488-3>
- Muhammad, A., Egbetokun, A.A., & Memon, M.H. (2015). Human capital and economic growth: The role of governance. *The Pakistan Development Review*, 54, 529-549.
- Ogbuabor, J. E., Orji, A., Manasseh, C. O., & Anthony-Orji, O. I. (2020). Institutional quality and growth in West Africa: what happened after the great recession? *International Advances in Economic Research*, 26(4), 343-361.
- Orji, A., Ogbuabor, J. E., Dunu, O. U., Mba, P. N., & Anthony-Orji, O. I. (2022). Corruption and population increase in Nigeria: analysis of their impact on selected macroeconomic variables. *Journal of Xi'an Shiyu University, Natural Science Edition*, 18(2), 313-332.
- Pesaran, M. H. (2007). A simple panel unit root test in the presence of cross-section dependence. *Journal of Applied Econometrics*, 22(2), 265-312.
- Samarasinghe, T. (2018). Impact of governance on economic growth (MPRA Paper No. 89834). <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/89834/> adresinden 01.06.2024 tarihinde alınmıştır.
- Sezer, S., & Abasız, T. (2016). Determinants of economic growth: An application with unbalanced panel analysis in OECD countries. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 7(16), 89-99.
- Shittu, W. O., Musibau, H. O., & Jimoh, S. O. (2022). The complementary roles of human capital and institutional quality on natural resource-FDI-economic growth Nexus in the MENA region. *Environment, Development and Sustainability*, 24(6), 7936-7957.
- Singh, B. P. (2022). Does governance matter? Evidence from BRICS. *Global Business Review*, 23(2), 408-425.

- Solow, R. M. (1956). A contribution to the theory of economic growth. *The Quarterly Journal of Economics*, 70(1), 65–94.
- Tarek, B. A., & Ahmed, Z. (2013). Governance and economic performance in developing countries: An empirical study. *Journal of Economics Studies and Research*, 2013(2013), <https://ibimapublishing.com/articles/JESR/2013/390231/390231.pdf>
- Topcu, M., Denaux, Z., & Crews, C. (2023). Good governance and the US tourism demand. *Annals of Tourism Research Empirical Insights*, 4(1), 100095.
- Yaşar, B. (2024). Fikri mülkiyet hakları ve genel inovasyon teorisi ilişkisi: Bilginin doğası üzerinden bir değerlendirme. *Akademik Açı*, 4(1), 3- 33.
- World Bank (t.y.). World development indicators, <https://datatopics.worldbank.org/world-development-indicators/> adresinden 24.06.2024 tarihinde alınmıştır.
- World Bank (2023). Worldwide governance indicators, www.govindicators.org adresinden 24.06.2024 tarihinde alınmıştır.

Article Type / Makale Türü
Araştırma Makalesi -
Research Article

Application Date / Başvuru Tarihi
02.28.2025 / 28.02.2025

Admission Date / Yayına Kabul Tarihi
06.25.2025 / 25.06.2025



SABRA AND SHATILA: ON THE INTERPRETATION OF TWO PHILOSOPHERS (DELEUZE AND LEVINAS)

SABRA VE ŞATILLA: İKİ DÜŞÜNÜRÜN (DELEUZE VE LEVINAS) YORUMU ÜZERİNE

Samet ZENGİNOĞLU¹

ÖZ: 20. yüzyılın iki filozofu: Gilles Deleuze ve Emmanuel Levinas. Her iki ismin de kendi bağlamları ekseninde düşünce dünyasına özgün katkılar sunmuş oldukları inkâr edilemez bir gerçektir. Aynı dönemde yaşamışlardır. Fakat düşünce dünyasının farklı yönlerine odaklanmışlar ve farklı perspektiflere dikkat çekmişlerdir. Bu çalışma, Deleuze ve Levinas arasında felsefi bağlamda bir karşılaştırma yapma amacını taşımamaktadır. Bundan daha ziyade Ortadoğu’da yaşanan bir gelişmeye, daha belirgin bir ifadeyle Sabra ve Şatilla katliamına verdikleri tepkilerin karşılaştırılması amaçlanmıştır. Eylül 1982’de yaşanan Sabra ve Şatilla katliamı, insanlık tarihi açısından derin izler bırakan bir gelişme olarak görülmektedir. Bu gelişmeye yönelik olarak Deleuze’ün ve Levinas’ın farklı reflexler ve reaksiyonlarla bir o kadar farklı görüş ve söylemler inşa ettikleri görülmüştür. Esasında tarihi ve politik bir olay karşısında iki düşünürün birbirine zıt denilebilecek yaklaşımları, çalışma bağlamında dikkat çekici olduğu düşünülen ipuçları sunmaktadır. Nitekim bu husus çalışmanın temel odak noktasını teşkil etmektedir. Dolayısıyla makalenin bu çerçevedeki temel amacı, ilgili görüşlerin ve söylemlerin karşılaştırılması olmuştur.

Anahtar Kelimeler : Sabra ve Şatilla katliamı, Deleuze, Levinas, İsrail, Etik, Sorumluluk, Başka.

ABSTRACT: Two 20th-century philosophers: Gilles Deleuze and Emmanuel Levinas. Undeniably, both have made original contributions to the world of thought in their contexts. They lived in the same period. However, they focused on different aspects of the world of thought and drew attention to other perspectives. This study does not aim to compare Deleuze and Levinas philosophically. Instead, the aim was to compare their reactions to a development in the Middle East, more specifically to the Sabra and Shatila massacre. The Sabra and Shatila massacre in September 1982 is seen as a development that left deep traces in human history. It has been observed that Deleuze and Levinas constructed different views and discourses with different reflexes and reactions towards this development. The two thinkers' seemingly contradictory approaches to a historical and political event offer clues that are considered remarkable in the study's context. This issue constitutes the primary focus of the study. Therefore, the article's primary purpose in this framework is to compare the relevant views and discourses.

Keywords: Sabra and Shatila massacres, Deleuze, Levinas, Israel, Ethics, Responsibility, The Other.

¹ Doç. Dr. Adıyaman Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümü, sametzenginoglu@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-6061-8388>

EXTENDED SUMMARY

The Israeli-Palestinian conflict is one of the most important agenda items of 20th-century world politics. There is a vast literature on this issue, ranging from the most general to more specific sub-topics. This study aims to provide a more specific context. However, before sharing the details of this aim, the general picture needs to be stated: The Middle East has been an area of competition and conflict on commercial, economic, political, and theological grounds for most of the known history. As of the first half of the 20th century, with the establishment of Israel as a state in 1948, a much more prominent conflict area has been encountered. In a way, the developments witnessed through the discourse of the Arab-Israeli conflict have been among the issues frequently discussed in the literature with a focus on occupation. Here, theological and political dimensions have often led to incidents where the 'humanitarian' dimension has been ignored. Undoubtedly, the massacre in Sabra and Shatila in September 1982 represented an example where the humanitarian aspect was brought to the agenda in one way and ignored in another. This study aims to contribute to the literature on Sabra and Shatila from a different perspective: A comparative identification and identification of Deleuze's and Levinas' approaches, thoughts, and interpretations of the massacre. Of course, methodologically, it is known that context, time, and actor are important when comparing a problem or a subject. Within the framework of context, the 'Sabra and Shatila massacre' should be noted first and foremost. The study consists of three parts. The first chapter, titled 'The Sabra and Shatila Massacre,' provides an overview of the September 16-18, 1982 process. 'Two Thinkers in the 20th Century: Deleuze and Levinas', the second chapter introduces Deleuze and Levinas on the central axis regarding the history of thought/philosophy and what makes them unique. The third chapter is titled 'Sabra and Shatila: One Massacre, Two Interpretations,' Deleuze's and Levinas' views and thoughts on this incident are shared. In 1982, for approximately forty hours, from sundown on Thursday, September 16, until noon on Saturday, September 18, the Sabra and Shatila massacre, one of the most barbaric massacres of the 20th century, took place. Thousands of women and children were killed in a bloody three-day raid by far-right Christian Phalangist militias. The United Nations condemned the events and declared them a 'massacre.' However, despite the passage of time, there has been no prosecution of the perpetrators of the massacre. So, what have the approaches of two philosophers, Deleuze and Levinas, been in this process? This study comparatively focuses on this issue. Because they both approached the Sabra and Shatila massacres from different angles in the same period, it is thought that the attitudes and behaviors of thinkers in the face of these developments are also crucial in issues that are considered to be directly related to humanity. In the 21st century, when we look at the developments in the Middle East in the social and political axes, we can speak of a similar perspective. Here again, there is the conviction that the attitude of thinkers towards what happened is an essential note to history. Therefore, this study should be considered as one of these notes. What has been identified as a result of the study is perhaps the contradictions, contradictions, or paradoxes within the framework of the approaches of the two thinkers. What is meant to be expressed here is the following: Although Deleuze has expressed that he finds what is happening in Lebanon unbearable, it is a paradoxical and perhaps tragic paradox of history and the field of thought that Deleuze's concepts and works have been a guide in line with the Israeli general's explanation. In another perspective, the fact that Levinas' basic approaches and similar approaches cannot be observed when it comes to Palestine has brought about a coincidence that is not surprising this time. Because it would not be wrong to make such a diagnosis in terms of the dominant Jewish identity. In the final stage, two essential thinkers/philosophers of the 20th century reacted/reflexed to a political development outside their own countries with their different perspectives and discourses. Although the issues related to this reaction/reflex appear to be similar to each other many times in the context of the literature, this study has tried to present the broadest possible dimension and scope of the picture on a holistic basis. Thus, it is motivated to contribute to the literature on this framework..

1. GİRİŞ

Ortadoğu coğrafyası; bilinen tarihin çoğu aşamasında ticari, iktisadi, siyasi ve teolojik zeminlerde bir rekabet ve çatışma alanı olmuştur. Antik Mısır'dan Diyar-ı Kenan'a ve bütün bu zaman zarfından bugüne, bu tespiti teyit edecek argümanlara ulaşabilmek mümkündür. 20. yüzyılın ilk yarısı itibariyle de İsrail'in 1948 yılında bir devlet olarak inşa süreci ile birlikte çok daha belirgin bir çatışma alanı ile karşılaşmıştır. Arap-İsrail çatışması söylemi üzerinden hareket edilerek şahit olunan gelişmeler bir bakıma işgal odağında da sıklıkla literatürde tartışılan hususlar arasında yer almıştır. Burada çoğu kez teolojik ve siyasi boyutlar 'insani' boyutun göz ardı edildiği hadiseleri de beraberinde getirmiştir. Şüphesiz 1982 yılı Eylül ayında Sabra ve Şatilla'da yaşanan katliam insani yönün bir bakıma gündeme getirildiği bir bakıma da görmezden gelindiği bir örneği temsil etmiştir.

Uluslararası ilişkiler disiplini ya da Ortadoğu çalışmaları alanı açısından Sabra ve Şatilla'nın, coğrafyanın tarihi ekseninde bir alt başlık gibi düşünüldüğü, katliama bu şekilde yer verildiği görülebilecektir. Bu çalışma ise Sabra ve Şatilla'ya dair farklı bir perspektiften hareket ederek literatüre katkı sunmak amacını taşımaktadır: Deleuze'un ve Levinas'ın ilgili katliama dair yaklaşımlarının, düşüncelerinin ve yorumlarının mukayeseli bir biçimde teşhis ve tespit edilmesi. İki düşünürü dikkat çekilmesinin bu noktada nedeni, yaşadıkları dönemde gördükleri bir katliam karşısındaki tutumlarının ve tavırlarının, düşünsel dünyalarına kıyasla farklı bir boyut arz etmesi nedeniyledir. Sabra ve Şatilla katliamı, iki düşünürün yaklaşımlarının yansımaları açısından, içerdiği paradoksal perspektif nedeniyle önemli görülmüştür. Bu paradoks, Deleuze'un yersizyurtsuzlaşma kavramının, süreçteki kullanımında ve Levinas'ın etik kavramına aykırı söylemlerinde müşahade edilmiştir. Burada vurgulamak lazımdır ki ilgili kapsamdaki kavramların merkezine ve çevresine dair farklı bağlamlarla karşılaşabilmek de mümkündür. Nitekim H. Arendt'in (Çirli ve Pustu, 2023; Kılıç, 2009), M. Foucault'nun (Kebung, 2019) ve C. Schmitt'in (Kardeş, 2015) bu makro zemindeki perspektiflerini ve derinliklerini ifade etmek gerekmektedir.

Çalışma açısından önem arz eden bir husus, bu katliama dair Türkçe literatürün yetersiz olmasıdır. Zira bu konuda yapılan bir lisansüstü çalışma ile karşılaşmak mümkün olmamıştır. Yine Türkçe müstakil bir telif eserle ya da bir araştırma makalesi ile de karşılaşmamıştır. Kaldı ki yabancı literatürde de benzer bir noksanlık müşahade edilmiştir. Yabancı literatür açısından, Nuwayhed al-Hout'un (2004) eseri haricinde al-Shaikh'in (1984) ve Shadid'in (2002) çalışmalarına dikkat çekmek olanaklıdır. Dolayısıyla bu çalışma ile bu boşluğa dair mütevazı bir katkı sunma amacı söz konusudur.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. 'Sabra ve Şatilla Katliamı' başlığını taşıyan bölümde, 16-18 Eylül 1982 tarihlerinde yaşanan sürece dair bir bilgilendirme sunulmuştur. '20. Yüzyılda İki Düşünür: Deleuze ve Levinas' başlığını taşıyan bölümde, düşünce/felsefe tarihi açısından temel eksende Deleuze'ü ve Levinas'ı tanıtan ve özgün kılan hususlara yer verilmiştir. Son bölümde ise 'Sabra ve

Şatilla: Bir Katliam, İki Yorum' başlığı altında Deleuze'ün ve Levinas'ın bu hadiseye dair görüş ve düşünceleri paylaşılmıştır.

2. SABRA VE ŞATILLA KATLIAMI

1982 yılında 16 Eylül Perşembe günü gün batımından 18 Eylül Cumartesi günü öğle vaktine kadar yaklaşık olarak toplamda kırk saat boyunca, 20. yüzyılın en barbar katliamlarından biri olan Sabra ve Şatilla katliamı yaşanmıştır. Sabra Caddesi ve Şatilla Kampı, Beyrut'un popüler bir yerleşim bölgesinde yer almakta olup, burada aslında birkaç küçük mahalle bir arada yer almaktaydı. Ancak Şatilla Kampı'nın bu bölgenin ortasında bulunması nedeniyle, tüm bölge Sabra ve Şatilla Kampları olarak anılmaya başlanmıştır (Nuwayhed al-Hout, 2004: 1).

Lübnan'a sığınan Filistinli mültecilerin 16 Eylül-18 Eylül 1982 tarihlerinde maruz kaldıkları saldırılar ve yıkım gerek Ortadoğu gerekse Dünya tarihi açısından 'Sabra ve Şatilla katliamı' olarak yerini almıştır. Bu adlandırma, ifade edilen ilgili mülteci kamplarına atfen kullanılmıştır. Aşırı sağcı Hristiyan Falanjist milislerin üç gün süren kanlı baskınında kadın ve çocuk binlerce kayıp verilmiştir. Bu katliamın gerekçesi olarak, Lübnanlı Hristiyan Ketaib Partisi lideri Beşir Cemayel'in cumhurbaşkanı seçilmesinden kısa süre sonra uğradığı suikast sonucu hayatını kaybetmesi gösterilmiştir. Dönemin İsrail Savunma Bakanı Ariel Şaron'un yönettiği saldırılarda 3000'den fazla savunmasız Filistinli mülteci katledilmiştir ve yaşlılardan, çocuklardan ve kadınlardan oluşan Filistinli mülteciler, insanlık tarihinde kara bir leke olacak yöntemlerle vahşice öldürülmüşlerdir. Her ne kadar Birleşmiş Milletler burada yaşanan gelişmeleri kınamış ve bunun bir 'soykırım' olduğunu deklare etmiş olsa da aradan geçen böylesi bir zaman dilimine karşın yaşanan katliamın faillerine dair bir yargılama gerçekleştirilmemiştir (bkz. Okuducu, 2022). Katliam öncesinde bu iki kampta yer alan Filistinli mülteci sayısının 30.000 olduğu belirtilmektedir ve başlarına gelen bu hadisede tek suç ya da gerekçe olarak Filistinli olmaları gösterilmektedir (İlgili veriler için bkz. Al-Shaikh, 1984: 57).

Başlangıç aşaması olarak, 14 Eylül'de İsrail kuvvetlerinin Batı Beyrut'a girmesi ve Savunma Bakanı Şaron'un, İsrail Savunma Kuvvetleri Komutanlarına Falanjist Milislerin Filistin Kurtuluş Örgütü militanlarını aramak üzere Sabra ve Şatilla'daki Filistin mülteci kamplarına girmelerine izin vermeleri yönündeki emri gösterilmektedir. Kampların dışında bulunan İsrail askerlerinin perşembe günü işlenen cinayetlerden haberdar olduğu ancak hiçbir şey yapmadıkları da belirtilmiştir (Caygill, 2002: 191). Dolayısıyla bu noktada tekrar faillerin kimler oldukları sorusu halen gündemde yer alan temel sorulardan birisi olmaya devam etmektedir. Nuwayhed al-Hout da (2004: 297) bu tarihi hadiseyi detaylı bir biçimde araştırdığı eserinde aynı soruyu sormuştur: "Sorumlu kimdi?" Buna göre katliam haberi duyulduğunda, bazıları suçu İsrail Kuvvetleri'ne atmıştır. Ne de olsa bölgeyi kuşatan, tüm giriş çıkışları kontrol eden, halkın bölgeyi terk etmesini engelleyen ve silahlı katillerin bölgeye girişini denetleyen onlardı. Katillerin kimlikleri henüz açıklanmamıştır, lakin Lübnanlı oldukları ve karargâh olarak Sabra ve Şatilla'yı görebilecekleri stratejik bir konumu benimsemiş olan İsrail Ordusu'nun genel kontrolü

altında oldukları aradan geçen zamanın ardından en belirgin hususlardan birisi olmaya devam etmektedir. İsrail Kuvvetleri’ni suçlayanlar arasında İsrail vatandaşları da vardır. Hatta katliam haberlerinin yayılmaya başlamasından bir gün sonra İsrail’de gerçekleşen üç protesto gösterisine atıfta bulunulmuştur: Biri Hayfa otoyolunda, diğeri Kudüs’te ve üçüncüsü de birkaç yüz kişinin gösteri düzenlediği Lübnan sınırı yakınlarında. Burada şu kritik soru gündeme gelmiştir: Filistinlilere yönelik katliam haberleri yirmi dört saattir bilinmesine ve herkes bunun İsrail ordusu tarafından organize edildiğini fark etmesine karşın İsraililer neden ordularının Filistin halkına karşı yürüttüğü kampanyadaki yüksek derecedeki suçluluğu kabul etmekten aciz kalmışlardır?

Esas itibarıyla bu soruya verilecek çok katmanlı ve yatay ekseninde çok boyutlu bir kapsam inşa etmek olasıdır. Ancak bu hususun muhtelif örnekler dahilinde teolojik, politik ve psikolojik boyutlarıyla farklı bir müstakil çalışmanın konusu olabileceği düşünülmektedir. Dolayısıyla bu detaylı perspektifin haricinde, çalışmanın odak noktasını teşkil eden iki düşünürü dikkat çekmekte fayda görülmektedir. Akabinde ise onların katliama dair görüşlerine yer verilecektir.

3. 20. YÜZYILDA İKİ DÜŞÜNÜR: DELEUZE VE LEVINAS

Gilles Deleuze, 1925 yılında Paris’te doğmuştur. Paris’te Carnot Lisesi’ne devam etmiştir ve 1940’ların ortasında Sorbonne’da felsefe öğrenimine başlamıştır. 1960’lar boyunca Deleuze, Nietzscheci fark felsefesinin yönlerini, bu düşüncenin ayrıntılı formülasyonunu 1968 yılında *Fark ve Tekrar*’da ve 1969 yılında *Anlamanın Mantığı*’nda sunarak geliştirmiştir (Bogue, 2013: 16-18). Deleuze, felsefenin çağdaş tarihinde ilginç bir konumdadır. Öyle ki II. Dünya Savaşı sonrasında Fransa’da ‘50’li yıllarda bir felsefe tarihi yorumcusu olarak, başlangıçta deyim yerindeyse ‘sessizce’ ortaya çıkmıştır ve felsefe tarihinde ‘gezinen’ biri gibi görünmüştür. Onu farklı kılan hususlardan birisi de felsefe tarihi yorumu yazarların genellikle bir isimde ya da bir çağda dönüp dolaşmalarına karşın ‘ilk’ kez Deleuze’ün Hume’dan Nietzsche’ye oradan da Kant’a ve Bergson’a geçmiş olmasıdır (Soysal, 2021: 15). Nitekim Kafka (Deleuze ve Guattari, 2020), Spinoza (Deleuze, 2021b), Bergson (Deleuze, 2021a), Leibniz (Deleuze, 2021c), Nietzsche (Deleuze, 2016), Kant (Deleuze, 2020) ve Foucault (Deleuze, 2019: 2023) üzerine yer alan görüşleri bu manada dikkat çekici bir hüviyet arz etmiştir. Yine bu eserlere Deleuze’ün 1981 tarihli *Francis Bacon: Logique de la sensation* (Duyumsamanın Mantığı) başlıklı eserini eklemek de olanaklıdır (Beckman, 2020: 81). Ölümünden önceki tamamlanmamış kitabı ise *Marx’ın İhtişamı* olmuştur (Thoburn, 2009: 15). Ancak Deleuze konusunda yalnızca bu alandan bahsetmek yetersiz olmaktadır. Zira onun sinema özelindeki düşünceleri de öneme sahip olmuştur (Yetişkin, 2011; Candaş, 2022). Nitekim Deleuze’ün 4 Kasım 1995’te ölmesinin hemen ardından Serge Toubiana şunları söylemiştir: “Son otuz yıla damgasını vurmuş Fransız düşünürleri arasında yalnızca Deleuze sinemayı hakiki anlamda sevmiştir” (Bogue, 2021: 11). Deleuze, edebiyat (Sütcü, 2016), psikanaliz, sanat, sosyal teori, antropoloji gibi alanlarda özellikle çağdaş dünyada yüzleşilmesi gereken sorunları, etik ve de politik içerimleriyle birlikte ele alıp çözümleme sathına girmiştir (Küçükalkp, 2009: 132). Ayrıca

Lawrence’ın eserine dair kaleme aldığı teolojik hususların da bu manada göz önünde bulundurulması gerektiği düşünülmektedir (bkz. Lawrence, 2021). *Felsefe Nedir?*’de de üç temel düşünce formunun (sanatın, bilimin ve felsefenin), bilgiye ulaşma sürecindeki farklılıklarına ve kesişmelerine işaret edilmiş olması bu çok-boyutluluğu teyit eder mahiyettedir (Deleuze ve Guattari 2023: 7-8). Dolayısıyla burada da görüldüğü üzere, müstakil eserleri haricinde Felix Guattari ile kaleme aldıkları eserler de ayrı bir bağlam teşkil etmişlerdir. *Felsefe Nedir?* örneği haricinde şüphesiz ilk kez 1972 yılında yayımlanan *Anti-Oedipus: Kapitalizm ve Şizofreni*’yi bu manada değerlendirmek gerekmektedir. Zira bu eser de psikanaliz ekseninde Parisli entelektüel alanlarda egemen olan psikanaliz öğretilerine bir saldırı niteliği taşımıştır (Holland, 2013: 7).

Badiou’nun (2019: 25) “hem radikal hem ılımlı hem münzevi hem dost canlısı hem dirimselci hem demokratik bir Deleuze imgesi vardır” tespitinin yanı sıra, Foucault’nun “ve belki bir gün bu yüzyıl Deleuzecü bir yüzyıl olarak anılacak” (Bogue, 2013: 15) şeklindeki sözleri, esasında Deleuze’ün felsefe tarihinde ne denli özgün bir konumda yer almış olduğunu göstermektedir. Onu farklı kılan bir diğer husus bu noktada, bir yandan felsefe tarihindeki önemli figürler üzerine yazmış olduğu monografilerle felsefe tarihinin kadim mirası içerisinde yer alırken, diğer yandan da felsefe tarihinin ‘boğucu etkisinden’ kaçmaya çalışmış olmasıdır (Er, 2020: 7). Zira kendisi de bu durumun farkındadır ve 1977 yılında *Diyaloglar* olarak yayımlanan Claire Parnet ile bir söyleşisinde şu hususu ifade etmiştir: “Savaş sonrası bağımsızlık elde edildiğinde felsefe tarihiyle sıkışmış tuhaf bir durumdaydık. Yalnızca Hegel’e, Husserl’e ve Heidegger’e giriş yapılmaktaydı (...) Orta çağdan daha bağınaz bir yolda ilerlemekteydik” (akt. John, 2020: 15). Dolayısıyla belli bir boyuta sıkışmamış bir perspektiften bu noktada söz edilmektedir. Çünkü Deleuze’ünki yaratıcı düşünceyi besleyecek üretken bir felsefe olmuştur (Sutton ve Martin-Jones, 2020: 147) ve onda düşünmeyi yeniden icat etme arzusu ön plana çıkmıştır (Beckman, 2020: 25). Deleuze’e göre felsefe, “var olanı bilmeye ya da yorumlamaya yönelik bir düşünce etkinliği değildir. Felsefe bilakis, düşünce imgeleri yaratan ve düşüncenin kartografisini çizen bir etkinliktir” (Su ve Aytekin, 2022: 12).

Bu bağlamda Deleuze felsefeyi sadece bir düşünme edimi olarak değerlendirmemiştir. Zira felsefe sanatın, bilimin ve düşüncenin de içinde olduğu adeta bir yaşam pratiğidir. Bu manada felsefe yaşamdan kopuk değildir (Bozkurt Avcı, 2023: 131). O, bir yandan Batı metafizik geleneğine yönelik eleştiriler ortaya koymuştur. Diğer yandan da yaşamdan ve pratikten bağımsız, insanı aştığı düşünülen varlık fikrini sert bir biçimde eleştirmiştir (Küçükakal, 2009: 132). “Deleuze’ün kavradığı dünya, yaşayan, canlı bir dünyadır. Dünyanın cansız alanları için bile geçerlidir bu. Ancak sadece yaşayan bir dünya değildir söz konusu olan, içinde yaşanacak bir dünyadır” (May, 2017: 154).

Postmodern bir düşünür olarak nitelendirilen Deleuze’ün (Çobanlı Erdönmez, 2014: 9) çalışma açısından önem arz eden kavramı ise, dördüncü başlıkta da müşahade edileceği üzere ‘yersizyurtsuzlaşma’ kavramı olmuştur. Yani bir bakıma yeryurdu terk etme hareketidir. Bu manada,

versizyurtsuzlaş(tır)ma “düzenin, sınırların ve biçimin dağılarak hareket ve gelişme sağlamasıdır, özellikle yeni yaşamın hayatta kalmasını veya yaratılmasını ya da baskı için kullanılan keyfi veya toplumsal kuralların bozulmasını içerdiğinde geçerlidir.” Yeniden yer yurt edindirme ise, “düzenin, sınırların ve biçimlerin istikrarlı somutluklar ve sabit kimlikler üretecek şekilde yeniden tesis edilmesi. Bu radikal fikirlerin veya pratiklerin hâkim toplumsal oluşumlara dahil edilmesini” de içerebilmektedir (Sutton ve Martin-Jones, 2020: 161). Ayrıca yeniden yerliyurtlulaşma ise “terk ettiğimiz şeyden başka bir şey üzerinde yani ‘başka doğadan bir şey’ üzerinde ‘yeni yeryurtlar oluşturma’ya dayanan harekettir” (Sasso ve Villani, 2017: 328-330; kavramın daha güncel bir analizi için bkz. Erkan, 2019: 2646). Bu kavramsallaştırmanın Sabra ve Şatilla sürecinde bir meşruiyet zemini olarak kullanılacak olması tarihin en ilginç anekdotlarından birisi olarak görülmektedir.

Emmanuel Levinas ise 1906 yılında Litvanya’da doğmuştur. Fransız filozof ve Talmud yorumcusu olarak anılan bir isim olarak tarihte yerini almıştır. Litvanya’da geleneksel Yahudi eğitimi aldıktan sonra 1923-1924’te Strasbourg Üniversitesi’nde felsefe okumaya başlamıştır. Fransa’yı fenomenoloji ile tanıştıran ilk düşünürlerden olduğu kabul edilmektedir. 1928’le 1929 yıllarında Freiburg’da ilk olarak Edmund Husserl ardından Martin Heidegger’den dersler almıştır ve 4 Nisan 1930’da Strasbourg Üniversitesi’nde Husserl Fenomenolojisinde Görü Teorisi başlıklı doktora tezini savunmuştur ve aynı yıl tezi yayımlanmıştır (Levinas, 2016: 7; Levinas’ın yaşamının kapsamlı boyutu için bkz. Critchley, 2004).

Onun eserleri nazarında ilk olarak 1961’de yayımlanan *Bütünlük ve Sonsuz*, ardından 1974’te yayımlanan *Olmaktan Başka Türli* ön plana çıkmaktadır. *Olmaktan Başka Türli* Levinas’ın fenomenolojinin önemli bir figürü olduğunu doğrulamaktadır (Hand, 2009: 20). Levinas, “teolojik-metafizik anlamı etikte meydana gelen o büyük tahribatın akışından, önceki on yılların akıbetinden kurtarmaya çalışmasıyla” dikkat çekmiştir ve 1982’de yayımlanan *Akılda Beliriveren Tanrı Üzerine* ile birlikte tasdik edilen şey bu olmuştur (Assoun, 2021: 136-137). Ayrıca Levinas’ın eş zamanlı Talmud okumaları Yahudilik odaklı teolojik-felsefi konuları yeniden gündeme taşımıştır (Levinas, 2017; Chalier, 2004). Bu boyut, Levinas açısından yeni ve sürpriz bir bağlamı teşkil etmemiştir. Nitekim Levinas Yahudi kimliği ile özdeşleşen bir isim olarak, Ecole Normale Israelite Orientale’de otuz beş sene yöneticilik yapmış bir isimdir. Kaldı ki Lescourret de (2010: 29) Levinas’ın özgünlüklerinden birisinin de Yahudi filozof niteliğinde yattığını ifade etmektedir. Burada tarihi bir anekdotu not etmek gerekmektedir. Buna göre Levinas, II. Dünya Savaşı sürecinde Fransız askeri olarak esir düştüğü Almanlardan, arkadaşı Blanchot (1907-2003) sayesinde kurtulmuştur. Eşi ve kızı haricinde tüm aile üyelerini Nazi katliamı neticesinde kaybetmiştir. “Bu yüzden onun yaşamında bu savaş ve ardından gelen Yahudi katliamının yol açtığı travma çok derin izler bırakmıştır” (Vural, 2016: 254). İlgili baskın kimlikte bu tarihi bağlamın etkili olduğu düşünülmektedir.

Levinas’a dair yukarıda dile getirilen eserlerin haricinde *Ölüm ve Zaman* (Levinas, 2020), *Zaman ve Başka* (Levinas, 2021) başlıklı metinleri de eklemek bu manada olanaklıdır. Belirtmek lazımdır ki Levinas’ın felsefe tarihinde özgün bir konumda yer almasını sağlayan hususlardan birisi onun ‘etik mefhumunun kendisi yeniden düşünölmeli’ odağındaki görüşleridir (Bernasconi, 2022: 22). Tabii ki burada etikle ilişkili olarak başka’ya dair perspektif de dikkate alınmalıdır. “Başkası önündeki sorumluluğumun bilincine eriştiren etik ilişki, Ben’im Başka’sı için olduğumun göstergesidir. Bundan dolayı Levinas’ta yerine geçme biri-Başkası-için formölasyonuyla tanımlanmaya çalışılır” (Kader, 2015: 83). Burada başka ve başkalık ilişkileri (Calin ve Sebbah, 2011: 35) ve ötekine bakışın temsili söz konusudur: “Adalet, Ötekinin başka herkesten talep etmeye hakkı olduğu şeydir, oysa ki etik, Ötekinin yalnızca benden talep ettiğidir” (Bernasconi, 2022: 29). Levinas’a göre, etik başka’sıyla yüz yüze ilişkidir. Savaş ben’in bizatihi kendi varlığını sürdürme arzusuyla başka’yı varlıktan dışlamasıdır. Lakin Levinas’ın etik anlayışında benliğe atfedilen öncelik başkalığa verilmiştir. Aksi takdirde, insanın kendi varlığını sürdürebilmesi için ben’in, başka’nın yerini ele geçirmesini haklılaştırdığı bir dünya, savaşın dünyası olacaktır (Çalışkan Akçetin, 2016: 819, 829).

Aynı’nın karşısında Levinasçı etiğın temel amacı Başka’nın kavranılmazlığını göstermek olmuştur. Belirtmek lazımdır ki “Başka’sı için, Başka’sının kim olduğunu umursamaksızın, onun tüm varlığını ve hatta ölümünü kapsayacak bir sorumluluk yüklenmek Levinas’ın etiğının temelidir” (Atakul, 2023: 197-198). Etik ve sorumluluk kavramları dördüncü başlıkta ifade edilecek olan çelişkinin ilk önemli boyutunu temsil etmiştir. Levinas’a göre varlığın korkusu ve anlamsızlığı sadece Öteki ile kurulacak ilişkiyle yok edilebilecektir. Başka’nın Aynı’ya karşılığı önceliğı, ifade edilen çelişki boyutunda not edilmelidir (Vural, 2016: 256). Çünkü söz konusu Yahudi kimliği odaklı tartışmalar olduğunda ilgili perspektife dair bir tezahür görmek mümkün olmamıştır. Şüphesiz Levinas’ın Sabra ve Şatilla katliamına dair yaklaşımı ve görüşleri bu hususu teyit edecektir.

4. SABRA VE ŞATILLA: BİR KATLIAM, İKİ YORUM

Sabra ve Şatilla katliamı haricinde, öncelikle Deleuze’ün İsrail-Filistin çatışması karşısındaki tutumundan bahsetmek gerekmektedir. Bu hususta *Two Regimes of Madness*’ta belirgin bir görüşün olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Deleuze, şu soruyu sormaktadır: “Filistinliler ölkeleri yokken barış görüşmelerinde nasıl ‘gerçek ortaklar’ olabileceklerdir?” Zira ellerinden alınmış bir ölkeye aynı zamanda sahip olmaları mümkün değildir. Bu süreçte, Filistinlilere kayıtsız şartsız teslim olmaktan başka bir seçenek de sunulmamıştır. Onlara sunulan tek şey ölüm olmuştur. İsrail-Filistin çatışmasında, İsraililerin eylemleri meşru müdafaa olarak kabul edilirken (saldırıları orantısız görünse bile), Filistinlilerin eylemleri mutlaka terör suçu olarak değerlendirilmiştir ve bir Filistinlinin ölümü, bir İsrailinin ölümüyle ne aynı ilgiye ne de aynı etkiye sahip olmuştur (Deleuze, 2006: 161). Esasında Deleuze, bu sürece dair belirgin bir tespit ortaya koymuştur. Nitekim İsrail-Filistin ilişkilerinin tarihsel

boyutuna bakıldığında asimetrik yargılama boyutunun sıklıkla müşahade edilen bir tartışmalı alan olduğu görülebilmektedir.

Bu öylesi belirgin bir tavır olmuştur ki İsrail-Filistin çatışmasına bakış açısı aynı zamanda Deleuze ve Foucault arasındaki en dikkat çekici anlaşmazlık noktalarından birisi olmuştur (esasinda temelleri 70’li yıllara uzanan Deleuze ile Foucault arasındaki kopuş için ayrıca bkz Schönher, 2016). Deleuze’e kıyasla Foucault’nun İsrail’e yönelik tavrı kayda değer ölçüde müsamahakardır. Ancak Filistin’in işgali ve Filistinlilere reva görülen muamele Deleuze’ü derinden etkilemiştir. Öyle ki Guattari’ye yazdığı bir mektupta 1982’de Sabra ve Şatilla mülteci kampında yapılan katliamlara ilişkin haberler karşısında bunaltıya kapıldığını ve içinin karardığını söylemiştir. “Her şey karanlık” diye yazmış ve eklemiştir: “Lübnan’da olup biteni katlanılmaz buluyorum.” Deleuze 1970’lerin sonlarında ve 1980’lerin başlarında bu konu üzerine *Barişi Bozanlar, Filistin’in Yerleri ve Arafat Olmanın Önemi* gibi çeşitli metinler yayımlamıştır. Bu yazıların hepsi Deleuze’ün İsrail’in Filistin’i işgali konusundaki açık duruşuna işaret eden metinler olarak değerlendirilmişlerdir (Beckman, 2020: 63).

Ancak burada farklı bir parantez açmak da mümkündür. Bu parantez Deleuze’ün ‘yersizyurtsuzlaşma’ kavramının sahadaki tezahürü ile alakalıdır. Bu tezahür, bir bakıma Deleuzcü düşüncenin politik alanda Deleuze’ün bizzat temelden karşı durduğu projeler tarafından kabul edilmesinde görülebilmektedir. Örneğin eski İsrail generali Şimon Naveh, “Bin Yayla’daki kavramların birçoğu... bizim için faydalı oldu... günümüzdeki durumları başka türlü açıklayamayacağımız bir şekilde açıklamamızı sağladı... operasyon alanını, sınırların bizi etkilemeyeceği bir şekilde oluşturmaya çalışıyoruz” demiştir. Derslerinde Naveh doğrudan Deleuze ve Guattari’nin savaş makinesi üzerine çalışmalarına da atıfta bulunmuştur: “Bu düşmanın yeryurdunu içeriden parçalayarak onu yersizyurtsuzlaştırma meselesidir” (Beckman, 2020: 129).

Levinas’ın da Sabra ve Şatilla katliamı karşısındaki tavrından ve tutumdan önce genel itibariyle onun İsrail ve Yahudilik üzerine olan düşüncelerinden kısaca bahsetmek gerekmektedir. Topolski (2015: 9), İsrail devleti için tartışmalı bir on yıl olan 1960’ların hem Levinas hem de Arendt’in ‘Yahudi Sorunu’ üzerine düşündükleri bir dönem olduklarını ifade etmektedir. Nitekim Levinas’ın 1963’te (ve 1976’da genişletilmiş haliyle) *Zor Özgürlük* adıyla yayımlanan ve tamamı Yahudilikle ilgili olan makaleler derlemesi bu görüşü teyit eder mahiyettedir. Bu, temelde karmaşık ve hatta aşırı telafi edici bir çalışmadır. Yeni İsrail Devleti’nin sıklıkla dahil olduğu, hızla değişen dünya siyasetinin yaklaşık otuz yılını kapsayan bir içerik sunmuştur. (Hand, 2009: 100-101; Zor Özgürlük için ayrıca bkz. Levinas, 1997). Her ne kadar Avrupa kültürünün krizi bağlamında, başka insandan duyulan nefret olarak antisemitizm gösterilmiş olsa da (Kartal, 2021: 225) burada antisemitizmin, sıradan bir ırkçılıktan ya da yabancı düşmanlığından öte bir yerde konumlandırıldığı görülmektedir (Gözel, 2012: 311). Sonrasında ise ‘evrenselleştirme’ gayesinden söz edilebilmektedir. Buna göre;

“İsrailliler İsrail toprağı üzerinde kendi ‘milli adetlerini’ tesis etmek adına değil, evrensel adaleti tesis etmek adına hak iddia ederler. İsrail, anlamını bu evrenselliğinde bulur. (...) Yahudiler kendilerini seçilmiş bir halkın mensupları olarak görmekte haklıdırlar. Ancak bu seçilmişlik, ayrıcalıklı haklara değil, ayrıcalıklı görevlere sahip olmaktan doğmaktadır. Yahudilere bir imtiyaz tanınmışsa Levinas’a göre bu, ahlaki bilince sahip olmayla tanımlanabilecek bir imtiyazdır” (bkz. Kartal, 2021: 237).

Fakat burada da ‘Levinasçı anlamda adalet, herkesi dahil etmez mi?’ sorusu gündeme gelmektedir. Diğer bir ifadeyle Levinas ‘kendi ötekisinin’ yükünü kaldırmaya hazır mıdır? (Kibar, 2020: 447). Kaldı ki bu soru adalet meselesi ile bağlantılıdır. Levinas’ın ‘İsrail’in seçilmişliği’ doktrinini Levinasçı etik/fenomenoloji açısından yeniden yorumladığı görülmektedir (Levinas, 2004a). Böylece doktrin ‘evrenselliği koşullandıran bir tikelcilik’ haline gelmiştir. ‘İsrail’le ilgili tarihsel bir olgudan ziyade evrensel bir ahlaki kategori olduğu’ vurgusu ön plana çıkmaktadır. Burada ve başka yerlerde Levinas Yahudiliği evrenselleştirmektedir. Onu anlamak için, yazılarında örtük olan paradoksal iddiayı anlamak gerekmektedir (Putnam, 2004: 34). Belki de bu paradoksal iddia, aynı zamanda Levinas’ta İsrail’i biricik kılan unsurun, çekirdeğinde etik bir politik düzeni mümkün kılacak dinsel adaleti ihtiva etmesindedir (Kartal, 2021: 238). Dolayısıyla Yahudilerin bir devlete sahip olmalarının anlamı üzerinde duran Levinas’ın İsrail’in ayrıcalığının dinsel dehasında yattığını savunmuş olması sürpriz bir yaklaşım olmayacaktır (Gözel, 2012: 321).

Bu bağlamda, onun başka/öteki ile olan ilişkisi temel paradigmasına da ışık tutmaktadır. Bernasconi (2022: 99), bu hususu şu şekilde ifade etmektedir:

Levinas’ta Başkasının önde gelen bir biçimde ecnebi manasında yabancı olduğuna ilişkin yaygın bir görüş var. Ecnebi, başka bir yerden gelen, benden farklı olan, kendimi kendisine karşı tanımladığım kişi olarak düşünülüyor. Bu anlamda Filistinli, İsrailli Yahudi’nin Ötekisidir; ve Amerika’da Afrikalı-Amerikalı Avrupalı-Amerikalının Ötekisidir, tıpkı siyahın beyazın Ötekisi olması gibi.

Ancak burada, yukarıda da ifade edildiği gibi bir paradoksla karşılaşmaktadır. Zira “Sabra ve Şatilla katliamlarını mahkûm ederken sesini daha fazla çıkarmadaki başarısızlığında Levinas’ın felsefesinin terimleriyle düşünüldüğünde insanı en çok şoke eden şey Filistinlinin her şeyden önce bir Yahudi’nin Ötekisi olmaması değil, masum yaşamların katlidir. Bu kadar basit” (Bernasconi, 2022: 117). Levinas’ın Sabra ve Şatilla katliamına dair görüşlerini en belirgin bir biçimde dile getirdiği süreç, şüphesiz 28 Eylül 1982 tarihinde Alain Finkielkraut ile birlikte Shlomo Molko tarafından İsrail ve Yahudi Etiği temasını tartışmak üzere Radyo Communauté’ye davet edildiği dönemdir. Bu programda Levinas’a yöneltilen sorulardan birisi şu şekilde olmuştur: “Levinas, ilk önce size İsrail, Sabra ve Şatilla’da yaşananlardan dolayı sorumlu mu yoksa masum mu sorusunu yöneltmek istiyorum.” Levinas ise bu soruyu şu şekilde yanıtlamıştır: “Felaketi duyduğumuz andaki tepkimizle başlamama izin verin. Bizi burada -ve muhtemelen orada, İsrail’de- anında çepeçevre kuşatan şey bir suçluluk duygusu olmamasına rağmen sorumluluğun onuruydu.” Bir başka noktada ise “Emmanuel Levinas siz

başka/sı'nın filozofusunuz. Başkasıyla karşılaşmanın esas yeri tarih değil midir, siyaset değil midir ve her şeyin ötesinde İsraililer için Filistinliler 'başkası' değil midir?" sorusuna karşılık olarak ise Levinas:

Başkası tanımım tamamen farklı. Başkası, akraba olması zorunlu olmayan ancak akraba olabilecek olan komşudur. Bu anlamıyla eğer başkası içinsiniz komşunuz içinsinizdir. Fakat komşunuz başka komşuya saldırıyor veya haksızca davranıyorsa ne yapabilirsiniz ki? Burada başkalık farklı bir karaktere bürünür. Başkalıkta bir düşmanlık bulabilir ya da en azından kim doğru kim yanlış kim haksız kim adil sorularının cevabını bulma sorunuyla yüzleşiriz. Orada yanlış yapan insanlar vardır, yanıtını vermiştir (bkz. Gözel, 2012: 299-306; Hand, 2009: 105).

Burada belki de birinci soruya verilen yanıtta yer alan 'sorumluluk' bahsine kısa bir parantez açmak olasıdır.² Her ne kadar Levinasçı iddia her insanın diğerlerinden sorumlu olduğu ekseninde inşa edilse de esas itibarıyla sorumluluktan kastedilen her İsrailinin diğerlerinden sorumlu olması ve tüm İsrail'in birbirinden sorumlu olmasıdır (Putnam, 2004: 43-44). Burada sorumlu bir özne söz konusudur. Sorumlu özne adil bir topluma atıfta bulunmaktadır ve bu temel paradigmanda Yahudiler, seçilmiş olmanın verdiği bir sorumluluk üstlenmişlerdir (Gültekin, 2020: 81). İsrail'in sorumluluk ve dinin eşleştirilmiş tarihinde yeni bir ana işaret ederek, genel olarak insanlık tarihinde sorumlu benliği ilan edilmiştir (Kosky, 2001: 164). Dolayısıyla Levinas'ın Sabra ve Şatilla hakkında "her şeyin kesintiye uğradığı, her şeyin bozulduğu, herkesin ahlaki sorumluluğunun devreye girdiği yer" olarak söz etmesi ve ardından esrarengiz bir şekilde, "herkesin sorumluluğu" demesi bu manada okunabilecektir (Morgan, 2007: 411). Ancak burada şu zıt addedilebilecek bağlamın da eklenmesi gerekmektedir: "Benim biricikliğim Başkası için sergilediğim sorumlulukta yatmaktadır. Bir başkasının benim yerime ölmesini beklemem ne denli tartışma dışı ise, bir insana karşı sorumluluğumu ihmal etmem de o denli tartışma dışıdır" (Levinas, 2004b: 138).

Yine yukarıdaki ikinci soruya verilen yanıtta yer alan 'komşunuz başka komşuya saldırıyor veya haksızca davranıyorsa ne yapabilirsiniz ki?'³ kısmında, Levinas'ın takındığı tavır bir 'skandal' olarak nitelendirilmiştir. Nitekim, Levinas'ın bu sözleri onun başkası üzerine dayanan hümanizmasını savunan taraftarlarını da hayal kırıklığına uğratmıştır. Bu noktada Levinas'ın 'komşu' kavramını metafizik ve etik bağlamında anlamak daha doğru olacaktır. Levinas'ın bütün düşüncesini sergilemiş olduğu bu tavır üzerinden değerlendirilirse büyük ölçüde Yahudilikten hareket ettiği görülecektir. Dolayısıyla bahsi geçen kavramlar açısından esasında, Yahudiler arasındaki komşuluğun ve yakınlığın söz edildiği düşünülebilir (Buhurecu, 2020: 162-163). Levinas ayrıca sanılanın aksine İsrail devletinin güçsüz olduğu inancındadır. Bu husus önem arz etmektedir, zira bu inanç gereği açıkça 'İsrail'in kendi dinsel

² Sorumluluk odağında Ben'in "Başkası'nın yüzündeki otoriteye kendisini teslim etmesi anlamına gelen sorumluluk, Ben'in kendisini Başkası'na feda etmesine, onun "yerine geçme"ye (substitution) dönüşür" ifadesi ayrı/benzer bir bağlamda düşünülebilir. (akt. Acar, 2016: 104). "Ben'in özneliği Başkası'na karşı sorumluluktan doğar. Başkası'nın yüzünün bize karşılıksız olarak buyurduğu sonsuz sorumluluktan kaynaklanır. Bu sorumluluktan kaçmak veya bu sorumluluğu reddetmek ise mümkün değildir" (Kader, 2015: 87).

³ "Levinas'a göre başkası, bana uzamsal olarak yakın oluşu bir yana, ben ona karşı kendimi sorumlu hissettiğim ölçüde bana özsel olarak yaklaşır; kim bu anlamda yakınım/komşum olandır o" (Gözel, 2004: 64).

dehasını tesis edebilmesi adına gerektiğinde saldırgan hamlelere başvurmamasının kaçınılmaz' olduğu vurgulanmaktadır. Burada bir meşruiyet inşası girişimi ile karşılaşılmalıdır. Nihai aşamada bu zeminde, Sabra ve Şatilla katliamıyla ilgili kendisine yöneltilen soruya İsrail'i mahkûm etmekten kaçınarak yanıt vermesi şaşırtıcı olmamalıdır (Kartal, 2021: 239). Bu bağlamda, Levinas'ın katliama verdiği yanıt, etik ve siyasi ilkelerinin yanı sıra İsrail ve İsrail Devleti hakkındaki görüşleri için bir mihenk taşı olarak açıkça önemlidir (Caygill, 2002: 191).

5. SONUÇ

Bu çalışma esas itibarıyla Deleuze'ün Sabra ve Şatilla karşısındaki tutumunun ve söylemlerinin not alınması neticesindeki bir eskize dayanmaktadır. Çalışmanın temel bir kapsama sahip olması ise Levinas'ın kendisiyle ilgili birçok eserde gündeme gelen 1982 yılındaki o radyo programı ile gerçekleşmiştir. Ancak yazım sürecine 2023 yılının son çeyreğindeki Gazze saldırıları tekabül etmiştir. Elbette yeniden vurgulamak lazımdır ki giriş bölümünde de ifade edilmiş olduğu üzere bu bağlamda bir haklı-haksız ayrımı ve tespiti yapmak gibi bir amaç söz konusu olmamıştır.

Lakin tespit edilen şey belki de iki düşünürün yaklaşımları çerçevesindeki tezatlar, çelişkiler ya da paradokslardır. Burada ifade edilmek istenen şey ise şudur: Her ne kadar Deleuze Lübnan'da olup bitenleri "katlanılmaz" bulduğunu ifade etmiş olsa da Deleuze'ün kavramlarının ve eserlerinin İsraili generalin açıklaması doğrultusunda meşrulaştırıcı bir araç olarak kullanılması tarihin ve düşünce alanının çelişkili ve belki de trajik bir paradoksu olsa gerektir. Nitekim çalışma kapsamında da vurgulanmış olduğu üzere, onun yersizyurtsuzlaşma kavramı, İsrail tarafı için bir meşruiyet argümanı ve alanı şeklinde de değerlendirilebilmiştir. Çünkü "düşman" olarak algılananların yeryurtları parçalanmıştır ve onlar yersizyurtsuzlaştırılmışlardır.

Genel çerçevedeki bakış açısında, düşman algısı ve kavramların meşruiyet argümanı olarak sunulması bağlamında Nietzsche'nin üst insan kavramının da Naziler tarafından kullanılmış olması örneği akla gelmektedir. Bir başka perspektiften 'sorumluluk', 'başka' ve 'komşu/luk' gibi kavramlar ekseninde Levinas'ın temel yaklaşımları ile söz konusu Filistin olduğunda benzer yaklaşımların müşahade edilememiş olması bu kez sürpriz olmayan bir rastlantıyı beraberinde getirmiştir. Levinas'ın baskın Yahudi kimliği bağlamında böylesi bir teşhisle karşılaşmak sürpriz olmamalıdır. Kaldı ki İnam'ın (2004: 49) "Yahudi olmayan komşusu yok mudur Levinas'ın?" sorusu, çalışma ekseninde de ifade edildiği üzere aslında yanıtı bilinen bir soru olmuştur. Çalışmanın giriş kısmında ifade edilen paradoksun tezahürleri olarak bu argümanlar dikkat çekmiştir.

Nihai aşamada, 20. yüzyılın iki önemli düşünürü/filozofu belki de kendi ülkeleri haricindeki politik bir gelişmeye farklı bakış açıları ve söylemleriyle bir reaksiyon ve refleks göstermişlerdir. Literatür nazarında bu reaksiyona ve reflekse dair hususlar birçok kez literatür bağlamında birbirlerine

benziyor görünseler de bu çalışma ile bütüncül bir zeminde tablonun mümkün olan en geniş boyutu ve kapsamı sunulmaya çalışılmıştır.

YAZARLARIN BEYANI

Katkı Oranı Beyanı: Yazar, çalışmanın tümüne tek başına katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- Acar, S. M. (2016). Levinas'ta aşkınlık düşüncesine giriş. *Kaygı*, 27, 93-110.
- Al-Saikh, Z. (1984). Sabra and Shatila 1982: resisting the massacre. *Journal of Palestine Studies*. 14 (1), 57-90.
- Assoun, P.-L. (2021). Özne ve öteki. S. Harasym (Ed.). *Kayıp Yüzleşme Levinas ve Lacan içinde* (132-164). Fol Kitap.
- Atakul, N. B. (2023). Levinas'a karşı Levinas. *Felsefe Dünyası Dergisi*, 77, 193-204.
- Badiou, A. (2019). *Deleuze: varlığın uğultusu*. (Çev. Erşen, M). Monokl.
- Beckman, F. (2020). *Gilles Deleuze*. (Çev. Akbaba, M). Runik Kitap.
- Bernasconi, R. (2022). *Levinas okumaları*. (Çev. Direk, Z). Fol Kitap.
- Bogue, R. (2021). *Deleuze, sinema ve felsefe*. (Çev. Ekici, E). Küre Yayınları.
- Bogue, R. (2013). *Deleuze ve Guattari*. (Çev. Öğretir, İ ve Utku, A). Otonom Yayıncılık.
- Bozkurt Avcı, İ. (2023). Gilles Deleuze'de felsefe ve sinematografik imge. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 13 (2), 111-136.
- Buhurcu, Y. (2020). Emmanuel Levinas'ta komşuluk kavramı. *Kilikya Felsefe Dergisi*, 2, 150-168.
- Calin, R. ve Sebbah, F.-D. (2011). *Levinas sözlüğü*. (Çev. Erşen, M). Say Yayınları.
- Cantaş, A. (2022). Gilles Deleuze ve Felix Guattari'nin şizoanaliz kavramının sinemaya yansıması: iyi iş filminin şizoanalitik bir incelemesi. *Galatasaray Üniversitesi İletişim Dergisi*, 37, 34-59.
- Caygill, H. (2002). *Levinas and the political*. Routledge.
- Chalier, C. (2004). Levinas and the talmud. S. Critchley and R. Bernasconi (Ed.). *The Cambridge Companion to Levinas içinde* (100-118). Cambridge University Press.
- Critchley, S. (2004). Emmanuel Levinas: a disparate inventory. S. Critchley and R. Bernasconi (Ed.). *The Cambridge Companion to Levinas içinde* (xv-xxx). Cambridge University Press.
- Çalışkan Akçetin, N. (2016). Başka/başkası'nın yüzü: Levinas. F. Bayraktar (Ed.). *Hikmetin İzinde Kenan Gürsoy'a Armağan içinde* (819-830). Aktif Düşünce Yayınları.
- Çirli, Y. ve Pustu, Y. (2023). Hannah Arendt ve insan haklarının çıkmazları. *Akademik Hassasiyetler*, 23, 218-248.
- Çobanlı Erdönmez, I. (2014). 20. yüzyılın postmodern düşünürü olarak Gilles Deleuze. *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5, 1-10.
- Deleuze, G. (2023). *Foucault üzerine dersler iktidar 7 Ocak – 15 Nisan 1986*. (Çev. Özer, S ve Çelik, M). Otonom Yayıncılık.
- Deleuze, G. (2021a). *Bergsonculuk*. (Çev. Yücefer, H). Alfa Basım Yayım Dağıtım.

- Deleuze, G. (2021b). *Spinoza üzerine onbir ders*. (Çev. Baker, U). Meltem Kabalcı Yayınevi.
- Deleuze, G. (2021c). *Leibniz üzerine beş ders*. (Çev. Baker, U). Meltem Kabalcı Yayınevi.
- Deleuze, G. (2020). *Kant üzerine dört ders*. (Çev. Kılıç, T). Kabalcı Yayıncılık.
- Deleuze, G. (2019). *Foucault üzerine dersler bilgi 22 Ekim – 17 Aralık 1958*. (Çev. Baran, A). Otonom Yayıncılık.
- Deleuze, G. (2016). *Nietzsche*. (Çev. Karadağ, İ). Otonom Yayıncılık.
- Deleuze, G. (2006). *Two regimes of madness*. Semiotext(e) Foreign Agents Series.
- Deleuze, G. ve Guattari, F. (2023). *Felsefe nedir?*. (Çev. Ilgaz, T). Yapı Kredi Yayınları.
- Deleuze, G. ve Guattari, F. (2020). *Kafka: minör bir edebiyat için*. (Çev. Ergüden, I). Sel Yayıncılık.
- Er, S. E. (2020). Sunuş. *Deleuze ve antik felsefe*, (Der. ve Çev. Er, S. E). Çizgi Kitabevi, 7-9.
- Erkan, Ü. (2019). Gilles Deleuze felsefesinde temel kavramlar ve yeni toplumsal hareketler. *Opus Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 13 (19), 2627-2652.
- Gözel, Ö. (2012). *Levinas*. Say Yayınları.
- Gözel, Ö. (2004). ‘Öteki metafiziktir’: Levinas’ta var/lık ve öte/ki. *Tezkire*, 38-39, 56-70.
- Gültekin, A. (2020). Sartre ve Levinas’ta başkası/öteki ve özgürlük problemi. *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi*, 3 (1), 74-89.
- Hand, S. (2009). *Emmanuel Levinas*. Routledge.
- Holland, E. W. (2013). *Deleuze ve Guattari’nin anti-Oedipus’u*. (Çev. Utku, A ve Erkan, M). Otonom Yayıncılık.
- İnam, A. (2004). Ötekiden ötedekine: Levinas’tan Levnünnass’a. *Tezkire*, 38-39, 48-55.
- Kader, C. (2015). Emmanuel Levinas felsefesinde “başkalık ve aynılık” problemi. *Mütefekkir*, 2 (3), 77-91.
- Kardeş, M. E. (2015). *Schmitt’le birlikte Schmitt’e karşı*. İletişim Yayınları.
- Kartal, O. (2021). *Başkasının politikası, Husserl, Heidegger, Levinas*. Fol Kitap.
- Kebung, K. (2019). Michel Foucault: subjectivity and ethics of the self as practice of freedom. *Melintas* 35 (2), 108-121.
- Kılıç, Y. (2009). Hannah Arendt’te “yurtsuzluk” fenomeni. *Kaygı*, 12, 147-158.
- Kıbar, S. (2010). Levinas’ta adaletin terazisi yok!. *MonoKL*, 4 (8-9), 441-449.
- Kosky, J. L. (2001). *Levinas and the philosophy of religion*. Indiana University Press.
- Küçükaltı, K. (2009). Deleuze’ün felsefe kavrayışı. *Kaygı*, 12, 131-145.
- Lawrence, D. H. (2021). *Kıyamet*. (Çev. Dereli, F). Telemak Kitap.
- Lescourret, M.-A. (2010). Bir 20. yüzyıl filozofu: Emmanuel Levinas 1906-1995. (Çev. Özkoray, H. G). *MonoKL*, 4 (8-9). 36-33.
- Levinas, E. (2021). *Zaman ve başka*. (Çev. Gözel, Ö). Fol Kitap.
- Levinas, E. (2020). *Ölüm ve zaman*. (Çev. Başer, N). Ayrıntı Yayınları.
- Levinas, E. (2017). *Dört talmud okuması*. (Çev. Şaman, E. B). Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Levinas, E. (2016). *Husserl fenomenolojisinde görü teorisi*. (Çev. Uslu, Y. C). İthaki Yayınları.
- Levinas, E (2004a). *İsrail ve evrenselcilik*. (Çev. Gözel, Ö). *Tezkire*, 38-39, 158-163.
- Levinas, E. (2004b). *Yahudilik*. (Çev. Taştan, F). *Tezkire*, 38-39, 135-138.

- Levinas, E. (1997). *Difficult freedom, essays on judaism*. The John Hopkins University Press.
- May, T. (2017). *Deleuze bir birey nasıl yaşayabilir?*. (Çev. Çalcı, S). Kolektif Kitap.
- Morgan, M. L. (2007). *Discovering Levinas*. Cambridge University Press.
- Nuwayhed al-Hout, B. (2004). *Sabra and shatila september 1982*. London: Pluto Press.
- Okuduci, İ. (2022). 40 yıldır hesabı sorulamayan katliam: Sabra ve Şatilla, <https://www.aa.com.tr/tr/dunya/40-yildir-hesabi-sorulamayan-katliam-sabra-ve-satilla/2685857#>
- Putnam, H. (2004). Levinas and judaism. S. Critchley ve R. Bernasconi (Ed.). *The Cambridge Companion to Levinas* içinde (33-62). Cambridge University Press.
- Sasso, R. ve Villani, A. (2017). *Gilles Deleuze sözlüğü*. (Çev. Güven, İ). Otonom Yayıncılık.
- Schönder, M. (2016). Deleuze ve Foucault arasındaki kopuş. *Cogito Gilles Deleuze: Ortadan Başlamak*, 82, 267-279.
- Sellars, J. (2020). Gilles Deleuze ve felsefe tarihi. *Deleuze ve Antik Felsefe*. (Der. ve Çev. Er, S. E). Çizgi Kitabevi, 11-26.
- Shadid, L. (2002). The sabra and shatila massacres: *eye-witness reports*. *Journal of Palestine Studies*. 32 (1), 36-58.
- Soysal, A. (2021). *Deleuze bir yeni metafizikçi*. Monokl.
- Su, S. ve Aytakin, A. (2022). *Kaygan uzamda hareketler Deleuze ve Guattari üzerine çalışmalar*. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Sutton, D. ve Martin-Jones, D. (2020). *Yeni bir bakışla Deleuze*. (Çev. Özbank, M ve Başkavak, Y). Kolektif Kitap.
- Sütcü, Ö. Y. (2016). Deleuze ve edebiyat: sınırların ötesine geçmek. *Ethos: Felsefe ve Toplumsal Bilimlerde Diyaloglar*, 9 (2), 84-100.
- Thoburn, N. (2009). *Deleuze, Marx ve politika*. (Çev. Utku, A ve Erkan, M). Otonom Yayıncılık.
- Topolski, A. (2015). *Arendt, Levinas, and a politics of relationality*. Rowman and Littlefield.
- Vural, M. (2016). Emmanuel Levinas'ın etik temelli din anlayışı. C. Özyurt ve E. Okumuş (Ed.). *Çağdaş Sosyal Teoride Din* içinde (253-282). Hece Yayınları.
- Yetişkin, E. B. (2011). Sinematografik düşünebilmek: Deleuze'ün sinema yaklaşımına giriş. *İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, 40, 123-141.

Article Type / Makale Türü
Derleme Makalesi - Review
Article

Application Date / Başvuru Tarihi
04.01.2025 / 01.04.2025

Admission Date / Yayına Kabul Tarihi
06.25.2025 / 25.06.2025



THE EMERGENCE AND DEVELOPMENT OF THE MINISTRY-TYPE ORGANIZATION IN THE OTTOMAN EMPIRE

OSMANLI İMPARATORLUĞU'NDA BAKANLIK TİPİ ÖRGÜTLENMENİN ORTAYA ÇIKIŞI VE GELİŞİMİ*

Alper Şefik KURŞUN¹, Yakup ALTAN²

ÖZ: Bu çalışmanın amacı Orta Çağ Avrupasında kralların yanında yer alan danışmanlar ve yetkililer şeklinde ilk kez ortaya çıkan bakanlık tipi yapıların Osmanlı İmparatorluğu kamu yönetimi sistemi içerisinde ortaya çıkışını ve gelişimini aktarmaktır. Bakanlık tipi örgütlenmeler İngiltere’de 13. yüzyıla, Fransa’da ise 17. yüzyıla kadar tarihlenmektedir. Sistematik bir kurum olarak ortaya çıkması ise 18. ve 19. yüzyıllarda merkezîyetçi modern devlet anlayışının yükselişi ile olmuştur. Merkezîyetçi modern devlet anlayışının yükselmesinin aksine Osmanlı İmparatorluğu’nun güç kaybetmesiyle eski parlak günlerine dönmek isteyen imparatorluk idarecilerince devlet teşkilatında yenilik gereksinimi duyulmuştur. Bu gereksinim sonucu ilk olarak savaşların kaybedilmesi nedeniyle askeri alanda yenilikler ortaya çıkmıştır. Askeri alandaki yeniliklerin yetersiz olduğunun fark edilmesi ile diğer pek çok alanda yapılan yeniliklerle beraber Osmanlı İmparatorluğu kamu yönetiminde bakanlık tipi örgütlenmeler ortaya çıkmıştır. Çalışmada kronolojiye bağlı kalınarak Osmanlı İmparatorluk tarihinde yeniliklerin dönüm noktası olan Tanzimat fermanı ilanı öncesi kamu yönetimi örgütlenmesi, III. Selim ile başlayan değişim süreci, II. Mahmud ve Tanzimat dönemindeki değişiklikler ve bu dönemden Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin açılışına dek süreç içerisinde bakanlıklar ve gelişimleri aktarılmış ve Türkiye Cumhuriyeti’ne Osmanlı İmparatorluğu’ndan miras kalan bakanlık tipi örgütlenmelerin ortaya çıkışı ve gelişiminin aktarılmasının günümüz bakanlıklarının tarihsel derinliklerine katkı sağlanması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler : Bakanlık, Kamu Yönetimi, Osmanlı İmparatorluğu, Yenilik, Tanzimat.

ABSTRACT: The purpose of this study is to convey the emergence and development of ministry-type structures, which first appeared in Medieval Europe as advisors and officials alongside kings, within the Ottoman Empire's public administration system. Ministry-type organizations date back to the 13th century in England and the 17th century in France. Their systematic institutionalization, however, occurred in the 18th and 19th centuries with the rise of the centralized modern state model. In contrast to this trend, as the Ottoman Empire weakened, its administrators sought ways to restore the empire to its former glory, recognizing the need for reforms within the state structure. Initially, military reforms emerged as a response to lost wars. When these proved insufficient, further changes were introduced across multiple areas, leading to the emergence of ministry-type organizations within the Ottoman public administration. This study follows a chronological approach, covering the administrative structure before the proclamation of the Tanzimat reforms, the transformation process starting with Sultan Selim III, the reforms under Sultan Mahmud II and Tanzimat period and the development of ministries up until the establishment of the Grand National Assembly of Turkey. The aim is to examine how ministry-type organizations, inherited from the Ottoman Empire, evolved and contributed to the historical depth of today's ministries in the Republic of Türkiye.

Keywords: Ministry, Public Administration, Ottoman Empire, Reform, Tanzimat.

* Bu çalışma Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Ana Bilimi Dalı bünyesinde, Prof. Dr. Yakup ALTAN danışmanlığında hazırlanmakta olan “2017 Yılı Anayasa Değişikliği Sonrasında Türk Bakanlık Sisteminde Yapısal ve İşlevsel Dönüşüm: Türkiye Cumhuriyeti Gençlik ve Spor Bakanlığı Özelinde Bir Analiz” başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

1. Doktorant, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, alperr79@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-8695-394X>
2. Prof. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, yakupaltan@sdu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-3375-68703>

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

The aim is to convey the emergence of ministry-type structures, which first appeared in medieval Europe, within the Ottoman Empire's public administration system and their development process up to the opening of the Grand National Assembly of Türkiye (T.B.M.M.). The study adheres to chronology, covering the organization of public administration before the proclamation of the Tanzimat Edict, which was a turning point for innovations in Ottoman imperial history. It examines the transformation process that began with Sultan Selim III, the changes during the Tanzimat and Sultan Mahmud II periods, and the evolution of ministries up to the establishment of the Grand National Assembly of Türkiye. The objective is to highlight the origins and development of ministry-type organizations inherited from the Ottoman Empire by the Republic of Türkiye, contributing to the historical depth of contemporary ministries.

Research Questions

This study seeks to answer the emergence of ministry-type organizations in the Ottoman Empire, the impact of the Tanzimat Edict on the development of the ministry system, the administrative changes during the reigns of Sultan Selim III and Sultan Mahmud II, the influence of ministry structures on the functioning of the state, the roles and distribution of responsibilities among ministries, and the contributions of newly established ministries to public services.

Literature Review

The study briefly presents the emergence of ministry-type organizations in Western states (Suğur & Suğur, 1998; Lamba et al., 2014). The organization of public administration in the Ottoman Empire before the Tanzimat Period is examined (İnalçık, 1999; Fleischer, 1996; Weiker, 1973). The Kul System, which was implemented in the empire before the Tanzimat, and its prominent educational institution, Enderun, have been researched (Kafadar, 2010; İnalçık, 2008; Akkutay, 1999; Ünal, 2021). The Grand Vizier institution, which served as the second most influential office in the empire before the Tanzimat, is also discussed (Akyıldız, 1992; Uzunçarşılı, 1988). In terms of the parliamentary tradition in Turkish states, the Divan-ı Hümayun, the Ottoman equivalent, is evaluated in this section (Halaçoğlu, 1991). There are many scholarly sources on changes in the Ottoman Empire's public administration system while examining the period, the study also considers the ministry-type organizations (Akyıldız, 2012; Hairi, 1993; Armağan, 1992). The reign of Sultan Selim III, in which reforms began to be implemented in the empire, is specifically analyzed (Tanör, 2008; Turan, 2019). The study separately investigates the period of Sultan Mahmud II, when ministry-type structures emerged in the Ottoman Empire (İnalçık, 1964; Uzunçarşılı, 1988; Mardin, 1995). Research on the 14 ministries and 13 auxiliary executive councils introduced into Ottoman public administration during the Tanzimat Period is also included (Akyüz, 1993; Faroqi, 1998; Lewis, 1993; İhsanoğlu, 1992; Akyıldız, 2018). Since existing studies have not focused on the emergence and development of ministries in the Ottoman Empire, this research aims to fill that gap.

Methodology

The time frame of the research is limited to the period between the establishment of the Ottoman Empire in 1299 (13th century) and the opening of the Grand National Assembly of Türkiye (T.B.M.M.) on April 23, 1920. Spatially, the study is confined to the geographical boundaries of the Ottoman Empire, excluding England and France, which are mentioned for historical reference. The research is based on secondary data sources, with data collected solely from academic studies. By gathering and analyzing these data, the study adopts an exploratory approach to address the research questions.

Results and Conclusions

When the research findings are evaluated administratively, the following conclusion is reached first: Ministry-type organizations first emerged in Western states such as England and France. These states surpassed the Ottoman Empire both administratively and militarily from the 17th and 18th centuries onward. The Ottoman Empire, founded at the end of the 13th century, established a highly efficient public administration system based on the legacy it inherited from the Turkish-Islamic state tradition until the 17th century. However, this system began to deteriorate from the 17th century, leading the state into periods of stagnation, decline, and eventually collapse. It is understood that administrators trained in Western states were pioneers of reform ideas within the Ottoman public administration system. Literature research also indicates that the process was catalyzed by the establishment of the first permanent embassy in England in 1793, followed by the completion of permanent embassies in four major European states—England, France, Germany, and Austria-Hungary—within the next four years (1797). Another finding of the study is that for reforms in the Ottoman Empire's public administration to accelerate, the Janissary Corps needed to be abolished. Indeed, during the reign of Selim III, the situation was

assessed, and the abolition of the Janissary Corps, along with the removal of the ulema influence, which had become an obstacle to progress, was named Nizam-ı Cedid (New Order). This period is recognized in the literature as the starting point of reforms in the empire's public administration. The acceleration of reform movements after this period was largely attributed to the efforts of Mahmud II, who succeeded Selim III. The proclamation of the Tanzimat (Reorganization) Edict in 1839 marked the beginning of the Tanzimat era, during which the Ottoman Empire completely abandoned its old public administration system and established 14 ministries along with 13 councils to assist in governance.

1. GİRİŞ

Başta İngiltere olmak üzere “Batı” dünyası öncülüğünde Amerika ve Fransa’ da yaşanan siyasal değişimler otoritenin kaynağını doğaüstü güçler gibi geleneksel öğelerden alarak özgür bireylerin iradelerine vermiştir. Modern toplumlarda iktidarın kaynağı birbirlerine yurttaşlık bağı ile bağlı halkın özgür iradesidir. Aynı zamanda bu irade genel iradeyi de temsil ederek toplumun ihtiyaçlarını gerçekçi olarak belirleyebilmeli ve iktidarın şeklini akılla temellendirmelidir (Suğur ve Suğur, 1998: 20, 21). Aklın ön plana çıkarıldığı modern devlet organizasyonunda geniş anlamıyla yönetim, dar anlamıyla yürütme ile ilgili devlet örgütlenmesi bakanlıklar ile yapılmıştır. Bakanlık tipi örgütlenmenin batı ülkelerinde ortaya çıkmasının nedeni gelişmişlikleri ve zenginlikleri sebebiyle kamu hizmeti çeşitlerinin ilk olarak bu ülkelerde artmasıdır. Bakanlık tipi örgütlenmenin belirli yetkiler ve amaçları ile kamu hizmetleri kısımlara ayrılarak hem devletin merkeziyetçi yönü muhafaza edilmiş, hem de devletin gücü artırılmıştır. Diğer bir ifadeyle bakanlık tipi örgütlenmenin asli amacı devlet faaliyetlerinin bölümlere ayrılmasıdır. Bakanlık tipi örgütlenmenin tarihi İngiltere’de 13. yüzyıla, Fransa’da ise 17. yüzyıla kadar uzanmaktadır (Lamba vd., 2014: 174, 175). Bakanlık tipi örgütlenmelerin Türk devleti içerisinde yer alması ise batılı devletlere göre çok daha sonradır.

Türk-İslam devlet yönetme geleneğini daha da geliştirerek uygulayan Osmanlı İmparatorluğu’nda, Kanuni Sultan Süleyman döneminin son yıllarına değin hem ekonomik hem de toplumsal alanlarda çok iyi çalışılmıştır. Kanuni Sultan Süleyman’ın son yıllarından itibaren devlet düzenini oluşturan çarklar düzgün işlememeye başlamıştır. Bu sebeple, Osmanlı İmparatorluğu bürokrasisi tarafından devlet mekanizmasının iyi çalıştığı, halkını zenginlik ve refah içerisinde barındıran “batı” devletlerinin örnek alınmasına sebep olmuştur. 18. yüzyıldan itibaren artarak hayatın içine giren, kavram olarak da sıkça kullanılan batılılaşma, gelişmiş batı devletlerinde ortaya çıkarak batı devletlerinde gelişen devlet kurumlarının ve refah içerisinde hayatını sürdüren batı devletlerinde yaşayan insanların hayat tarzlarının örnek olarak alınması ve kabul edilmesi manasındadır (Aslan ve Yılmaz, 2001: 287).

Askeri alanda batılı ülkelere karşı alınan mağlubiyetler neticesinde ödenmek zorunda kalınan ağır faturalar, Osmanlı İmparatorluğu idaresinde söz sahibi olanların batılılaşma hareketlerine, yani yapılması mecburi olarak kabul edilen reformlara mecburi başlama noktası olarak askeri alan harici bir yer bırakmamıştır. Askeri alandaki bu geri kalmışlık ve ivedi reform ile askeriyeyi güçlendirme düşüncesi askeri alan dışındaki alanlarda gerçekleştirilmesi gereken reformları ikinci plana itmiştir. Askeriyenin ıslahı ile başlayan batılılaşma çabaları devlet teşkilatının diğer kurum ve kuruluşlarına da zamanla sirayet etmiş, batılılaşma hareketleri ile bu kurum ve kuruluşlar yeniden tanzim edilmiştir (Alkan, 1992: 7).

Osmanlı İmparatorluğu’nun batılılaşma reformlarının başlaması dışişlerinde görev yapan memurların temaları ve buna bağlı tecrübeleri neticesinde gerçekleşmiştir (Mardin, 1995: 11). Osmanlı

İmparatorluğu batılılaşırken, diğer bir ifade ile modernleşirken, imparatorluğun geleneksel kurumlarının yerine batılı örnekleri veya benzerleri şeklinde pek çok kuruma ihtiyacı olmuştur. Böylece bakanlıklar, imparatorluk bürokrasisi faaliyetlerinin kısımlara ayrılmasıyla devlet mekanizmasına girmiştir. Tanzimat öncesinde II. Mahmud döneminde, sadrazamlık müessesesinin yetkilerinin devredilmesi sonucu ortaya çıkan bakanlıklar, ya da o dönemdeki ismi ile nazırlıklar, reform hareketlerinin zirveye çıktığı Tanzimat Döneminde taşra teşkilatlanmaları ile bütünleşip uzmanlaşarak, yapılanmalarını da tamamlamaya başlamışlardır (Koçak ve Sancaktutan, 2020: 1937).

Bu makalede, klasik dönem Osmanlı kamu yönetimi örgütlenmesi ele alınarak Tanzimat dönemiyle birlikte kamu yönetimi reformları kapsamında batı tipi bir örgütlenme tarzı olan bakanlık örgütlenmesinin ortaya çıkışı ve gelişimi tarihsel süreç içerisinde incelenmektedir.

2. TANZİMAT DÖNEMİ ÖNCESİNDE OSMANLI İMPARATORLUĞU KAMU YÖNETİMİ ÖRGÜTLENMESİ

Osmanlı İmparatorluğu'nda toplumu iki ana sınıfa ayırmak mümkündür. Askeri isimli sınıf padişahın verdiği berat ile devlet görevlerini yerine getiren ve bu nedenle belirli bazı vergileri ödemekten hariç tutulan saray memurları ve ulema gibi görevlilerden oluşmaktadır. İkinci sınıfın ismi reayadır ve bu sınıf vergi mükellefi olan ve devlette idare görevi olmayan tüm müslüman ve gayri müslimlerden oluşmaktadır (İnalçık, 1999: 121). Askeri sınıf, yani imparatorluk devlet görevlileri seyfiye, ilmiye ve kalemiye olmak üzere üç ana gruptan müteşekkildir. Seyfiye (kılıç ehli) adlı kısım, askeri idarecilerden oluşurken; ilmiye (ilim ehli) kısmını oluşturan devlet görevlileri din adamlarından, eğitimcilerden ve hukukçulardan; kalemiye (kalem ehli) grubu ise bürokraside vazife yapanlar ile eğitimin bazı istisnai kısımlarında vazife yapan devlet görevlilerinden oluşmaktadır (Fleischer, 1996: 5).

Osmanlı İmparatorluğu'nda Klasik Dönem (1300-1600)** boyunca padişah ve onun verdiği berat ile vazife yapan bürokratların diğer toplumsal güçlere nazaran etkisi çok artmıştır. Kul sistemi vasıtasıyla padişaha aşırı bağlı merkeziyetçi bir bürokrasi ile Osmanlı İmparatorluğu'nun toprakları idare edilmiştir. (Heper, 1983: 295-296).

Osmanlı İmparatorluğu merkezi idaresinin kuvveti ile bürokrasisinin kuvveti arasında doğru oran bulunmaktadır. Osmanlı İmparatorluğu'nun en geniş sınırlara hükmettiği, merkezi idarenin de en güçlü durumda bulunduğu Kanuni Sultan Süleyman'ın (I. Süleyman) hükümdarlığında (1520- 1566) imparatorluk bürokrasisi de en kuvvetli dönemini yaşamıştır (Weiker, 1973: 101).

** 1300- 1600 yılları arası Halil İnalçık tarafından Klasik Çağ olarak adlandırılmıştır. Bkz. İnalçık, H. (2016). Osmanlı İmparatorluğu Klâsik Çağ (1300-1600), 21. Baskı, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları. Eser ilk olarak 1973 yılında İngilizce olarak Londra'da Weidenfeld and Nicholson yayınevi tarafından "The Ottoman Empire The Classical Age 1300-1600" adıyla yayımlanmıştır.

Kuruluş yıllarında Osmanlı Devleti'nin çekirdeği olan müslüman Türk halkı devlet idaresinde mutlak söz sahibidir. I. Murad döneminde (1359-1389) savaş esirlerinin beşte birinin vergi olarak devlet hazinesine alınması fikri ile “pençik” adı verilen esirlerden oluşan bir ordu meydana getirilmiştir (Kafadar, 2010: 172). Fetihler devam ettiği müddetçe beşte birlik savaş esiri ganimeti orduyu desteklemek için kâfi olmuştur. Ankara Savaşı'nı kaybeden Osmanlı Devleti'nin Fetret Devri adıyla (1402 – 1413) anılan 11 senelik belirsizlik dönemi esnasında sadece savaş ganimeti olarak kazanılan savaş esirlerinden oluşan bir ordunun yetersiz kaldığı anlaşıncıca ordunun asker ihtiyacını karşılamak üzere yeni bir sisteme ihtiyaç duyulmuştur (Karataş, 2020: 159). Bu sebeple pençik oğlanı olarak adlandırılan savaş esirleri ile beraber satın alma yoluyla alınan köleler de sisteme dâhil edilmiş ve bu insan kaynağının da devlete yetmemesi sonucunda devşirme yolu ile toplanan insan kaynağına da başvurulmuştur. Devşirme sistemi, Osmanlı İmparatorluğu sınırları içerisinde yaşayan Hristiyan ailelerin çocuklarının askerlik dâhil devlet görevlerinde çalıştırılmak maksadıyla toplanmasıdır (İnalcık, 2008: 124).

Böylece Osmanlı İmparatorluğu sınırları içerisinde yaşayan Hristiyan ailelerin çocuklarının sistem içerisinde kullanılması ile hiç bitmeyen bir personel kaynağına kavuşulmak istenmiştir (Koçu, 2004: 35). Kul sistemi aynı zamanda iktidarlarını sağlama almak isteyen hanedan ailesinin isteğinin de bir neticesidir. Devşirme sistemi ile devletin kurucu unsuru olan kuvvetli Müslüman Türk ailelerin devlet idaresindeki etkileri azaltılarak padişaha “kulluk” edecek devlet görevlilerinin vazife yapmaları sağlanmak istenmiştir. Fatih'in İstanbul'u fethetmesinden hemen sonra Çandarlı ailesinin devletteki söz sahipliğini azaltabilmek için Çandarlı Halil Paşa'yı idam ettirmesi bir kırılma noktası sayılmaktadır (Ekinci, 2017: 244).

Devşirilip devlet idaresinde görevlendirilen devlet adamlarının devletin veya daha doğru bir tanım ile padişahın menfaatlerine aykırı bir davranışta bulunmaları halinde öldürülmeleri çok kolay bir şekilde gerçekleştirilebilmiştir. Bu padişah açısından kul sisteminin bir diğer avantajlı yönüdür (Karataş, 2020: 162). Devşirme yolu ile Osmanlı İmparatorluğu devlet idaresine katılan Osmanlı İmparatorluğu sınırları içerisinde yaşayan Hristiyanlık dinine mensup ailelerin çocukları sayesinde, kan bağı sebebiyle imparatorluk otoritesine karşı bir tavır alınmasının önüne geçilmeye çalışılması da kul sisteminin avantajlı taraflarından olmuştur (Ekinci, 2017: 430).

Kul sisteminin çarkları içerisinde görev yapacak devlet görevlilerinin yetiştirilmesi için iyi bir okul gerekliliği kuşkusuzdur. Seçkin devlet görevlilerini yetiştirecek bu seçkin eğitim kurumunun adı Enderun'dur. Enderun mektebini 1421-1444 ile 1446-1451 yılları arasında iki kez tahta çıkan II. Murad kurmuştur. Enderun mektebinin tam olarak kimliğini bulması ise II. Murad'ın oğlu olan II. Mehmet (Fatih Sultan Mehmet) zamanındadır (Akkutay, 1999: 187).

İmparatorluğun ikincil sarayları durumunda bulunan Edirne, Galata (İstanbul), İshak Paşa (Ağrı), İbrahim Paşa (İstanbul) gibi saraylarda Müslümanlaşarak Türkçe ile birlikte Türk gelenek ve

göreneklerini öğrenen müstakbel devlet idarecileri bu sürelerin sonunda tabi tutuldukları nihai bir eleme neticesinde tespit edilen en seçkinleri Yeni Saray olarak bilinen Osmanlı İmparatorluğu'nun primer sarayı yani Topkapı Sarayı'na kabul edilmişlerdir (Ünal, 2021: 42, 43).

İçoğlanı olarak adlandırılan Enderun mektebinde eğitim gören imparatorluğun idareci adayları nihai bir eleme neticesinde padişahın özel hizmetlerinde vazife yapmak üzere seçilmiştir. Bu elemelerde başarılı olanlar artık daha üst makamlara getirilmeye hazır olarak sayılmıştır. Elemelerde başarılı olamayanlar ise kapıkulu süvarisi veya silahtarlar gibi askeri sınıflarda görevlendirilmiştir (İnalçık, 2008:159).

Osmanlı İmparatorluğu'nda bu dönemde üzerinde durulması gereken bir başka kurumsal yapılanma sadaret makamıdır. Bilindiği üzere Osmanlı İmparatorluğu'nda devlet başkanı ve mutlak iktidar sahibi padişaktır. Osmanlı bürokrasisinde, hükümdarın namına işleri yöneten ve padişaktan sonraki yetki sahibi olan görevliye vezir denir. İmparatorluğun sınırları genişledikçe vezir sayısı da artmıştır. Çok vezirli durumda da padişaha en yakın olan vezir, büyük vezir anlamında vezir-i azam olarak tanımlanmıştır. Vezir-i azamlık müessesesinin oluşumunda Çandarlı Halil Hayreddin Paşa'nın vazifede bulunduğu yıllarda (1364 – 1387) bürokrasi ve askeriye'nin tüm üst görevlerini kendisinde birleştirmesinin önemi büyüktür. Vezir-i azamlar Osmanlı İmparatorluğu'nun 1299 senesindeki kuruluşundan 1453 senesinde İstanbul'un fethedilmesine kadar süren Kuruluş Döneminde Türk kökenlilerden adalet hizmetleri, eğitim ve yargı görevlerini yerine getiren İlmiye sınıfına mensup devlet görevlilerinden atanırken daha sonraki dönemlerde devşirme usulü ile devlet görevlisi olanlardan atanmıştır. Vezirlerin başı olan vezir-i azamlara sadrazam da denmektedir (Akyıldız, 1992: 5).

Sadrazamlar imparatorluk içerisindeki devlet görevlilerinin bütün görevden ayrılma ve atama, terfi, yükselme ve gerekirse vezir, kadıasker gibi yüksek dereceli memurlar hariç katledilme işlerini bakmakla görevlidirler. Savaş zamanlarında başkomutanlık yetkileri dolayısıyla başkentte kendisine ait rutin işlerini sürdürmek üzere sadaret kaymakamı adlı bir görevli tayin etmişlerdir. II. Mehmet'in hükümdarlığı yıllarından sonra divan-ı hümayun başkanlığı ile sadrazamlar bürokrasinin tüm sorumluluğunu üstlenmek durumunda kalmışlardır. Divan-ı hümayunda görüşülmeye değer bulunmayan veya sonuçlandırılmayan bazı iş ve işlemler sadrazamların ikinci divanı adında kendi sarayında her pazartesi, çarşamba, cuma, cumartesi ve pazar günleri toplantıda görüşülmüştür. Sadrazam başkanlığında toplanan çarşamba divanına İstanbul, Eyüp, Galata ve Üsküdar kadıları da katılmış, adalet sisteminin en üst mercii olarak haksızlığa uğrama iddiaları değerlendirilmiştir. Cuma günleri sabah namazını müteakip ahalinin muhtelif sorunlarının görüşülmesi amacıyla sadrazamın ikametgâhındaki toplantıya da başkanlık etmiştir. Sadrazamların padişah ile görüşebilme konusunda ayrıcalıklı bir konumu vardır. Sadrazamların diplomatik olarak yabancı devletler ile görüşme ve elçi atama yetkileri de vardır. Yasal olarak tersaneleri de kontrol görevleri mevcuttur. Halkın kıtlıkla karşı karşıya kalmaması için tahıl miktarının kontrolü (zahire) ve toplumsal alanda düzenlemeleri (ihtisap)

yapabilmek özellikle başkentte emniyetin sağlanması maksadıyla denetimler de sadrazamların görevlerindendir. Mali işlerde bağımsız davranma yetkisine sahip defterdar isimli devlet görevlisi dahi sadrazamın görüşünü almak zorundadır. Devletin ikinci adamı olarak padişahın başkentte bulunmadığı zamanlarda padişah yerine vekâlet etmek de sadrazamların görevlerindendir (Akyıldız, 1992: 5- 6).

Kuruluşunun ilk yarım asrında (1299 – 1349) Osmanlı İmparatorluğu ile diğer Türk İslam devletlerinde uygulanan divan yöntemleri birbirleri ile aynıdır. Divan devletin meselelerinin son ve kati kararının alındığı, başkentte hükümdar yoksa onun adına devletin ikinci adamı olan sadrazamın başkanlığındaki kurula denmektedir (Uzunçarşılı, 1988: 1-13).

Osmanlı İmparatorluğu'nda adalet, askeriye, mali hususlar gibi alanların tümünde Padişahın huzurunda toplanan Divan-ı Hümayun en üst karar mercii durumundadır. Toplantılarında ordu, kamu yönetimi ve toplum ahlakı alanlarında görüşlerini bildirmek üzere vezir- i azam ile vezirler, hukuk ve şeriat alanlarında görüşlerini bildirmek üzere kazasker, bayındırlık meselelerindeki fikirlerini sunmak üzere nişancı, maliye alanındaki inceleme ve görüşleri için defterdar katılmıştır (Halaçoğlu, 1991: 7-10).

1475 senesine kadar Divan-ı Hümayun toplantılarına padişah başkanlık etmiştir. II. Mehmet bu geleneği değiştirmiş, dilediği zaman toplantıları üst tarafta bulunan kafes adı verilen, dışarıdan içerisinin görülmesi mümkün olmayan bir alandan izlemiştir. Divan-ı Hümayun toplantısına katılan üyeler, padişahın ne zaman toplantıyı takip edip etmediği konusunda fikre sahip olamadığından, her an padişahın katıldığını düşünerek davranmak durumunda kalmışlardır. (Ünal, 2021: 57).

Ancak, Osmanlı İmparatorluğu'nda merkezi devlet örgütünün en üst kurumu olarak nitelendirilebilecek Divan-ı Hümayun işlev ve fonksiyonlarını zamanla yitirmiş, kurumsallaşamamış, 18. yüzyılda adeta geleneksel bir töreni sürdürmek amacıyla toplanmaya başlamıştır. Belirtilen sebeple bir kabine çekirdeği hüviyeti taşımasına rağmen, gelişimini tamamlayamamıştır (Ortaylı, 2008: 210).

3. OSMANLI İMPARATORLUĞU KAMU YÖNETİMİ ÖRGÜTLENMESİNDE DEĞİŞİM

Batılı devletlerde yaşanan gelişmelere, Osmanlı İmparatorluğu evvelki galibiyetlerinin vermiş olduğu “sarhoşluk” nedeniyle ilgi göstermediği fikri, genel olarak kabul edilmiştir. Bu fikrin gelişmesinde gayri müslim ögelere karşı önyargının da etkili olduğu düşünülmüştür. Batılı devletlere karşı Osmanlı İmparatorluğu içerisindeki bu yaygın fikir, büyük toprak kayıpları ve ağır hükümler içeren antlaşmalar gibi devlete çok acı reçeteler çıkarmıştır. Problemin tespiti çok uzun vakit almış, tespit edildikten uzunca bir süre sonra bile sadece ordu alanındaki problemler çözülmeye çalışılmıştır (Akyıldız, 2012: 15-16).

Osmanlı İmparatorluk tebaasının, muhafazakâr özelliği gereği uygulanmakta olan düzeni sürdürmek istemesinden doğal bir şey yoktur. Kanuni Sultan Süleyman dönemi (1520-1566)

imparatorluğun zirvesi olarak genel kabul görmektedir. Ancak bu dönem devlet idaresinde çeşitli aksaklıkların da ortaya çıktığı bir dönem olarak bilinir. Osmanlı tebaası batılı devletlere karşı alınan yenilgileri bu zirve dönemdeki devlet düzeni ve devletin kurumlarından uzaklaşmaya bağlamış, imparatorluğun en iyi işleyen düzenine dönme isteği ilk dönüşümlerin sebebi olmuştur (Armağan, 1992: 19). Osmanlı İmparatorluğunda dönüşüm bu sebeple batılı devletlerin başarısını değil kendi özünden uzaklaşmayı ana fikir olarak benimseyerek başlamıştır (Genç, 1987: 215).

Osmanlı İmparatorluğu'nun batılı devletlere karşı 17. yüzyıl sonlarından itibaren alınan mağlubiyetler bile imparatorluk mekanizmasının kuruluş ve yükselme devirlerindeki başarısı sebebiyle, imparatorluk kurumlarının batıya karşı geri kalmışlığının görülmesi için yeterli olmamıştır. Galip gelen batılı devletler bile Osmanlı İmparatorluğu'nun ne kadar geri durumda olduğunu 18. yüzyıla gelene dek tespit edememiştir (Hairi, 1993: 20).

1789-1807 seneleri arasında 18 yıl hükümdarlık yapan III. Selim devri imparatorluğun sorunlarının sadece orduda olmadığını anlaşıldığı bir aydınlanma dönemi olarak kabul edilebilir. Bu dönemde düzenlenecek alanlar askeriye'nin yanında imparatorluğun tüm idari kısımları yani imparatorluğun kamu yönetiminin bütünü olarak belirlenmiştir (Akyıldız, 2012: 18- 19).

3.1. III. Selim Dönemi'nde Devlet İdaresinde Değişim

III. Selim'in, 1789 senesinde gerçekleşen Fransız Devrimi evvelindeki son Fransız kralı olan XVI. Louis ile padişahlığı öncesinde Osmanlı İmparatorluğu'nda yapılabilecek yenilikler konusunda mektuplaşma yolu ile düşünce paylaşımına gitmiş olması hükümdarlığı esnasında yapmış olduğu yeniliklere hazırlıklı olarak tahta çıktığını göstermektedir (Turan, 2019: 38). III. Selim dönemi yeniliklerinin kendisinden önceki dönemler ile benzeyen noktası önceden beri süre gelen devlet düzenini asıl hususlarına dokunmadan yapılmaya çalışılması, kendisinden önceki dönemlerden ayıran noktası ise yeniliklerin esin kaynağının tamamen Avrupa devletlerindeki sistemlerin olmasıdır (Tanör, 2008: 33-36).

III. Selim'in batılı bir düşünce yapısına ve Osmanlı İmparatorluk usullerine göre iş görme tarzı ve yeniliklerin imparatorluk tebaasının tamamı için gerekli olduğuna dair düşüncesi sebebiyle bir ferman vasıtası ile tüm idari ve askeri sınıf yöneticilerinden görüş yazısı istenmiş, gelen görüş yazıları (layiha) neticesinde askeriye'deki yeniliklerin daha acil yapılması gerektiği sonucu çıkarılmıştır (Eryılmaz, 2006: 42). III. Selim, yenilikleri hayata geçirme hususunda kendinden önceki Osmanlı padişahlarının başarısızlıklarının nedenini "imparatorluk tebaasının yenilikleri sahiplenmemesi" olarak tespit etmiştir (Kartal, 1988: 62).

9 Ocak 1792'de imzalanan Yaş Antlaşması III. Selim'in yenilik düşüncesinin İmparatorluk topraklarında uygulanmasını kamçılayan bir sebep olmuştur. III. Selim'in yenilik hareketlerine yeni düzen anlamına gelen Nizam-ı Cedid denilmiştir (Tanör, 2008: 35). Fransız Devrimi (1789) sonrasında

Fransa'daki yenilik hareketlerinin adının yeni düzen olduğu hesaba katılırsa III. Selim'in yeniliklerinin isim babasının Fransa olduğu düşünülebilir (Turan, 2019: 38).

III. Selim'in Nizam-ı Cedid programının hayata geçirilmesi maksadıyla ordunun batılı devletlerden getirilen uzmanlar vasıtası ile yeniden şekillendirilmesi batılı düşünceye sahip bir askeri sınıf oluşturmuştur. Avrupa devletlerine ilk kez gönderilen sürekli elçiler ve bu ülkelere eğitim maksatlı giden Osmanlı öğrencileri de aynı mantık ile batılı düşünceye sahip bir sivil sınıf oluşturmuştur (Tanör, 2008: 37-38).

III. Selim'in meşveret adı verilen danışma yöntemini tercihi sebebiyle, devlet idaresi hakkındaki kararlar imparatorluk idarecilerinin katıldığı ve III. Selim'in başkanlığındaki meclislerde alınmaya başlanmıştır. İmparatorluk idarecilerinin padişahın huzurunda düşüncelerini rahatça açıklayabilmeleri için bizzat padişah tarafından yazılı güvence verilmiştir. III. Selim dönemine dek mutlak ve tek karar verici olan padişah, bu dönemde bu toplantılar vasıtası ile kendi mutlak egemenliğinden kısmen de olsa feragat etmiştir (Tanör, 2008: 37).

Kalıp haline gelmiş yanlış uygulamalardan vazgeçilmesinin zamana ihtiyacı olması doğaldır. Bu sebeple Nizam-ı Cedid programı ile yapılan yeniliklerin sistemi iyileştirme düzeyi beklentilerin altında kalmış, ancak selefi II. Mahmud'un yenilik politikalarına zemin hazırlamıştır (Turan, 2019: 39).

3.2. II. Mahmud Dönemi'nde Devlet İdaresinde Değişim ve Bakanlık Tipi Örgütlenmelerin Ortaya Çıkışı

1808-1839 seneleri arasında hüküm süren II. Mahmud, Osmanlı İmparatorluğu için padişahın mutlak iktidarı elinde tuttuğu bir yenilikler silsilesi planlamıştır (Berkas, 2008: 169). II. Mahmud yeniliklerin kabul görebilmesi için toplumda bir konsensüsün sağlanması maksadıyla Anadolu ve Rumeli'de "Âyan" adı verilen taşra yöneticileri ile birlikte taşrada söz sahibi olan ileri gelenler Sadrazam Alemdar Mustafa Paşa'nın çağrısı ile 29 Eylül 1808'de İstanbul'da toplanmıştır. Toplantı öncesinde, II. Mahmud'un talimatı ile din âlimleri (ulema) ve imparatorluğun merkez idarecileri (vükela) tarafından yenilik projeleri hazırlanmıştır. Hazırlanan projelerin tamamı oy birliği ile yani ittifak ile toplantıya katılanlarca kabul edildiğinden imzalanan bu belgeye "Sened-i İttifak" denilmiştir. Bu belge tüm imzacı tarafların yemini ile yürürlüğe girmiştir. Sened-i İttifak adlı bu belge bir anayasa değildir ancak Türk tarihindeki ilk anayasal belge olarak değerlendirilmektedir (Okumuş, 2006:212). Herhangi bir süreye bağlanmaksızın imzalanan bu belge şekil olarak şer'i bir yemin belgesidir (İnalcık, 1964: 606- 607).

II. Mahmud, III. Selim'in Nizam-ı Cedid programı adı altında girişmiş olduğu yenilik çabalarının daha ziyade askeri alanda kalmasının sonuçlarını görmüş olduğundan, tahta çıktığı esnada yeniliklerin tüm devlet yönetimine yayılması konusunda fikir sahibi durumdadır. II. Mahmud'un dönemi Yeniçeri Ocağının kaldırılmasının (16 Haziran 1826) öncesindeki hazırlık dönemi ve ocağın

baskısı kalktıktan sonra padişahın yenilikleri rahatça yapabildiği reformlar dönemi olarak iki ana dönemden oluşmaktadır (Özcan, 1995: 13).

Osmanlı İmparatorluğu'nun en seçkin askeri birliği olan Yeniçeriler zaman içerisinde düzenini kaybetmiştir. Düzenini kaybeden her silahlı güç gibi Yeniçeri Ocağının varlığı devlet için faydadan ziyade zararlı hale gelmiştir. Askeri birliklerin olmazsa olmazı olan amirlerine itaat kuralından yeniçeriler vazgeçmiştir (Beyhan, 1992: 272).

15 Haziran 1826 sabahı son yeniçeri isyanını bastırmak maksadıyla Sadrazam Selim Paşa'nın emri ile Et Meydanı'nda toplanan yeniçerilerin üzerine yürünmüş, medrese talebeleri de yeniçerilere karşı birlik olmuştur. Halkın kendilerine karşı birleşmesine mâni olamayan yeniçeriler, askerlerin top atışı ile dağılmış, kışlaları da yıkılmıştır (Ağras, 2010: 42).

II. Mahmud Yeniçeri Ocağının yerine Nizam-ı Cedid ordusuna benzeyen Asakir-i Mansure-i Muhammediye birliklerini askeri birliklerin ana unsuru olarak koymuştur (Mardin, 1995: 11-12). 17 Haziran 1826 tarihinde Yeniçeri Ocağının kaldırılmasına dair karar ilk olarak Sultan Ahmet Camii'nde Vakanüvis Esat Efendi tarafından okunmuş, sonrasında bütün vilayetlere de bildirilmiştir (Uzunçarşılı, 1988b: 555- 556).

Bu dönemde Batı tarzı bir merkezi yönetim örgütü ve daha işlevsel bürokratik yapıların oluşturulmasına yönelik çabalar da hızlanmış, kamu görevlilerinin statüsü ve yürütmenin yapısında da önemli değişikliklere gidilmiştir (Kalaycıoğlu ve Sarıbay, 2009: 15). II. Mahmud, imparatorluğun adli fonksiyonlarını Meclis-i Vala-yı Ahkâm-ı Adliye meclisine, idari fonksiyonlarını da Dar-ı Şûra-yı Bab-ı Âli meclisine devretmiştir. II. Mahmud bu yenilikler ile imparatorlukta uygulanan katı monarşi düzeninin yumuşatılması niyetindedir (Akça ve Hülür, 2007: 241).

Etkinliği iyice azalan ve fonksiyonları da zamanla ortadan kalkan Divan-ı Hümayun yapısına son verilerek bakanlık tipi örgütlenmeye geçilmesi de bu dönemde gerçekleşmiştir. Osmanlı İmparatorluğu'nda din âlimlerinin mensubu olduğu ulema sınıfı II. Mahmud tarafından Bab-ı Meşihat veya Fetvahane adı ile kurulan Şeyhülislamlık dairesi ile devlet bürokrasisi içerisine sokulmuş, böylece ulema sınıfının bağımsızlığı azaltılarak başına buyruk muhalefet tavrı törpülenmiştir (Lewis, 1993: 97). Sadece bağımsız ulema sınıfına hak olarak görülen müderris atamaları, eğitim sistemi içerisindeki okulların ve medreselerin denetimi Maarif Nazırlığına, adli sistem içerisindeki yargıçlara denk olan kadıların atanması işleri de Adliye Nazırlığına devredilmiş böylece sistem içerisinde bakanlıklar ve işlevleri ortaya çıkmaya başlamıştır (Aslan ve Yılmaz, 2001: 291).

1838 senesinde artık bakanlıkların da kurulmuş olması ile faaliyetlerine 4 Kasım 1922 tarihine dek devam edecek olan Sultan'ın Bakanlar Meclisi manasında Meclis-i Has-ı Vükela, II. Mahmud tarafından kurulmuştur. Meclis-i Vükela, Meclis-i Meşveret ve Meclis-i Şura'nın işlevlerini taşımakla beraber, üyeleri bakanlardan müteşekkildir. Meclis-i Has-ı Vükela adından da anlaşılacağı üzere

padişahın özel danışma kurulu olarak faaliyet gösteren öncü bakanlar kurulu olarak tanımlanabilecek meclistir (Ağras, 2010: 59- 60).

4. TANZİMAT DÖNEMİNDEN T.B.M.M. HÜKÜMETLERİ DÖNEMİNE KADAR BAKANLIKLAR VE YÜRÜTMEME YARDIMCI MECLİSLER

III. Selim ve II. Mahmud'un saltanat süreleri boyunca imparatorluğun idaresinde ve sosyal hayatında yaptıkları reformlar Tanzimat Dönemine de zemin hazırlamıştır (Turan, 2019: 37). Tanzimat Fermanı ve bu dönemde yapılan diğer reformlar, Osmanlı İmparatorluğu'nu yükselme dönemindeki şaşaalı ve güçlü durumuna geri getirmek maksadıyla imparatorluk idarecilerinin göstermiş olduğu gayretlerden birisi olarak değerlendirilmektedir (Özdemir vd., 2014: 325).

II. Mahmud imparatorluğun bürokrasisinde kurumsal değişiklere imza atmıştır. II. Mahmud' un imparatorluk idaresinde yaptığı devrimsel olarak nitelendirilebilecek reform, imparatorluğun iki üst düzey görevlisi olan şeyhülislamlık ve sadrazamlığa yapılan müdahaledir. Sadrazamlığın ismini başvekillik olarak değiştiren II. Mahmud, meclisler ile padişah arası bir köprü olarak değerlendirmiş ve görevini ikinci plana atmıştır. Diğer üst düzey görevli olan şeyhülislamlığın vazifesini ise üst düzey din görevlisi olarak sınırlamıştır (Koçak ve Sancaktutan, 2021: 1938).

Abdölmecid, batılı devletleri özellikle büyükelçilik yaptığı Paris ve Londra sebebiyle Fransa ve İngiltere'yi çok iyi tanıyan Mustafa Reşit Paşa'ya batılılaşma gayreti içerisinde güvenmiştir. Mustafa Reşit Paşa, 3 Kasım 1839 günü Topkapı Sarayı dış bahçesi olan Güllhane Parkı'nda Hatt-ı Şerif'i okuyarak Güllhane Hatt-ı Hümayunu ya da bilinen adıyla Tanzimat Fermanını ilan etmiştir. Tanzimat Fermanı ilanı ile başlayan ve 1839 – 1876 seneleri arasında Osmanlı İmparatorluğu'nun batılılaşması maksadıyla yapılan pek çok reformun yapıldığı zaman dilimine de Tanzimat dönemi denilmektedir (Koçak ve Sancaktutan, 2021: 1938-1939).

Tanzimat Fermanı kısaca tüm Osmanlı İmparatorluğu vatandaşlarının can ve mal garantisinin sağlanması, adil bir vergi düzeni kurulması ile orduya asker alımında adaletin sağlanması şeklinde özetletlenebilir (Karal, 1988: 171). Tanzimat döneminin başladığını bildirmek amacıyla taşraya gönderilen fermanada adaletin sağlanacağı, asker alma ve vergilerin toplanması ile alakalı durumun da görüşölmesine Meclis-i Ahkâm-ı Adliye ve Dar-ı Şura-yı Askeriye'de devam edildiği bildirilmiştir (Kaynar, 1985: 181- 182). Tüm reform hareketinin kaynağının Padişah olması, halkın reformlar ile alakalı bir talebinin olmayışı, Tanzimat Fermanı maddelerinin yine kudretini fermanadan alan Meclis-i Vala-yı Ahkâm-ı Adliye'ye kontrol vazifesinin verilmesi birlikte değerlendirildiğinde Tanzimat Fermanı Abdölmecid'in tebaasına bir lütfu olarak görölmektedir (Akça ve Hölür, 2007: 245).

4.1. Tanzimat Döneminde Bakanlıklar

II. Mahmud döneminde kurulmaya başlanan bakanlıkların sayısı ve etkinliği Tanzimat döneminde daha da artmıştır.

Dâhiliye Nezareti: Sadaret Kethüdalığı'nın zaman içerisinde görev alanının genişlemesi ve vazifelerinin artması sebebiyle Osmanlı İmparatorluğu'nun içişleri meselelerini hal yoluna koyma işlevini bir süre sonra karşılayamaz hale gelmiştir. 11 Mart 1836'da Tanzimat öncesinde, II. Mahmud sadaret kethüdalığının Umur-ı Mülkiye Nezareti olarak faaliyetlerine devam etmesine karar vermiştir. 23 Kasım 1836'da Umur-ı Mülkiye Nezareti Müsteşarlığı kurularak ilk müsteşar olarak da Halil Şeref Bey atanmıştır. Umur-ı Mülkiye Nezareti'nin ismi 9 Ekim 1837 tarihinde Dâhiliye Nezareti olarak değiştirilmiştir (Akyıldız, 2018: 83- 84).

Hariciye Nezareti: Osmanlı İmparatorluğu ilk büyükelçiliği 1793 senesinde İngiltere'de, Londra'da açılmış, bunu 1797 senesinde açılan Paris izlemiştir. Aynı yıl, Berlin ve Viyana Büyükelçilikleri de açılarak dört büyük Avrupa devletinin tamamında büyükelçilikler açılmıştır (Akpınar, 2014: 64).

II. Mahmud, örnek alınan Avrupa devletlerindeki gibi bağımsız bir dış işleri teşkilatı kurulması gerektiğini düşündüğünden, 11 Mart 1836 tarihinde Hariciye Nazırlığı kurulmuştur (Karaca, 2004: 9-10).

Osmanlı İmparatorluğu ile Rusya arasındaki Kırım Savaşı esnasında önemi artan Hariciye Nezareti, sadrazamlıktan sonra imparatorluk kabinesinin ikinci makamı haline gelmiş, Hariciye Nazırının Sadrazamlığa yükselmesi olağan bir duruma dönüşmüştür. Sadrazamlığa yükselme öncesi son makam haline gelmesi sebebiyle hariciye nazırlığı devlet siyasetinin şekillendiği bir cazibe merkezi durumuna gelmiştir (Findley, 1996: 278).

Hariciye Nezaretinin yapısal gelişiminin tamamlanması için 23 Kasım 1836 tarihinde nezarete yardımcı olma maksadıyla kurulan Hâriciyye Müsteşârlığı önemli bir adım olup ilk müsteşâr Mustafa Reşit Paşadır (Kaynar, 1985: 95).

Maliye Nezareti: II. Mahmud tarafından Dâhiliye ve Hariciye ile birlikte Maliye Nezareti ilk kurulan bakanlıklar arasında sayılmaktadır. Devletin mali iş ve işlemlerini yürüten defterdarlık kurumu kapatılarak yerine 1838 yılında Maliye Nezareti kurulmuş, 1840 yılı itibari ile de devletin tüm mali işlerinin sorumlusu olarak merkezi mali idare ile vazifelendirilmiştir (Nakiboğlu, 2012: 75).

II. Mahmud'un 28 Şubat 1838 tarihinde yayınlamış olduğu hatt-ı hümayun ile defterdarlık yerine Maliye Nezaretinin kurulduğu, nazıra devletin tüm hazinesinin sorumluluğu yanında paşalık unvanının da verildiği bildirilmiştir (Kırmızı, 2003: 98).

Yeni kurulan maliye nezareti 8 Haziran 1839'da kapatılarak Hazine-i Amire Defterdarlığı ile Mukâtaat Hazinesi Defterdarlığı yeniden kurulmuş ve nezaretin yetkileri iki defterdarlığa bölüştürülmüştür. İltizam adı verilen, devletin vergi gelirlerinin mültezim adlı görevlilere toplattırılması olarak tanımlanabilecek usul, 1 Temmuz 1839'da okunan Tanzimat Fermanı ile kaldırılmıştır. İltizam usulünün kaldırılmasıyla elde edilen gelirlerden oluşan Mukâtaat Hazinesi devletin ana hazinesi olan

miri hazine birleştirilmiş ve 20 Ocak 1840 tarihinde Hazâin-i Âmire Kurumu oluşturulmuştur. Bu tarihte alınan karar Tanzimat hükümlerinin uygulanacağı ve istisna tutulan bölgeleri birbirinden ayırmış olup, Tanzimatın uygulanacağı alanlarda yeni mali sistemi yürütmesi maksadıyla Umûr-i Maliye Nezareti yeniden kurulmuştur. Hazâin-i Âmire Defterdarı olarak atanan görevli de tanzimat hükümlerinden istisna tutulan imparatorluk alanlarında mali hususlardan sorumlu tutulmuştur (Çakır, 2001: 35).

Ticaret Nezareti: Mustafa Reşit Paşa, Hariciye Nazırlığı vazifesinde iken imparatorluk içerisindeki ticaret, ziraat ve sanayinin geri kalmışlık sorununu çözmek ve gelişme sağlamak maksadıyla bir kurul oluşturulmuştur (Rasim, 1989: 191). Kurul çalışmaları neticesinde birden fazla devlet kurumunun ticaret hayatında söz sahibi olmasının karışıklığa yol açtığı kanaatine varmıştır. İmparatorluk içerisinde ticaret ile alakalı hem kuralların koyulması hem de bu kurallara riayet edilmesinin sağlanması için Avrupa devletlerindeki gibi işleyen bir Ticaret Nezaretinin kurulması gereklilik olmuştur (Tekdemir, 2010: 16). 23 Mayıs 1839 tarihinde II. Mahmud'a sunulan tasarının onaylanması ile Ticaret Nezareti kurulmuştur (Çakır, 2000: 143- 144). Ticaret Nezareti için hazineden ayrılan maddi kaynağın imparatorluğun ziraat, ticaret ve sanayi ile alakalı işlerini finanse edememesi sebebiyle 1841 senesinde Ticaret Nezareti kapatılmıştır (Çakır, 2000: 146- 147).

Ziraat Nezareti: II. Mahmud Döneminde 28.02.1838 tarihinde kurulan Maliye Nezareti bünyesinde faaliyette bulunan Ziraat Meclisi, işlevlerinin birbiri ile olan yakın alakası sebebiyle, 23.05.1839 tarihinde kurulan Ticaret Nezaretine bağlanmış ancak 16.01.1846 tarihinde, faaliyetlerin müstakil olarak sürdürülmesi düşüncesi ile bağımsız olarak Ziraat Nezareti kurulmuş, Ticaret Nezareti bünyesinde bulunan ziraat meclisi üyelerinin sayısı artırılarak müstakil Ziraat Nezaretine bağlanmıştır (Kara, 1983: 222). İlk Ziraat Nazırı olarak da 30.000 Kuruş maaş ile Meclis-i Vala-yı Ahkam-ı Adliye Başkanı Arif Paşa atanmıştır (Koç, 2005: 48).

Umûr-ı Nâfia Nezareti: Osmanlı İmparatorluğu devlet idaresinde taşrada yol yapımı gibi nafia işleri eyalet idarelerince halledilmekte, merkez teşkilatında ise önceleri mimarbaşılarda olan nafia sorumluluğu sonradan Umur-ı Nafia Meclisi, daha sonra Ziraat Meclisi ve Ticaret ve Ziraat Nezareti gibi pek çok kuruma paylaştırıldığından bu karışık durum Umûr-ı Nâfia Nezâretinin kuruluşunu zorunlu kılmıştır (Akyıldız, 1993: 140).

İmparatorluğun gelişip bayındır hale getirilmesi, nafia işlerindeki karışıklığın giderilmesi ve organizasyonun tek elden yürütülmesi maksadıyla, 12 Ekim 1848 tarihinde Umûr-ı Nâfia Nezareti kurulmuş, Nâfia meclisi de bu nezarete bağlanmıştır (Tekdemir, 2011: 114- 116).

20 Haziran 1849 tarihli nizamname ile nezaretin öncelikli vazifesi imparatorluk dâhilinde tarım, sanayi ve zanaatın geliştirilmesi için çalışmalar yapmak ve sanayi üretimini artırmak olarak belirlenmiştir (Tekdemir, 2011: 116- 117). Nizamnamede Abdülmecid'in bakanlığın kurulması için özel isteği olarak dış alım ve dışa satım meselelerinde yaşanan karışıklığın bir düzene alınması gerekliliğine de yer verilmiştir (Atam, 2015: 18). Meclis-i Valâ'da alınan bir karar ile İstanbul'un kötü durumda

bulunan ve bir türlü çözülemeyen bozuk kaldırım problemi de çözülmesi maksadıyla Umûr-ı Nâfia Nezâretinin sorumluluğuna bırakılmıştır (Ergin, 1995: 347).

Orman ve Ma'âdin Nezareti: İmparatorluğun sınırları dâhilinde bulunan ormanların hem ekonomik bir değer olarak yeterince değerlendirilememesi, hem de bilinçsiz bir şekilde kullanılmaları sebepleri ile tek elden idaresi zorunlu olmuştur. Abdülmecid döneminde de reform anlayışı çerçevesinde ormanların tek elden idaresinin sağlanması maksadıyla 18 Ağustos 1840 tarihinde Osmanlı Devleti'nin ilk müstakil orman teşkilatı olan Orman Müdürlüğü kurulmuştur (Kutluk, 1948: 154).

Osmanlı Devleti'nde yetişmiş teknik eleman bulunmamaktadır. 1874 senesinde kurulan maden mektebi sayılmaz ise maden mühendisi yetiştiren bir okulu da yoktur. Bu sebeple madenlerin durumunun tespiti maksadıyla Avusturya'dan getirilen ve Maden-i Humâyûn Başmühendisi olarak görevlendirilen Gustave de Pauliny'nin madenler hakkındaki tespiti maden konusunda yeterli teknik eğitime sahip bir maden mühendisinin ilk tespitidir. 1837 senesi Ocak ayında hazırladıkları rapora göre madenler ekonomik olarak acınacak durumda olduğundan acilen müdahale edilmesi gerekmektedir (Keskin, 2005: 12-13).

04.09.1872 tarihinde orman ve madenlerin idaresini müstakil bir bakanlıkta birleştirilmiştir. Nezarete Orman ve Ma'âdin Nezareti ismi verilmiş ve Şirvanîzâde Mehmet Rüştü Paşa ilk nazır olarak görevlendirilmiştir (Kutluk, 1948: 278- 279).

Evkâf-ı Hümâyûn Nezareti: II. Mahmud'un hükümdarlık yıllarına kadar, bir islam devlet geleneği olan vakıflar üç ana grupta tasnif edilmiştir. Osmanlı İmparatorluğu'nda, önceki dönemlerden miras olarak gelen vakıflar evkâf-ı kadime, miri arazi olarak adlandırılan hazine arazilerinin vakfedilmesi sonucu ortaya çıkan evkâf-ı irsâdiyye ve hayırseverlerin şahsi mallarının vakfedilmeleri sonucu oluşan evkâf-ı sahiha-i lâzime olarak adlandırılmıştır (Öztürk, 1995: 521). II. Mahmud'un 1826 senesinde vakıfların idaresini tek elde toplamak maksadıyla kurmuş olduğu Evkaf-ı Humayun Nezareti'ne dek vakıfların denetimi özel görevli müfettişler ve yerel yargıçlar olan kadılar tarafından yapılmıştır (Yüksel, 1998: 57). Evkaf-ı Humayun Nezareti vakıfların işlevlerini kaybetmesi, sistemdeki yozlaşmaların önüne geçilebilmesi ve vakıfların imparatorluğun ilk dönemlerindeki gibi sağlıklı, verimli ve etkili olarak çalışabilmesi ve bu çalışmaların denetlenebilmesi maksadıyla kurulmuştur (Öztürk, 1995b: 153).

Divan-ı Deavi Nezareti: II. Mahmud'un ıslahatları çerçevesinde, çavuşbaşılık kurumu 1836 senesinde üzerine sarayın protokol işlerini de alarak Divan-ı Deavi Nezâretine dönüştürülmüştür. (İpşirli, 1991: 379-380). 14 Şubat 1870 tarihi itibari ile Divan-ı Deavi Nezareti kapatılarak görev ve yetkileri daha sonra kurulan Adliye Nezareti'ne devredilmiştir (Yavuz, 1988: 389).

Adliye Nezareti: Osmanlı Hukuk sistemi, 23 Mart 1837 de hukuksal alandaki ilk reform olan Meclis-i Vâlâ-yı Ahkâm-ı Adliyye'nin ikiye ayrılmasıyla 5 Mart 1868 tarihinde kurulan Dîvân-ı

Ahkâm-ı Adliyye'nin (İkinci kısmının adı Şûrâ-yı Devlet olup idari anlamda en üst yargı merciidir) devletin yürütme sisteminde bakanlıkların ortaya çıktığı dönemde, 14 Şubat 1870 tarihinde bakanlık şekline getirilip Adliye Nezareti kurulması ile yeni bir döneme girmiştir (Yavuz, 1988: 389).

1878 senesinde bakanlığın yapısını ve teşkilatını düzenlemek maksadıyla bir nizamname hazırlanmış olup, bu nizamname Adliye Nezaretinin işleyişi açısından yapılan ilk düzenlemedir. Savcılık ve noterlik kurumları da 1879 senesinde devletin hukuk düzeni içerisine girmiştir (Yürük, 2020: 641).

Osmanlı İmparatorluğu'nun batılı devletlere karşı almış olduğu ağır mağlubiyetler ve dış borçlarının çokluğu sebebiyle batılı devletlerin baskısı sonuç vermiş ve batılı konsolosluklarda bulunan veya müslüman olmayan azınlıklara ait mahkemeler bağımsızlıklarını sürdürmüş ve Adliye Nezareti denetimine girmemiştir (Yavuz, 1988: 389- 390).

Maârif-i Umûmiye Nezareti: Yeniçeri ocağının kapatılmasını müteakip Enderun için yeni düzenleme çalışmaları zorunlu hale gelmiş, çalışmalardan sonuç alınamayınca da 1 Temmuz 1909 tarihinde kapatılmıştır (Akkutay, 1999: 29). 14 Ekim 1826 tarihinde Evkaf-ı Hümayun Nezareti kurulunca vakıflar tarafından finanse edilmekte olan okullar ilk kez merkezi idare denetimine girmiştir. Eğitim işlerinin ıslahatlarından ikincisi ise 1838 senesinde eğitim işlerinin de görüşüldüğü Meclis-i Umur-ı Nafia'nın kuruluşudur. 5 Şubat 1838 tarihinde devlet dairelerine memur yetiştirme maksatlı kurulan Mekteb-i Maârif-i Adliye bir diğer eğitim devrimidir. Bütün bu yenilik gayretleri imparatorluk içerisinde eğitim ile alakalı pek çok kurum ortaya çıkarınca, devlet için eğitimin tek elden idaresi dışında bir yol da kalmamıştır (Subaşı, 2011: 753- 754).

Abdülmecid 1845 senesinde Yüksek Şura açılış konuşmasında imparatorluk genelindeki okumamışlığın giderilmesi, eğitimin yaygınlaşması için gereken çalışmaların yapılmasını tüm devlet erkânından istemiştir (İhsanoğlu, 1992: 361).

11 Nisan 1845 tarihinde, görüşlerini Meclis-i Vâlâya bildirmekle vazifeli olan Meclis-i Maârif-i Muvakkat adında bir eğitim meclisi kurulmuştur. Bu meclis 18 Temmuz 1851 tarihinde Avrupalı devletlerin eğitimde izledikleri yolları tespit etmek ve Avrupalı öğrencilerin eğitimleri esnasında kullandıkları kitapları tercüme etmek maksadıyla Encümen-i Dâniş'i kurmuştur. İlk bilim kurulu olarak nitelendirilebilecek Encümen-i Dâniş 1862 senesinde kapatılmıştır (Subaşı, 2011: 756- 757).

Meclis-i Maârif-i Muvakkat'ın tespitlerinden biri Osmanlı İmparatorluğu'nun eğitim alanındaki çok elden yapılan idare tarzının yanlışlığının belirlenmesidir. Bu tespit neticesinde Meclis-i Maârif-i Muvakkat eğitimin tek elden idaresinin gerekliliğini bildirmiş ve neticesinde 17 Mart 1857 tarihinde Maârif-i Umûmiye Nezâreti kurulmuştur (Akyüz 1993: 389).

Maârif-i Umûmiye Nezâreti eğitimde Osmanlı İmparatorluğu için devrim niteliğinde, okumanın yanı sıra yazmanın da ilköğretimde öğretilmesi, öğretmenliğin bir meslek olarak kabulü, eğitimin ilk-

orta gibi derecelendirilmesi, kız öğrencilerin ilköğretimden sonra okula devam edebilmeleri gibi pek çok yeniliğe de imza atmıştır (Akyüz 1993: 389).

Posta ve Telgraf Nezareti: Tatar adlı haberleşme memurlarının ellerindeki ferman sayesinde almış oldukları bedava hizmet zamanla istismar edilmeye başlanınca, Menzilhane adı verilen tesisler kurulmuş ve ulak adlı görevlilerin bu tesislerden ücretsiz olarak faydalanması ve halkın maddi olarak zarar görmesinin önüne geçilmesine gayret gösterilmiştir. II. Mahmud'un hükümdarlığı döneminde bu sistem ile alakalı halktan gelen yoğun şikâyetleri ve sistemin sağlıklı işlemediğini tespit ettiğinden, 1824 yılında yayımlanmış olduğu ferman ile posta yani haberleşme sisteminde ilk düzenleme yapmıştır (Çadırcı, 1981: 1361).

II. Mahmud tarafından yapılan 1824 düzenlemesi ile posta alanında devlet eli ile yapılan haberleşmeden tüm vatandaşların da faydalanması sağlanmıştır. 4 Temmuz 1840 tarihinde Mustafa Sami Efendi posta müdürü olarak görevlendirilmiştir. Posta Müdürü olarak 9 Eylül 1840 tarihinde görevlendirilen Ahmed Şükrü Bey, Mustafa Sami Efendi'nin bir seviyeye getirmiş olduğu posta teşkilatı kurma çalışmalarını sürdürmüş, 23 Ekim 1840 tarihinde Posta Nezareti kurulması ile çalışmalar netice vermiştir. (Özdemir, 1998: 30).

Harbiye Nezareti: II. Meşrutiyetin ilanı ile eski isimlere ve kurumlara son müdahaleler yapılmıştır. Bu yenilikler kapsamında seraskerlik makamı da bakanlar kurulunu oluşturan Sadrazam Sait Paşa tarafından batılı anlamdaki bakanlıklar örnek alınarak Harbiye Nezareti olarak yeniden düzenlenmiştir. Serasker Paşa olarak kullanılan orduların başkomutanın adı da Harbiye Nazırı olarak değişmiş ve Sadrazam Sait Paşa tarafından ilk Harbiye Nazırı olarak 22 Temmuz 1908 tarihinde Ömer Rüştü Paşa atanmıştır (Acar, 2002: 107).

Bahriye Nezareti: III. Selim döneminde deniz kuvvetleri de ihmal edilmemiş, donanmanın modernize edilmesi maksadıyla, 1795 senesinde İmparatorluğun çeşitli bölgelerinde bulunan askeri tersanelerde 90 gemi yapımı tamamlanmıştır (Gencer, 2001: 26). Yeniçeri ocağının kapatılması Osmanlı Donanması için devrim niteliğindedir. Ocağın kapatılması sonrası yeniçerileri andıran her bir kurum, tanım ve rütbenin sonu gelmiştir (Oran, 2012: 49). Abdülmecid, özellikle Tanzimat Fermanı ve onun reform rüzgârının da etkisi ile denizcilik konusunda devletin eksikliğini görerek bu konuya özel bir ehemmiyet vermiş ve 25 Ocak 1840 tarihinde donanmada görevli amirallerden müteşekkil Bahriye Meclisini kurmuş ve bu kurum daha sonra kurulacak bahriye nezaretine temel oluşturmanın yanı sıra imparatorluğun denizcilik işlerinin düzene sokulması için çok önemli bir adım olmuştur (Faroqhi, 1998: 175).

Donanmanın başında bulunan kaptan paşa adlı makam ise bürokratik işleri ile birlikte yürüttüğü askeri komutanlığı ona çok yoğun bir iş yükü getirdiğinden meselelere pratik çözüm getirebilecek durumda değildir. Sadrazamlık makamının kaptan paşanın bu durumuna çözümü 11 Mart 1867 tarihinde dönemin şartları gereği Bahriye Nezaretini kurmak olmuştur. Nezaret sayesinde Kaptanpaşalık makamı

askeri vazifesine devam etmiş ve mali-idari işleri devrederek daha kolay görev yapabilir hale getirilmiştir (Oran, 2012: 58).

Osmanlı İmparatorluğu'nda özellikle III. Selim ile başlayan, II. Mahmud ile devam eden ve Tanzimat ile iyiden iyiye hız kazanan batılı devlet yapısının adaptasyonu sürecinde kurulan ilk bakanlıkların kuruluş kronolojisi, ilk nazırlar ve dönemin padişahları Tablo 1. de gösterilmiştir.

Tablo 1. Osmanlı İmparatorluğu'nda Kurulan İlk Nezaretler

Sıra	Nezaret/ Bakanlığın Adı	Kuruluş Tarihi	İlk Nazır	Dönemin Padişahı
1	Evkaf-ı Hümayun Nezaretı	24.09.1826	El Hac Yusuf Efendi	II. Mahmud
2	Divan-ı Deavi Nezaretı	1836	Mehmed Necib Efendi	II. Mahmud
3	Dâhiliye Nezaretı	11.03.1836	Mehmed Said Pertev Paşa	II. Mahmud
4	Hariciye Nezaretı	11.03.1836	Mehmed Akif Paşa	II. Mahmud
5	Maliye Nezaretı	28.02.1838	Abdurrahman Nafiz Paşa	II. Mahmud
6	Ticaret Nezaretı	23.05.1839	Damat Gürcü Halil Rifat Paşa	II. Mahmud
7	Posta ve Telgraf Nezaretı	23.10.1840	Ahmed Şükrü Bey	Sultan Abdülmecid
8	Ziraat Nezaretı	16.01.1846	Arif Paşa	Sultan Abdülmecid
9	Umûr-ı Nâfia Nezaretı	12.10.1848	Hekim İsmail Paşa	Sultan Abdülmecid
10	Maârif-i Umûmiye Nezaretı	17.03.1857	Abdurrahman Sami Paşa	Sultan Abdülmecid
11	Bahriye Nezaretı	11.03.1867	İsmail Hakkı Paşa	Sultan Abdülaziz
12	Adliye Nezaretı	14.02.1870	Ahmed Cevdet Paşa	Sultan Abdülaziz
13	Orman ve Maadin Nezaretı	04.09.1872	Şirvanizâde Mehmet Rüştü Paşa	Sultan Abdülaziz
14	Harbiye Nezaretı	22.07.1908	Mekkelioğlu Ömer Rüşdü Paşa	II. Abdülhamid

Kaynak: Kuneralp'in 1999 yılında yayınlanan Son Dönem Osmanlı Erkan ve Ricali (1839-1922) Prosopografik Rehber adlı eserden, Süreyya'nın 1996 yılında Eski Yazıdan Kahraman tarafından aktarılması ile Tarih Vakfı Yurt Yayınları tarafından İstanbul'da yayımlanan Sicill-i Osmani adlı eserden ve bakanlıkların resmi internet sitelerinden derlenmiştir.

Bu dönemde ortaya çıkan ve gelişen bakanlık tipi örgütlenmede iki önemli özellik ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki, bakanlık tipi örgütlenmenin öncelikle geleneksel devlet fonksiyonları olarak adlandırılan içişleri, dışişleri, maliye ve ordu alanlarında ortaya çıkmasıdır. İkinci önemli özellik ise tarım, ticaret ve sanayi gibi geleneksel alanların dışındaki yeni işlevler için başlangıçta yürütmeye yardımcı olacak bazı uzman meclis yapılarının oluşturulması ve bu uzman meclis yapılarının da zamanla bakanlık örgütlenmesi haline dönüştürülmesidir (Güler, 2010: 177).

4.2. Tanzimat Döneminde Yürütmeye Yardımcı Meclisler

II. Mahmud'un imparatorluk devlet düzenine getirmiş olduğu bakanlık sistemine ilâştirilmek üzere imparatorluk bürokrasisi içerisine Dâr-ı Şûrâ-yı Bâbîâlî, Dâr-ı Şûrâ-yı Askerî, Meclis-i Vâlâ-yı

Ahkâm-ı Adliyye, Meclis-i Has, Meclis-i Vükelâ, Meclis-i Umûr-ı Sıhhiyye gibi pek çok meclis girmiştir (Beydilli, 2003: 355).

Her biri belirli bir alanda uzmanlaşan bu meclislerin bir kısmı bakanlıklardan daha fazla yetkiye sahip kılınmışken bir kısmı da bakanlık teşkilatı içerisinde konumlandırılmıştır (Bkz Tablo 2). Ayrıca belirtilen meclis yapılarının bir kısmı da ilerleyen süreçte bakanlık örgütlenmesine evrilmiştir.

Tablo 2. Osmanlı İmparatorluğu Bürokrasisinde Yer alan Meclisler

Sıra	Meclisin Adı	Meclisin Bürokrasideki Konumu
1	Meclis-i Vükelâ	Bakanlık Üstü Meclisler
2	Meclis-i Ali Umumi	
3	Meclis-i Vâlâ-yı Ahkâm-ı Adliye	
4	Dâr-ı Şûrâ-yı Bâbîâlî	
5	Meclis-i Maârif-i Umûmiyye	
6	Meclis-i Tanzimat	
7	Meclis-i Umûr-ı Nâfi'a	Bakanlık Teşkilatları İçerisinde Yer Alan Meclisler
8	Karantina Meclisi	
9	Meclis-i Muhasebe-i Maliye	
10	Meclis-i Ziraat	
11	Meclis-i Ticaret	
12	Meclis-i Es'ar	
13	Meclis-i Maadin	

Kaynak: Akyıldız'ın 2018 senesinde yayımlanmış olduğu Osmanlı Merkez Bürokrasisi (1836- 1856) adlı eserinden derlenmiştir.

Meclis-i Vükelâ: II. Mahmud döneminde Divan-ı Hümayun'un kaldırılmasından sonra kurulan Dâhiliye, Hariciye, Maliye, Adliye ve Ticaret, Ziraat, Nafia, Maarif ve Evkaf-ı Hümayun nezaretleri ile 30.03.1838 tarihinde sadrazamlık yerine kurulan Başvekâlet, batılı anlamda bir bakanlar kurulunun ,Meclis-i Vükelâ'nın, resmi olarak da hayata geçmesini sağlamıştır (Güneş, 2012: 4). Tanzimat Döneminde Meclis-i Vükela'da nazır olarak görevlendirmede, istisnaları olmakla beraber, sadrazam ve görevlendirilecek kişinin muvafakatını müteakip padişahın onayı aranmaktadır (Kanberoğlu, 2021: 151).

Meclis-i Vükela üyelerini de kapsayan ve devlete bağlılığı, rüşvet alınmayacağını ve müsrif olunmayacağını içeren, Kur'an üzerine edilen memuriyet yemini de 1839 senesinde bir düzenleme ile devlet idaresi içerisine bir yenilik olarak girmiştir. (Akyıldız, 2003b: 252).

Meclis-i Ali Umumi: Tanzimat Fermanı'nın 3 Kasım 1839 tarihindeki ilanı sonrasında Meclis-i Vâlâ ya hem işleyiş anlamında destek olmak hem de beraber hareket ederek yapılacak reformların fikri

pekiştirmesinin yapılması maksadıyla bir meclis kurulmasına karar verilmiştir. Bu işlevi yerine getirmek için imparatorluğun en yüksek danışma meclisi olan Meclis-i Hass-ı Umûmî ve Meclis-i Vâlâ-yı Umûmî adları da kullanılan Meclis-i Ali Umumi kurulmuştur (Çelik, 2016: 69- 70).

Meclis-i Ali Umumi devlet için olağanüstü durumların oluşması durumunda görüşülüp meseleye ilişkin karar verilmesi fonksiyonunu yerine getirmiştir. Normal fonksiyonu ise Meclis-i Vâlâ'da görüşülen hususların bir üst meclis şeklinde değerlendirilip onaylanması veya kararın onaylanmayıp yeniden görüşülmesinin istenmesidir (Seyitdanlıoğlu, 2006: 260). Onaylanan kararların padişah imzasına sunulması yetkisi de Meclis-i Ali Umumi' ye aittir (Seyitdanlıoğlu, 2006: 68- 69).

1854 Nizamnamesi ile Meclis-i Ali Umumi, Meclis- i Vala ve Meclis- i Tanzimatın kararı olan reformları inceleyen ve kararları ileten bir kurul olarak tanımlanabilir (Seyitdanlıoğlu, 2006: 70- 74).

Meclis-i Vâlâ-yı Ahkâm-ı Adliye: Meşveret Meclisinin yerine, batılı devletlerdekine benzer şekilde kurumsal yapısı bulunan bir meclis olan Meclis-i Vâlâ-yı Ahkâm-ı Adliye, II. Mahmud döneminde bir ferman ile 24 Mart 1838 tarihinde kurulmuş ve 31 Mart 1838 tarihinde yapılan tören ile vazifesine başlamıştır (Akyıldız, 2003: 251- 252). Meclisin kuruluşundaki gaye, Osmanlı İmparatorluğu'nun batılı anlayışta yeniden yapılanmasına şehzadelik döneminden beri hazırlanıp, padişahlık dönemi ile uygulamaya geçiren II. Mahmud'un planladığı veya hayalini kurduğu yeniliklerin Tanzimat Dönemi öncesindeki planlama uygulama merkezi olarak görev yapmasıdır (Kara, 1988: 153). Meclis, hem kanuni düzenleme yapma hem yürütme hem de yargı erklerinin her üçünde de görevlidir. Bu üç kuvvetin tümünü kendi bünyesinde taşıması ve aldığı kararların başkaca bir kuruma ihtiyaç duymadan padişah imzası ile yürürlüğe girmesi bakanlıkların üstünde konumlandırmıştır. Meclis meşrutiyet sistemi için, parlamento öncesi önemli bir kurum olarak sayılmaktadır (Çadırcı, 2007: 59).

6 Mart 1868 tarihinde meclis, Şûrâ-yı Devlet ve Dîvân-ı Ahkâm-ı Adliyye olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Yasama ile alakalı vazifeler Şûrâ-yı Devlete, yargı ile alakalı vazifeler ise Dîvân-ı Ahkâm-ı Adliyye kurumuna kalmıştır. Şûrâ-yı Devlet üst düzey idari yargı vazifeleri nedeniyle günümüz Danıştay'ının, Dîvân-ı Ahkâm-ı Adliyye ise üst adli mahkeme niteliği ile günümüz Yargıtay'ının kökleridir (Akyıldız, 2003: 251).

Meclis-i Maârif-i Umûmiyye: 12 Nisan 1845'te kurulan Muvakkat Meclis-i Maarif, tanzimat döneminin eğitimi düzenleme görevi verilen ilk meclistir. Meclis vazifesine on bir ay devam etmiş ve Meclis-i Vala-yı Ahkâm-ı Adliye'ye gelişmiş ülkelerdekine benzer şekilde eğitimin ilk, orta ve yükseköğrenim şeklinde üç basamak şeklinde yapılması, yükseköğrenimdeki boşluğun doldurulması maksadıyla bir üniversite yani darülfünun açılması ile beraber daimî eğitim meclisi ile bir bakanlık kurulması önerilerini iletmiştir (Erdoğan, 1996: 193- 194).

Muvakkat Meclis-i Maarif raporu doğrultusunda Ferik Emin Paşa başkanlığa atanarak 27 Haziran 1846 tarihinde sürekli olarak pazartesi ve perşembe toplanmak üzere başkan ve altı üyeden

oluşan Osmanlı İmparatorluğu' nun ilk sürekli eğitim meclisi Meclis-i Maârif-i Umûmiyye kurulmuştur. (Akyıldız, 2018: 271 -272).

Meclis- i Tanzimat: 8 Ekim 1854 tarihinde Meclis-i Tanzimat ilk toplantısını yapmış olup, bu toplantıda yetkisinin sınırları konusunda bir resmi evrak istenmiştir. Gelen evrak ile Meclis-i Tanzimat'ın diğer tüm meclislerden yetki olarak üstte belirlendiği, yürürlükte bulunan kanunlara dair eksik veya hatalı hususların belirlenmesinin yetkisinde olduğu bakanlar kurulu haricinde de düzenleme yetkisine sahip olduğu, ancak uygulama yetkisinin bakanlar kurulunda bulunduğu belirtilmiş ve böylece yürütme yetkisi bakanlar kurulunda kalırken, yasamaya ait yetkiler Meclis-i Tanzimat'a geçmiştir (Seyitdanlıoğlu, 1999: 50). Meclis-i Tanzimat 26 Eylül 1854 tarihinde kurulmuştur. 18 Şubat 1856 tarihinde yayımlanan Islahat Fermanı, iki meclis yerine tek meclisi tercih eden İngiltere İmparatorluğu'nun devlet idaresinde etkisinin artmasına yol açmıştır. Bu nedenle 14 Temmuz 1861 tarihinde Meclis-i Vâlâ-yı Ahkâm-ı Adliye ile birleştirilerek varlığına son verilmiştir (Kılıç, 2020: 541-542).

Meclis-i Umur-ı Nafia: 3 Eylül 1838 tarihli ve 170 sayılı Takvim-i Vekayi baskısına göre, Meclis-i Umur-ı Nafia kurulmuştur. Meclisin ön çalışma yapacağı alan, imparatorluk sınırları içerisindeki okulların iyileştirilmesinden, maden kaynaklarının ekonomiye kazandırılması ve halkın alım gücünün yükseltilmesine kadar çok geniş bir alanı kapsamaktadır (Atam, 2015: 10). Çalışmalarından istenilen netice alınamayan Umur-ı Nafia Meclisinin faaliyetlerine 1841 senesinde bağlı bulunduğu Ticaret Nezareti'nin kapatılması ile son verilmiş ancak bayındırlık alanında imparatorluk bürokrasisi içerisinde meydana gelen açık sebebiye 12 Ekim 1848 tarihinde düzenlenen bir törenle kurulan Nafia Nezareti ile beraber nezaret bünyesi içerisinde tekrar faaliyetlerine başlamıştır (Önsoy, 1988: 39).

Karantina Meclisi: 24 Nisan 1838 tarihinde yapılan Meşveret Meclisi Toplantısı'nda karantina uygulamasının islam dini açısından caiz olduğu ve karantina uygulamalarının idari yönünün bir meclis kurularak çözümlenmesine karar verilmiştir (Akyıldız, 2018: 314- 316). Karantina konusunda Osmanlı İmparatorluğu başkentinde bulunan konsolosluk temsilcilerinin yapmış olduğu baskının azaltılması maksadıyla konsolosluk temsilcileri üye vermiş, bu durum meclisi ulusal boyuttan uluslararası boyuta çıkarmıştır (Akyıldız, 2018: 319- 323).

Meclis-i Muhasebe-i Maliye: 28 Şubat 1838 tarihinde defterdarlık yerine Maliye Nezareti kurulmuştur (Kırmızı, 2003: 98). 9 Eylül 1840 tarihinde mali alanda bir uzman meclis olarak düşünülen Meclis-i Muhasebe-i Maliye bu maksatla Maliye Nezareti bünyesinde kurulan ilk meclistir. Vazifesi Osmanlı İmparatorluğu içerisinde Tanzimat uygulanan bölgelerdeki klasik Osmanlı idaresinde artık yeniden değerlendirilmesi gereken vergilerin tespiti, tespit edilen vergilerin devlet hazinesine girişinin sağlanması, yeni sistemin uygulanması esnasında yaşanabilecek problemlere ve kanunsuzluklara mani olunmasıdır. (Şener, 1990: 28).

Meclisin görevleri 1858 senesinde Meclis-i Muhasebe ve Meclis-i Maliye adlarındaki iki yeni kuruma verilmiştir. İltizam sisteminin gereği olarak kefaletleri sebebiyle devlet ile yoğun mali ilişki içerisinde bulunan sarrafların devlet ile olan ilişkilerini tanzim etme vazifesi Meclis-i Maliyeye verilmiştir. Osmanlı devlet teşkilatı içerisinde 1863- 1864 yıllarına kadar varlığını sürdüren Meclis-i Muhasebe-i Maliye idari olarak da taşrada görev yapmakta olan defterdar ve mal müdürü gibi kamu görevlilerinin görevden alınması veya tayinleri gibi görevleri de üstlenmiştir (Şener, 1990: 28).

Meclis-i Ziraat: II. Mahmud, 28.02.1838 tarihinde kurmuş olduğu Maliye Nezareti içerisinde Ziraat ve Sanayi Meclisine de yer vermiştir (Karal, 1983: 222). Ziraat Meclisi, 1843 senesinde müstakil hale getirilmiştir. Müstakil hale gelen meclisin kurulma sebebi, Osmanlı İmparatorluğu coğrafyası içerisinde tarıma dayalı üretimin geliştirilip kârlı hale getirilmesidir (Çakır, 2012: 370- 371). 1848 yılı ekim ayında Nafia Nezaretinin kurulmasıyla, Meclis- i Ziraat bu önce bakanlığa bağlanmış, sonra 8 Mart 1849 da varlığına son verilmiştir (Akyıldız, 2018: 336).

Meclis-i Ticaret: Osmanlı İmparatorluğu coğrafyasındaki bayındırlık olarak görülen tüm işlerin 1848 senesinde kurulan Nafia Nezaretine bağlanmasını müteakip, imparatorluğun ticari meselelerinin de görüşüldüğü Ziraat Meclisi bu bakanlık bünyesinde faaliyetine devam etmiştir. 10 Mart 1849 tarihinde Osmanlı İmparatorluğu coğrafyasında yürürlükte bulunan Ticaret Kanunun düzgün bir şekilde uygulanması, Zaire Hazinesi olarak adlandırılan halkın temel yiyeceği olan ve asgari seviyede devlet stoklarında tutulması gereken tahılın stoklanabilmesi ve ekmek yapıp satan esnaftan devletin alacaklarının alınabilmesi için Ticaret Meclisi kurulmuştur (Akyıldız, 2018: 336).

Meclis-i Es'ar: II. Mahmud dönemi yenilikleri çerçevesinde kurulan İhtisab Nezareti' nin 1851 yılı mayıs ayında kapatılarak tüm vazifeleri Zabtiye Müşirliğine devredilmesiyle (Akyıldız, 2018: 338) piyasada fiyatlar olağan dışı şekilde artmıştır. 13 Ağustos 1851 tarihinde narh konusunun denetime alınması ve piyasadaki olağandışı fiyat artışlarının önüne geçilmesi maksadıyla Meclis-i Es'ar kurulmuştur. En önemli vazifesi Osmanlı İmparatorluğu piyasasında halkın hür türlü mal ve malzemeye rahatça ulaşması ilkesi çerçevesinde, stokçuluğun ve karaborsanın engellenmesi, her türlü ticari aldatmacanın önüne geçilmesi ve halkın ve devletin zarar etmesinin önüne geçilmesi maksadıyla fiyatların denetim altında tutulmasıdır. Es' ar Meclisi, 26 Ağustos 1852 tarihinde bir yılı bile dolmadan kapatılmıştır (Çınar, 2019: 84- 89).

Meclis- i Maadin: Kurulmuş olduğu 6 Eylül 1841 tarihinden 1866 yılına (Akyıldız, 2018: 340) kadar faaliyette kalan Meclis- i Maadinin ömrü diğer tanzimat kurumlarına göre epeyce uzun olmuştur. Meclis-i Maadin devletin kıt ekonomik kaynakların artırılması için geniş Osmanlı coğrafyasında bulunan yer altı kaynaklarının ekonomiye kazandırılması maksadıyla kurulmuş ve dönemin diğer meclislerine nazaran üye olarak çok sayıda uzmanın görev alması bakımından çağdaşlarından farklılaşmıştır (Koç, 2010: 206).

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bakanlık tipi örgütlenmeler dünyada ilk kez İngiltere ve Fransa gibi batılı devletlerde 12 ve 13. yüzyıllardan itibaren görülmeye başlanmıştır. Bu dönemde yönetimin giderek merkezileştirilmesi, klasik devlet fonksiyonlarının yürütülmesi ve bu amaçla uzmanlık gerektiren faaliyetlerin tek çatı altında toplanması ihtiyacı temel amaç olmuştur. Kamu hizmetlerinin çeşitlenmesi ve buna bağlı olarak bürokratik yapının giderek gelişip genişlemesiyle bu tip örgütlenme anlayışı yaygınlaşmış ve uygulama alanı da genişlemiştir. Diğer bir ifadeyle başlangıçta güvenlik, diplomasi, adalet ve maliye gibi geleneksel devlet fonksiyonları alanında ortaya çıkan bakanlık tipi örgütlenme zaman içerisinde devlet yapısının farklılaşması, hizmet alanlarının çeşitlenmesi ve sosyal devlet anlayışının ortaya çıkması ile yaygınlaşmıştır (Poggi, 2008: 149). Batıda parlamenter sistem içerisinde temelleri atılan bakanlık tipi örgütlenme günümüzde farklı hükümet sistemleri olsa da yönetsel yapının vazgeçilmez unsurları haline gelmiştir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda ise bakanlık tipi örgütlenmeye geçilmesi daha geç bir dönemde gerçekleşmiştir. 13. yüzyılın sonunda kurulan Osmanlı İmparatorluğu Türk İslam devlet geleneğinden aldığı miras ile 17. yüzyıla dek iyi işleyen bir kamu yönetimi sistemi kurmuş, ancak bu sistemin 17. yüzyıldan itibaren aksamaya başlamış, devlet önce duraklama sonra da gerileme ve çöküş dönemlerine girmiştir. Bu süreçte, bozulan devlet düzenine yeniden işlerlik kazandırabilmek amacıyla başlangıçta askeri ve mali alanlarla sınırlı bir takım reform girişimleri yapılmış olsa da arzu edilen sonuçlar elde edilememiştir. III. Selim dönemiyle birlikte devlete yeniden işlerlik kazandıracak daha köklü reformlar hayata geçirilmeye başlanmış, II. Mahmud dönemi ve Tanzimat Döneminde ise reformlar kamu yönetiminin her alanına yayılmıştır.

Reformlar ile merkezi idarenin gücünü artırmaya çalışılmış, yönetimde merkeziyetçilik vurgusu güçlendirilmiştir. Merkezi yönetim, taşra yönetiminin kontrol altına alınması hedefleyerek eyaletlerin doğrudan merkeze bağlı hale getirilmesi için yeni düzenlemeler yapmıştır. Vilayetler Kanunu (1864), bu sürecin önemli adımlarından biri olmuş ve yerel yönetimlerin yetkilerini sınırlayarak merkezi hükümetin otoritesini artırmıştır. Mülkiye memurlarının atanması ve denetlenmesi konusunda katı kurallar getirilmesi de merkezi yönetimin kuvvetlendirilmesi için yapılan bir diğer yeniliktir.

Bürokrasinin güçlendirilmesi de merkezi yönetimin etkinliğini artırma gayretlerindendir. İmparatorluğun gelir ve giderlerinin kontrolünü daha sağlıklı yapabilmek için Maliye Teşkilatı yeniden yapılandırılmış ve vergi sisteminde reformlar gerçekleştirilmiştir. Zorunlu askerlik uygulaması ile merkezi bir ordu oluşturulmak amaçlanmıştır. Modern mahkemeler kurularak geleneksel kadı sisteminin etkisi azaltılması da bu dönemki yeniliklerdendir.

Kamu yönetimi alanında atılan önemli reform adımlarından bir tanesi de II. Mahmud döneminde işlev ve fonksiyonlarını önemli ölçüde yitiren Divan-ı Humayun yapısının kaldırılarak batı tipi bir örgütlenme tarzı olan bakanlık örgütlenmesine geçilmesidir. Tanzimat döneminde bakanlıkların sayısı

ve etkinliğinde önemli artışlar olmuştur. Bu dönemde sayıları ve isimleri zaman zaman değişse de ondört farklı bakanlık (nezaret) örgütlenmesi oluşturulmuş.

Yine bu dönemde güvenlik, diplomasi ve maliye gibi geleneksel alanların dışında tarım, ticaret ve sanayi gibi yeni işlevler için yürütmeye yardımcı olacak bazı uzman meclis yapıları da oluşturulmuştur. Her biri belirli bir alanda uzmanlaşan bu meclislerin bir kısmı bakanlıklardan daha fazla yetkiye sahip kılınmışken bir kısmı da bakanlık teşkilatı içerisinde konumlandırılmıştır. Ayrıca belirtilen meclis yapılarının bir kısmı da ilerleyen süreçte bakanlık örgütlenmesine evrilmiştir.

TBMM hükümetleri ve Cumhuriyet döneminde de Osmanlıdan miras alınan bakanlık tipi örgütlenme varlığını sürdürmüştür. Süreç, ortaya çıkışından günümüz Türkiye'sine gelinceye değin sayıları adları, mevzuatı ve dolayısıyla örgütsel yapılanmaları değişse de bakanlık tipi örgütlenmenin tamamen benimsendiğini göstermektedir.

YAZARLARIN BEYANI

Katkı Oranı Beyanı: Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- Acar, K. (2002). *Seraskerlik 'ten Harbiye Nezareti'ne: Türkiye'de Genelkurmay Başkanlığı ve Milli Savunma Bakanlığı'nın Temeli*, (Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir) Erişim Adresi <https://hdl.handle.net/11421/2782>
- Agras, N. (2010). *II. Mahmud Dönemi Islahat Hareketleri ve II. Mahmud'un Eğitim Öğretim Faaliyetleri*. (Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya). Erişim Adresi https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=ZeTyprYuef2HkaF3xt4wYgkcTj1202sSo-I9OH7yUTfDA9jrurnT_U0de9rqRM3m
- Akça, G. ve Hülür, H. (2007). Tanzimattan Cumhuriyete Siyasal ve Hukuksal Yapının Modernleşmesi, *Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, (21), 235-269.
- Akkutay, Ü. (1999). Osmanlı Eğitim Sisteminde Enderun Mektebi. *Osmanlı Ansiklopedisi* içinde. (Cilt. 2, 187-193). Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.
- Akpınar, M. (2014). Osmanlı İmparatorluğu'nda Hariciye Nezareti'nin Kuruluşu ve Dış Politikanın Kurumsallaşması. *Tarih İncelemeleri Dergisi*, 29(1), 59-85. doi: 10.18513/eketid.69161
- Akyıldız, A. (1992). *Osmanlı Merkez Bürokrasisinde Reform (1836-1856)*. (Doktora tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul). Erişim Adresi <https://acikbilim.yok.gov.tr/handle/20.500.12812/518363>
- Akyıldız, A. (1993). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Merkez Teşkilâtında Reform: 1836-1856*, İstanbul: Eren Yayıncılık.
- Akyıldız, A. (2003). Meclis-i Vala-yı Ahkam-ı Adliye, *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi* içinde, (Cilt:28, 250). Ankara: TDV Yayınları.
- Akyıldız, A. (2003b). Meclis-i Vükela, *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi* içinde (Cilt:28, 252). Ankara: TDV Yayınları.
- Akyıldız, A. (2012). *Osmanlı Bürokrasisi ve Modernleşme, 4. Baskı*, İstanbul: İletişim Yayınları.

- Akyıldız, A. (2018). *Osmanlı Merkez Bürokrasisi (1836- 1856)*, İstanbul: Timaş Yayınları.
- Akyüz, Y. (1993). "Tanzimat Dönemi Eğitim Sisteminin Özellikleri", *Tanzimat'ın 150. Yıldönümü Uluslararası Sempozyumu*, Ankara.
- Alkan, A. T. (1992). *İkinci Meşrutiyet Devrinde Ordu ve Siyaset*, Ankara: Cedit Neşriyat.
- Aslan, S. ve Yılmaz, A. (2001). Tanzimat Döneminde Osmanlı Bürokratik Yapı ve Düşüncesinin Değişimi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(1). 287- 297.
- Atam, Ş. (2015). *Osmanlı Devleti'nde Nafia Nezareti*. (Doktora Tezi, Niğde Üniversitesi, Niğde). Erişim Adresi
https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=WY5CM7tPNE2z_YM6pBu0twEXoOo5hS4B84pA13RNEd1aH9D7Lw_6i827_Cs6eYBX
- Berkes, N. (2008). *Türkiye'de Çağdaşlaşma*, 12. Baskı, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Beydilli, K. (2003). II. Mahmud, *TDV İslam Ansiklopedisi* içinde, (Cilt:27, 352- 357), Ankara: TDV Yayınları.
- Beyhan, M. A. (1992). *Cabi Tarihi, (Tahlil ve Tenkitli Metin)*, (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul).
- Çadırcı, M. (1981). Posta Teşkilatı Kurulmadan Önce Osmanlı İmparatorluğu'nda Menzilhane ve Kiracıbaşılık, Ankara: *VIII. Türk Tarih Kongresi*, (1359- 1365).
- Çadırcı, M. (2007). *Tanzimat Sürecinde Türkiye-Ülke Yönetimi*, (Der. Tülay Ercoşkun), Ankara: İmge Yayınları.
- Çakır, C. (2000). Tanzimat Döneminde Ticaret Alanında Yapılan Bir Kurumsal Düzenleme Örneği Olarak Ticaret Nezareti. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 50(1-4), 141-166.
- Çakır, C. (2001). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi*, İstanbul: Küre Yayınları.
- Çakır, C. (2012). Tanzimat Dönemi'nde Ticaret Alanında Yapılan Kurumsal Düzenlemeler: Meclisler. *In Journal of Social Policy Conferences* (No. 43-44). 363- 379.
- Çelik, H. (2016). *Meclis-İ Vâlâ-yı Ahkâm-ı Adliye'nin Hukuki ve Siyasi Yetkileri (1838-1868)*, (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul). Erişim Adresi
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=q3-d9QtLoVA2OMExHSkJPsdH8ebBq0mUutV0Z8fVvKqFZOE7ApND9J9giLwheis>
- Çınar, Z. (2019). *Bir Tanzimat Kurumu: Es' ar Meclisi, Editörlüğündeki Klasikten Moderne Osmanlı Ekonomisi: Kurumlar-Uygulamalar* (Editörler: Bilgin, A., & Çağlar, B). İstanbul: Kronik Kitap. 83-91.
- Ekinci, E. B. (2017) *Osmanlı Hukuku (Adalet ve Mülk)*, 5. Baskı, İstanbul: Arı Sanat Yayınevi.
- Erdoğan, T. (1996). Maarif-i Umumiyye Nezareti Teşkilatı-I. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 51(01), (183- 247). doi: 10.1501/SBFder_0000001902
- Ergin, O. N. (1995). *Mecelle-i Umûr-ı Belediye, C.I.*, İstanbul: İstanbul Büyükşehir Belediyesi Yayınları.
- Eryılmaz, B. (2006). *Tanzimat ve Yönetimde Modernleşme*, İstanbul: İşaret Yayınları.
- Faruqi, S. (1998). *Osmanlı Kültür ve Gündelik Yaşam*, Ankara: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.
- Findley, C. V. (1996). *Kalemîyeden Mülkiyeye, çev. Gül Çağalı Güven*, İstanbul: Tarih Vakfı Yayınları.
- Fleischer, H. C. (1996). *Tarihçi Mustafa Ali, Çeviren: Ayla Ortaç*, İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.
- Gencer, A. İ. (2001). *Bahriye'de Yapılan Islahat Hareketleri ve Bahriye Nezareti'nin Kuruluşu (1789-1867)*, 2. Baskı, Ankara: Türk Tarihî Kurumu Basımevi.

- Genç, M. (1987). *Kalkınma Meselemize Tarihi Bir Yaklaşım, İktisadi Kalkınma ve İslam*, İstanbul: İslami İlimler Araştırma Vakfı Yayınları.
- Güler, B. A. (2010). *Türkiye'nin Yönetimi: Yapı*, 2. Baskı, Ankara: İmge Kitabevi.
- Güneş, İ. (2012). *Meşrutiyet'ten Cumhuriyet'e Türkiye'de Hükümetler*, İstanbul: İş Bankası Yayınları.
- Hairi, A. (1993). *Osmanlı'nın Batılılaşma Çabaları ve Batı'nın İki Yüzü*, İstanbul: Yöneliş Yayınları.
- Halaçoğlu, Y. (1991). *XIV-XVII. Yüzyıllarda Osmanlılarda Devlet Teşkilatı ve Sosyal Yapı*, Ankara: Türk Tarih Kurumu.
- Heper, M. (1983). Bürokrasi Maddesi. *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ansiklopedisi* içinde (Cilt: 2, 295-296). İstanbul: İletişim Yayınları.
- İhsanoğlu, E. (1992). "Tanzimat Öncesi ve Tanzimat Dönemi Osmanlı Bilim ve Eğitim Anlayışı", 150. *Yılında Tanzimat*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- İnalcık, H. (1964). Sened-i İttifak ve Gülhane Hattı Hümayünü, *Belleten Ansiklopedisi* içinde (Cilt 28, no: 112, 606-607). Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- İnalcık, H. (1999). *Osmanlı Fetih Yöntemleri, Cogito, Osmanlı Özel Sayısı, Üç Aylık Düşünce Dergisi*, Sayı:19.
- İnalcık, H. (2008). *Makaleler II*, Ankara: Doğu Batı Yayınları.
- İnalcık, H. (2016). Osmanlı İmparatorluğu Klâsik Çağ (1300-1600), 21. Baskı, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- İpşirli, M. (1991). Bâbiâli, *TDV İslam Ansiklopedisi* içinde (Cilt:4, 378- 386), İstanbul: TDV Yayınları.
- Kafadar, C. (2010). *İki Cihan Ârefesinde, Çeviren: Ceren Çıkmın*, 1. Baskı, Ankara: Birleşik Yayınevi.
- Kalaycıoğlu, E. ve Sarıbay, A.Y. (2009). "Tanzimat: Modernleşme Arayışı ve Politik Değişme", Edt. Ersin Kalaycıoğlu ve Ali Yaşar Sarıbay, *Türkiye'de Politik Değişim ve Modernleşme*, 4. Baskı, Bursa: Dora Yayınları,
- Kanberoğlu, N. (2021). Meclis-İ Vükela Tarihi. *Tarih Okulu Dergisi*, 14 (50), 145- 174. doi: 10.29228/Joh.48887
- Karaca, T. N. (2004). *Türk-İngiliz İlişkileri ve Mehmet Akif Paşa'nın Anıları (İbret)*, İstanbul: IO Kültür Sanat Yayınları.
- Karal, E. Z. (1983). *Osmanlı Tarihi (I. Meşrutiyet ve İstibdat Devirleri)*, C. VIII: Ankara: TTK Basımevi.
- Karal, E. Z. (1988). *Osmanlı Tarihi (Nizamı Cedid ve Tanzimat Devirleri 1789- 1856)*, Cilt V, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Karataş, A. V. (2020). Türk Hukuk Tarihi Açısından Kul Sistemi. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, (1), 153-188. doi: 10.33432/ybuhukuk.585799
- Kaynar, R. (1985). *Mustafa Reşit Paşa ve Tanzimat*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Keskin, Ö. (2005). *Orman ve Ma'âdin Nezâreti'nin Kuruluşu ve Faaliyetleri*, (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul). Erişim Adresi <https://acikbilim.yok.gov.tr/handle/20.500.12812/187148>
- Kılıç, H. (2020). Tanzimat Reformlarının Düzenleyici Yüksek Kurumu Olarak Meclis-i Âli-i Tanzimat (1854-1861). *Turkish Studies-Comparative Religious Studies*, 15(4), 531-544. doi 10.47091/TURKISHSTUDIES.47583
- Kırmızı, A. (2003). Tanzimat'tan Cumhuriyet'e Maliye Nazırları (1838-1922). *Türkiye Araştırmaları Literatür Dergisi*, (1), 97-114.

- Koç, E. (2005). 19. Y.Y' da Osmanlı Devleti'nde Tarım. (Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir). Erişim Adresi <https://acikbilim.yok.gov.tr/handle/20.500.12812/331934>
- Koç, B. (2010). Osmanlı Devleti'nde Islahhane ve Sanayi Mekteplerinin Kuruluş Sürecine Dair Bazı Gözlemler. *Modern Türklük Araştırmaları Dergisi*, 7(2), 199-217.
- Koçak, B. ve Sancaktutan, E. (2021). Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Dönemi Yenilikleri: Tanzimat Fermanı Sonrası Yeni Kurumlar. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 56(3), 1936-1948. doi:10.15659/3.sektor-sosyal-ekonomi.21.09.1630
- Koçu, R. E. (2004). *Yeniçeriler*, 3. Baskı, İstanbul: Doğan Kitap.
- Kuneralp, S. (1999). *Son Dönem Osmanlı Erkan ve Ricali (1839-1922) Prosopografik Rehber*, İstanbul: İsis Yayınları.
- Kutluk, H. (1948). *Türkiye Ormancılığı ile İlgili Tarihi Vesikalar*, İstanbul: Tarım Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü.
- Lamba, M., Aktel, M., Altan, Y. ve Kerman, U. (2014). Türkiye'de Bakanlık Tipi Örgütlenme: Tarihsel ve Yasal Süreç. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 21(1), 173-189. doi: 10.18657/yecbu.63403
- Lewis, B. (1993). *Modern Türkiye'nin Doğuşu*. (Çeviren: Metin Kırıatlı), Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Mardin, Ş. (1995). *Türk Modernleşmesi, der: Mümtaz'er Türköne ve Tuncay Önder*, İstanbul: İletişim Yayınları.
- Nakiboğlu, A. (2012). 19. Yüzyılda Osmanlı Maliyesinde Değişim, Bürokratik Düzenlemeler ve Maliye Nezaretinin Kurulması. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5 (2), 74-94.
- Okumuş, E. (2006). *Osmanlı Devleti'nde Eğitim Hukuk ve Modernleşme*, İstanbul: Özgü Yayınları.
- Oran, E. (2012). *Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Bir Kurum Olarak Bahriye Vekâleti*, (Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara). Erişim Adresi <http://hdl.handle.net/11655/1946>
- Ortaylı, İ. (2008). *Türkiye Teşkilat ve İdare Tarihi*, 2. Baskı, Ankara: Cedit Neşriyat.
- Önsoy, R. (1988). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Sanayii ve Sanayileşme Politikası (No. 291)*, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Özcan, A. (1995). II. Mahmud ve Reformları Hakkında Bazı Gözlemler. *Tarih İncelemeleri Dergisi*, (10), 13 – 39.
- Özdemir, O. (1998). *Türkiye'de Modern Posta Teşkilatı'nın Kuruluşu ve Gelişimi*, (Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir). Erişim Adresi <https://hdl.handle.net/11421/2764>
- Özdemir, Y., Çiydem, E. ve Aktaş, E. (2014). Tanzimat Fermanı'nın Arka Planı. *Kastamonu Eğitim Dergisi*, 22(1), 321-338.
- Öztürk, N. (1995). Evkâf-ı Hümâyun Nezareti, Türkiye Diyanet Vakfı İslâm Ansiklopedisi içinde. (Cilt: 11: 521 -524). Ankara: TDV Yayınları.
- Öztürk, N. (1995b). *Türk Yenileşme Tarihi Çerçevesinde Vakıf Müessesesi*. Ankara: TDV Yayınları.
- Poggi, G. (2008). *Devlet, Doğası, Gelişimi ve Geleceği*, Çev. Aysun Babacan, 2. Baskı, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Rasim, A. (1989). *Osmanlı'da Batışın Üç Evresi, (Günümüz Türkçesine Çeviren HV Velidedeoğlu)*, İstanbul: Evrim Yayınları.
- Seyitdanlıoğlu, M. (1999). *Tanzimat Devrinde Meclis-i Vala (1838- 1868)*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.

- Seyitdanlioğlu, M. (2006). *Divanı-ı Hümayun'dan Meclis-i Meb'usan'a Osmanlı İmparatorluğu'nda Yasama. Tanzimat-Değişim Sürecinde Osmanlı İmparatorluğu*. der. Halil İnalcık ve Mehmet Seyitdanlioğlu, Ankara: Phoenix Yayınevi.
- Subaşı, T. (2011). Tanzimat Döneminde Eğitim Alanında Yeniden Yapılanma: Maarif-i Umumiye Nezareti'nin Kuruluşu. *International Conference on New Horizons in Education*, 750- 760.
- Suğur, S. ve Suğur, N. (1998). *Geleneksel Toplumdan Modern Topluma Geçiş. Çağdaş Yaşam, Çağdaş İnsan*, der.: Gürhan Can, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Süreyya, M. (1996). *Sicill- i Osmani 1, 2, 3, 4, 5, 6 (Eski Yazıdan Aktaran: Kahraman, S. A.)*, İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.
- Şener, A. (1990). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İstanbul: İşaret Yayınları.
- Tanör, B. (2008). *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri, 17. Baskı*, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Tekdemir, A. (2010). *Ticaret Nezareti (1839- 1876)*, (Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul). Erişim Adresi
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=veR1mHu9yoWjwcVUjCEoPMIN5cp52Ys5eLgxcE8b8HADDPkIZaOoQnrfDS7QrSYa>
- Tekdemir, A. (2011). Tanzimat Dönemi Osmanlı Nafia Nezareti, *Trakya Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, (1,1), 121-144.
- Turan, H. (2019). III. Selim'den Tanzimat'a Osmanlı Devleti'nde Yeniden Yapılanma Hareketleri. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(2), 37- 46.
- Uzunçarşılı, İ. H. (1988). *Osmanlı Devletinin Merkez ve Bahriye Teşkilatı*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi.
- Uzunçarşılı, İ. H. (1988b). *Osmanlı Devlet Teşkilatından Kapıkulu Ocakları*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi.
- Ünal, M. A. (2021). *Osmanlı Müesseseleri Tarihi*, Denizli: Kaf Kitap Kafe Yayınları.
- Weiker, W. F. (1973). Osmanlı Bürokrasisi: Modernleşme ve Reform. (Çevirenler: Sema Büyükdavraz ve Erkan Oyal). *Amme İdaresi Dergisi*, 6(1), 98- 111.
- Yavuz, H. (1988). Adliye Nezareti, *TDV İslam Ansiklopedisi* içinde (Cilt 1, 389- 390), İstanbul: TDV Yayınları.
- Yüksel, H. (1998). *Osmanlı Sosyal ve Ekonomik Hayatında Vakıfların Rolü (1583-1683)*, Sivas: Dilek Matbaası.
- Yürük, H. (2020). Osmanlı Devletinde Adalet Sistemi ve Teşkilatı İçinde Bir Örnek Şahsiyet Adliye Nazırı Abdurrahman Nureddin Paşa. *Adalet Dergisi*, (65), 631-654.

BIBLIOMETRIC ANALYSIS OF ARTICLES ON KEY AUDIT MATTERS USING SCIENCE MAPPING TECHNIQUE: THE CASE OF WEB OF SCIENCE

KİLİT DENETİM KONULARI HAKKINDA YAPILAN MAKALELERİN BİLİM HARİTALAMA TEKNİĞİ İLE BİBLİYOMETRİK ANALİZİ: WEB OF SCIENCE ÖRNEĞİ

Ahmet Fethi DURMUŞ¹, Fatma TEMELLİ², Ali AKSÜT³

ÖZ: Bu çalışmanın amacı, 2014–2024 döneminde Kilit Denetim Konuları üzerine yapılan akademik makalelerin bilim haritalama tekniği kullanılarak bibliyometrik analiz yöntemi ile çeşitli göstergeler açısından incelenmesidir. Bu kapsamda, Web of Science veri tabanında, konuyu kapsayan anahtar kelimeler kullanılarak makaleler taranmış; yayınladıkları dergi, yazar, yıl, ülke, dil, yayınlayan kuruluş ve anahtar kelimeler gibi göstergeler üzerinden bibliyometrik analiz gerçekleştirilmiş, elde edilen bulgular haritalar ile görselleştirilmiştir. Elde edilen bulgular, haritalama teknikleriyle görselleştirilerek alandaki akademik üretimin coğrafi dağılımı, tematik eğilimler ve iş birlikleri ortaya konulmuştur. Araştırma, dünya genelinde literatürdeki araştırma boşluklarını belirlemenin yanı sıra, gelecek çalışmalar için metodolojik ve içeriksel bir çerçeve sunarak alana katkı sağlamayı hedeflemektedir. Araştırma bulgularına göre konu ile ilgili makalelerin en fazla yayımlandığı yıl 2024 olup, en yoğun yayınların Business Finance kategorisinde, Çin merkezli ve İngilizce dilinde yayımlandığı; ayrıca en çok makaleye ev sahipliği yapan derginin International Journal of Auditing olduğu belirlenmiştir. Ayrıca atıf analizine göre en fazla atıf alan makalenin Sirois (2018)'e ait olduğu, en çok alıntı yapılan derginin International Journal of Auditing, en çok alıntılanan ülkenin ABD, en çok alıntı yapılan yazarın Jean Bedard ve en çok alıntılanan kuruluşun Laval Üniversitesi olduğu ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler : BDS 701, Kilit Denetim Konuları, Bibliyometrik Analiz.

ABSTRACT: The aim of this study is to examine academic articles on Key Audit Matters published between 2014 and 2024 in terms of various indicators through bibliometric analysis using the science mapping technique. In this context, articles were scanned in the Web of Science database using keywords covering the subject; bibliometric analysis was carried out through indicators such as the journal, author, year, country, language, publishing organization and keywords on which they were published, and the obtained findings were visualized with maps. The findings obtained were visualized with mapping techniques to reveal the geographical distribution, thematic trends, and collaborations of academic production in the field. In addition to identifying research gaps in the literature worldwide, the research aims to contribute to the field by providing a methodological and content framework for future studies. According to the research findings, the year with the highest number of published articles on the subject is 2024, the most intensive publications are in the Business Finance category, are published in China and in English; moreover, it has been determined that the journal hosting the most articles is the International Journal of Auditing. Additionally, according to citation analysis, it was revealed that the article with the highest number of citations belongs to Sirois (2018), the journal with the most citations is the International Journal of Auditing, the country with the most citations is the USA, the most cited author is Jean Bedard, and the most cited organization is Laval University.

Keywords: ISA 701, Key Audit Matters, Bibliometric Analysis.

1. Doç. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Ahmet.durmus@inonu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6626-7291

2. Doç. Dr., Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ftemelli@agri.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7436-5289

3. Öğr. Gör., Bitlis Eren Üniversitesi, Güroymak Meslek Yüksekokulu, Büro Hizmetleri ve Sekreterlik Bölümü, aaksut@beu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4222-9992

Research Problem

How has the literature on Key Audit Matters developed between 2014 and 2024?

Research Questions

How is the distribution of academic papers published on Key Audit Matters from 2014 to 2024 by year? In which academic journals have these papers been published the most? Who are the authors and institutions that have published the most on Key Audit Matters? What is the geographic (country) distribution of the research? What are the most commonly used keywords in this literature, and what themes do they highlight? What collaborations (among authors, institutions, and countries) stand out in this field?

Literature Review

Despite the large number of studies on "Key Audit Matters" in the literature, bibliometric analysis studies aimed at mapping the scientific landscape of this field remain limited. Below, various articles in the international and national literature on Key Audit Matters are summarized. In their study, Cordos and Fulop (2015) examine the comments from the European Union regarding the proposal to include IAASB Key Audit Matters (KAMs) in audit reports, investigating the opinions of users. In their study, Uzay and Köylü (2018) aim to identify the Key Audit Matters (KAMs) that independent auditors pay the most attention to when auditing companies in the Istanbul Stock Exchange Manufacturing Sector. In their study, Kavut and Güngör (2018) examined the Key Audit Matters (KAMs) included in the 2017 independent audit reports of BIST-100 companies using content analysis. Among the 211 KAMs identified in 96 reports, the most frequently mentioned were revenue recognition (13%) and goodwill (8%). The study by Pinto and Morais (2019), which examines the reporting of Key Audit Matters (KAMs) in Europe, aims to identify the factors influencing the mandatory reporting of KAMs under the new regulations in the European Union. The study evaluates the impact of factors such as auditors' litigation risk, reputational loss, client relationships, the certainty of accounting standards, and regulatory activities on the number of KAMs. Sirois et al. (2018) examine the impact of Key Audit Matters (KAMs) in auditor reports on the information-gathering processes of financial statement users. In an experiment using eye-tracking technology, the study assesses how KAMs capture attention and their effect on the attention given to other sections of the financial statements.

Methodology

This study was conducted based on a quantitative research method. As the research design, the study adopted the survey model, which allows for the systematic examination of publications in the existing literature. Within the scope of the survey model, 185 articles related to Key Audit Matters and published between 2014 and 2024 in the Web of Science (WoS) database were analyzed using bibliometric analysis and science mapping techniques based on quantitative data. In this regard, the study enables the description of the current situation and the identification of scientific developments in the field through quantitative data. The scope of the study consists of articles published on Key Audit Matters and indexed in the WoS database. In this context, to provide more consistent and accurate information to the users, the study focuses on article studies conducted on Key Audit Matters from 2014 to the present (until December 31, 2024). The following keywords were used in the search for the relevant articles: "Key Audit Matters*," "Critical Audit Matters*," "Independent Audit Standard 701*," and "ISA 701*." The limitation set for creating an integrated perspective on global studies on "Key Audit Matters" and shedding light on the current situation highlights the originality of the research. In this study, academic works in the global literature under the title "Key Audit Matters" were compiled through an extensive literature review and systematically analyzed using the bibliometric analysis method.

Results and Conclusions

According to the research results, the year with the highest number of publications on the topic is 2024. The most frequent publications are in the Business Finance category, published in Chinese-based journals in English. Additionally, the journal with the most articles is the International Journal of Auditing. Citation analysis revealed that the most-cited article is by Sirois (2018), the most-cited journal is the International Journal of Auditing, the most-cited country is the USA, the most-cited author is Jean Bedard, and the most-cited institution is Laval University. It is suggested that future studies on the topic should include co-author and co-citation analyses and consider publications from different databases.

1. GİRİŞ

Bağımsız denetim, Sanayi Devrimi'nden itibaren modern anlamda gelişim göstermiş, küresel ekonomik krizler ve muhasebe skandallarıyla birlikte önemli değişimlere uğramıştır. Bu olumsuz olaylar, denetim raporlarının içeriğine yönelik değişim taleplerini artırmış, geleneksel olarak standart ifadeler içeren ve yalnızca finansal tabloların uygunluğunu değerlendiren raporların yetersiz olduğu eleştirilerini beraberinde getirmiştir. Paydaşlar, denetçilerin süreçteki faaliyetleri ve finansal tablolara ilişkin yargıları hakkında daha fazla bilgi talep etmeye başlamıştır. Bu doğrultuda, denetim raporlarının daha fazla bilgi içermesi yönündeki talepler artmıştır (Brouwer vd., 2016).

Bu beklentiler doğrultusunda Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) Ocak 2015'te Uluslararası Denetim Standardı (IAS) 701'i yayımlamıştır. "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" başlıklı bu standart, denetim raporlarının şeffaflığını artırmayı ve iletişim değerini güçlendirmeyi amaçlamakta olup 2016 yılı denetimlerinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye'de de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK), uluslararası gelişmelere paralel olarak BDS 701'in borsada işlem gören işletmeler için 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin ise 01/01/2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceğini belirtmiştir (KGK, 2025).

BDS 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardı, denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğunu ele almakta ve denetçi raporunda bildirilecek hususlara ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirmeleri, şekil ve içerik açısından düzenlemektedir. BDS 701, BDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" standardı ile birlikte dikkate alınır (Güleç, 2020).

Kilit Denetim Konuları (KDK), bir döneme ait finansal tabloların denetimi sürecinde, denetçinin mesleki muhakeme ve değerlendirmeleri doğrultusunda en yüksek öneme haiz olduğu belirlenen ve üst yönetim ile sorumlu taraflara iletilen konular arasından seçilir (BDS 701, Paragraf 5). Bu seçim sürecinde, denetçinin finansal tablolarda önemli yanlışlık risklerini analiz etmesi, şirketin özgün dinamiklerini dikkate alması ve denetim planlamasındaki kritik alanları göz önünde bulundurması gerekir (BDS 701, Paragraf 9). KDK'ların belirlenme süreci, evrensel bir yaklaşımdan ziyade işletmenin faaliyet alanı, sektörel riskler, yönetim yapısı ve dönemsel özellikler gibi unsurlar nedeniyle kurumlar arasında farklılık gösterebilmektedir. Dolayısıyla, her işletme için KDK'ların niteliği ve kapsamı, içinde bulunulan bağlama ve özel koşullara göre şekillenmektedir (KGK, 2025).

KDK'ların denetim raporlarında açıklanmasının temel hedeflerinden biri, yatırımcılar, kreditorler ve diğer finansal tablo kullanıcıları nezdinde raporların bilgilendirici ve şeffaf niteliğini artırmaktır (PCAOB, 2016). Bu sayede, kullanıcıların finansal tablolardaki en hassas ve riskli alanlara ilişkin denetçi perspektifini anlamaları kolaylaşmakta, karar alma süreçlerinde daha bilinçli bir yaklaşım benimsemeleri mümkün olmaktadır. Nitekim IAASB tarafından da vurgulandığı üzere, KDK'lar finansal tablo kullanıcılarına, denetim sürecinde öncelik verilen ve mali kararları doğrudan etkileyebilecek konulara odaklanmalarını sağlayan bir rehber işlevi görmektedir (IAASB, 2011). Bu bağlamda, KDK'ların raporlanması yalnızca bir zorunluluk değil, aynı zamanda finansal bilgi akışının kalitesini ve güvenilirliğini destekleyen stratejik bir iletişim aracı olarak değerlendirilmektedir (ACCA, 2018).

Bu çalışma ile "Kilit Denetim Konuları" alanında yayınlanmış makalelerin bibliyometrik analiz yöntemi ile çeşitli göstergeler açısından incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda,

uluslararası veri tabanı olan Web Of Science (WoS) kullanılarak “Kilit Denetim Konuları” hakkında yapılmış makaleler, konuyu bir bütün olarak ele alabilecek anahtar kelimeler kullanılarak taranmıştır. Literatüre ilişkin bibliyometrik analiz, veri tabanından elde edilen çalışmaların, yayınladıkları dergi, araştırmacılar (yazarlar), yıl, ülke, yayın dili, yayınlayan kuruluş, anahtar kelimeler dikkate alınarak gerçekleştirilmiş ve ulaşılan bulgular haritalar ile görselleştirilmiştir. Böylelikle küresel boyutta Kilit Denetim Konuları ile ilgili makaleler çeşitli göstergeler açısından incelenerek genel bir profil ortaya çıkarılmış ve literatürdeki boşluklar tespit edilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde, Kilit Denetim Konularına ilişkin genel bir kavramsal çerçeve sunulmaktadır. Ayrıca Kilit Denetim Konuları ile ilgili mevcut literatürde yer alan önemli çalışmalar özetlenmektedir.

2.1. Kilit Denetim Konuları

Kilit Denetim Konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetimi sürecinde, denetçinin mesleki muhakemesine dayanarak en fazla önem atfettiği ve denetim sırasında özel dikkat gösterdiği konular olarak tanımlanmaktadır (Bedard vd., 2014). BDS 701 kapsamında, aynı numaralı paragraflar içerisinde yer alan T kodlu paragraflar (örneğin, 5 ve 5T), Türkiye’de geçerli uygulamaları yansıtarak ilgili kurum tarafından getirilen ek yükümlülükleri detaylandırmaktadır. Bu ek yükümlülükler, aynı numaralı paragrafta sunulan alternatif seçenekleri kısıtlayabilir, uygulama alanını genişletebilir veya denetçinin ek çalışma yaparak rapor sunmasını gerektirebilir. Diğer yandan, T kodu taşımayan aynı numaralı paragraflar, Uluslararası Denetim Standartlarının çevirileri olarak korunmuştur (BDS 701, Paragraf 1).

KDK’ların bildirilmesinin amacı, denetim sürecine daha fazla şeffaflık kazandırarak denetçi raporunun iletişim değerini artırmak ve finansal tablo kullanıcılarına ilave bilgiler sağlamaktır. Bu bildirimler, hedef kullanıcıların denetlenen finansal tablolar ve yönetim muhakemesi içeren kritik alanları daha iyi anlamalarına yardımcı olmaktadır (BDS 701, Paragraf 2). KDK’lar sayesinde denetçi, finansal karar vericiler ile işletme arasında etkili bir iletişim ağı kurulmasına katkıda bulunmaktadır. KDK’lar tüm paydaşların denetlenen işletme hakkında ihtiyaç duydukları, açık ve güvenilir bilgilere erişimini sağlamakta kritik bir rol oynamaktadır. KDK’ların raporlanması yalnızca iletişim ve şeffaflık açısından değil, aynı zamanda ilgili şirketin en önemli finansal unsurlarının tespit edilmesine de destek olmaktadır. Denetçinin, en kritik konuları belirleyip vurgulaması, rapor kullanıcılarının daha bilinçli kararlar almasına rehberlik edecektir (Güleç, 2020). Ancak, KDK’ların raporlanması, finansal tablolarda yer alması gereken açıklamaların yerine geçmediği gibi, denetçi görüşünü değiştirmemekte veya münferit konulara ilişkin ayrı bir görüş oluşturmamaktadır (BDS 701, Paragraf 4).

BDS 701 (Paragraf 5) Uluslararası Denetim Standartlarının birebir çevirisine göre, borsada işlem gören işletmelerin tam set genel amaçlı finansal tablolarının denetiminde ve denetçinin raporunda KDK’ları bildirmeye karar verdiği durumlarda uygulanır. Ayrıca, mevzuat tarafından bu bildirimin zorunlu kılındığı durumlarda da devreye girer. Ancak, eğer mevzuat gereği bildirim yapılması zorunlu değilse, BDS 705, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınması halinde KDK’ların raporlanmasını yasaklar. BDS701 (Paragraf 5T), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca gerçekleştirilen bağımsız denetimlerde ise, denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde uygulanmakta ve yine mevzuat gereği KDK’ların raporlanması zorunlu ise standart devreye girmektedir. Ancak, zorunlu olmadığı durumlarda BDS 705, denetçinin finansal tablolar üzerine görüş vermekten kaçınması halinde KDK’ların bildirilmesini engeller.

Denetçinin temel amacı, mesleki muhakemesine dayanarak en önemli denetim konularını belirlemek ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturduktan sonra bunları denetçi raporunda açıklamaktır (BDS 701, Paragraf 7). Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetim sürecinde en fazla dikkate alınması gereken hususları belirlemekte ve bu süreçte belirli faktörleri göz önünde bulundurmaktadır. Bu faktörler arasında, önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu veya ciddi risk taşıyan alanlar, yönetimin önemli muhakemelerini içeren ve yüksek tahmin belirsizliğine sahip muhasebe tahminleri ile dönem içinde gerçekleşen önemli olay ve işlemlerin denetim üzerindeki etkileri yer almaktadır. Denetçi, bu unsurlar arasından cari dönem finansal tablolarının denetiminde en kritik görülenleri belirleyerek kilit denetim konularını oluşturmaktadır (BDS 701, Paragraf 9-10). Denetçi kilit denetim konularını belirlerken aşağıdaki unsurları da dikkate almalıdır (Deloitte, 2017):

- Konunun finansal tablo kullanıcıları açısından taşıdığı önem,
- Finansal tablolar üzerindeki etkisinin büyüklüğü,
- Denetim sürecinde öne çıkan diğer önemli konuların sayısı,
- Kontrollerde tespit edilen zayıflıkların ciddiyeti,
- Finansal tablolarda tespit edilen yanlışlıkların türü ve önem düzeyi,
- Uygulanan muhasebe politikalarının niteliği,
- Konunun denetim sürecinde ele alınabilmesi için gerekli çaba, özel uzmanlık ihtiyacı ve danışmanlık gereksinimlerinin kapsamı,
- Üst yönetimle gerçekleştirilen iletişimin niteliği ve kapsamı,
- Denetim prosedürlerinin uygulanması sırasında karşılaşılan zorluklar.

Kilit Denetim Konuları, denetçi raporunda "Kilit Denetim Konuları" başlıklı ayrı bir bölümde, her bir konu için özel alt başlıklar ve açıklamalarla bildirilmektedir. Bu bölümde, KDK'ların denetim sürecindeki kritik önemi vurgulanmakta ve bunların finansal tablo görüşü kapsamında ele alındığı, ayrı bir görüş oluşturmadığı belirtilmektedir. Ancak, BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi gereken durumlarda (örneğin süreklilik belirsizliği veya önemli yanlışlıklar), bu konular KDK bölümünde değil, ilgili standartlara uygun şekilde raporun diğer kısımlarında açıklanır ve KDK bölümüne atıf yapılır (BDS 701, Paragraf 11-12). Kilit denetim konularının belirlenme sürecine Şekil 1'de yer verilmiştir (Doğan, 2018).

Şekil 1. Kilit Denetim Konularının Belirlenme Süreci



Kaynak: Doğan, 2018: 71

IAASB, denetçilerin Kilit Denetim Konularının belirlenme sürecinde yapmaları gerekenleri aşamalar şeklinde sunmaktadır (Can, 2017).

- 1. Aşama:** Denetçi, ilk olarak üst yönetime iletilen konuları tespit eder.
- 2. Aşama:** Tespit edilen konular arasından, denetçinin özel dikkat gösterdiği unsurlar seçilir. Bu seçim sürecinde, denetçi; "önemli yanlışlık" riski barındıran alanları, yüksek tahmin belirsizliğine sahip muhasebe tahminlerini, finansal tablolardaki kritik noktaları ve dönem içerisinde gerçekleşen önemli olayların denetim üzerindeki etkilerini göz önünde bulundurur.
- 3. Aşama:** Denetçi, ikinci aşamada belirlenen unsurlar arasından, denetim sürecinde en kritik önem taşıyan konuları, yani Kilit Denetim Konuları olarak adlandırılan unsurları tespit eder. Ayrıca denetçi KDK'ları belirlerken, konunun finansal tablo kullanıcıları açısından gerekli ve yararlı bir bilgi olup olmadığına da özen gösterir.
- 4. Aşama:** Belirlenen KDK'lar, denetçi tarafından üst yönetimle paylaşılır.
- 5. Aşama:** Denetçi, tespit ettiği kilit denetim konularını raporunda, ana bir başlık altında alt başlıklar halinde düzenler. Bu bölümde, KDK'ların cari denetim sürecinde en fazla önem arz eden konular olduğu, denetim görüşünün oluşturulmasında dikkate alındığı ve bu konulara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmediği vurgulanır.
- 6. Aşama:** Son olarak, alt başlıklar altında her bir KDK'nın neden bu şekilde belirlendiği, denetim sürecinde nasıl ele alındığı detaylandırılır ve mevcutsa, konu ile ilgili finansal tablolarda yer alan açıklamalara atıfta bulunulur.

Denetçi raporunda, "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında, denetçinin mesleki muhakemesine dayanarak, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en kritik öneme sahip konuların belirlenmiş olduğu ifade edilir. Ayrıca, bu konuların finansal tabloların genel denetimi kapsamında ele alınarak denetçi görüşünün oluşturulmasında dikkate alındığı ve bu hususlara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmediği vurgulanır. Giriş cümlesinde, söz konusu konuların yalnızca cari döneme ait finansal tabloların denetimiyle ilgili olduğuna dikkat çekilmeli ve raporda bu dönemin muhakkak belirtilmesi gerekmektedir (BDS 701, Paragraf 11).

Her bir KDK açıklaması, finansal tablolardaki ilgili dipnotlara referans vererek konunun neden kritik olduğunu ve denetimde nasıl ele alındığını detaylandırmaktadır. KDK bildirimi, yalnızca

mevzuatla yasaklanmadığı veya kamu yararını aşan olumsuz sonuçlar doğurmayacağı durumlarda istisnai olarak rapor dışı bırakılabilmektedir. Denetçi, KDK bulunmaması veya yalnızca diğer standartlarla çakışan konuların olması hâlinde, bu durumu raporun ilgili bölümünde şeffaf bir şekilde açıklamaktadır. Bu yaklaşım, denetim raporlarının bütünlüğünü korurken kullanıcılara odaklanılması gereken risk alanlarına dair net bir perspektif sunmaktadır (BDS 701, Paragraf 13-14).

Denetçi, belirlediği kilit denetim konularını veya raporda bildirilecek herhangi bir KDK bulunmadığına dair kararını, üst yönetimden sorumlu olanlarla paylaşmaktadır. Bu iletişim, işletmenin ve denetimin durumuna bağlı olarak yürütülmekte ve denetim sürecinin şeffaflığını artırmayı amaçlamaktadır (IAASB, 2013).

Denetçi, raporunda bildirilecek kilit denetim konularını belirledikten sonra, bu konuları veya uygun durumlarda, işletme ve denetim koşullarına bağlı olarak raporunda kilit denetim konuları bulunmadığına dair kararını üst yönetimden sorumlu olanlara iletir (BDS 701, Paragraf 17). Kilit denetim konularıyla ilgili iletişimin zamanlaması, denetimin koşullarına bağlı olarak değişiklik gösterir; planlanan kapsam ve zamanlamanın müzakeresi sırasında denetçi, ilk izlenimlerini paylaşarak ve bulguları tartışarak konulara ilişkin daha detaylı müzakereler yürütebilir. Bu yaklaşım, finansal tabloların nihai hâlini verirken, kilit konuların net olarak iletilmesi ve anlaşılması sürecinde ortaya çıkabilecek sorunların azaltılmasına katkı sağlar. Üst yönetimle kurulacak etkili iletişim, denetçinin raporunda yer vereceği kilit denetim konularından sorumlu kişilerin haberdar olmasını ve gerekirse ilâve bilgi edinmelerini mümkün kılar; ayrıca, denetçinin rapor taslağını paylaşması, müzakereleri kolaylaştırarak üst yönetimin, denetçinin hangi gerekçeler doğrultusunda karar verdiğini ve konuların nasıl açıklanacağını anlamasına olanak tanır. Bu sayede, üst yönetim, denetim raporunda bildirilecek kilit konular temelinde, finansal tabloların daha kapsamlı açıklamalara ihtiyaç duyup duymadığını değerlendirebilir (BDS 701, Paragraf A60-61).

Denetçi, kilit denetim konularını belirlerken uyguladığı işlemleri belgeye dayandırmalıdır. Bu süreçte belgelendirmenin en önemli unsuru, BDS 230 kapsamında düzenlenen çalışma kağıtlarıdır. Çalışma kağıtları, uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili kanıtlara ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlar olarak tanımlanmakta olup, denetim sürecinin güvenilirliği ve şeffaflığının sağlanmasında kritik bir rol oynamaktadır (Güleç, 2020). Denetçi, çalışma kâğıtlarında, azami dikkat gerektiren konuları ve bunların kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin kararlarının gerekçelerini belgelemekle yükümlüdür. Ayrıca, bildirilecek herhangi bir kilit denetim konusunun bulunmaması veya yalnızca belirli konuların raporlanmasına karar verilmesi durumunda, bu kararların dayanaklarını açıklamalıdır. Eğer belirlenen bir kilit denetim konusunun denetçi raporunda yer almamasına karar verilmişse, bu durumun gerekçesi de belgelendirilmelidir (BDS 701, Paragraf 18).

2.2. Literatür Taraması

Kilit Denetim Konuları ile ilgili ulusal ve uluslararası literatürde yer alan önemli çalışmalar aşağıda özetlenmektedir.

Bedard vd. (2014) çalışmalarında, Fransa'da 2003'ten beri uygulanan "Gerekçelendirilmiş Değerlendirmelerin" (JOA) etkilerini incelemişlerdir. JOA'lar, denetçilerin raporlarında yer alan ve KDK'lara benzeyen açıklamalardır. Çalışma, JOA'ların finansal piyasa tepkisi, denetim kalitesi, maliyeti ve verimliliği üzerindeki etkilerini değerlendirerek, bu ek bilgilerin fayda ve maliyetlerini analiz etmeyi amaçlamaktadır. Araştırmacılar, JOA'ların piyasa tepkisi veya denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir etki yaratmadığını, ancak denetim raporlama süresini hafifçe uzatabildiğini bulmuşlardır. Çalışma, daha ayrıntılı denetim raporlarının her zaman önemli bir değere sahip olmayabileceğini ve kurumsal bağlama göre ayarlanması gerekebileceğini göstermektedir.

Cordos ve Fulop (2015) çalışmalarında, IAASB'nin KDK'ların denetim raporlarına dâhil edilmesine ilişkin önerisini ele alarak, bu öneriye yönelik Avrupa Birliği'nden gelen yorum mektuplarını incelemiş ve kullanıcıların bu konuya dair görüşlerini araştırmışlardır. Çalışmada, kullanıcıların genel olarak öneriyi desteklediği ancak uygulama süreci ve etkileri konusunda belirli endişelerinin bulunduğu belirtilmektedir. Ayrıca, çalışmada denetim raporlama kalitesini artırmak amacıyla KDK'ların denetim iletişimi üzerindeki potansiyel olumlu etkisi ve denetim kalitesini artırma çabalarının bir parçası olarak daha şeffaf denetim raporlamasına yönelik artan ihtiyaç vurgulanmaktadır.

Uzay ve Köylü (2018) çalışmalarında, bağımsız denetçilerin Borsa İstanbul İmalat Sektörü'ndeki şirketlerin denetimlerinde en çok dikkat ettikleri KDK'ları belirlemeyi amaçlamışlardır. Araştırmada, 2017 yılı bağımsız denetim raporlarını içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve en sık raporlanan KDK'lar tespit edilmiştir. Toplamda 170 işletmeye ait 354 KDK raporu analiz edilmiştir. Yapılan analizler neticesinde, KDK'ların içerik ve anlam bakımından 24 kod grubu altında toplandığı ve en sık raporlanan konuların hasılat (%19,5), maddi duran varlıklar (%17,8), ticari alacaklar (%17,2) ve stoklar (%11) olduğu belirlenmiştir. Çalışma, KDK'ların imalat sektörünün yapısını yansıttığını, denetçilerin finansal tablolardaki önemli kalemlere odaklandığını ve TMS/TFRS değişikliklerine mesleki şüpheyle yaklaşıldığını ortaya koymuştur.

Kavut ve Güngör (2018) çalışmalarında, BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK'ları içerik analizi yöntemiyle incelemişler, 96 raporda tespit edilen 211 KDK arasında en sık hasılatın muhasebeleştirilmesi (%13) ve şerefîye (%8) yer almıştır. Çalışma, KDK'ların belirli sektörlerde yoğunlaştığını ve denetçilerin sektörel alanlarda benzer konuları önemli bulduğunu göstermektedir. Çalışma ayrıca, denetimde şeffaflık ve kalitenin artması için KDK bildirimlerinin anlaşılır ve öz bir şekilde yapılması gerektiğini vurgulamaktadır.

Sirois vd. (2018) araştırmalarında, denetçi raporlarında yer alan KDK'ların finansal tablo kullanıcılarının bilgi edinme süreçleri üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Göz izleme teknolojisi kullanılarak yapılan bir deneyle, KDK'ların dikkat çekme rolü ve finansal tabloların diğer bölümlerine olan dikkat üzerindeki etkileri değerlendirilmiştir. Araştırma, KDK'ların kullanıcılara rehberlik ettiğini ve ilgili bilgilere daha hızlı ulaşmalarını sağladığını ancak, birden fazla KDK'nın raporda yer alması durumunda, kullanıcıların diğer finansal tablo bilgilerine daha az dikkat ettiğini göstermiştir. Diğer bir ifadeyle araştırma, KDK'ların sayısının ve içeriğinin kullanıcıların bilgi edinme davranışları ve karar verme süreçleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olabileceğini ortaya koymuştur.

Doğan (2018) çalışmasında, KDK ve bunların BDS 701'e uygun olarak nasıl belirlenip bağımsız denetçi raporunda nasıl bildirileceğini açıklamayı amaçlamaktadır. Çalışma, finansal tablo kullanıcılarının denetim raporlarından daha fazla bilgi beklentisi üzerine IAASB tarafından yayımlanan ISA 701 ile KGK tarafından benimsenen BDS 701'i ele almıştır. Çalışma KDK bildiriminin denetçi raporunun iletişim değerini artırarak işletme ve denetimin durumunu daha şeffaf bir şekilde yansıttığını ve finansal tablo kullanıcılarının önemli yönetim kararlarını anlamalarına yardımcı olduğunu göstermektedir. Ayrıca çalışma denetçilerin kalıplaşmış ifadelerden kaçınarak her bir işletme ve denetime özgü KDK'ları belirlemesi gerektiğini vurgulamakta ve uluslararası perspektifte Amerika Birleşik Devletleri ile Birleşik Krallık'taki düzenlemeleri ele alarak KDK uygulamalarına yönelik karşılaştırmalar sunmaktadır.

Pinto ve Morais'in (2019) Avrupa'daki KDK bildirimlerini incelediği bu çalışma, Avrupa Birliği'ndeki yeni düzenlemeler kapsamında zorunlu hale getirilen, KDK bildirimini etkileyen faktörleri belirlemeyi amaçlamaktadır. Çalışma, denetçilerin dava riski, itibar kaybı, müşteri ilişkisi, muhasebe standartlarının kesinliği ve düzenleyici faaliyetlerin KDK sayısı üzerindeki etkisini

değerlendirmiştir. Çalışma, FTSE 100, CAC 40 ve AEX 25 endekslerindeki şirketler üzerinde yapılan analizler, iş segmentlerinin sayısı ve muhasebe standartlarının kesinliğinin daha fazla KDK bildirimine yol açtığını göstermiştir. Ayrıca beklenenin aksine, denetim ücretleri ile açıklanan KDK sayısı arasında pozitif bir ilişki bulunmuş, finansal kurumlar için daha az KDK bildirildiği ortaya konulmuştur.

Ferreira ve Morais (2019) çalışmalarında, Brezilya'daki şirketlerin denetim raporlarında yer alan KDK sayısını etkileyen faktörleri incelemişlerdir. Çalışma, şirket büyüklüğü, denetçi türü (Dört büyük denetim firması olup olmaması), denetim ücretleri ve finansal performans gibi değişkenlerin 31 Aralık 2016 itibarıyla BM&FBovespa'da listelenen 447 şirket üzerinden uygulanan en küçük kareler regresyonu ile KDK açıklama sayısı üzerindeki etkilerini değerlendirmiştir. Çalışma, karmaşık yapıya sahip, Dört büyük denetim firmasındaki denetçiler tarafından denetlenen ve düşük denetim ücreti ödeyen şirketlerin daha fazla KDK açıklama eğiliminde olduğunu; denetim ücretleri ve denetçi görüş değişikliğinin ise KDK sayısı ile negatif ilişki gösterdiğini ortaya koymuştur.

Gold ve Heilmann (2019) çalışmalarında, bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK'ların açıklanmasının yatırımcı davranışı, denetçi tepkileri, denetçi sorumluluğu ve müşteri yönetimi üzerindeki etkilerini ele alan 22 akademik araştırmayı sistematik olarak incelemişlerdir. Araştırma, KDK açıklamalarının finansal tabloların bilgi değerini artırma potansiyeli taşıırken, denetçiler ve yöneticiler üzerinde beklenmedik olumsuz sonuçlara da yol açabileceğini ortaya koyarak, denetçiler, standart belirleyiciler, yatırımcılar ve düzenleyiciler için pratik çıkarımlar sunmaktadır. Çalışma, KDK üretim sürecine odaklanmanın ve farklı yargı bölgelerinde ek çalışmaların yapılmasının gerekliliğini vurgulayarak, denetim uygulamaları ve gelecekteki araştırmalar için önemli önerilerde bulunmaktadır.

Segal (2019) çalışmasında, Güney Afrika'daki denetçilerin KDK raporlanmasına ilişkin deneyimlerini incelemektedir. Çalışmada, denetçilerle yapılan detaylı görüşmeler aracılığıyla, KDK raporlamasının denetim raporlarının şeffaflığını artırmadığı, potansiyel sorumluluk riskleri ve maliyet artışlarına yol açtığı tespit edilmiştir. Toplamda 20 denetim uzmanıyla gerçekleştirilen görüşmelerin tematik analiz yöntemiyle değerlendirilmesi sonucunda, denetçilerin KDK raporlamasına ilişkin olarak "kilit" kavramını farklı şekilde yorumladıkları, bu yorumların önemlilik, öznel değerlendirme, zorluk ve zamana bağlı hususları içerdiği ortaya konulmuştur. Ayrıca, Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası'nda listelenen kuruluşların denetçilerinin, KDK raporu hazırlama zorunluluğunun ardından denetim ortamında yaşanan değişim ve etkileri detaylandırılmış, KDK raporlarının beklenen şeffaflık hedefine ulaşmadığı ve kullanıcılar tarafından yeterince dikkate alınmadığı sonucuna varılmıştır.

Moroney vd. (2021) çalışmalarında, yatırımcıların denetçi raporlarında yer alan KDK'lara ne zaman değer verdiğini araştırmaktadırlar. Araştırmacılar, KDK'ların denetimin algılanan değerini ve denetçinin güvenilirliğini artırıp artırmadığını incelerken, denetim firmasının büyüklüğünün (Dört Büyük veya Dört Büyük olmayan) bu algıları nasıl etkilediğine odaklanıyor. Çalışma, KDK'ların algılanan değeri ve güvenilirliği yalnızca Dört Büyük olmayan bir firma denetim yaptığında artırdığını gösteriyor; Dört Büyük firmalar için ise KDK'ların varlığı veya yokluğu algılanan değeri önemli ölçüde etkilemiyor. Çalışma ayrıca, KDK'ların yatırımcıların dikkatini temel denetim mesajlarından uzaklaştırabileceğine yönelik potansiyel bir yan etkiyi de ortaya koyuyor. Çalışma, denetim standartlarını belirleyenlere, denetçilere ve yatırımcılara, KDK'ların faydalarının hangi koşullarda gerçekleştiğine dair önemli bilgiler sunuyor.

Zeng vd. (2021) çalışmalarında, Çin'deki KDK raporlarını ve bunların denetim kalitesi üzerindeki etkilerini incelemektedirler. Çalışmada metin analizi ile denetçilerin hem sektöre özgü hem de şirkete özgü KDK'ları raporladığı tespit edilmiştir. Ayrıca zorunlu KDK uygulamasının ardından denetim kalitesinde artış olduğu ve KDK açıklamalarının niteliğinin denetçilerin kazanç kalitesi

endişelerini yansıttığı belirlenmiştir. Çalışma, Çin'deki bu yeni denetim raporlama standardının uygulanmasına dair kanıtlar sunmaktadır. Bunun yanında, KDK raporlamasının sadece bir formalite olmadığını ve denetim kalitesini artırma potansiyeli taşıdığını da gösteriyor.

Atay ve Çeltikçi (2021) çalışmalarında, Borsa İstanbul (BİST-100) şirketlerinin denetçi raporlarında yer alan KDK bildirimlerini içerik analizi yöntemiyle incelemektedirler. Çalışma, 2017–2019 yılları arasındaki denetçi raporlarını kapsamakta ve KDK bildirimlerinin sektörel yansımalarını ve özgünlüğünü incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışmada, toplam 296 denetçi raporu ve 647 KDK incelenmiş; veriler ana sektörler, alt sektörler ve her BİST firması/denetim firması açısından detaylı analizlere tabi tutulmuştur. Ayrıca çalışma BDS 701 kapsamında KDK'ların finansal tablo denetiminde en kritik konuları ifade ettiğini ve denetçinin yargısına dayanarak özgün ve sade ifadelerle raporlanması gerektiğini vurgulamaktadır.

Elmarzouky vd. (2024) çalışmalarında, KDK'lar üzerine yapılmış sistematik bir inceleme sunmaktadırlar. Çalışma, KDK'ların belirleyicilerini ve sonuçlarını ele alan 117 makale ve raporu analiz etmektedir. İnceleme, KDK'ların finansal raporlama kalitesi üzerindeki etkisini vurgulamakta ve bu alanda gelecekteki araştırmalar için boşluklar ve öneriler sunmaktadır. Çalışma, düzenleyiciler, paydaşlar ve akademik çevreler için değerli içgörüler sunarak, denetim raporlamasındaki düzenleyici değişikliklerin başarısını değerlendirmek üzere gelecekte yapılacak KDK'lar ile ilgili araştırmaların önemini vurgulamaktadır. Ayrıca çalışma, KDK'lar ile ilgili tartışmaları ve endişeleri inceleyerek bu konudaki literatürdeki eksikliklere dikkat çekmektedir.

Sarısoy (2024) çalışmasında, Türkiye'deki kilit denetim konuları üzerine yapılan akademik araştırmaların bibliyometrik analizini sunmaktadır. Çalışmada, kilit denetim konularıyla ilgili yayınlanan makaleler incelenerek, araştırmaların genel eğilimleri ve odak noktaları belirlenmiştir. Araştırma sonuçları, standardın yayımlanmasından sonraki dönemde kilit denetim konularının hangi konulardan oluştuğuna yönelik çalışmaların arttığını göstermektedir. Çalışmada ayrıca çeşitli sektörlerle göre bildirilen KDK'lar ve denetim süreciyle ilişkili hususlar da ele alınmıştır.

Literatürde "Kilit Denetim Konuları" üzerine yapılan araştırmaların sayıca fazla olmasına karşın, bu alandaki yayınların bilimsel haritasını çıkarmayı hedefleyen bibliyometrik analiz çalışmalarının sınırlı kaldığı görülmektedir. Dolayısıyla bu çalışma, söz konusu boşluğu doldurmayı amaçlamakta ve alana ilişkin teorik çerçevenin gelişimine katkı sunmayı hedeflemektedir. Ayrıca çalışma, geniş bir yayın yelpazesine sahip olan bu alanda çalışacak araştırmacılara ve uygulayıcılara rehberlik edecek bir kaynak işlevi görmektedir.

3. ARAŞTIRMANIN AMACI, METODOLOJİSİ VE BULGULARI

Araştırmanın bu kısmında; i) araştırmanın amacı, ii) araştırmanın metodolojisi ile iii) ulaşılan verilerin analiz edilmesi sonucunda elde edilen bulgular değerlendirilmekte ve aşağıdaki alt başlıklarda detaylı bir biçimde açıklanmaktadır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada 2014–2024 döneminde Kilit Denetim Konuları üzerine yapılan akademik makalelerin bilim haritalama tekniği kullanılarak bibliyometrik analiz yöntemi ile çeşitli göstergeler açısından incelenmesi amaçlanmaktadır. Araştırma, dünya genelinde literatürdeki araştırma boşluklarını belirlemenin yanı sıra, gelecek çalışmalar için metodolojik ve içeriksel bir çerçeve sunarak alana katkı sağlamayı hedeflemektedir.

3.2. Araştırmanın Metodolojisi

3.2.1. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kapsamını, WoS veri tabanında taranan ve Kilit Denetim Konuları ile ilgili olarak yayımlanan makaleler oluşturmaktadır. Bilgi kullanıcılarına daha tutarlı ve doğru bilgilerin aktarılması bakımından bu çalışmada, Kilit Denetim Konuları bağlamında 2014'den günümüze kadar (31 Aralık 2024) yapılan makale çalışmaları örnekleme alınmıştır. 2014 yılının başlangıç yılı olarak seçilmesinin temel nedeni, Kilit Denetim Konularına ilişkin düzenlemelerin bu dönemde yürürlüğe girmesidir. IAASB tarafından yayımlanan BDS 701 (ISA 701) standardı, 2013 yılında duyurulmuş ve 2016 yılı itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. 2014 yılı, söz konusu standardın yürürlüğe girmesinden önce akademik ve profesyonel tartışmaların yoğunlaştığı, literatürdeki ilk teorik çerçevelerin şekillendiği kritik bir dönem olması nedeniyle, bu tarihten itibaren yayımlanan makalelerin incelenmesi uygun görülmüştür.

Söz konusu makaleler aranırken anahtar kelime olarak “Key Audit Matters*”, “Critical Audit Matters*” “Independent Audit Standard 701*” ve “ISA 701*” ifadeleri kullanılmıştır. Küresel boyutta “Kilit Denetim Konuları” üzerine yapılan çalışmalara bütünsel bir bakış açısı oluşturması ve mevcut duruma ışık tutması bakımından belirlenen sınırlama araştırmanın özgünlüğünü ortaya koymaktadır.

3.2.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırma, nicel araştırma yöntemine dayalı olarak gerçekleştirilmiştir. Araştırma deseni olarak ise mevcut literatürdeki yayınların sistematik biçimde incelenmesine olanak tanıyan tarama modeli benimsenmiştir. Tarama modeli kapsamında, 2014–2024 yılları arasında Web of Science (WoS) veri tabanında yayımlanan ve Kilit Denetim Konuları ile ilişkili olan 185 makale, bibliyometrik analiz yöntemi ve bilimsel haritalama tekniği kullanılarak sayısal veriler doğrultusunda analiz edilmiştir. Bu yönüyle çalışma, mevcut durumun betimlenmesine ve alandaki bilimsel gelişmelerin nicel veriler aracılığıyla ortaya konulmasına imkân tanımaktadır. Web of Science (WoS) veri tabanının seçilmesinin nedeni; doğrudan veri indirmeye olanak sağlaması, bu veri tabanından indirilen verilerin paket programlarda kullanılması durumunda daha az hata ile karşılaşılmaması, akademik camiada en saygın veri tabanlarından biri olarak kabul görmesi ve bibliyometrik çalışmalarda en fazla tercih edilen veri tabanlarından biri olmasıdır (Koç, 2022).

Literatür araştırması, herhangi bir araştırma alanının genel durumunu incelemek, araştırma alanında mevcut bilgiler toplamak, bu bilgileri kategorize etmek ve boşlukları tespit etmek açısından önem arz etmektedir (Öztürk ve Gürler, 2022). Bu çalışmada bir literatür incelemesi aracı olarak kullanılan bibliyometrik analiz, bir alana ait olan çıktıların nicel yöntemler kullanılarak değerlendirilmesidir (Cobo vd., 2011). Bibliyometrik analizde temel amaç, belirli bir bilimsel alandaki literatürü veya literatürün bir kısmını tanımak, anlamak ve değerlendirmektir. Bibliyometrik analiz, belli bir alana yönelik veya belirli akademik dergilerdeki yayınların bazı bibliyometrik göstergeler (yıl, yazar, makale sayısı, çalışılan konu, üniversite, dergi, atıf, anahtar kelimeler gibi) açısından sayısal analizler ve istatistikler yardımıyla incelenmesi neticesinde bilimsel olarak çeşitli bulguların elde edilmesidir (Al ve Coştur, 2007). Bu açıdan bakıldığında bibliyometrik analiz, herhangi bir araştırma alanının yapısını ve gelişimini görebilmek için yapılan bir işlemdir. Bilimsel haritalama tekniği ise akademik alanlardaki entelektüel etkileşimleri, teorik evrimi ve araştırma trendlerini sistematik olarak görselleştirerek bilimsel bilgi birikiminin yapısal dinamiklerini açığa çıkarmaktadır (Kurutkan ve Orhan, 2019: 4). Bu çalışmada, "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında küresel literatürde yer alan akademik çalışmalar kapsamlı bir literatür taraması ile derlenmiş ve bilimsel haritalama tekniği kullanılarak bibliyometrik analiz yöntemiyle sistematik olarak incelenmiştir.

Bu araştırmada analize tabi tutulacak makalelerin daha az veriye indirgenerek doğru, tutarlı ve güvenilir yorumların yapılabilmesi için bu araştırmada bibliyometrik göstergelerle birlikte Kilit Denetim Konularına yönelik ulusal ve uluslararası makalelerin; i) teoriye, ii) literatüre ve iii) uygulamaya sağladığı katkılar önem arz etmektedir.

3.3. Araştırmanın Bulguları

Bu kısımda WoS veri tabanından ulaşılan verilerin analiz edilmesi sonucu ulaşılan bulgular grafikler ile gösterilmiştir.

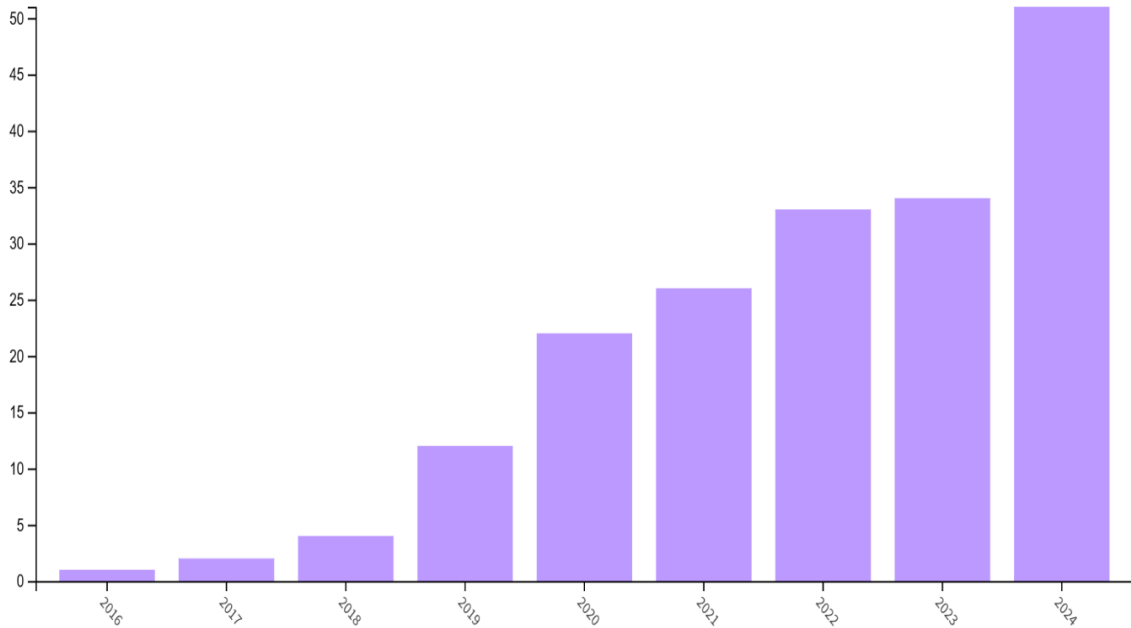
3.3.1. Genel İstatistikler

“Web of Science” veri tabanında 31.12.2024’e kadar “Key Audit Matters*”, “Critical Audit Matters*” “Independent Audit Standard 701*” ve “ISA 701*” anahtar kelimeleri ile gerçekleştirilen tarama sonucunda toplam 208 makale tespit edilmiş olup, bunlardan 185’inin erişime açık olduğu belirlenmiştir.

3.3.1.1. Makalelerinin Yayın Yıllarına Göre Analizi

Konuya ilişkin yapılan makalelerin sayı olarak yıllara göre dağılımı Grafik 1’de gösterilmiştir.

Grafik 1. Makalelerin Yayın Yıllarına Göre Dağılımı



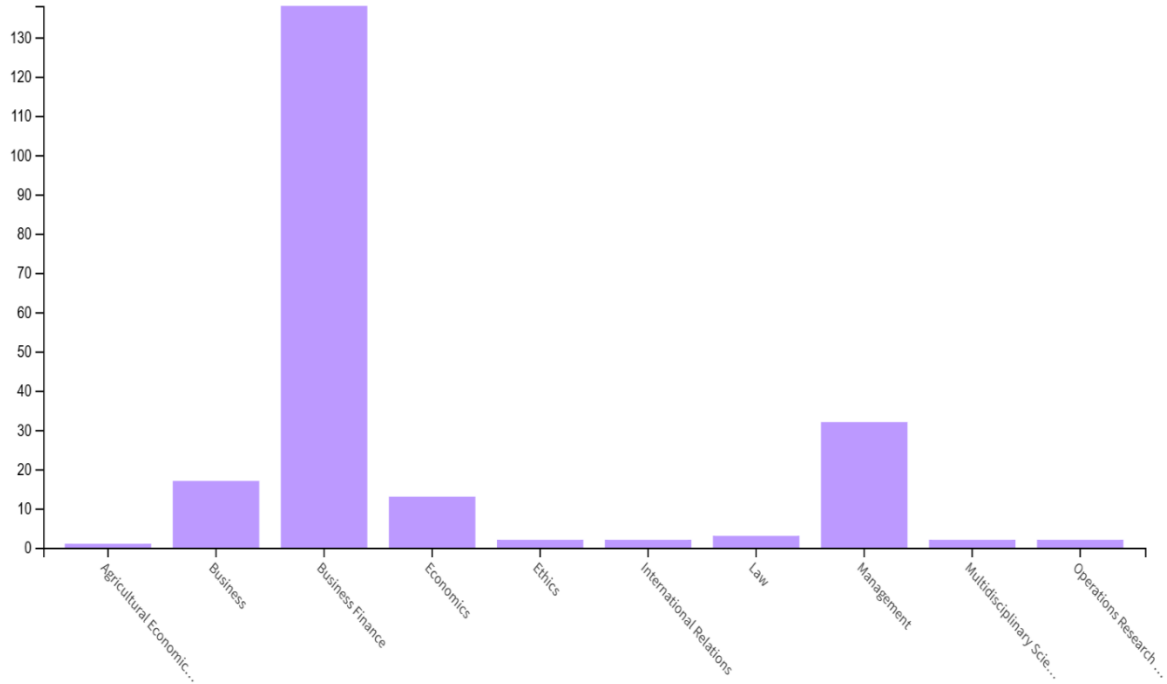
Kaynak: (WoS veri tabanında yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Grafik 1’de de görüldüğü gibi 2016 yılından itibaren kilit denetim konuları üzerine yapılan yayın sayısında istikrarlı ve belirgin bir artış olduğu görülmektedir. Özellikle 2020 sonrasında yükselişin daha da hızlandığı dikkat çekmektedir. Konu ile ilgili en fazla makalenin 2024 yılında yayınlandığı tespit edilmiştir.

3.3.1.2. Makalelerinin Konu Kategorilerine Göre Analizi

Konu kategorisi, makalelerin yayınlandıkları dergilerin konu kategorilerini kapsamaktadır. “Kilit Denetim Konuları” ile ilgili makalelerin yayınlandıkları dergilerin konu kategorilerine dağılımı Grafik 2’de gösterilmiştir.

Grafik 2. Makalelerin Konu Kategorilerine Göre Dağılımı



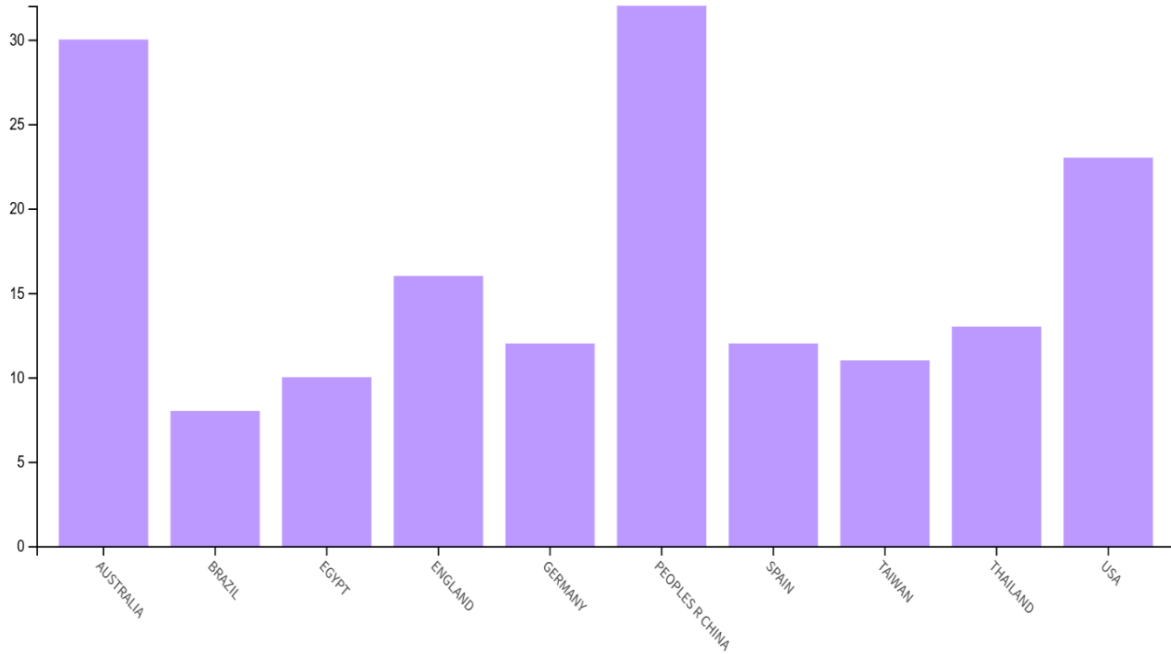
Kaynak: (WoS veri tabanında yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Grafik 2’de de görüldüğü gibi dergilerin büyük bir çoğunluğu Business Finance kategorisinde olup, en fazla bu konuda yayın yapan dergide makalenin yayınlandığı tespit edilmiştir. Ayrıca Business ve Management kategorilerinin de görece yüksek sayıda yayına sahip olduğu, buna karşın Economics, Law, Ethics ve International Relations gibi diğer alanlarda daha sınırlı sayıda çalışma bulunduğu dikkat çekmektedir.

3.3.1.3. Makalelerinin Ülkelere Göre Analizi

“Kilit Denetim Konuları” konusuna ilişkin yayın olarak en fazla katkı sağlayan ülkelerin dağılımı Grafik 3’te gösterilmiştir.

Grafik 3. Makalelerin Ülkelere Göre Dağılımı



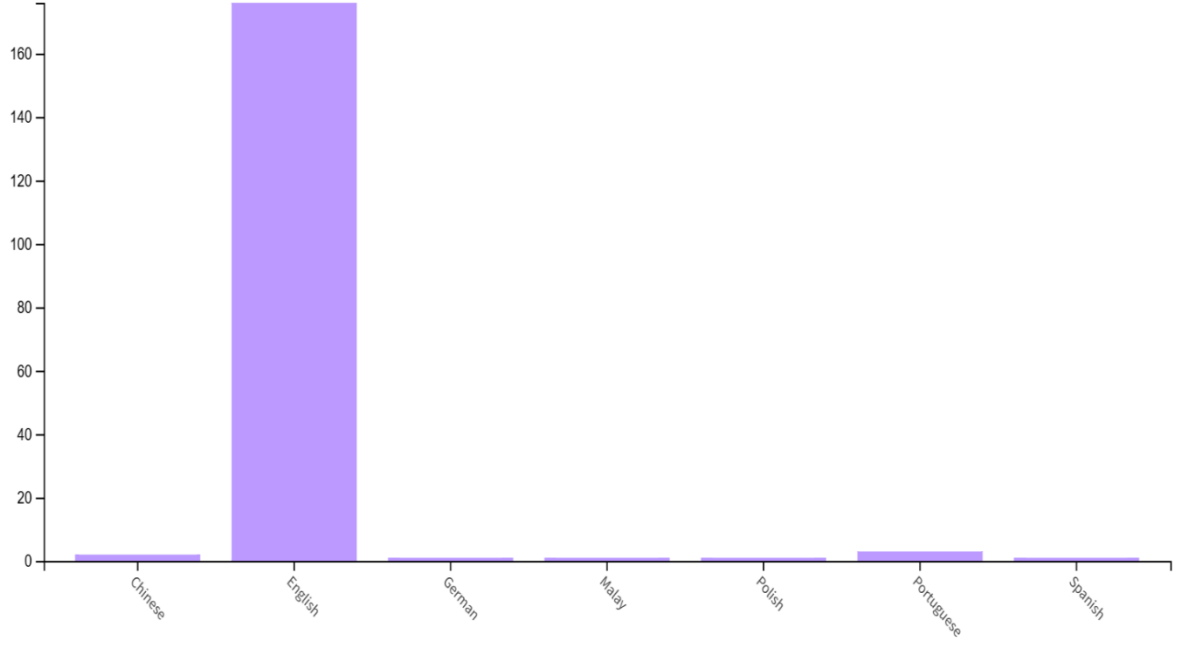
Kaynak: (WoS veri tabanında yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Grafik 3'te de görüldüğü gibi Kilit Denetim Konuları üzerine yapılan çalışmaların ülkelere göre dağılımında Avustralya ve Çin dikkat çekici biçimde öne çıkmaktadır. ABD ise görece yüksek yayın sayısı ile bu iki ülkeyi takip etmektedir. İngiltere ve Almanya gibi Avrupa ülkelerinde de ilgi belirgin olmakla birlikte, Brezilya ve Mısır'da görece olarak daha az sayıda çalışma bulunmaktadır.

3.3.1.4. Makalelerinin Yazıldığı Dillere Göre Analizi

“Kilit Denetim Konuları” konusuna ilişkin yayınlanan makalelerin yazılmış olduğu dillere göre dağılımı Grafik 4'te gösterilmiştir.

Grafik 4: Makalelerin Yazıldığı Dillere Göre Dağılımı



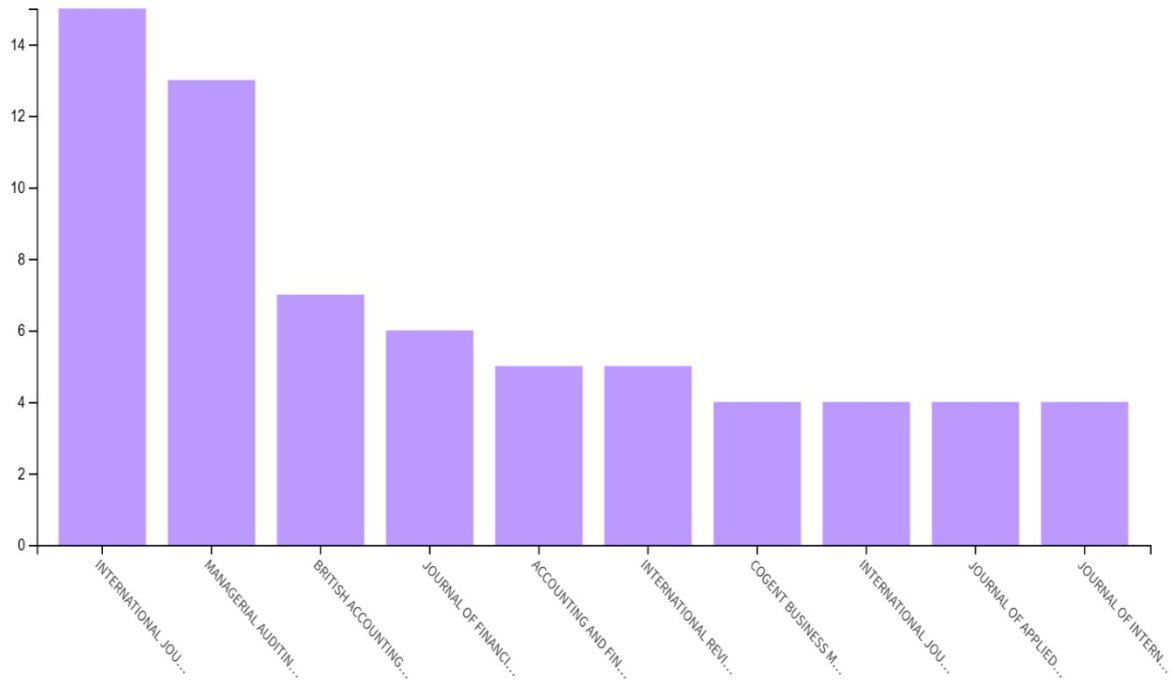
Kaynak: (WoS veri tabanında yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Grafik 4’te de görüldüğü gibi konuya ilişkin yayınlanan makalelerin çok büyük bir çoğunluğunun İngilizce yazıldığı tespit edilmiştir. Bu durum, konunun İngilizce’nin hâkim bir iletişim dili olarak öne çıktığını göstermektedir.

3.3.1.5. Makalelerinin Kaynak Başlıklarına (Yayınlandıkları Dergi) Göre Analizi

“Kilit Denetim Konuları” konusuna ilişkin yayınlanan makalelerin yayınlandıkları dergilere göre dağılımı Grafik 5’te gösterilmiştir.

Grafik 5. Makalelerin Kaynak Başlıklarına Göre Dağılımı



Kaynak: (WoS veri tabanında yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Grafik 5'te de görüldüğü gibi “Kilit Denetim Konuları” konusuna ilişkin yayınlanan makalelerin belirli akademik dergilerde yoğunlaştığını göstermektedir. Dergiler arasında *International Journal of Auditing* dergisinin yayın sayısı açısından ilk sırada olduğu görülmektedir. Bu dergiye takiben ikinci sırada ise *Managerial Auditing Journal* dergisi yer almaktadır.

3.3.2. Bibliyometrik Verilere Dayalı Haritalama Analizleri

Çalışmanın bu bölümünde, “Bibliyometrik Verilere Dayalı Haritalama Yöntemi” ile “Atıf (Citation)” ve “Eş Dizimlilik (Co-Occurence)” teknikleri kullanılarak “Kilit Denetim Konuları” konusunda etkili olan yazarların, ülkelerin, kuruluşların ve kaynakların (dergilerin) ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Bununla beraber, “Bibliyometrik Haritalama Yöntemi” ile konuya ilişkin makalelerin özetlerinde kullanılan anahtar kelimelerden en sık kullanılanların da tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçlara göre, bibliyometrik analiz tekniklerini uygulamak ve bunların görsellerini (haritalarını) oluşturmak için tasarlanmış olan (Tanudjaja ve Kow, 2018) VOSviewer paket programı ile konuya ilişkin makalelerin bibliyometrik analizi gerçekleştirilmiştir. Önceden de değinildiği gibi bu analizler 2 ana başlık altında yapılmış olup elde edilen bulguların bu alanda yapılacak diğer çalışmalara öncü olabileceği düşünülmektedir.

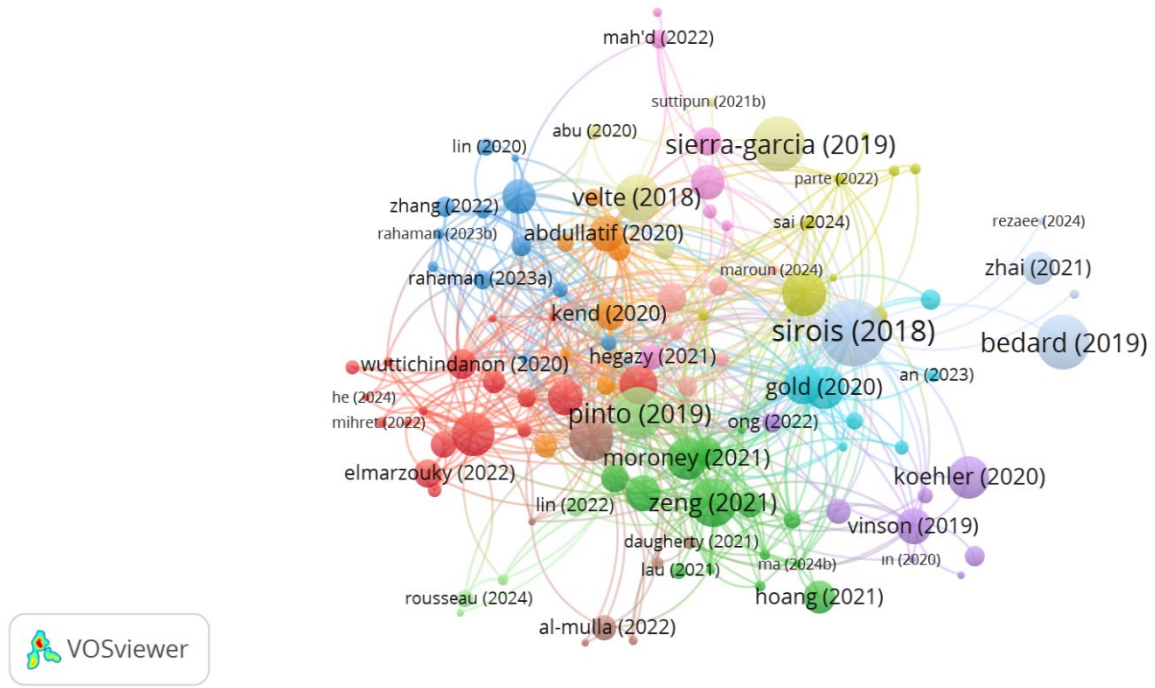
3.3.2.1. Atıflara Göre Haritalama Analizi

Atıf analizinde, “Kilit Denetim Konuları” konusuna ilişkin makalelerde yapılan alıntılanma haritalarından elde edilen sonuçlar 5 alt başlık altında incelenmiştir.

- *Belgelere (makaleler) göre atıf analizi*

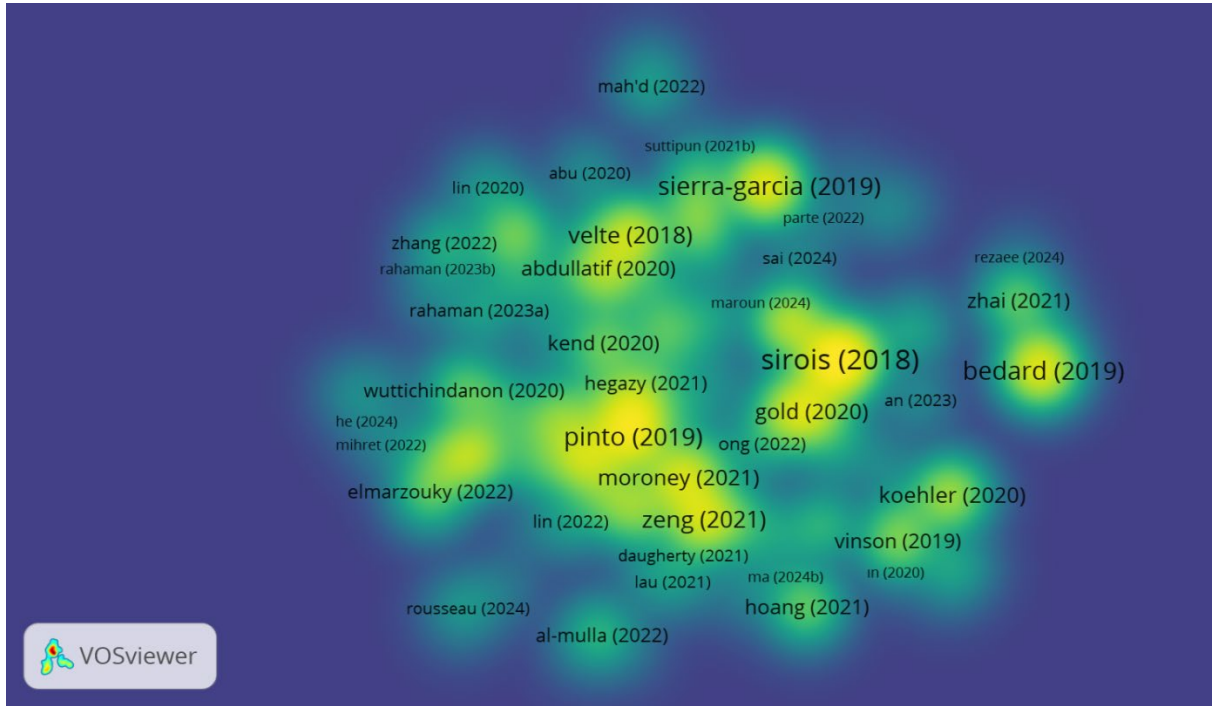
Alıntı analizi ile toplam 185 tane makale içinde en az 2 kez alıntılanan 117 makale olduğu tespit edilmiştir. Bu makaleler analize tabi tutulmuş, aşağıdaki şekillerde ağ ve yoğunluk haritaları oluşturulmuştur.

Şekil 1. Makalelerin Alıntı Ağ Haritası



Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 2. Makalelerin Alıntı Yoğunluk Haritası



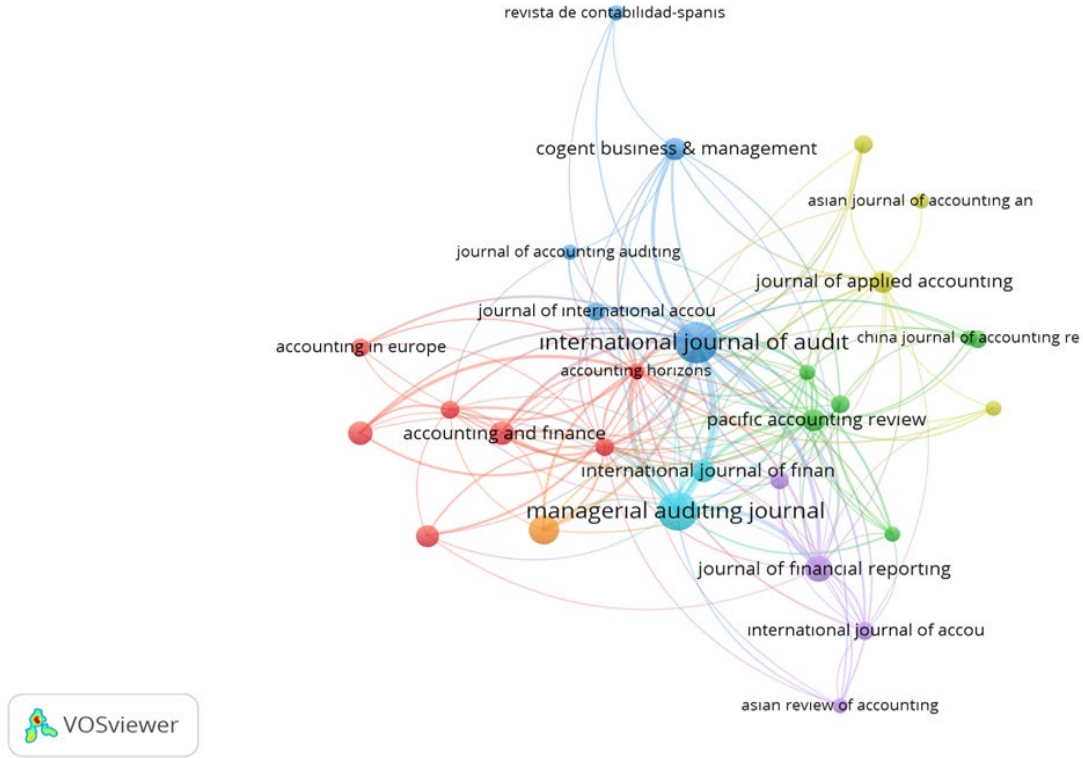
Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Ağ ve yoğunluk haritalarına göre en fazla alıntılanan ve en yüksek bağlantı gücüne sahip olan makalenin Sirois (2018)'e ait olduğu görülmektedir. Bunu ikinci sırada Pinto (2019) takip etmiştir.

- **Dergilere göre atıf analizi**

Alıntı analizi ile toplam 96 dergi içinde en az 2 kez alıntılanan 29 dergi olduğu tespit edilmiştir. Bu dergiler analize tabi tutulmuş, aşağıdaki şekillerde ağ ve yoğunluk haritaları oluşturulmuştur.

Şekil 3. Dergilerin Alıntı Ağ Haritası



Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 4. Dergilerin Alıntı Yoğunluk Haritası



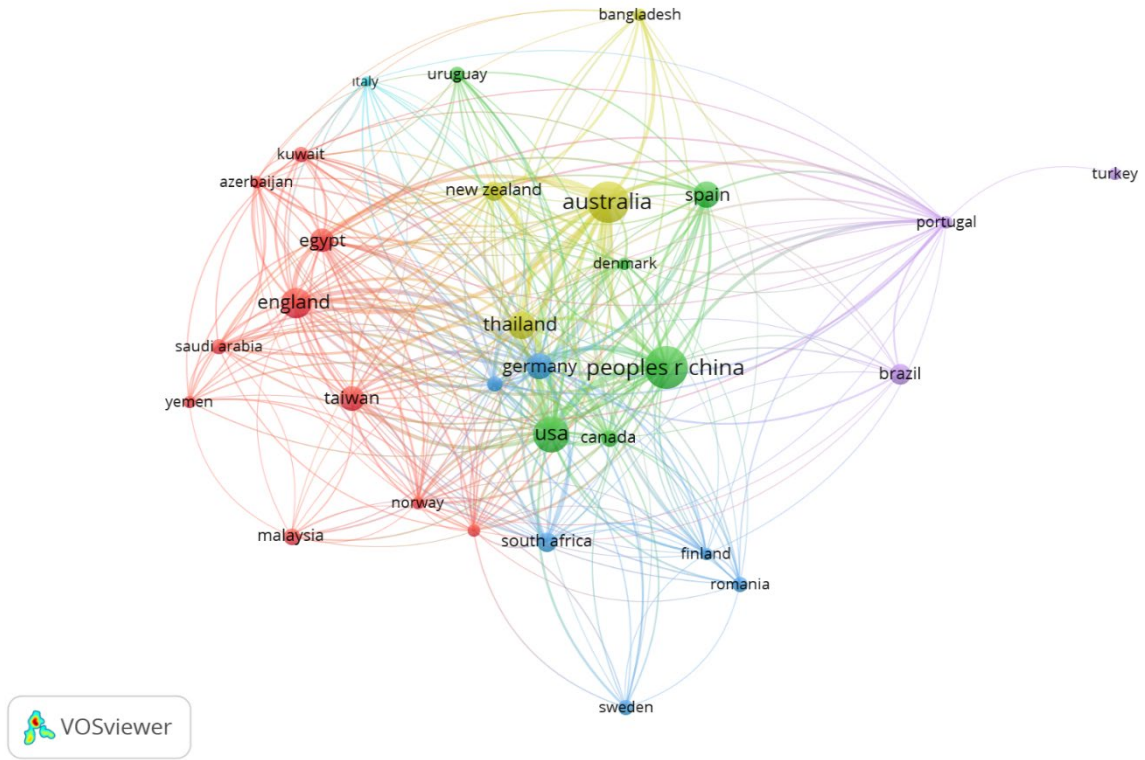
Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Ağ ve yoğunluk haritalarına göre “Kilit Denetim Konuları” konusundaki makalelerin yayınlandığı dergilerden en fazla alıntı yapılan ve en yüksek bağlantı gücüne sahip derginin birinci sırada *International Journal of Auditing*, ikinci sırada *Managerial Auditing Journal* olduğu belirlenmiştir.

- **Ülkelere göre atıf analizi**

Alıntı analizi ile toplam 50 ülke içinde en az 2 kez alıntılanan ülke sayısı 31 olarak belirlenmiş, aşağıdaki şekillerde ağ ve yoğunluk haritaları oluşturulmuştur.

Şekil 5: Ülkelerin Alıntı Ağ Haritası



Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 6. Ülkelerin Alıntı Yoğunluk Haritası



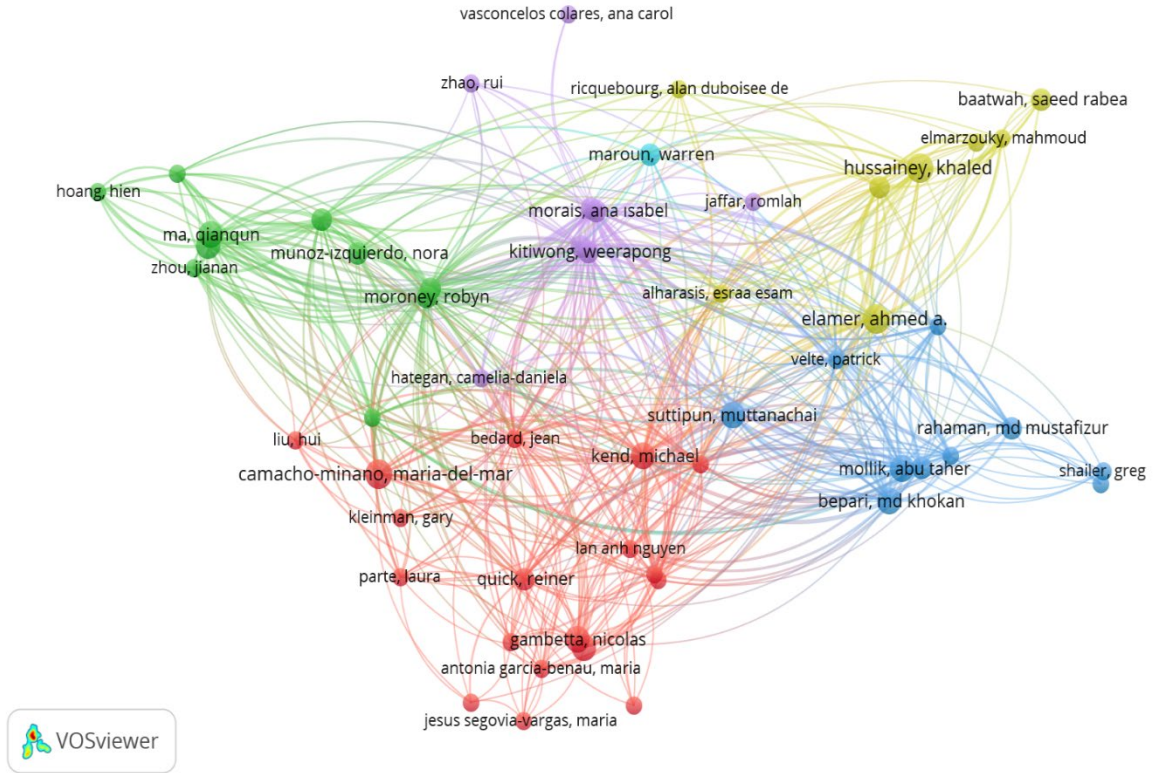
Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Ağ ve yoğunluk haritalarına göre “Kilit Denetim Konuları” üzerine yapılan yayınlarda en fazla alıntılanan ve en yüksek bağlantı gücüne sahip ülkeler birinci sırada ABD, ikinci sırada ise Avustralya’dır.

- ***Yazarlara göre atıf analizi***

Alıntı analizi ile “Kilit Denetim Konuları” üzerine makale yazan toplam 418 yazar belirlenmiş olup bu yazarlar içerisinde en az 2 kez alıntılanan 58 yazar olduğu tespit edilmiştir. Bu yazarlar analize tabi tutulmuş, aşağıdaki şekillerde ağ ve yoğunluk haritaları oluşturulmuştur.

Şekil 7. Yazarların Alıntı Ağ Haritası



Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 8. Yazarların Alıntı Yoğunluk Haritası



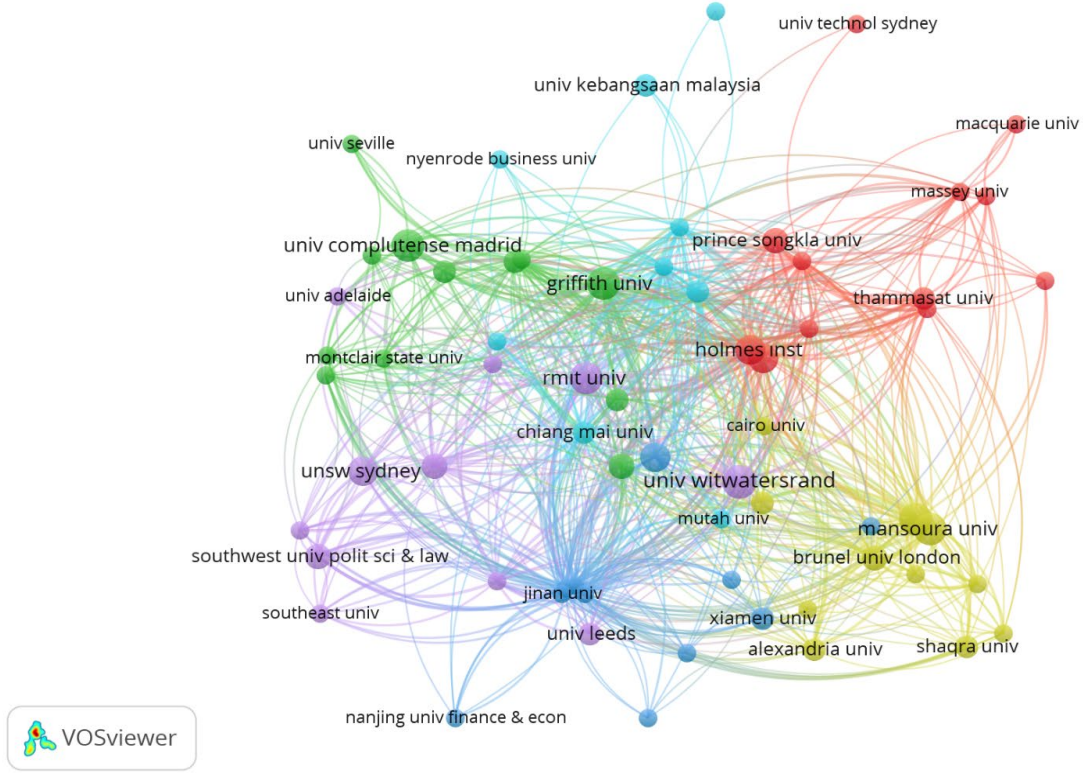
Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Ağ ve yoğunluk haritalarına göre “Kilit Denetim Konuları”nda en fazla alıntılanan yazarın birinci sırada Jean Bedard, ikinci sırada Michael Kend olduğu tespit edilmiştir. Ancak alıntı yapılan yazar Michael Kend’in toplam bağlantı gücü daha yüksek çıkmıştır.

- **Kuruluşlara Göre Atıf Analizi**

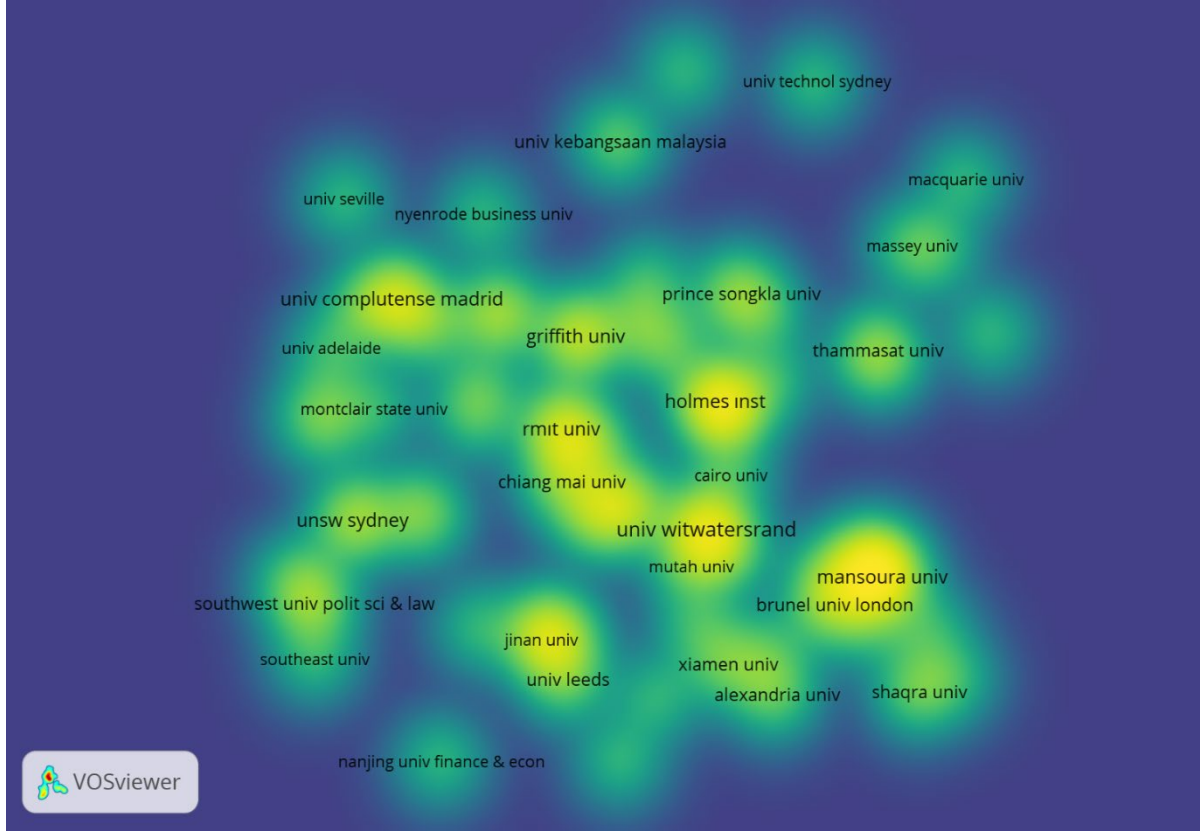
Alıntı analizi ile “Kilit Denetim Konuları” konusunda makalenin yazıldığı en az 2 kez alıntılanan 265 kuruluştan 66’sının eşik değeri karşıladığı tespit edilmiştir. Bu kuruluşlar analize tabi tutulmuş, aşağıdaki şekillerde ağ ve yoğunluk haritaları oluşturulmuştur.

Şekil 9. Kuruluşların Alıntı Ağ Haritası



Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 10. Kuruluşların Alıntı Yoğunluk Haritası



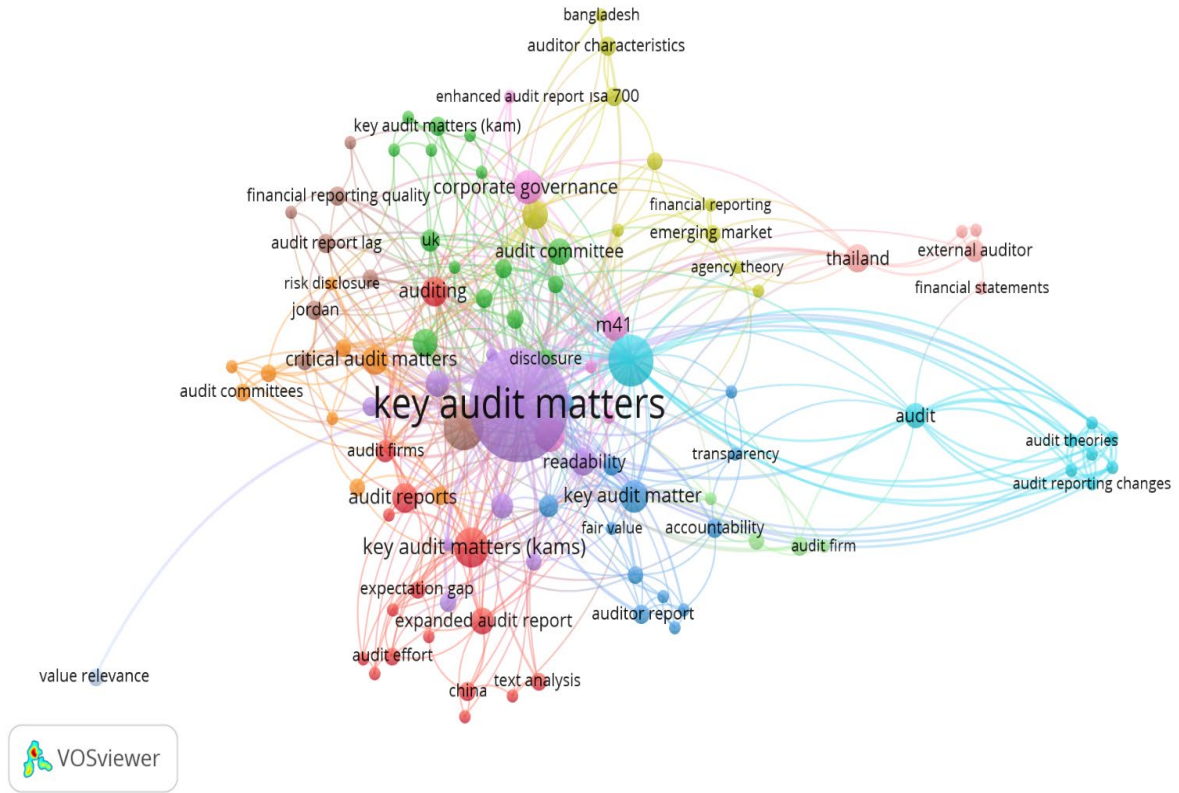
Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Ağ ve yoğunluk haritalarına göre “Kilit Denetim Konuları” üzerine yayınları açısından en fazla alıntılanan kuruluşun Laval University iken en yüksek bağlantı gücüne sahip olan kuruluşun Griffith University olduğu tespit edilmiştir.

3.3.2.2. Eş Dizimlilik (Tekrar Sıklığı)’na Göre Haritalama Analizi

Eşdizimlilik (tekrar sıklığı) analizi; anahtar kelimeler başlığı altında incelenmiş olmakla birlikte, yapılan bu analiz ile “Kilit Denetim Konuları” konusunda yayınlanmış olan makalelerde kullanılan kelimeler arasındaki işbirliği, ağ ve yoğunluk haritaları ile görselleştirilmiştir. Konuya ilişkin makalelerde anahtar kelimelerin incelenmesindeki sebep, makalede ele alınan konuların içerikleri hakkında bir değerlendirmede bulunabilmektir. Yapılan analiz ile 472 anahtar kelime içerisinde en az 2 ve daha fazla eşdizimlilik (tekrar sıklığı) gösteren 106 anahtar kelime bulunmuştur. Bu anahtar kelimeler analize tabi tutulmuş, aşağıdaki şekillerde ağ ve yoğunluk haritaları oluşturulmuştur.

Şekil 11. Makalelerde Birlikte Kullanılan Anahtar Kelimelerin Ağ Haritası



Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Çalışmada VOSviewer yazılım sonuçlarına elde edilen görsel haritalama bulgularına göre;

- Atıf analizine dayalı sonuçlara göre; Kilit Denetim Konuları en çok atıf yapılan makalenin *Sirois (2018)*'e ait olduğu, konu ile ilgili en çok alıntı yapılan derginin *International Journal of Auditing* olduğu, konu ile ilgili yayın açısından en fazla alıntılanan ülkenin ABD olduğu, konu ile ilgili en fazla alıntı yapılan yazarın Jean Bedard olduğu, konu ile ilgili en fazla alıntılanan kuruluşun *Laval Üniversitesi* olduğu tespit edilmiştir.
- Eş dizimlilik analizi sonuçlarına göre; “Kilit Denetim Konuları” konusuna ilişkin en fazla eşdizimlilik (tekrar sıklığı) gösteren anahtar kelimenin “*key audit matters*” olduğu dikkati çekmiştir.

Bu çalışmada “Kilit Denetim Konuları” konulu makale verilerine, “Web of Science-(WoS)” veri tabanından tarama yapılarak ulaşılmış ve elde edilen veriler analize tabi tutulmuştur. Çalışmadaki en önemli kısıt; araştırma kapsamında yalnızca bir tek veri tabanından yararlanılması ve sadece makale türündeki yayınların analize dahil edilmesidir. Ayrıca bu çalışmada, sadece atıf ve eş dizimlilik analizleri ile bibliyometrik analiz yapılmıştır. Gelecekte konuya ilişkin diğer bibliyometrik çalışmalarda;

- Ortak yazar, ortak atıf gibi analizlerin de yapılması,
- WoS veri tabanından başka “Scopus”, “Google Scholar”, “ScienceDirect”, “ScienceOpen”, “PubMed” gibi diğer veri tabanlarında yer alan yayınların da analiz kapsamına alınması ve türü makale çalışmaların dışında diğer çalışmaların da analize dahil edilip değerlendirilmesi, önerilmektedir.

Bu çalışmada elde edilen temel bulguların, güvence denetimi konusundaki çalışmalara bibliyometrik göstergeler üzerinden bir bakış sağlaması mümkün olabilecektir. Böylelikle makale sayısı, atıf sayısı, ülkeler, yıllar ve anahtar kelimeler gibi birtakım temel göstergeler açısından konuya ilişkin en dikkat çeken çalışmalara ulaşılmış olunacaktır.

YAZARLARIN BEYANI

Katkı Oranı Beyanı: Yazarlar, çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- ACCA (2018), *Key audit matters: Unlocking the secrets of the audit*, (2025, 6 Şubat), https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Key-audit-matters/pi-key-audit-matters.pdf.
- Al, U. ve Coştur, R. (2007). Türk Psikoloji Dergisi'nin Bibliyometrik Profili. *Türk Kütüphaneciliği Dergisi*, 21(2), 142-163.
- Atay, Ü. M. S., ve Çeltikci, G. N. P. (2021). Kilit Denetim Konuları (KDK) Bildirimlerinin İçerik Analizi Yöntemiyle İncelenmesi: Borsa İstanbul (Bist-100) Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 31, 113-142.
- Bağımsız Denetim Standardı (701), *Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi*, (2025, 6 Şubat) <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>.

- Bedard, J., N Gonthier-Besacier, A. Schatt (2014), “Costs ve Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience”, *International Symposium on Audit Research*, 5-21. Maastricht: ISAR-International Symposium on Audit Research.
- Brouwer, A., Eimers, P., & Langendijk, H. (2016). The relationship between key audit matters in the new auditor's report and the risks reported in the management report and the estimates and judgments in the notes to the financial statements. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 90(12), 580-613.
- Can, M. (2017). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması. Yayımlanmamış Yüksek Lisans tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Cobo, M. J., López-Herrera, A. G., Herrera-Viedma, E. ve Herrera, F. (2011). An approachfordetecting, quantifying, andvisualizingtheevolution of a researchfield: *A practical applicationto the Fuzzy Sets Theory field. Journal of Informetrics*, 5(1), 146-166. <https://doi.org/10.1016/j.joi.2010.10.002>.
- Cordos, G. S., & Fulop, M. T. (2015). Understanding Audit Reporting Changes: *Introduction Of Key Audit Matters. Journal Of Accounting And Management Information Systems (JAMIS)*, 14(1), 128-152.
- Deloitte. (2017). *The New Auditor's Report: Brief for Boards and Audit Committees*. (2025, 28 Ocak) <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/audit/in-audit-new-auditors-report-noexp.pdf> adresinden alındı.
- Elmarzouky, M., Hussainey, K., & Abdelfattah, T. (2024). Key Audit Matters: A Systematic Review. *International Journal Of Accounting, Auditing And Performance Evaluation*, 20(3-4), 319-341.
- Ferreira, C., & Morais, A. I. (2019). Analysis Of The Relationship Between Company Characteristics And Key Audit Matters Disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31, 262-274.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89.
- Gold, A., & Heilmann, M. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): *A review of the academic literature. Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, 93(1/2), 5-14.
- Güleç,Ö.F.(2020) *Bağımsız Denetçi Raporundaki Dönüşüm Kilit Denetim Konuları*, Ankara:Gazi Kitabevi.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). 2011. *Consultation Paper: Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change*, May.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). 2013. *Exposure Draft: Reporting on Audited Financial Statements - Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs)*, July.
- Kavut, F. L., & Güngör, N. (2018). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.
- KGK (2025). (2025, 14 Şubat), <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/11570/TDS-2025-Seti>.
- Koç, A. (2022). Bibliyometrik Araştırmalarda İlgili Literatüre İlişkin Veri Setinin Oluşturulması: WoS ve Scopus Veri Tabanları Üzerinden Uygulamalar (Ed. Oğuzhan Öztürk, Gökhan Gürler). *Bir Literatür İncelemesi Aracı Olarak Bibliyometrik Analiz* içinde (67-94). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Kurutkan, M.N. ve F. Orhan (2018). “*Bilim Haritalama, Bibliyometrik Analiz ve Kitap İle İlgili Genel Hususlar*”- Sayfa: 1-12. (Editörler: M. Nurullah Kurutkan ve Fatih Orhan). Sağlık Politikası Konusunun Bilim Haritalama Teknikleri İle Analizi. İKSAD Yayınevi, Ankara.

- Moroney, R., Phang, S. Y., & Xiao, X. (2021). When do investors value key audit matters?. *European Accounting Review*, 30(1), 63-82.
- Öztürk, O. ve Gürler, G. (2022). *Bir Literatür İncelemesi Aracı Olarak Bibliyometrik Analiz*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- PCAOB. 2016. *Proposed Auditing Standard - The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards*, Release No. 2016-003, Rulemaking Docket Matter No. 034, March 11.
- Pinto, I., & Morais, A. I. (2019). What Matters İn Disclosures Of Key Audit Matters: *Evidence From Europe. Journal Of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145-162.
- Segal, M. (2019). Key Audit Matters: Insight From Audit Experts. *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 472-494.
- Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.
- Tanudjaja, I. ve Kow, G. Y. (2018). Exploring Bibliometric Mapping in NUS using BibExcel and VOSviewer. *IFLA WLIC Kuala Lumpur*, 1-9.
- Uzay, Ş., ve Köylü, Ç. (2018). Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (52), 47-70.
- Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhang, J., & Zhang, M. (2021). Key audit matters reports in China: Their descriptions and implications of audit quality. *Accounting Horizons*, 35(2), 167-192.

Article Type / Makale Türü
Araştırma Makalesi -
Research Article

Application Date / Başvuru Tarihi
03.06.2025 / 06.03.2025

Admission Date / Yayına Kabul Tarihi
06.25.2025 / 25.06.2025



ACTIVITY BASED COSTING METHOD IN READY-MIXED CONCRETE PRODUCTION SECTOR AND AN APPLICATION

HAZIR BETON ÜRETİM SEKTÖRÜNDE FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİ VE BİR UYGULAMA

Adalet ZOZİK¹, Alirıza AĞ²

ÖZ: Mamullerin genel üretim maliyetlerinden alması gereken pay üretim sürecinde yapılan faaliyetlerin yoğunluğuna bağlı olarak değişmektedir. Geleneksel maliyet yönteminde bu maliyetlerin mamullere dağıtılmasında üretim hacminin esas alınması mamul maliyetlerinin doğru bir şekilde belirlenememesine yol açmıştır. Bu nedenle de işletmeler, doğru ve sağlıklı bir şekilde maliyetlemeyi sağlayabilmek amacıyla faaliyet tabanlı maliyet yöntemleri geliştirmişlerdir. Faaliyet tabanlı maliyet yönteminde hacim bazlı ve hacim bazlı olmayan maliyet etkenleri de dahil olmak üzere neden-sonuç ilişkisi kurabilen maliyet etkenleri ile dolaylı maliyetler onları tüketen faaliyetlere yüklenmekte ve daha sonra faaliyetlere yüklenen maliyetler mamullere yüklenmektedir. Sonuç olarak, faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, maliyet hesaplamasının doğruluğunu artırması, doğru kararlar almaya yardımcı olması ve planlama/kontrol için bir gösterge görevi üstlenmesi gibi nedenlerle önemli bir bilgi sistemi olarak ortaya çıkmıştır. Bu çalışmanın amacı, geleneksel maliyet yöntemine göre maliyet hesaplaması yapan hazır beton mamul üreten bir işletmenin faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre maliyetlerinin gerçeğe uygun bir şekilde tespitini yapmanın yanı sıra geleneksel maliyet yöntemi ve faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre hesaplanan maliyetlerin karşılaştırmasını yapmaktır. Bu amaca ulaşmak için söz konusu işletmenin C25 ve C30 mamullerinin maliyetleri ele alınmıştır. Vaka çalışması yöntemi kullanılarak beton üretim maliyetleri faaliyetler açısından tespit edilmiş ve birim maliyetler hesaplanmıştır.

Anahtar Kelimeler : Geleneksel Maliyet Yöntemi, Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi, Hazır Beton Üretim Sektörü.

ABSTRACT: The share that products should receive from the general production costs varies depending on the intensity of the activities carried out in the production process. In the traditional cost method, the fact that the production volume is taken as the basis in the distribution of these costs to the products has led to the failure to determine the product costs accurately. For this reason, businesses have developed activity-based cost methods in order to provide accurate and sound costing. In the activity-based cost method, cost factors that can establish a cause-effect relationship, including volume-based and non-volume-based cost factors, and indirect costs are loaded to the activities that consume them, and then the costs loaded to the activities are loaded to the products. As a result, the activity-based cost method has emerged as an important information system for reasons such as increasing the accuracy of cost calculation, helping to make the right decisions and acting as an indicator for planning/control. The purpose of this study is to determine the costs of a ready-mixed concrete manufacturing company that calculates costs according to the traditional cost method according to the activity-based cost method in a realistic manner, as well as to compare the costs calculated according to the traditional cost method and the activity-based cost method. To achieve this goal, the costs of the C25 and C30 products of the company in question were considered. Using the case study method, concrete production costs were determined in terms of activities and unit costs were calculated.

Keywords: Traditional Costing Method, Activity-Based Costing Method, Ready-Mixed Concrete Production Sector.

¹Dr. Öğr. Üyesi, Bayburt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, <https://orcid.org/0000-0001-9314-8167>

² Doç. Dr., Bayburt Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, <https://orcid.org/0000-0001-5345-6245>

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

The purpose of this study is to determine the costs of a ready-mixed concrete manufacturing company that calculates costs according to the traditional cost method in a realistic way according to the activity-based cost method, as well as to compare the costs calculated according to the traditional cost method and the activity-based cost method.

Research Questions

In this study, the application of the activity-based costing method in a company operating in the ready-mixed concrete production sector in Bayburt was conducted and it was investigated whether this method was applicable.

Literature Review

When the relevant literature is examined, there are various studies in different production areas comparing the activity-based costing method and the traditional costing method (Akın, 2014; Alkan, 2005; Almeida and Cunha, 2017; Arslan and Aysalar, 2020; Bekçioğlu et al., 2014; Doğan and Çakıcı, 2016; Dumanoglu, 2005; Ege and Kurtlar, 2018; Karcioğlu and Temelli, 2016; Kavrar and Yılmaz, 2019; Öztürk and Alsamarrai, 2019; Tornberg et al., 2002; Tsai et al., 2014; Unutkan, 2010). In these studies, it is stated that businesses will learn the relationships between the activities carried out in the production process and the related costs. In addition, it has been stated that in the activity-based costing method, more accurate results are obtained because each product consumes activities at different rates and different cost factors are used when assigning costs to activities. In summary, it has been suggested that with these studies, costs can be determined in a realistic manner through many cost factors in the activity-based cost method and costs can be reduced by eliminating unnecessary processes. There is very limited current literature on the application of activity-based costing method in the ready-mix concrete production sector. Therefore, determining concrete production costs in terms of activities using the case study method within the scope of the study will fill an important gap in the literature. In addition, if the applicability of the activity-based costing method in the ready-mix concrete production sector is revealed as a result of the study, it will emerge as an alternative method in calculating product costs for businesses operating in this sector.

Methodology

In this study, the application of the activity-based costing method was carried out in a company operating in the ready-mixed concrete production sector in Bayburt province and the applicability of the activity-based costing method was investigated. To achieve this goal, the costs of the C25 and C30 products of the company in question were considered. Using the case study method, concrete production costs were determined in terms of activities and unit costs were calculated. In order to carry out the implementation part of the study, people in management positions (business owner and general manager) were interviewed and the necessary information was provided (The financial statements of the business for the first provisional tax period of 2024 were also used.).

Results and Conclusions

In this study, activity-based costing method was applied in a company operating in ready-mixed concrete production sector. In this context, using the actual data of the company in question, unit costs of C25 and C30 products were calculated per m³ within the framework of activity-based costing method. Then, the results obtained according to the activity-based costing method were compared with the results obtained from the company's current accounting method. The results of these two methods were different from each other. Accordingly, the unit costs of C25 and C30 products calculated according to the activity-based costing method were calculated as 1,739.70 TL/m³ for C25 and 1,931.04 TL/m³ for C30. The unit costs of C25 and C30 products obtained from the company's current costing method were calculated as 1,738.71 TL/m³ for C25 and 1,937.04 TL/m³ for C30. Accordingly, when the general production costs were calculated by applying the activity-based costing method, the cost of 1 m³ C25 was calculated as approximately 1 TL more and the cost of 1 m³ C30 was calculated as 6 TL less compared to the current costing method (it turned out that C25 should receive 1 TL more from indirect costs and C30 should receive 6 TL less). The reason for this is that C25 and C30 benefit from the general production costs collected in activity centers at different rates. It was seen that the results obtained by applying the activity-based costing method with this study were more accurate and logical. In addition, since the applicability of the activity-based costing method in the ready-mixed concrete production sector was demonstrated, it is possible to evaluate it as an alternative method in calculating product costs for businesses operating in this sector.

1. GİRİŞ

İşletme faaliyetlerinin karmaşıklığının artmasıyla birlikte, geleneksel hacim tabanlı maliyetlendirme yöntemlerinin zayıflığı daha da belirgin hale gelmiştir. Yöneticiler maliyetler hakkında daha doğru bilgi edinmenin başka yollarını aramışlar ve faaliyet tabanlı maliyet yöntemi en önemli alternatiflerden biri olmuştur. Son yüz yılda üretim teknolojilerinin hızlı bir biçimde değişmesi ve gelişmesine paralel olarak üretim maliyetlerine doğrudan yüklenebilen maliyet unsurlarının yapısında değişikliğe yol açmış ve maliyet unsurları içerisindeki genel üretim maliyetlerinin yükselmesine neden olmuştur (Kurşunel vd., 2007:8). Dolayısıyla yaşanan bu gelişmelere bağlı olarak mamul maliyetleri içerisindeki genel üretim maliyetlerinin önemi artmış ve bu maliyetlerin üretim maliyetlerine doğru bir biçimde yüklenmesinde alternatif maliyet yöntemlerinden olan faaliyet tabanlı maliyet yönteminin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Özkan, 2011: 82).

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ilk olarak üretim süreçleri için tasarlandığından, bu yöntemin destekçilerinin teorisi, mamullerin üretim karmaşıklığında farklılık gösterdiği ve faaliyetlerin tüketiminin de farklı oranlarda olduğu varsayımına dayanmaktadır. Geleneksel maliyetlendirme yöntemleriyle karşılaştırıldığında, faaliyet tabanlı maliyet yöntemi genel üretim maliyetlerini (endirekt maliyetleri) farklı faaliyetlerle ilişkilendirdiği için faaliyet maliyetlerinin daha doğru ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlayan bir süreçtir (Shihab ve Prasad, 2017:18.289-18.290).

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, genel üretim maliyetlerinin daha iyi bir şekilde anlaşılabilmesi hususunda üretimle ilgili hangi faaliyetlerin genel üretim maliyetlerine sebep olduğunu ve bu faaliyetlerin mamullerle nasıl bir ilişki içinde olduğunu göstermede önemli bir yöntemdir (Drury, 1994: 275; Gutnu ve Tanış, 2021:1.458). Ayrıca, faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ile işletmeler hedef maliyetleme, mamul maliyetleme, mamul hattı karlılığı, müşteri karlılığı ve hizmet fiyatlandırmasını analiz edebilir, üretim ve hizmet faaliyetlerine ilişkin daha doğru ve ayrıntılı bir görüş elde edebilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2007).

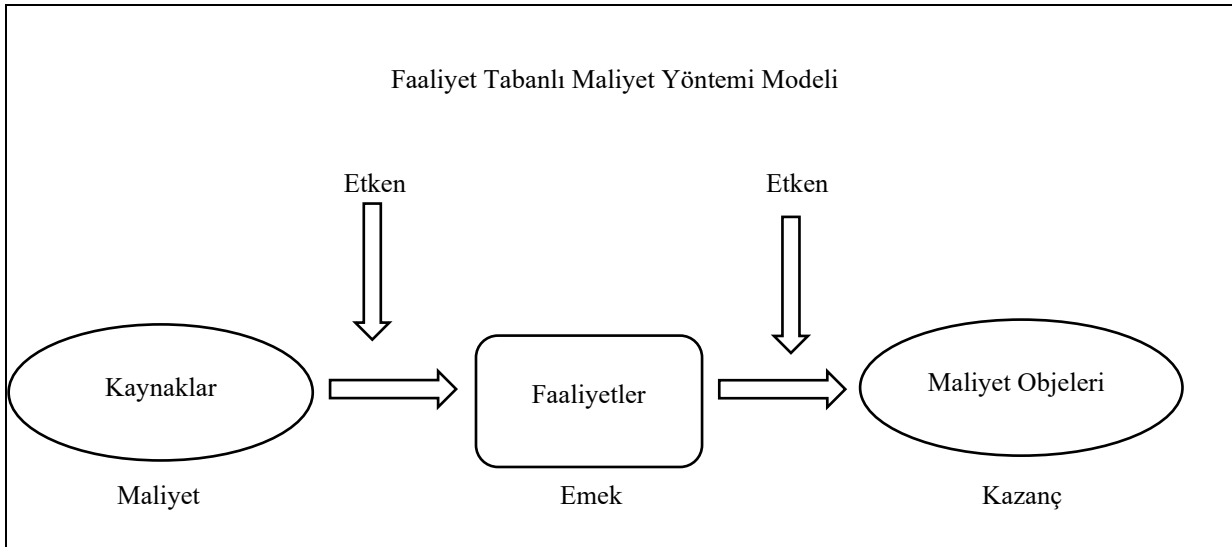
Bu çalışmada faaliyet tabanlı maliyet yönteminin Bayburt'ta hazır beton üretim sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulaması yapılarak, bu yöntemin uygulanabilirliği araştırılmıştır. Nitel araştırma yöntemlerinden olan vaka çalışması yöntemi kullanılarak C25 ve C30 mamullerinin maliyetleri, faaliyet merkezleri açısından tespit edilmiş ve birim maliyetler m³ başına hesaplanmıştır. Hesaplanan birim maliyetler işletmenin mevcut muhasebe yönteminden elde edilen verilerle karşılaştırılarak yorumlanmıştır.

2. FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİ VE UYGULAMA ESASLARI

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, ilk olarak Cooper ve Kaplan tarafından sanayileşme ve üretim süreçlerindeki otomasyon sistemlerinin artmasına bağlı olarak üretim maliyetlerindeki dolaylı

maliyetlerin artması sonucu geliştirilmiştir (Almeida ve Cunha, 2017:934; Cooper ve Kaplan, 1988:97). Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, üretilcek olan herhangi bir mamul ya da sunulacak olan herhangi bir hizmetin maliyetinin hesaplanmasında temel maliyet nesnesi olarak işletmelerdeki faaliyetleri dikkate alan bir yöntem olarak ifade edilebilir (Arslan ve Aysalar, 2020:904). Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin temelinde mamullerin üretilmesi için belirli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ve bu faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi içinde belirli kaynaklara ihtiyaç olduğu yatmaktadır. Dolayısıyla kaynakların maliyetinin faaliyetlere, faaliyet maliyetlerinin de her bir faaliyet için gerekli maliyet etkenleri aracılığıyla mamullere yüklenilmesi anlamına gelmektedir (Carli ve Canavari, 2013:399).

Şekil 1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Bileşenleri



Kaynak: Alkan, 2005:44; Taylor, 2002:51

Şekil 1’ de görüldüğü üzere, kaynakların maliyetleri faaliyetlere faaliyetlerin maliyetleri de maliyet etkenleri aracılığıyla mamullere yüklenmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet yönteminde maliyetlerin mamullere yüklenmesi iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Birinci aşamada maliyetler veya kaynaklar maliyet etkenleri aracılığıyla belirlenen faaliyetler sonrasında oluşturulan faaliyet merkezlerine dağıtılmaktadır. İkinci aşamada ise faaliyet merkezlerinde toplanan faaliyet maliyetleri ikinci aşama maliyet etkenleri aracılığıyla mamul veya hizmet gibi maliyet objelerine aktarılmaktadır (Gutnu ve Tanış, 2021:1.463).

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi özellikle teknolojiye meydana gelen gelişmelere bağlı olarak işletmelerde üretime ilişkin faaliyet ve süreçlerin iyileştirilmesi/geliştirilmesi ve verimliliğin artırılması açısından önem arz etmektedir. Bu doğrultuda faaliyet tabanlı maliyet yönteminin temel amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Akpınar ve Ödemiş, 2021:57; Arslan ve Aysalar, 2020:905):

- Üretim sürecindeki düşük katma değerli bir diğer ifadeyle değer yaratmayan faaliyetleri ortadan kaldırmak veya minimum düzeye indirmek,

- İşletmelerde karlılığı artırabilmek için katma değeri yüksek olan faaliyetlerin desteklenmesini sağlamak ve bu faaliyetler için etkin bir bilgi sistemi oluşturmak,
- Ortaya çıkabilecek problemlerin temel sebeplerini tespit ederek bunlara yönelik çözümler geliştirmek,
- Zayıf varsayımları ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- Yöneticilere alacakları kararlara dayanak olması amacıyla daha doğru maliyet verileri sağlamaktır.

3. FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİ İLE GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMİNİN KARŞILAŞTIRMASI

Üretim maliyetlerinin dağıtımında hacim tabanlı maliyet etkenlerini kullanan ve üretilen mamuller ile maliyetler arasında doğrudan ilişki kuran geleneksel maliyet yönteminde gerçekleştirilen dağıtımın temel amacı üretilen mamul veya sunulan hizmetlere yüklenecek olan maliyetlerin bu mamul veya hizmetlerin üretildiği yer olan esas üretim maliyet yerlerinde toplanmasını sağlamaktır (Akbulut ve Gençtürk, 2021:440). Geleneksel maliyet yönteminde genel üretim maliyetlerinin üretilen mamullere veya sunulan hizmetlere yüklenmesi üç aşamada gerçekleşmektedir. Bu maliyetlerin mamullere yüklenmesinde üretim hacmine dayalı maliyet etkenleri olan makine saatleri, direkt işçilik maliyetleri ve direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri kullanılmaktadır (Unutkan, 2010: 91). Son yıllarda üretim maliyetlerinde meydana gelen yapısal değişiklikler nedeniyle geleneksel maliyet yöntemlerinin yeni üretim ortamlarına adapte olamamasına neden olmuştur. Ayrıca, üretimde teknoloji kullanımının artması ile birlikte üretim maliyetleri içerisinde genel üretim maliyetlerinin payı önemli oranda artmıştır (Kaygusuz, 2006:155).

Tablo 1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ile Geleneksel Maliyet Yönteminin Karşılaştırması

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi	Geleneksel Maliyet Yöntemi
Kullanılan kaynakları etkileyen faktörler	Harekete geçirme sayısı veya üretim siparişleri sayısı gibi birkaç faktör	Yalnızca üretim hacmi
Maliyet havuzları sayısı	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda	Bir
Maliyet etkenleri sayısı	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda	Bir
Mamullerin nasıl maliyetlendirildiği	Maliyet etkenlerinin her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması	Maliyet etkeni olarak üretim hacminin kullanılması

Kaynak: Karcioğlu, 2000:155

Tablo 1’de görüldüğü üzere faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ile geleneksel maliyet yöntemi arasında farklılıklar bulunmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyet yönteminde üretimde kullanılan kaynakları etkileyen faktörler sipariş sayısı ve harekete geçirme sayısı gibi birkaç faktör etkilerken geleneksel maliyet yönteminde sadece üretim hacmi etkilemektedir. Faaliyet tabanlı maliyet yönteminde

maliyetlerin toplandığı havuzlar kaynak kullanımını etkileyen her bir faaliyet için ayrı iken geleneksel maliyet yönteminde bir tane, yine faaliyet tabanlı maliyet yönteminde maliyet etkenleri her maliyet havuzu için ayrı olarak belirlenirken geleneksel maliyet yönteminde bir tanedir. Mamul maliyeti belirlenirken faaliyet tabanlı maliyet yönteminde çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet etkenleri kullanılmakta, geleneksel maliyet yönteminde ise maliyet etkeni olarak üretim hacmi kullanılmaktadır (Karcıoğlu, 2000:156).

4. FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİNİN HAZIR BETON ÜRETİM SEKTÖRÜNDE UYGULANMASI

Çalışmanın bu bölümünde faaliyet tabanlı maliyet yönteminin Bayburt'ta hazır beton üretim sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede³ uygulaması yapılarak, bu yöntemin uygulanabilirliği araştırılmıştır. Nitel araştırma yöntemlerinden olan vaka çalışması yöntemi (Bu yöntem, yapılan kişisel gözlemler ve mülakatlar, diğer yöntemlerle elde edilen nitel ve nicel veriler analiz edilerek işletme hakkında derinlemesine araştırma olanağı sunmaktadır (Arslan ve Aysalar, 2020:904).) kullanılarak beton üretim maliyetleri faaliyet merkezleri açısından tespit edilmiş ve birim maliyetler m³ başına hesaplanmıştır. Hesaplanan birim maliyetler işletmenin mevcut muhasebe yönteminden elde edilen verilerle karşılaştırılarak yorumlanmıştır (Bu çalışma da Haziran 2024 döneminde en çok satılan iki mamul olan C25 ve C30 mamullerinin maliyetleri ele alınmış, diğer mamuller ise ihmal edilmiştir.).

4.1. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Yaklaşık olarak 20.000 m² alanda faaliyet gösteren ABC İşletmesinin aylık imal kapasitesi 22.000 m³'tür. Ayrıca işletme; G İşareti 24, TS EN – 20625 ve ISO 900126 belgelerine sahiptir. İşletme C16, C18, C20, C25, C30, C35, C40, C45 ve C50'den oluşan mamul çeşitleri ile hazır beton imalatı ile uğraşmaktadır. İşletmede hammadde olarak; çimento, agrega (kum, çakıl, mıcır vb.), kimyasal katkı maddesi ve işletme gerekçeleri kullanılmaktadır.

ABC İşletmesinin Haziran 2024 dönemine ait C 25 ve C30 hazır beton sınıfı malzeme karışım raporu aşağıdaki gibidir.

ABC İşletmesinin C 25 Hazır Beton Sınıfı Malzeme Karışım Raporu

Üretim (m ³)	Agrega (kg)	Katkı(litre)	Su(litre)	Çimento (kg)
1	1.900	3,5	180	300

ABC işletmesinin C 30 Hazır Beton Sınıfı Malzeme Karışım Raporu

Üretim (m ³)	Agrega (kg)	Katkı (litre)	Su (litre)	Çimento (kg)
1	1.950	4	190	330

³ Çalışmada kullanılan bilgilerin alındığı işletmeden gelen talep doğrultusunda bu işletmenin ismi açıklanmayacaktır. Bu nedenle, çalışmanın tüm bölümlerinde işletme ABC işletmesi ismi ile anılacaktır.

4.2. Mevcut Maliyet Yönteminde Mamul Maliyetleri

ABC işletmesinin Haziran 2024 döneminde mevcut maliyet yönteminden elde edilen bilgiler Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Geleneksel Maliyet Yöntemine Göre Maliyetler

	C25	C30	Toplam
Üretim Miktarı	15.000 m ³	2.500 m ³	17.500 m ³
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	18.750.000	3.625.000	22.375.000
Direkt İşçilik Maliyetleri	1.675.000	275.000	1.950.000
Genel Üretim Maliyetleri	5.655.600	942.600	6.598.200

6.598.200 TL (Toplam Genel Üretim Maliyeti)/17.500 m³ (Üretim Miktarı)= 377,04 TL/m³(Yükleme Oranı)

C25’e yüklenen genel üretim maliyeti= 377,04 TL/m³ x 15.000 m³= 5.655.600 TL

C30’a yüklenen genel üretim maliyeti= 377.04 TL/m³ x 2.500 m³=942.600 TL

4.3. Faaliyet Bilgileri

Faaliyetlerin tespiti amacıyla ABC işletmesinin iş akışı incelenmiş buna göre faaliyetler ve faaliyetlere ilişkin bilgiler toplanarak, Tablo 3’de sunulan hazır beton üretim süreci elde edilmiştir. Ayrıca aynı maliyet etkeninin kullanıldığı benzer faaliyetler sınıflandırılarak faaliyet merkezleri belirlenmiştir.

Tablo 3. ABC İşletmesinin Hazır Beton Üretim Süreci

Faaliyet Merkezleri	HAZIR BETON ÜRETİM SÜRECİ
Tedarik ve Depolama	Hammaddenin tedarik edilmesi ve depolanması
Siparişlerin Alınması	Sipariş talebi
Kalite Kontrol	Kalite kontrol (Agrega, katkı maddesi ve çimentonun istenilen hazır beton türüne uygunluğunun ve herhangi bir bozulmanın oluşup oluşmadığının tespiti) Üretilecek betonu tanımlatan formül numarasının bilgisayar sistemine girilmesi
Hazır Beton Üretim	Tartım İşleminin Gerçekleştirilmesi Pan Miksere Hammaddelerin Aktarılması (Karışım ve Bekletme İşlemlerinin Gerçekleştirilmesi)
Yükleme ve Taşıma	Transmikserlere veya Beton Pompası Makinesine Betonun Yüklenmesi Müşteriye Teslimatın Gerçekleştirilmesi

4.4. Genel Üretim Maliyetleri ve Bir Uygulama

ABC işletmesinin bir aylık dönemi kapsayan genel üretim maliyetleri ve bu maliyetleri etkileyen maliyet etkenleri Tablo 4’ de sunulmuştur.

Tablo 4. Genel Üretim Maliyetleri ve Birinci Aşama Maliyet Etkenler

Genel Üretim Maliyetleri	Tutar	Maliyet Etkenleri
Endirekt İşçilik Giderleri	610.000 TL	Endirekt işçi sayısı
Bakım Onarım Giderleri	121.700 TL	Bakım onarım saati
Araç Bakım Onarım Giderleri	375.000 TL	Araç sayısı
Tesis Makine ve Cihazlar Amortismanı	596.500 TL	Hazır Beton Üretim Faaliyet Merkezine doğrudan yüklenecektir.
Bina Amortismanı	42.500 TL	m ²
Mazot Giderleri	3.108.000 TL	Litre
Elektrik Giderleri	700.000 TL	Kw/s
Mutfak ve Yemekhane Giderleri	875.000 TL	Personel sayısı
Su Giderleri	24.500 TL	Ton
Nakliye Giderleri	90.000 TL	Hammadde tedarik depolama maliyet merkezine doğrudan yüklenecektir.
Servis Giderleri	55.000 TL	Personel sayısı

Maliyet etkenlerinin faaliyet merkezlerine göre dağılımı, Tablo 5’ de sunulmuştur.

Tablo 5. Maliyet Etkenlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağılımı

Faaliyet Merkezleri	Toplam Personel sayısı	Endirekt İşçi Sayısı	Araç Sayısı	Bakım Onarım Saati	Taşıma Sayısı	Kullanılan alan m ²	Litre Mazot	Kw/s	Ton (Su)
Tedarik ve Depolama	3	3	2	4	4	500	-	108.460	1.500
Siparişlerin Alınması	5	5	-	-	-	50	-	30	
Kalite Kontrol	3	3	-	4	-	100	1.500	65	100
Hazır Beton Üretim	5	-	-	12	-	150	3.000	43.290	1.800
Yükleme ve Taşıma	44	4	44	8	-	-	69.500	-	100
Toplam	60	15	46	28	4	800	74.000	151.845	3.500

Genel üretim maliyetleri, birinci aşama maliyet etkenleri aracılığıyla faaliyet merkezlerine dağıtılmış (Bu dağıtıma ilişkin gerekli hesaplamalar yapılmıştır.) ve her bir faaliyet merkezinin tükettiği genel üretim maliyetleri tespit edilerek, Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6. Genel Üretim Maliyetlerinin Maliyet Etkenleri Aracılığıyla Faaliyet Merkezlerine Dağıtılması

Faaliyet Merkezleri	Genel Üretim Maliyetleri											
	Endirekt İşçilik Giderleri	Mazot Giderleri	Bina Amortismanı	Tesis Makine ve Cihaz Amortismanı ⁴	Enerji Giderleri	Yemekhane Giderleri	Servis Giderleri	Su Giderleri	Araç Bakım Onarım Giderleri	Bakım Onarım Giderleri	Nakliye Giderleri ⁵	Toplam Maliyet
Tedarik ve Depolama	122.000,01	-	26.562,50	-	500.000,60	43.750	2.750	10.500	16.304,35	17.385,71	90.000	829.253,17
Siparişlerin Alınması	203.332,3	-	2.656,25	-	138,3	72.916,67	4.583,33	-	-	-	-	283.626,85
Kalite Kontrol	122.000,01	63.000	5.312,50	-	299,65	43.750	2.750	700	-	17.385,71	-	255.197,87
Hazır Beton Üretim	-	126.000	7.968,75	596.500	199.566,9	72.916,67	4.583,33	12.600	-	52.157,13	-	1.072.287,33
Yükleme ve Taşıma	162.665,66	2.919.000	-	-	-	641.666,67	40.333,32	700	358.695,65	34.771,43	-	4.157.833,75

Endirekt işçilik giderleri dağıtım oranı= 610.000 TL/ 15(Endirekt işçi sayısı) = 40.666,67 TL (Tedarik ve Depolama = 3 x 40.666,67 =122.000,01; Siparişlerin Alınması = 5 x 40.666,67=203.332,3; Kalite Kontrol = 3 x 40.666,67 =122.000,01;Yükleme ve Taşıma = 4 x 40.666,67 =162.665,66).

Mazot giderleri dağıtım oranı= 3.108.000 TL/74.000 Litre= 42 TL/Litre (Kalite Kontrol = 1.500 x 42= 63.000TL; Hazır Beton Üretim =3.000 x 42=126.000 TL; Yükleme ve Taşıma =69.500 x 42 =2.919.000 TL).

Bina Amortismanı dağıtım oranı= 42.500 TL/800 m²=53,13 TL/m² (Tedarik ve Depolama =500 x 53.13=26.562,50; Siparişlerin Alınması= 50 x 53.13=2.656,25; Kalite Kontrol= 100 x 53.13= 5.312,50; Hazır Beton Üretim =150 x 53.13=7.968,75).

⁴ Tesis Makine ve Cihaz Amortismanı doğrudan hazır beton üretim faaliyet merkezine yüklenmiştir.

⁵ Nakliye giderleri sadece hammadde tedarik depolama maliyet merkezinde ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle bu giderler ilgili gider merkezine doğrudan yüklenmiştir.

Enerji giderleri dağıtım oranı= $700.000\text{TL}/151.845 \text{ kw/s} = 4,61 \text{ TL/kw/s}$ (Tedarik ve Depolama= $108.460\text{kws} \times 4,61 \text{ TL/kw/s} = 500.000,60$; Siparişlerin Alınması= $30 \text{ kw/s} \times 4,61 \text{ TL/kw/s} = 138,3\text{TL}$; Kalite Kontrol= $65 \text{ kw/s} \times 4,61 \text{ TL/kw/s} = 299,65$; Hazır Beton Üretim = $43.290 \text{ kw/s} \times 4,61$

Yemekhane giderleri dağıtım oranı= $875.000 \text{ TL}/ 60$ (Personel sayısı)= $14.583,33\text{TL}/\text{Personel sayısı}$ (Tedarik ve Depolama= $3 \times 14.583,33 = 43.750\text{TL}$; Siparişlerin Alınması= $5 \times 14.583,33 = 72.916,67 \text{ TL}$; Kalite Kontrol= $3 \times 14.583,33 = 43.750\text{TL}$; Hazır Beton Üretim.= $5 \times 14.583,33 = 72.916,67 \text{ TL}$; Yükleme ve Taşıma = $44 \times 14.583,33 = 641.666,67$).

Servis giderleri dağıtım oranı= $55.000\text{TL}/60$ (Personel sayısı)= $916,67 \text{ TL}/\text{Personel sayısı}$ (Tedarik ve Depolama= $3 \times 916,67 = 2750 \text{ TL}$; Siparişlerin Alınması= $5 \times 916,67 = 4.583,33$; Kalite Kontrol= $3 \times 916,67 = 2.750 \text{ TL}$; Hazır Beton Üretim = $5 \times 916,67 = 4.583,33$; Yükleme ve Taşıma = $44 \times 916,67 = 40.333,32 \text{ TL}$).

Su giderleri dağıtım oranı= $24.500\text{TL}/3.500 \text{ ton} = 7\text{TL/ton}$ (Tedarik ve Depolama= $1.500 \text{ ton} \times 7\text{TL/ton} = 10.500\text{TL}$; Kalite Kontrol= $100 \text{ ton} \times 7\text{TL/ton} = 700 \text{ TL}$; Hazır beton üretim = $1.800 \text{ ton} \times 7 \text{ TL/Ton} = 12.600 \text{ TL}$; Yükleme ve Taşıma = $100 \text{ Ton} \times 7 \text{ TL/ton} = 700 \text{ TL}$).

Araç bakım onarım giderleri dağıtım oranı= $375.000\text{TL}/46 = 8.152,17 \text{ TL}/\text{Araç Sayısı}$ (Tedarik ve Depolama= $2 \times 8.152,17 = 16.304,35$; Yükleme ve Taşıma = $44 \times 8.152,17 = 358.695,65 \text{ TL}$).

Bakım onarım giderleri dağıtım oranı= $121.700 \text{ TL}/28 \text{ B.O.S.}$ (Bakım Onarım Saati)= $4.346,43\text{TL}/\text{B.O.S}$ (Tedarik ve Depolama= $4 \times 4.346,43 = 17.385,71$; Kalite Kontrol = $4 \times 4.346,43 = 17.385,71$; Hazır Beton Üretim = $12 \times 4.346,43 = 52.157,13$; Yükleme ve Taşıma = $8 \times 4.346,43 = 34.771,43 \text{ TL}$).

Her bir faaliyet merkezinin maliyeti hesaplandıktan sonra bu faaliyetlerin mamuller tarafından tüketilirken hangi ölçülere göre değerlendirileceği hususu ikinci aşamayı oluşturmaktadır. Bu kapsamda ikinci aşama maliyet etkenleri ve bu maliyet etkenlerinin mamullere göre dağılımı tespit edilmiş ve Tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7. İkinci Aşama Maliyet Etkenleri ve Mamullere Göre Maliyet Etkenlerinin Dağılımı

Faaliyet Merkezleri	Maliyet Etkenleri	Mamullere Göre Maliyet Etkenleri	
		C25	C30
Hammadde Tedarik ve Depolama	Malzeme tedarik sayısı	17	3
Siparişlerin Alınması	Sipariş sayısı	86	14
Kalite Kontrol	Yapılan iş sayısı	52	8
Hazır Beton Üretim	Makine saati	232	38
Yükleme ve Taşıma	Taşıma sayısı (sefer)	525	85

Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde son aşama her bir faaliyet merkezinde toplanan maliyetleri, ikinci aşama maliyet etkenleri aracılığıyla bu faaliyetleri tüketen mamullere dağıtmaktır. ABC işletmesinde bu dağıtım işlemi Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8. Faaliyet Merkezlerinde Toplanan Maliyetlerin İkinci Aşama Maliyet Etkenleri Aracılığıyla Mamullere Dağıtılması

Faaliyet Merkezleri	Toplam Maliyet Etkeni	C25	C30	Birinci Aşama Maliyetler	Maliyet Katsayısı	C25	C30
Hammadde Tedarik ve Depolama	20	17	3	829.253,17	41.462,66	704.865,19	124.387,98
Siparişlerin Alınması	100	86	14	283.626,85	2.826,27	243.919,1	39.707,759
Kalite Kontrol	60	52	8	255.197,87	4.253,3	221.171,5	34.026,37
Hazır Beton Üretim	270	232	38	1.072.287,33	3.971,43	921.372,81	150.914,52
Yükleme ve Taşıma	610	525	85	4.157.833,75	6.816,12	3.578.463,47	579.370,28
				Toplam Maliyet		5.669.792,07	928.406,91

Tablo 9’da görüldüğü üzere, ABC işletmesinde faaliyet tabanlı maliyet yönteminin uygulanması sonucunda C25’in maliyeti içinde yer alan genel üretim maliyetleri toplamı, 5.669.792,07 TL, C30 mamul maliyeti içinde ise 928.406,91 TL olduğu tespit edilmiştir. İşletmede mevcut maliyet yönteminden elde edilen maliyetler ile faaliyet tabanlı maliyet yönteminden elde edilen maliyetler karşılaştırılarak, Tablo 9’ da sunulmuştur.

Tablo 9’ da görüldüğü üzere, faaliyet tabanlı maliyet yöntemi uygulanarak, genel üretim maliyetlerinin hesaplanması durumunda mevcut maliyet yöntemine göre 1 m³ C25’in maliyeti yaklaşık 1 lira daha fazla, 1 m³ C30’un maliyeti ise 6 TL daha az hesaplanmıştır. Bunun nedeni, C25 ve C30 un faaliyet merkezlerinde oluşan genel üretim maliyetlerinden farklı ölçülerde faydalanmış olmasıdır.

Tablo 9. Geleneksel Maliyet Yöntemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Maliyetler

	C25 (15.000 m3)		C30 (2500 m3)	
	Geleneksel maliyet yöntemine göre maliyetler	Faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre maliyetler	Geleneksel maliyet yöntemine göre maliyetler	Faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre maliyetler
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	18.750.000	18.750.000	3.625.000	3.625.000
Direkt İşçilik Maliyetleri	1.675.000	1.675.000	275.000	275.000
Genel Üretim Maliyetleri	5.655.600	5.669.792,07	942.600	928.406,91
Toplam Maliyet	26.080.600	26.094.792,1	4.842.600	4.828.406,91
Birim Maliyet (1 m3)	1.738,71	1.739,70	1.937,04	1.931,36

5. SONUÇ

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, genellikle bir maliyet etkenine dayalı olarak dolaylı maliyetleri dağıtan ve yanlış maliyet gösterimlerine yol açan geleneksel maliyet yöntemlerinin eksikliklerine yanıt olarak geliştirilmiştir. Ayrıca, bu yöntem üretim hacmiyle doğrudan ilişkili olmayan yüksek maliyetlere sahip olan işletmelerin dolaylı maliyetlerinin dağıtımına daha iyi bir yaklaşım olarak ileri sürülmüştür. Sonuç olarak, faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, kaynakları tüketen faaliyetlere dolaylı maliyetleri yüklemek için daha doğru bir temel sağlamak amacıyla ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada faaliyet tabanlı maliyet yönteminin hazır beton üretim sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulaması yapılmıştır. Bu kapsamda söz konusu işletmenin fiili verileri kullanılarak, faaliyet tabanlı maliyet yöntemi çerçevesinde C25 ve C30 mamullerinin birim maliyetleri m³ başına hesaplanmıştır. Daha sonra, faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre elde edilen sonuçlar, işletmenin mevcut maliyet yönteminden elde edilen sonuçlar ile karşılaştırılmıştır. Bu iki yöntemin sonuçları birbirinden farklı çıkmıştır. Buna göre faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre hesaplanan C25 ve C30 mamullerine ait birim maliyetleri, C25 için 1.739,70TL/m³, C30 için ise 1.931,04 TL/m³ olarak hesaplanmıştır. İşletmenin mevcut maliyet yönteminden elde edilen C25 ve C30 mamullerine ait birim maliyetler ise C25 için 1.738,71/m³, C30 için ise 1.937,04 TL/m³ olarak hesaplanmıştır. Buna göre faaliyet tabanlı maliyet yöntemi uygulanarak, genel üretim maliyetlerinin hesaplanması durumunda mevcut maliyet yöntemine göre 1 m³ C25'in maliyeti yaklaşık 1 lira daha fazla, 1 m³ C30'un maliyeti ise 6 TL daha az hesaplanmıştır(Dolaylı maliyetlerden C25'in 1 lira daha fazla pay alması gerektiğini, C30'un ise 6 TL daha az pay alması gerektiği ortaya çıkmıştır.). Bunun nedeni, C25 ve C30'un faaliyet merkezlerinde toplanan genel üretim maliyetlerinden farklı ölçülerde yararlanmış olmasıdır.

Diğer taraftan her iki yönteme göre maliyet hesaplama sonuçlarında farklılık önemli düzeyde ortaya çıkmamıştır. Bunun nedeni ise C25 ve C30'un toplam maliyetleri içerisinde genel üretim maliyetlerinin önemli bir paya sahip olmasına ve bu mamullerin farklı miktarlarda üretilmesine karşın bu mamullerin aynı faaliyetlerden yararlanmış olmasıdır.

Yapılan bu çalışma ile faaliyet tabanlı maliyet yöntemi uygulanarak elde edilen sonuçların daha doğru ve mantıklı olduğu görülmüştür. Ayrıca, faaliyet tabanlı maliyet yönteminin hazır beton üretim sektöründe uygulanabilirliği ortaya konulduğu için de bu sektörde faaliyet gösteren işletmeler açısından mamul maliyetlerinin hesaplanmasında alternatif bir yöntem olarak ele alınması mümkündür.

YAZARLARIN BEYANI

Katkı Oranı Beyanı: Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, F. ve Gençtürk, M. (2021). Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemleri ile geleneksel maliyetleme yönteminin karşılaştırılması. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 24(3), 435-456.
- Akın, O. (2014). Çağdaş maliyet yaklaşımlarından faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ve ekmek üretim işletmesinde bir uygulama. *Journal of Management and Economics Research*, 12(24), 117-134. <http://dx.doi.org/10.11611/JMER429>
- Akpınar, A. ve Ödemiş, A. (2021). Faaliyet tabanlı maliyet sistemi ve lojistik sektöründe bir uygulama. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 4(1), 54-67. <https://doi.org/10.32951/mufider.869781>
- Alkan, A. T. (2005). Faaliyet tabanlı maliyet sistemi ve bir uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (13), 39-56.
- Almeida, A. ve Cunha, J. (2017). The implementation of an Activity-Based Costing (ABC) system in a manufacturing company. *Procedia manufacturing*, 13, 932-939. <https://doi.org/10.1016/j.promfg.2017.09.162>
- Arslan, S. ve Aysalar, C. (2020). Beton ve betonarme mamul üreten bir işletmede maliyetlerin faaliyet tabanlı maliyet sistemi ile hesaplanması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(1), 902-920. <https://doi.org/10.20491/isarder.2020.884>
- Bekçioğlu, S., Gürel, E. ve Kızılyalçın, D. A. (2014). Faaliyet tabanlı maliyetleme: zeytin sektörü uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 19-36. <https://doi.org/10.25095/mufad.396455>
- Carli, G. ve Canavari, M. (2013). Introducing direct costing and activity based costing in a farm management system: A conceptual model. *Procedia Technology*, 8, 397-405. <https://doi.org/10.1016/j.protcy.2013.11.052>
- Cooper, R. ve Kaplan, R.S. (1988). Measure Cost Right: Make The Right Decisions, *Harvard Business Review*, September-October, 66(5), 96-103.
- Doğan, S. ve Çakıcı, C. (2016). Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ve bir uygulama. *Global Journal of Economics and Business Studies*, 5(10), 38-51.
- Drury, C. (1994). *Costing an Introduction*. Chapman and Hall.
- Dumanoglu, S. (2005). Faaliyet tabanlı maliyet sistemi: Bir dijital baskı işletmesinde uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (27), 105-116.
- Ege, İ. ve Kurtlar, M. (2018). Faaliyet tabanlı maliyetleme ve bir hastane işletmesinde uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 679-704. <https://doi.org/10.31460/mbdd.397465>
- Gutnu, M. M. ve Tanış, V. N. (2021). Geleneksel ve faaliyete dayalı maliyetleme sistemlerinin karşılaştırılması: bir üretim işletmesinde uygulama. *Alanya Akademik Bakış*, 5(3), 1457-1477. <https://doi.org/10.29023/alanyaakademik.878727>
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2007). *Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits*, Harvard business press.
- Karcioğlu, R. (2000). *Stratejik maliyet yönetimi*. İstanbul: Aktif Yayınevi.
- Karcioğlu, R. ve Temelli, F. (2015). Liman işletmelerinde geleneksel maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme: Bir uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Denizcilik Fakültesi Dergisi*, 8, 71-98. <https://doi.org/10.18613/deudfd.43801>
- Kavrar, Ö. ve Yılmaz, B. (2019). Enerji yönetiminde faaliyet tabanlı maliyetleme modeli: Bir üretim işletmesinde uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (83), 85-110. <https://doi.org/10.25095/mufad.579762>

- Kaygusuz, S. Y. (2006). Faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre genel üretim giderleri fark analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (30), 152-162.
- Kurşunel, F., Alkan, A. T. ve Büyükşalvarcı, A. (2007). Faaliyet tabanlı maliyet/yönetim sisteminin işletme etkin karar verme sürecine etkisi üzerine. *Akademik Bakış Dergisi*, 11, 1-10.
- Özkan, A. (2011). Geleneksel maliyetleme ile faaliyete dayalı maliyetlemenin birlikte kullanımı: Melez faaliyete dayalı maliyetleme önerisi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (35), 79-96.
- Öztürk, M. S. ve Alsamarrai, S. (2019). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ve bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (81), 121-142. <https://doi.org/10.25095/mufad.510605>
- Shihab, W. K. ve Prasad, S. (2017:18289-18290). Activity based costing system. *Article in International Journal of Scientific Research*, 8(7), 18.288-18.306. <https://doi.org/10.24327/ijrsr.2017.0807.0484>
- Taylor, L. J. (2002). Activity based costing, *Financial Accounting & Reporting*, 51.
- Tornberg, K., Jämsen, M. ve Paranko, J. (2002). Activity-based costing and process modeling for cost-conscious product design: A case study in a manufacturing company. *International Journal of Production Economics*, 79(1), 75-82. [https://doi.org/10.1016/S0925-5273\(00\)00179-1](https://doi.org/10.1016/S0925-5273(00)00179-1)
- Tsai, W. H., Yang, C. H., Chang, J. C. ve Lee, H. L. (2014). An Activity-Based Costing decision model for life cycle assessment in green building projects. *European Journal of Operational Research*, 238(2), 607-619. <https://doi.org/10.1016/j.ejor.2014.03.024>
- Unutkan, Ö. (2010). Faaliyet tabanlı maliyet sistemi ve bir uygulama. *Financial Analysis/Mali Cözüm Dergisi*, (97), 87-105. <https://research.ebsco.com/c/pk5e2t/search/details/evouus6zg5?db=obo>

ACCOUNTING OF CRYPTO ASSETS WITHIN THE SCOPE OF FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM-SIZED BUSINESSES 14 INTANGIBLE ASSETS STANDARD

KRİPTO VARLIKLARIN BOBİ FRS 14 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yusuf Cahit ÇUKACI¹, İdris CANPOLAT²

ÖZ: Teknoloji büyük bir hızla değişmekte ve dönüşmekte, teknolojinin etkilemediği alan neredeyse bulunmamaktadır. Kripto varlıklar da teknolojinin bu hızlı gelişiminden büyük oranda etkilenmiş ve kripto varlıkların ilk ortaya çıktığı 2008 yılından itibaren bu varlıkların gelişiminde çok hızlı bir biçimde değişim ve dönüşüm yaşanmıştır. İşletmelerin kripto varlıklara ilgi duymaları ve bu varlıklardan kâr elde etmek istemeleri neticesinde kripto varlıkların nasıl muhasebeleştirileceği konusu gündeme gelmiştir. Dolayısıyla işletmelerin finansal tablolarının gerçeği yansıtması açısından bu varlıkların değerlendirilmesi ve finansal tablolarda nasıl sınıflandırılması gerektiğinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu çalışmanın amacı, kripto varlıkların muhasebeleştirilmesini BOBİ FRS 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı kapsamında gerçekleştirmektir. Bu bağlamda, 19.03.2024 tarihinde KGK tarafından yayımlanan bildiri esas alınmış ve muhasebeleştirme işlemi bu esaslar doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek bir uygulama yapılmıştır. Uygulama kapsamında, işletmenin satın aldığı kripto varlıkların işletmenin aktifine kayıt edildiği tarihten, satıldığı tarihe kadar geçen süreçte yapılması gereken muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. Kripto varlıkların özellikleri dikkate alındığında, bu varlıkların maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda raporlanmalarının finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtması açısından önemli olduğu söylenebilir.

Anahtar Kelimeler : *Blockzincir Teknolojisi, Kripto Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar*

ABSTRACT: Technology is altering and turning into at a rapid pace, and there is some no area affected by technology. Crypto assets have also been hugely affected by this rapid development of technology, and there has been a very rapid change and transformation in the development of these assets since 2008, when crypto assets first emerged. As businesses are interested in crypto assets and want to make a profit from these assets, the issue of how to account for crypto assets has come to the fore. Hence, it is vital to evaluate these assets and pinpoint how they should be classified in the financial statements in order for the financial statements of businesses to reflect reality. The aim of this study is to realize the accounting of crypto assets within the domain of the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises 14 Intangible Assets Standard. In this context, the declaration published by the Public Oversight Authority on 19.03.2024 was taken as basis and the accounting process was performed in line with these principles. In the study, an example application was made regarding the accounting of crypto assets. Within the domain of the application, the accounting records that must be made in the period from the date the crypto assets purchased by the business are recorded to the assets of the business until the date they are sold are included. Given the characteristics of crypto assets, it can be said that reporting these assets in the intangible assets account group is critical in terms of financial statements reflecting reality accurately and honestly. **Keywords:** *Blokchain Technology, Crypto Assets, Intangible Assets.*

EXTENDED SUMMARY

1 Prof. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü yusuf.cukaci@inonu.edu.tr <https://orcid.org/0000-0003-0174-0329>

2 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Doktora öğrencisi idris.canpolat2323@gmail.com <https://orcid.org/0009-0000-4265-5660>

Research Problem

The aim of this survey is to ensure the accounting of crypto assets within the scope of Financial Reporting for Large and Medium-Sized Businesses 14 Intangible Assets Standard. In this context, the declaration published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Board on 19.03.2024 was taken as basis and the accounting process was applied according to these principles.

Research Questions

How are crypto assets accounted for under the Financial Reporting Standard For Large And Medium-Sized Businesses?

Literature Review

In study, Serçemeli (2018) maintain that countries should form committees on the research of crypto assets, the whole world should make common definitions for these new assets, and universally recognize international crypto currency standards should be established and implemented for the accounting and taxation of these currencies. Morkunas et al., (2019) outlined how Blokzincir technology works and what different Blokzincirs are. They also discussed how Blokzincir technology affects businesses, business models and the values created by businesses. In their survey, Özkul and Baş (2020) discussed the general features of cryptocurrencies based on Blokzincir technology, their difference from fiat money, and their mining dimension. It has been stated that the buying and selling transactions of cryptocurrencies in Turkey, their ownership, presentation in financial statements, taxation of income and many other issues need legal regulations. Deran et al., (2021) concluded in their study that the integration of Blokzincir technology into the accounting information system does not yet seem probable because of the benefit-cost analysis. They also concluded that it produce supplementary audit risks within the domain of the accuracy of transactions and information technology infrastructure during the audit process. Deseblin et al., (2021) stated in their survey that the employ of Blokzincir technology in the future of accounting and auditing brings up three important issues and these issues are; They emphasized the transformation of accounting techniques, the basic developments in accounting and auditing, and the work, skills and training of auditors.

Methodology

In this research, crypto assets were accounted for in line with the principles in the declaration published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Board.

Results and Conclusions

Nowadays, when we reside in the age of digitalization, there is a alteration and transformation in practically every area. This transformation give rise to the evolution of technology and the replacement of traditional methods with new services. Technological change has enabled the exchange of money and similar commodities. In this context, paper money used as a medium of exchange has been replaced by electronic money and even virtual money. Cryptocurrencies emerged in 2008 as a product of this change and transformation and have managed to develop very rapidly and survive until today. It seems that we will witness the development of crypto assets and the emergence of new crypto assets in the coming years. With the advancement of crypto assets in the free market, the problem of how to account for these assets also arises. Crypto assets; It is classified as cash and cash equivalents, liquid assets, marketable securities, stocks and intangible assets. In order to eliminate these differences, the draft declaration published by the KGK shared the opinion that crypto assets should be classified in the intangible assets group. In this study, accounting for crypto assets was made within the framework of Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Businesses 14 Intangible Assets Standard, with reference to the declaration published by the KGK, and an example application was included. In the sample application, crypto assets were shown in the digital assets sub-account in the other intangible assets account, and an attempt was made to develop a sample application by opening separate sub-accounts for asset items. As a result, the subject of how crypto assets should be made up for, which previously had no legal regulation, has become clear with the declaration published by the POA. Based on this declaration, it is possible to say that crypto assets purchased by businesses should be classified in the intangible assets account group and their place in the financial statements prepared by businesses has become clear. Consequently, it is simply that it is an accounting that is more appropriate to the dynamic structure of the balance sheet.

1. GİRİŞ

Son yılların önemli gelişmelerinden biri olan kripto varlıklar, uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin iş yaşamlarının ayrılmaz bir parçası olmuştur. Finansal tablolarda işletmeye ait finansal nitelikli bilgilerin açıklanması ve göstergelerin sunulmasına yönelik muhasebe politikaları geliştirmesi gereken işletmelerin yanı sıra, kripto varlıklarla işlem yapmak isteyen işletmeler, bu alanda geliştirilen pratik yorumlara ve bilimsel gelişmelere oldukça ilgi duymaya başlamışlardır. İşletmeler sadece kripto varlıklara ilgi duymakla kalmamış aynı zamanda bu gelişen teknolojiye yararlanmanın yollarını da aramışlardır (Morozova vd., 2020:2197).

Küresel ekonomi dijitalleşmiş bir ekonomiye doğru geçiş yapmakta, birçok sektörde yeni internet hizmetleri ortaya çıkmakta ve bu sektörlerin başında ise finans sektörü gelmektedir. Finans sektöründe özellikle Bitcoin gibi kripto varlıklar oldukça ilgi görmeye başlamıştır. Bazı uzmanlar, kripto varlıkların günlük ödeme için uygun olmadığı ve yasal ödeme aracının yerini alma ihtimalinin düşük olduğu görüşünü savunmaktadır. Bunun nedeni ise, kripto varlıkların fiyatlarının çok değişken olması, herhangi bir yasa koyucu tarafından denetlenmemesi ve elde edilmesinin çok fazla elektrik tüketimine yol açmasıdır. Ancak kripto varlıkların fiyat hareketlerine karşı aşırı duyarlı olması, herhangi bir yasal altyapısının olmaması ve karmaşık matematiksel şifreler içermesinden dolayı elde edilmesinin oldukça zor olması, dezavantajlı yönünü oluştursa da bu varlıklar günümüz teknolojisinin önemli yeniliklerinden olmuş ve insanların ilgisini çekmeyi başarmışlardır (Fujiki, 2024:2241).

Kripto varlıkların dayandığı veri tabanı blokzincir teknolojisidir. Blokzincir, verileri içeren blokları kronolojik sırayla birbirine bağlayan bir zincir veri sistemidir. Blokzincir, çözülmesi çok zor karmaşık matematiksel şifreleri içeren kriptografik temeli kullanarak verilerin gizliliğini sağlamakta, ağ içerisinde yer alan bütün blokların yetkilerini ortak bir protokol haline dönüştürmekte ve bu yetkileri tek bir merkezde toplamayarak, sistemi daha güvenilir kılmak adına merkezi olmayan bir sistem oluşturmaktadır (Liu vd., 2023:1). Blokzincir üzerinde yapılan bir işlem onaylanmadan ve deftere eklenmeden önce, işlemin ağ üzerinde kayıtlı bulunan tüm kullanıcılar tarafından doğrulanması gerekmektedir. Blokzincir teknolojisi, işlem yapan tarafların herhangi bir aracıya ihtiyaç duymadan, zaman damgası kullanarak yapılan işlemi değiştirmeyi imkansız hale getirmekte ve böylece varlıkların alıcı ve satıcı arasında el değiştirmesine imkan tanıyan dijital bir veri tabanı olma özelliğine sahip olmaktadır (Morkunas vd., 2019:296).

Bu çalışmanın amacı, KGK tarafından yayımlanan bildiri çerçevesinde kripto varlıkların BOBİ FRS 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı kapsamında muhasebeleştirilmesini gerçekleştirmektir. Çalışmanın ilk kısmında kripto varlıkların dayanağını oluşturan blokzincir teknolojisi açıklanmış, ikinci kısmında kripto varlıklar hakkında detaylı bilgiler verilmiş, üçüncü kısmında BOBİ FRS 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı anlatılmış ve çalışmanın son kısmında ise, kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek bir uygulamaya yer verilmiştir.

2. BLOKZİNCİR (BLOKCHAIN) TEKNOLOJİSİ

Blokzincir teknolojisi, kronolojik bir sistem içerisinde meydana gelen işlemleri düzenleyen, işlemlerin kamuya açık bir biçimde kaydını tutan ve tutulan bu kayıtları kullanmayı mümkün hale getiren bir teknolojidir. Blokzincir, kullanıcıların merkezileşmeyen ağına dayanmaktadır. Blokzincir ağı, herkesin ihtiyaç duyduğu işlemleri okuyabildiği, yazabildiği ve ağ içerisinde gerçekleştirilen işlemlerin değiştirilmesinin imkansız olduğu büyük bir veri tabanı olma niteliğine sahiptir (Desplebin vd., 2021:744-745).

Blokzincir teknolojisi, internetin icadından bu yana ortaya çıkan en büyük yeniliklerden birisi olarak gösterilmekte, kullanım alanı oldukça çeşitli olmakla beraber; finans, lojistik, enerji, sağlık gibi birçok alanı kapsamaktadır. Bu teknoloji, taraflar arasında işlem yapmayı sağlayan üçüncü tarafı, örneğin para transferine aracılık eden bankayı, tamamen devre dışı bırakmakta, yapılan işlemlerin güvenliğini ise matematik kurallarına dayanarak ve bilgisayar algoritmalarını kullanarak sağlamaktadır. Dağıtılmış defter teknolojisine (Distributed Ledger Technology) dayanan blokzincir üzerinde herhangi bir değişiklik yapılamamakta, merkezileşmemiş yapısıyla işlemler sistem içerisinde bulunan kullanıcılar tarafından yapılmakta ve şifrelenmiş veriler oluşturularak takip edilmektedir. Blokzincir verileri, anlaşmaları, süreçleri ve olayları güvenli ve değişmez bir biçimde kayıt altına almakta, gerçekleştirilen tüm işlemler bir bütün içerisinde ve gizli bir şekilde korunmakta ve saklanmaktadır (Dilek ve Doğan, 2023:73).

Blokzincir teknolojisinin temelini oluşturan dağıtık defter yapısı ile çift taraflı kayıt yöntemi, yerini üç taraflı kayıt yöntemine bırakmaktadır. Bu yöntem ticari işlemler sonucu ortaya çıkan finansal nitelikli bilgilerin kayıtlanması ve raporlanması bakımından radikal bir dönüşüm meydana getirmektedir. Ayrıca Luca Pacioli'den günümüze kadar geçen süreçte finansal nitelikli işlemlerin muhasebeleştirilmesi konusunda meydana gelmiş en önemli yeniliklerden biridir (Deran vd., 2021:1216).

Blokzincir teknolojisi, birbirine bağlı bloklardan oluşan bir zincire benzetilebilir. Burada yer alan blokların temel görevi varlıkların teyit edilmesi ve varlıkların değişiminin doğrulanması, bilgilerinin kaydedilmesidir. Varlığı doğrulanan ve değişimi onaylanan temel varlıklar arasında Bitcoin, Ethereum gibi kripto paralar gösterilebilir. Ancak blok zincirlerine salt bu yönden bakmak, doğru bir bakış açısı olmayacaktır. Birden fazla varlık, bu varlıklar arasında yer alabilir. Taşınmaz tapu kayıtları, sözleşmeler, telif hakları, patentler ve insanların vasiyetleri gibi çok çeşitli unsurlar bu varlıklara örnek verilebilir. Burada blok zincirlerinin işlevi bir nevi noterlerin yaptıkları işlere benzetilebilir. Böyle bir sistemde noterlere ihtiyaç duyulmamakta, noter tarafından yapılan işlemleri blok zincirleri bütünüyle şeffaf, herkese açık ve değiştirilemez bir şekilde yapmaktadır. Yine bu işlemlerin kim tarafından yapıldığı bilinmemekte, bu işlemler tamamen anonim bir şekilde yürütülmektedir (Serçemeli, 2018:42).

Blok zinciri teknolojisi sadece kripto varlıkların dayandığı bir veri ağı sistemini oluşturmaz aynı zamanda sistem üzerinde taraflar arasında anlaşma şartlarını otomatik olarak yerine getirebilen kendiliğinden uygulamalı kodlar bütünü olan akıllı sözleşmelerinde dayandığı alt yapıyı oluşturmaktadır. İlk akıllı sözleşme terimi 1990'lı yıllarda ortaya çıkmıştır. Terim ilk olarak otomatlar ile kıyaslanmıştır. Otomatlarda, kullanıcı istediği bir ürünü seçip ürün için gerekli nakit tutarını sisteme girdiğinde otomat, ürünü otomatik olarak kullanıcıya verebilmektedir. Akıllı sözleşmeler de, belirli standartlar kapsamında direktifleri yerine getirebilen işlemleri otomatik bir biçimde yapabilen uygulamalardır. Akıllı sözleşmeler, geleneksel sözleşmelerden oldukça farklılık göstermekte ve önceden belirlenmiş kodlar bütününe içeren unsurları kapsamaktadır. Nihayetinde akıllı bir sözleşme öncesinde tanımlandığı gibi hareket etmekte, belirli kalıpları bulunmakta ve bu kod kalıplarının dışına çıkamamaktadır (Özkul ve Alkan, 2020:220).

2.1. Blokzincir Teknolojisinin Temel Özellikleri

Blokzincir teknolojinin temel özellikleri arasında; merkezi olmama, güvenilirlik ve değişmezlik, şeffaflık ve inkar edilemezlik ve anonim olma yer almaktadır. Bu özellikler aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Shen vd., 2022:495):

2.1.1. Merkezi Olmama

Blokzincirin merkezi bir kuruma bağlı olmaması ve herhangi bir otorite tarafından denetlenmemesi nedeniyle isteyen herkesin uygun yazılımları indirip zincirde saklanan bilgileri inceleyebilmesine ve analiz etmesine fırsat vermektedir. Yeni hizmetlerden; bilgi depolama, değer aktarımı veya sosyal ve ekonomik faaliyetlerin koordinasyonu gibi eylemleri gerçekleştirmek için doğrudan blokzincir teknolojisi kullanılabilir. Blokzincirin merkezi olmayan yapısı ve herhangi bir düzenleyici otorite tarafından denetiminin ve kontrolünün olmaması aynı zamanda onun bir anlamda yasal olmamasına sebep olmakta, mevcut kurallardan ve yasal düzenlemelerden yoksun olmasına yol açmakta ve en nihayetinde yasa dışı faaliyetler için fırsatlar yaratmasına neden olmaktadır (Shen vd., 2022:495).

2.1.2. Güvenilirlik ve Değişmezlik

Blokzincirin güvenilirliği, kapatılmasının veya silinmesinin neredeyse imkansız olmasından ileri gelmektedir. Blokzincirin muhtemel hata ve hileye karşı dayanıklı teknik özelliklerine bağlı olarak, bir bilginin blokzincire yazılmasının ardından bu bilgiyi blok zincirinden silmek ya da geri almak oldukça zor olmaktadır. Blokzincirin sahip olduğu özellikleri onun güvenilirliğini ve değişmezliğini pekiştirirken, diğer taraftan altyapısının güncellenmesini de güçleştirmektedir (Shen vd., 2022:495).

2.1.3. Şeffaflık ve İnkare Edilemezlik

Eşler, herhangi bir merkezi bulunmayan veri paylaşımı yapılmasına olanak sağlayan birbirine eşlenen aygıtlar topluluğu olarak ifade edilmektedir. Başka bir ifadeyle eşler, bilgisayar sistemleri ve

internete bağlanan bütün cihazları içermektedir. Eşler arası ağlar ise, bilgisayar donanımlarının uçtan uca paylaşımını ifade etmektedir. Eşler Arası Ağlar (Peer to Peer), paylaşım kattığı hız, güvenilirlik ve sağladığı yarar açısından oldukça faydalı bir protokoldür (Güney ve Şavlı, 2023:16).

Eşler arası ağlar (peer to peer), blok zincirindeki verilerin açıklığını sağlamaktadır. Bazı özel şifrelenmiş bilgiler dışında, blokzincirindeki katılımcılar, hesabın dâhil olduğu işlemler hakkındaki bilgilere ve akıllı sözleşmelerle etkileşim kayıtlarıyla birlikte kamuya açık erişime sahip olmaktadır. Verilerin inkâr edilmemesini sağlamak için dijital imzalar delil olarak kullanılabilir. Bir blokzincir ağında, kullanıcı ister bir mesaj yayımlıyor olsun ister mesajın gerçekliğini doğruluyor olsun, blokzincir mesajın bütünlüğünü ve kaynağın gerçekliğini inkâr edilemeyecek bir şekilde doğrulamaktadır. Blokzincir şeffaflık ve inkâr edilemezlik, güvenilirlik ve değişmezlik özelliklerine sahip olmasından dolayı, bu dijital ağ üzerinde gerçekleştirilen işlemlerin silinmesi mümkün değildir. Ancak blokzincir üzerinde yapılan işleminin hiçbir şekilde değiştirilmemesi aynı zamanda kötü amaçla kullanılacak bilgilerin her zaman blokzincirinde saklanacağı riskini beraberinde getirmekte ve bu bilgilerin toplumsal yapıya zarar verebileceği kaygısını ortaya çıkarmaktadır (Shen vd., 2022:495).

2.1.4. Anonim Olma

Asimetrik kriptografi ve dijital imzalar sayesinde kullanıcılar blokzincir ağında anonim bir kimlikle aktif olmakta, bu da toplum içerisinde hata ve hile yapma potansiyeline sahip bazı kuruluşların blokzinciri yasa dışı sosyal faaliyetler ve ekonomik işlemler için kullanmasına neden olmaktadır. Bazı blokzincirler, ağ içerisinde yer alan işlem bilgilerini gizlemek için bilgi kanıtlarını sıfırlama ve halka imzalar gibi gelişmiş şifreleme teknikleri kullanarak kullanıcıların gerçek kimliğini gizlemektedir. Gizleme ve anonimlik teknikleri yaygın olarak kullanıldığında, blokzincir ağlarının düzenlenme zorluğu daha da artacaktır (Shen vd., 2022:495).

3. KRİPTO VARLIKLAR

Kripto varlıkların temelini teşkil eden kriptografi, çözülmesi oldukça zor karmaşık matematiksel şifreler içeren ve bir bilginin arzu edilmeyen kişilerce anlaşılması güç duruma getirilmesinde kullanılan sistemlerin tamamıdır. Kriptografi; gizlilik, bütünlük, kimlik kontrolü, inkâr edilemezlik gibi bilginin güvenilir duruma getirilmesine olanak sağlayan matematiksel yöntemlerdir. Kriptografik bir sistem içerisinde kripto varlıkların üretilmesi, transfer edilmesi, saklanması gibi tüm işlemler kriptografik yöntem olarak adlandırılan matematiksel yöntemler tarafından gerçekleştirilmektedir (Gül, 2019:446).

Kripto varlıklar kriptografi ve dağıtık defter teknolojisindeki gelişmelerle olanaklı hale getirilen dijital değer temsilidir. Kripto varlıklar kendi hesap birimlerinde belirtilmekte ve aracıya ihtiyaç duymadan eşler arası transfer edilebilmektedir (Deran vd., 2021:1223). Yeni bir varlık sınıfı olarak ortaya çıkan kripto varlıklar; maliyetlerin azaltılması, verimlilik kazanımları, kalite iyileştirmeleri ve

finansal hizmetlerin şeffaflığı dahil, birçok konuda finans sektörüne fayda sağlaması beklenen dijital değerler olarak açıklanabilir (Ferreira ve Sandner, 2021:2).

3.1. Kripto Paralar

Kripto para terimi, 2008 yılında Bitcoin'in ortaya çıkmasıyla birlikte toplumda konuşulmaya başlamıştır. Satoshi Nakamoto adındaki bir kişi veya kişiler tarafından yayımlanan makalede ilk defa kripto para adından bahsedilmiştir. Bu makalede ayrıca eşler arası dijital iletişim altyapısı aracılığıyla birbirine bağlanan insanlardan oluşan bir ağın dijital tokenler çıkarmasını ve bunları kendi aralarında aktarırken kriptografi yoluyla süreci güvence altına almasını sağlamayı amaçlayan bir sistemin varlığı ifade edilmiştir (Pernice ve Scott, 2021:2).

Kripto para birimleri, temeli kriptografiye dayanan blokzincir sistemi içerisinde oluşturulan, fiziksel nitelikleri olmayan, belirli bir merkezi bulunmayan, belirli bir otorite tarafından kontrol edilmeyen ve denetlenmeyen, alıcı ve satıcı arasında maliyeti nispeten düşük, hızlı ve güvenli bir para transferini mümkün kılan elektronik ortamda işlem gören sanal para birimlerini ifade etmektedir (Özkul ve Baş, 2020:60). Tanımdan da anlaşılacağı üzere kripto paralar yalnızca alıcı ve satıcı arasındaki bir işleme dayanmakta, üçüncü bir taraf bulunmamaktadır.

2024 yılı temmuz ayı itibarıyla piyasada dolaşımda olan 9.993 adet kripto para birimi bulunmaktadır (Coinmarketcap, 2024). Bu para birimlerinin en önemlileri arasında Bitcoin ve Ethereum gibi sanal paralar gösterilebilir. Bitcoin ve Ethereum gibi kripto paralar, medyanın, finans sektörünün, akademisyenlerin, politika yapıcıların ve tüketicilerin büyük ilgisini çekmektedir. Özellikle bu kripto paralar, ekonomik gerekçe olsun veya olmasın, teknolojiye veya yeni uygulamalara ilgisi olan bireylere çekici gelebilmektedir. Bireyler açısından bakıldığında kripto paraların çekici gelmesinin çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenler aşağıdaki gibi açıklanabilir (Stix, 2021:65-66):

- Kağıt paraya alternatif bir değişim aracı olarak görülmesi,
- Üçüncü bir taraf olmadan para transferini gerçekleştirebilmesi,
- Sermaye kazancı potansiyeli olabilen bir varlık olarak görülmesi,
- İşlem maliyetlerinin çok düşük bir oranda gerçekleşmesi,
- Merkezinin bulunmamasından kaynaklı yasa dışı faaliyetlere izin vermesi.

3.2. Kripto Tokenler

Token, bir coinin sistemini kullanarak oluşturulan varlık veya varlığı temsil eden, elinde bulundurana bir takım haklar sağlayan dijital değerlerdir. Tokenler, kripto para dışında herhangi bir varlığı temsil eden, sahibine yönetime katılma hakkı, oy kullanma hakkı, rüçhan hakkı gibi haklar veren kripto varlıklar olarak açıklanabilir (Çokmutlu ve Kılıç, 2022:24).

Farklı türde tokenler binlerce yıldır dünya üzerinde var olmakta, toplumların kültürel ve bilişsel yönleri tarafından şekillendirilmektedir. Tokenler muhtemelen MÖ 9.000 ila 3.500 yılları arasında tahıl ekimi sırasında ortaya çıkmış ve çiftlik ürünlerini temsil etmiştir. Zamanla, fiziksel tokenler yerini dijital olanlara bıraktı ve sonunda kripto tokenler ortaya çıktı ve gerçek dünyadaki nesnelerin blokzincir gibi dağıtılmış defter teknolojileri üzerinde dijital olarak temsil edilmesine olanak tanıdı (Schwiderowski vd., 2024:319).

3.2.1. Token Türleri

Token türleri; varlığa dayalı tokenler, hizmet tokenleri ve menkul kıymet tokenleri olmak üzere üç sınıfa ayrılabilir.

3.2.1.1. Varlığa Dayalı Tokenler

Varlığa dayalı tokenler, fiziksel niteliği bulunan altın veya petrol gibi kıymetli madenlerin sahipliğini temsil eden ve değeri bu fiziksel varlıklara bağlı olarak tespit edilen tokenlerdir (Yüksel, 2020:438). Başka bir deyişle varlığa dayalı tokenler, sahibine temel varlık üzerinde hak verebilir. Bu tokenler, temel varlıkların mülkiyetini, fiziksel olarak hareket ettirmeden aktarmak için kullanılabilir. Bunlar, dayanak varlığın minimum maliyetle işlem görmesini sağlayan araçlar olarak ifade edilebilir (Baur, 2024).

3.2.1.2. Hizmet Tokenleri

Hizmet tokenleri, belirli bir ürün ve hizmete erişim hakkı sağlamak veya belirli ürün ve hizmetleri satın almak için blokzincir ağının kullanıldığı ve genellikle yalnızca tokenin geliştiricileri tarafından sunulan platformda kullanılabilen varlıklar olarak ifade edilmektedir. Ülkemizde spor kulüplerinin taraftarlarına; takımının maçlarına katılma, takımın formasını alma ve takımı tarafından sağlanan diğer hizmetleri edinme gibi hakları sağlayan “fan tokenleri” hizmet tokenlerine örnek olarak verilebilir (Özkul, 2022:60).

3.2.1.3. Menkul Kıymet Tokenleri

Menkul kıymet tokenleri, sahibine gelecekteki kârlarından veya net varlıklarından kalan faize bağlı olarak nakit para alma hakkı veren dijital varlık sınıfı olarak ifade edilebilir. Bu tür haklar isteğe bağlı veya zorunlu olabilir ve alınacak kararları etkileyebilecek oy haklarını temsil edebilirler. Bu tür durumlarda nakit veya başka bir finansal varlığa ilişkin sözleşmeden doğan bir hak mevcut olabilmektedir (Baur, 2024). Pay, gayrimenkul, fikri mülkiyet hakları gibi nakde dönüştürülmesi uzun zaman alabilen varlıklar tokenleştirilerek oldukça düşük işlem maliyetlerine katlanılarak menkul kıymet tokenlerinin arzı gerçekleştirilmek suretiyle kazanç sağlanabilir (Özçelik ve Süsay, 2022:324).

4. BOBİ FRS 14 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI

BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe ilkeleri açıklanmaktadır. Bu çerçevede maddi olmayan duran varlıkların ilk kayda alınması, defter değerlerinin belirlenmesi, bu varlıklarla ilgili itfa paylarının hesaplanması ve değer düşüklüğü konuları incelenmektedir (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.1).

4.1. BOBİ FRS 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında Geçen Tanımlar

Maddi olmayan duran varlık: “Fiziksel niteliği bulunmayan, ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır” (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.2).

Kontrol Gücü Olmayan Paylar: “Ana ortaklığa doğrudan veya dolaylı olarak atfedilmeyen, bağlı ortaklıktaki özkaynaktır” (BOBİ FRS 14, Ek9).

Kripto Varlıklar: “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 maddi olmayan varlıkları ifade eder” (BOBİ FRS 14, Ek9).

4.2. BOBİ FRS 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının Kapsamı

Maddi olmayan duran varlıklar, ürün ve hizmetlerin meydana getirilmesinde katkısı olan ya da şahıs ve işletmelere ileriki dönemlerde üretken faydalar sağlaması beklenen tanımlanabilir ve fiziki nitelikleri bulunmayan unsurlardır (Deniz ve Çukacı, 2018:157). Standartta göre, tanımlanabilir nitelikteki varlık; varlığın ayrılabilir olması, başka bir ifadeyle işletmeden ayrılabilir veya bölünebilir özelliğine sahip olması ve bir sözleşme, tanımlanabilir varlık veya yükümlülükle birlikte ya da ayrı olarak satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya varlığın sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması (söz konusu hakların işletmeden ya da diğer hak ve mükellefiyetlerden ayrılabilir ya da devredilebilir olması zorunlu değildir) gerekmektedir (İçerli, 2022:307).

Standart aşağıda yer alan kripto varlıklara ilişkin hususları kapsamaktadır (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.39):

- Başka bir bölüm kapsamına girmediği sürece, maddi olmayan duran varlık (fiziksel niteliği bulunmayan, ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlık) tanımını karşılayan,
- Sahibine dayanak mallar, hizmetler veya diğer varlıklar üzerinde uygulanabilir haklar veya talepler sağlamayan,
- Blokzinciri veya benzer bir teknolojiyle oluşturulmuş dağıtık bir defter üzerinde yaratılan veya bulunan,

- Kriptografiyle güvence altına alınan ve korunan,
- Takas edilebilen,
- Raporlayan işletme veya raporlayan işletmenin ilişkili taraflarınca yaratılmamış veya ihraç edilmemiş olan kripto varlıklardır.

İş birleşmeleri sonucu ortaya çıkan şerefiye, finansal varlıklar ve işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla elde tuttuğu maddi olmayan duran varlıklar ve madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları bu standart kapsamında maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmez (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.4-14.5).

4.3. BOBİ FRS 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Varlıkların Finansal Tablolara Alınmasında Yapılacak İlk Kayıt

Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.7).

Satın alma yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli, ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatı, satın alma sonucunda ortaya çıkan giderler ile varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesiyle doğrudan bağlantılı olan maliyetlerden oluşur. Bu kapsamda satın alma yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler yer alır (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.8):

- Gümrük vergileri,
- Satın alma esnasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar,
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon vb. giderler,
- Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler,
- Varlığın düzgün bir şekilde işleyip işlemediğine dair gerçekleştirilen test maliyetleri.

Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlığın, parasal veya parasal olmayan kalemler ile takas edilerek elde edilmesi durumunda, elde edilen maddi olmayan duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak tespit edilir. Takas işleminde parasal olmayan kaleme ilave olarak, parasal bir kalem de alındığında veya verildiğinde ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri ilave edilir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri düşürülür (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.12).

4.4. BOBİ FRS 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Varlıkların Sonraki Ölçümü

Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almadan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden ölçülür (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.21).

Kripto varlıklar, finansal durum tablosunda duran varlıklar grubunda yer alan “Dijital Varlıklar” isimli hesap kaleminde diğer maddi olmayan duran varlıklardan ayrı olarak raporlanır (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.41).

Elde bulundurulmuş kripto varlıklar gerçeğe uygun değeriyle ölçülür ve gerçeğe uygun değer farkları, kâr veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.42).

Gerek Münferit Kâr veya Zarar Tablosu gerekse Konsolide Kâr veya Zarar Tablosunda kripto varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazançlar Diğer Faaliyetlerden Gelirler grubunda yer alan “Diğer Gelirler”, kayıplar ise Diğer Faaliyetlerden Giderler (-) grubunda yer alan “Diğer Giderler” hesabında raporlanır (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.43).

Kripto varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlarda, sonraki ölçüm maliyet bedeliyle gerçekleştirilir (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.45).

4.5. BOBİ FRS 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Varlıkların İtfası

Maddi olmayan duran varlıklara itfa payı ayrılması mecburidir. İtfa işlemine, varlık yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır duruma geldiği tarih itibarıyla başlanır. Dolayısıyla dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kıst amortisman hesaplanır. İtfa işlemine varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla ya da faydalı ömrü belirsiz olan maddi duran varlıklar açısından belirlenen itfa süresinin tamamlanmasıyla son verilir (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.22).

4.5.1. Sınırlı Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İtfaya tâbi tutar, maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşürülmesiyle tespit edilir (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.23).

Kalıntı değer; bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünü doldurduğu zaman satılması durumunda elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri indirilerek ulaşılan tahmini tutar olarak ifade edilir (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.27).

Maddi olmayan duran varlığın itfaya tâbi tutarı faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. Faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından tahmin edilen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarı olarak açıklanır. Faydalı ömür, işletme tarafından doğru tahminlere dayandırılarak serbest bir şekilde tespit edilir (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.24).

Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşamaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak bu sürelerden daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların, sınırlı bir zaman dilimi için (sözleşme yenilenerek bu zaman dilimi uzatılabilir) devralınmış olması durumunda, sadece, işletmenin sözleşmeyi yenileme işlemini, önemli maliyetlere katlanmadan yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrüne dâhil edilir (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.26).

İtfa yöntemi, varlığın ileriki dönemlerde ekonomik faydasının işletme tarafından beklenen tüketim biçimini oluşturacak bir şekilde belirlenir. Maddi olmayan duran varlıktan ileriki dönemlerde sağlanacak ekonomik faydaların öngörülen tüketim şeklinde bir değişiklik meydana gelmediği sürece, tercih edilen yöntem dönemler itibarıyla tutarlı bir biçimde uygulanır (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.29).

İtfa uygulaması için farklı yöntemler uygulanabilir. Bu yöntemler; doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. Doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değerinde değişiklik meydana gelmediği sürece, itfa gideri faydalı ömrü boyunca sabit kalır. Azalan bakiyeler yönteminde, itfa gideri faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde öngörülen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman hesaplanır. Ekonomik faydanın öngörülen tüketim biçiminin güvenilir bir şekilde tespit edilemediği hallerde doğrusal yöntem uygulanarak söz konusu varlık itfa edilir (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.30).

4.5.2. Faydalı Ömrü Belirsiz Olan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Varlığın işletmeye net nakit girişi yaratması öngörülen süre için tahmin edilebilir bir sınır belirlenememesi ve sonuçta varlığın faydalı ömrü için doğru bir tahmin yapılamaması durumunda varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu varsayılır. Bu durumda maddi olmayan duran varlık, 5 yıldan az olmayacak ve 10 yılı geçmeyecek bir şekilde, işletme tarafından öngörülen süre içerisinde itfa edilir (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.33).

Sınırsız yararlı ömrü bulunan diğer maddi olmayan duran varlıklardan farklı olarak, sınırsız yararlı ömrü bulunduğu varsayılan kripto varlıklar itfaya tabi tutulmaz (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.46). Başka bir ifadeyle kripto varlıklar için amortisman hesaplanmaz.

4.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Her hesap dönemi sonunda maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespit edilmesi ve varsa değer düşüklüğü zararının ne şekilde ölçülüp muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi için “*Varlıklarda Değer Düşüklüğü*” bölümünde açıklanan kurallar uygulanır (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.35).

Gerçeğe uygun değeri ile ölçülen kripto varlıklar için “*Varlıklarda Değer Düşüklüğü*” ne ilişkin açıklanan kurallar uygulanmaz (BOBİ FRS 18, Paragraf 18.20).

4.7. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Finansal Tablo Dışı Birakılması

Bir maddi olmayan duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan ileriki dönemlerde belirli bir ekonomik yarar öngörülmediği durumlarda ilgili varlık finansal tablo dışında tutulur (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.36). Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin finansal tablo dışı tutulması sonucu ortaya çıkan kazanç ya da kayıp, kâr veya zararda gösterilir (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.37).

5. KRİPTO VARLIKLARIN BOBİ FRS 14 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Literatürde kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili çok farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerden bazılarına aşağıda yer verilmiştir:

Serçemeli (2018) yapmış olduğu çalışmada, kripto varlık türlerinden kripto paraların kullanım alanına ve şekline bakılarak muhasebeleştirme yapılması gerektiğini belirtmiştir. Muhasebenin temel kavramlarından biri olan özün önceliğinin muhasebeleştirmede esas alınması gerektiğini ve buna göre kripto paraların ticari mal, hazır değer ya da menkul kıymet olarak muhasebeleştirmesinin uygun olacağını açıklamıştır.

Yalçın (2019) yapmış olduğu çalışmada, kripto varlıkların üretimini gerçekleştiren madencilerin faaliyetlerini, hizmet işletmelerinin faaliyetlerine benzetmiş ve hizmet karşılığı elde edilen gelirin işletmenin faaliyet geliri olduğunu belirtmiştir. Ayrıca hizmetin ifası için gerçekleştirilen maliyetlerin ise hizmet üretim maliyeti olduğunu ifade etmiştir. Çalışmada ayrıca kripto varlıkların likiditesinin yüksek olmasından kaynaklı olarak “Diğer Hazır Değerler Hesabında” raporlanması gerektiğini açıklamıştır.

Bruhanskyi ve Spilnyk (2019) yaptıkları çalışmada kripto varlıkların edinim amaçlarına göre işletmeler tarafından nakit, nakit benzerleri, stoklar, finansal yatırımlar ve maddi olmayan duran varlıklar olarak muhasebeleştirilebileceğini ifade etmişlerdir. Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesiyle ilgili düzenleyici otoritelerin yasal düzenlemeler yapmaları gerektiğinden bahsetmişlerdir. Ayrıca çalışmada, kripto varlıkların yasal düzenlemesinin olmamasından kaynaklı olarak aktiflerinde kripto varlık bulunan işletmelerin kripto varlıkları doğru bir şekilde değerlemeleri ve gerçeğe uygun bir şekilde finansal tablolarında bu varlıkları göstermeleri gerektiği önerisi yer almaktadır.

Deran vd. (2021) yapmış oldukları çalışmada, kripto varlıkların kullanım amacına göre farklı şekillerde muhasebeleştirileceğini açıklamışlardır. Bu nedenle kripto varlıkların alım-satım amaçlı ya da kısa vadeli fiyat hareketlerinden yararlanmak amacıyla edinilmesi durumunda “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesap grubunda raporlanmasının daha uygun olabileceğini fakat paranın işlevsel

özelliklerinden değişim aracı olma ve hesap birimi olma özelliğini tam olarak karşılayamamasından dolayı “Hazır Değerler” grubunda raporlanmasının uygun olmayacağını ifade etmişlerdir.

Ağ ve Gülhan (2022) yaptıkları çalışmada, kripto varlıkların kısa vadeli alım-satım amacıyla edinilmesi durumunda “Diğer Hazır Değerler Hesabının”, kripto paraların işletilmesi faaliyeti ile uğraşan işletmelerin ise “Diğer Stoklar Hesabını” kullanmaları gerektiğini ifade etmişlerdir.

Alıcı ve Yanık (2022) yapmış oldukları çalışmada, kripto varlıkların hangi hesapta izlenirse izlensin hesabın adının özellikle “Kripto Varlıklar” olması gerektiğini vurgulamışlardır. Ayrıca işletmenin kullanım amacına göre farklı muhasebeleştirmelerin yapılacağını belirtmişlerdir. Örneğin, kripto varlıkların ödeme amaçlı edinilmesi durumunda “Diğer Hazır Değerler Hesabında” izlenebileceği gibi “Hazır Değerler” hesap grubunda yer alan boş hesaplardan herhangi birisi de kullanılabilir. Aracı-komisyoncu olarak kripto varlık elinde bulunduranların ise “Ticari Mallar” hesap grubundan boş hesaplardan birisini kullanabileceğini açıklamışlardır.

Dilek ve Doğan (2023) yaptıkları çalışmada, kripto varlık türlerinden kripto paraların yabancı para olarak kabul edilmesi durumunda “Kasa Hesabının” altında açılacak olan “Kripto Para Kasası” yardımcı hesabında izlenebileceğini söylemişlerdir. Diğer taraftan kripto paraların altın gibi değerli bir metal olarak görülmesi durumunda “Diğer Hazır Değerler Hesabında” ya da “Hazır Değerler” hesap grubunda “Kripto Para Hesabı” açılarak muhasebe kayıtlarının yapılması gerektiğini belirtmişlerdir. Eğer işletmenin faaliyet alanı kripto paralarının alım-satımı ise, bu durumda kripto paraların “Ticari Mallar Hesabında” raporlanmasının uygun olacağını ifade etmişlerdir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 19.03.2024 tarihinde yayımlanan bildiri taslağında “BOBİ FRS 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında” güncellemeler gerçekleştirilmiş ve yapılan güncelleme ile birlikte kripto varlıkların bu standart kapsamında muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır.

KGK, kripto varlıkları “maddi olmayan duran varlıklar grubunda” “diğer maddi olmayan duran varlıklar kaleminin” altında “dijital varlıklar” adıyla bir hesap kalemi açılarak, kripto varlıkların bu hesap kalemi içerisinde gösterilmesi gerektiği görüşünü kamuoyuyla paylaşmıştır. Bu çalışma kapsamında yer verilen örnek uygulamada yapılacak muhasebe kayıtları KGK tarafından yayımlanan bildiri taslağı çerçevesinde oluşturulacaktır.

5.1. Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnek Uygulama

ABC işletmesine ait veriler aşağıdaki gibidir.

- ABC işletmesi yurtdışında faaliyet gösteren bir kripto borsasından 01.07.2024 tarihinde 5 adet Bitcoin adet fiyatı 60.000\$’dan ve 3 adet Ethereum adet fiyatı 12.000\$’dan 2 adet varlığa dayalı Tokenin adet fiyatını ise 17.000\$’dan satın almıştır. Ödeme işletmenin

banka hesabından yapılmış ve borsa %0,01 komisyonunu kestikten sonra kripto varlıkları işletmenin banka hesabına geçmiştir. Alış tarihinde 1\$=32.40 TL'dir.

- 5 adet Bitcoin alındığına göre toplam $5 \times 60.000\$ = 300.000\$$ ödenmiştir. $1\$ = 32.40$ TL olduğuna göre toplamda $300.000\$ \times 32.40 = 9.720.000$ TL'ye Bitcoin satın alınmıştır.
- 3 adet Ethereum alındığına göre toplam $3 \times 12.000\$ = 36.000\$$ ödenmiştir. TL olarak ise toplam $36.000\$ \times 32.40 = 1.166.400$ TL ödenmiştir.
- 2 adet varlığa dayalı Token toplam $2 \times 17.000\$ = 34.000\$$ 'dan satın alınmıştır. TL karşılığı ise $34.000\$ \times 32.40 = 1.101.600$ TL ödenmiştir.
- Komisyon olarak toplamda $(300.000\$ + 36.000\$ + 34.000\$) \times \%0,01 = 37\$$ ödenmiştir. TL karşılığı ise $37\$ \times 32.40 = 1.198,80$ TL'dir.

BOBİ FRS 14, Paragraf 14.7'de "*Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür*" ifadesi yer almaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların satın alma yoluyla edinilmesi durumunda varlığın maliyetine satın alma bedeli ve varlık için katlanılan komisyon giderleri dahil edilir (BOBİ FRS 14, Paragraf 14.8). Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	01/07/2024	
1	265 Dijital Varlıklar Hesabı	11.989.198,80
	265.01 Bitcoin.....9.720.000	
	265.02 Ethereum...1.166.400	
	265.03 Token.....1.101.600	
	265.04 Komisyon Giderleri...1.198,80	
	102 Bankalar Hesabı	11.989.198,80
	102.01 A Bankası.....11.989.198,80	
	Kripto Varlık Satın Alınması	

BOBİ FRS 14, Paragraf 14.42'de "*Elde bulundurulanan kripto varlıklar gerçeğe uygun değeriyle ölçülür ve gerçeğe uygun değer farkları, kâr veya zarara yansıtılır*" ifadesi yer almaktadır. Ayrıca Paragraf 14.43'de "*Gerek Münferit Kâr veya Zarar Tablosu gerekse Konsolide Kâr veya Zarar Tablosunda kripto varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazançlar Diğer Faaliyetlerden Gelirler grubunda yer alan "Diğer Gelirler", kayıplar ise Diğer Faaliyetlerden Giderler (-) grubunda yer alan "Diğer Giderler" kaleminde raporlanır*" açıklamasına yer verilmiştir.

Bu örnek uygulama kapsamında kripto varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçüldüğü varsayılmaktadır. Buna göre;

31.12.2024 tarihinde işletmenin banka hesabında bulunan kripto varlıkların gerçeğe uygun değerleri; Bitcoin 62.000\$, Ethereum 11.000\$ ve Token ise 20.000\$ olmuştur. Bu tarih itibarıyla dolar kuru ise 1\$=32.50 TL olarak gerçekleşmiştir.

	31/12/2024		
	265 Dijital Varlıklar Hesabı	520.000	
	265.01 Bitcoin....325.0000		
	265.03 Token....195.000		
	265 Dijital Varlıklar		97.500
	265.02 Ethereum...97.500		
	649 Diğer Gelirler Hesabı		422.5000
	Dönem Sonu Kripto Varlıkların Değerlenmesi		

Yukarda yer alan muhasebe kayıtları sonucunda işletmenin kripto varlıklarının dönem sonu değerleri sırasıyla; Bitcoin $9.720.000+325.000= 10.045.000$ TL, Ethereum $1.166.400-97.500= 1.068.900$ TL ve Token ise $1.101.600+195.000= 1.296.600$ TL olmuştur. İşletmenin toplam dijital varlıkları ise $10.045.000+1.068.900+1.296.600= 12.410.500$ TL olmuştur.

İşletmenin kripto varlıklarını satın aldığı yurtdışı borsasında, 10.01.2025 tarihinde meydana gelen kripto varlıklarla ilgili olumsuz bir haber neticesinde işletmenin kripto varlıklarında çok sert düşüşler meydana gelmiştir. Buna göre işletmenin banka hesabında bulunan Bitcoin 40.000\$, Ethereum 3.000\$ ve Token ise 8.000\$ olarak gerçekleşmiştir. Düşüşün olduğu tarihte dolar kuru ise $1\$=33.50$ olmuştur.

Yukardaki ifadeler doğrultusunda işletmenin elinde kalan kripto varlıklarının değeri; Bitcoin $5 \times 40.000\$=200.000\$$ ve TL karşılığı ise, $200.000\$ \times 33.50= 6.700.000$ TL, Ethereum $3 \times 3000\$= 9.000\$$ TL karşılığı ise $9000\$ \times 33.50= 301.500$ TL ve Token ise $2 \times 8000\$= 16.000\$$ TL karşılığı ise 536.000 TL olmuştur. Buna göre işletmenin toplam kripto varlıkları ise, $6.700.000+301.500+536.000= 7.537.500$ TL olarak gerçekleşmiştir.

Buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	10/01/2025		
	659 Diğer Giderler Hesabı	4.873.000	
3	265 Dijital Varlıklar Hesabı		4.873.000
	265.01 Bitcoin...3.345.000		
	265.02 Ethereum...767.400		
	265.03 Token...760.600		
	Kripto Varlıkların Değerleme Kaydı		

İşletmenin 15.01.2025 tarihinde banka hesabındaki kripto varlıkları sırasıyla Bitcoin 35.000\$'dan, Ethereum 2.500\$'dan ve Token ise 5.000\$'dan satılmıştır. Bu tarih itibarıyla dolar kuru ise $1\$=34$ TL'dir. Yurtdışındaki borsa %0,01 komisyonunu işletmeden kestikten sonra geriye kalan tutarı işletmenin banka hesabına yatırmıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında işletmenin 15.01.2025 tarihinde sattığı kripto varlıklarının değerleri; Bitcoin $5 \times 35.000\$= 175.000\$$ TL karşılığı ise, $175.000\$ \times 34= 5.950.000$ TL, Ethereum

$3 \times 2.500\$ = 7.500\$$ TL karşılığı ise, $7.500\$ \times 34 = 255.000$ TL ve Token $2 \times 5000\$ = 10.000\$$ TL karşılığı $10.000\$ \times 34 = 340.000$ TL kesilen komisyon bedeli $(175.000\$ + 7.500\$ + 10.000\$) \times \%0.01 = 19.25\$$ ve TL karşılığı ise, $19.25\$ \times 34 = 654,50$ olarak gerçekleşmiştir.

Buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

15/01/2025		
102 Bankalar Hesabı	6.544.345,50	
102.01 A Bankası...6.544.345,50		
653 Komisyon Giderleri Hesabı	654,50	
659 Diğer Giderler Hesabı	993.698,80	
265 Dijital Varlıklar Hesabı		7.538.698,80
265.01 Bitcoin.... 6.700.000		
265.02 Ethereum..301.500		
265.03 Token...536.000		
265.04 Komisyon Giderleri...1.198,80		
Kripto Varlıkların Satılması		

6. SONUÇ

Dijitalleşme çağını yaşadığımız günümüzde, hemen hemen her alanda değişim ve dönüşüm meydana gelmektedir. Bu dönüşüm teknolojinin evrilmesine geleneksel yöntemlerin yerini yeni hizmetlerin almasına yol açmaktadır. Teknolojik değişim para ve benzeri emtialarında değişmesini sağlamıştır. Bu bağlamda bir değişim aracı olarak kullanılan kağıt para yerini elektronik paraya, hatta sanal paralara bırakmıştır. Kripto paralar bu değişim ve dönüşümün ürünü olarak 2008 yılında ortaya çıkmış ve çok hızlı bir biçimde gelişerek günümüze kadar gelmeyi başarmıştır. Kripto varlıklardaki bu gelişmelerin gelecek yıllarda da devam edeceği, yeni varlık sınıflarının ortaya çıkacağı ve kripto varlık sayısının katlanarak artacağı güçlü olasılıklar arasındadır.

Kripto varlıkların serbest piyasada gelişmesiyle birlikte, bu varlıkların nasıl muhasebeleştirileceği sorunsalı da ortaya çıkmaktadır. Kripto varlıklar; nakit ve nakit benzeri, hazır değerler, menkul kıymetler, stoklar ve maddi olmayan duran varlıklar biçiminde sınıflandırılmaktadır. Bu farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla KGK tarafından yayımlanan bildiri taslağında kripto varlıkların “maddi olmayan duran varlıklar grubunda” sınıflandırılması gerektiği görüşü yer almaktadır.

Bu çalışmada, KGK tarafından yayımlanan bildiri referans alınarak kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi BOBİ FRS 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı çerçevesinde yapılmış ve buna ilişkin örnek bir uygulamaya yer verilmiştir. Örnek uygulamada kripto varlıklar standartta açıklandığı gibi maddi olmayan duran varlıklar grubunda dijital varlıklar hesabında gösterilmiş ve varlık kalemleri için ayrı alt hesaplar açılarak örnek uygulama geliştirilmeye çalışılmıştır.

Örnek uygulamada, işletme tarafından satın alınan kripto varlıkların işletmenin aktifine ilk defa kaydedilmesinden, satılmasına kadar geçen süreç içerisinde yapılması gereken muhasebe kayıtları

detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Uygulama kapsamında, kripto varlıkların ilk defa satın alınmasında maliyet bedeliyle işletmenin aktifine kayıt edildiği görülmektedir. İşletmenin kripto varlıkların sonraki ölçümünü ise gerçeğe uygun değer yöntemine göre gerçekleştirdiği ifade edilmiştir. Örnek uygulamada, kripto varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçüldüğü varsayılmıştır. Kripto varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülmemesi, örneğin kripto varlıkların aktif bir piyasaının bulunmaması durumunda, standarda göre kripto varlıkların sonraki ölçümü maliyet bedeliyle gerçekleştirilecektir.

Sonuç olarak, daha önce yasal bir düzenlenmesi bulunmayan kripto varlıklar KGK'nın yayımlanmış olduğu bildiriyle birlikte yasal statü kazanmış ve nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusu açıklığa kavuşmuştur. Fiziksel nitelikleri olmayan ancak tanımlanabilir varlık tanımını karşılayan kripto varlıkların maddi olmayan duran varlık tanımını karşıladığı ve bu varlıkların maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda gösterilmesinin doğru ve gerçek bir finansal raporlama açısından önemli olduğu ifade edilebilir. Dolayısıyla, kripto varlıkların özellikleri dikkate alındığında, bu varlıkların maddi olmayan duran varlıklar grubunda raporlanmaları, finansal tablo kullanıcılarının isabetli kararlar almalarını sağlayabilir.

YAZARLARIN BEYANI

Katkı Oranı Beyanı: Yazarlar, çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- Ağ, A., & Gülhan, Ü. (2022). TMS /TFRS kapsamında kripto paraların muhasebeleştirilmesi. *AÇÜ Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 35-47. doi:<https://doi.org/10.22466/acusbd.1078963>
- Alıcı, M., & Yanık, S. (2022). Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(Özel Sayı), 256-297. doi:<https://doi.org/10.31460/mbdd.1066621>
- Baur, D. (2024). *Cryptographic assets*. 03.07.2024 tarihinde <https://www.pwc.ch/en/insights/disclose/29/cryptographic-assets.html> adresinden alındı
- Brukhanskyi, R., & Spilnyk, I. (2019). Cryptographic objects in the accounting system . *In 2019 9th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT)*, 384-387.
- Coinmarketcap. (2024). *All cryptocurrencies*. 03.07.2024 tarihinde <https://coinmarketcap.com/all/views/all/> adresinden alındı
- Çokmutlu, M. E., & Kılıç, M. (2022). Kripto varlıklar olarak tokenların muhasebeleştirilmesi. *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, 7(1), 19-36.

- Deniz, M. B., & Çukacı, Y. C. (2018). Mevcut muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları açısından önemlilik kavramı ve maddi olmayan duran varlıkların bu bağlamda değerlendirilmesi. *Turkish Studies Economics, Finance and Politics*, 13(22), 147-163. doi:<http://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.13503>
- Deran, A., Dikmen, B. B., & Özçelik, M. (2021). Blok zinciri teknolojisinin ödeme sistemleri, muhasebe bilgi sistemleri ve denetim sürecine etkisi; kripto varlıkların finansal tablolarda raporlanması. *Erciyes Akademik*, 35(3), 1215-1245. doi:<https://doi.org/10.48070/erciyesakademi.957594>
- Desplebin, O., Lux, G., & Petit, N. (2021). To be or not to be: Blockchain and the future of accounting and auditing. *Accounting Perspectives*, 20(4), 743-769. doi:10.1111/1911-3838.12265
- Dilek, Ş., & Doğan, S. (2023). Kripto paralar ve muhasebeleştirilmesi üzerine bir inceleme. *Journal of International Banking Economy and Management Studies*, 6(1), 71-95. doi:10.52736/ubeyad.1266050
- Ferreira, A., & Sandner, P. (2021). Eu search for regulatory answers to crypto assets and their place in the financial markets' infrastructure. *Computer Law & Security Review*, (43), 1-15. doi:<https://doi.org/10.1016/j.clsr.2021.105632>
- Fujiki, H. (2024). Central bank digital currency, crypto assets, and cash demand: Evidence from Japan. *Applied Economics*, 56(19), 2241-2259. doi:<https://doi.org/10.1080/00036846.2023.2186362>
- Gül, H. (2019). Bitcoin ve türevi varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin bir değerlendirme. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(2), 444-454.
- Güney, A., & Şavlı, A. S. (2023). Kripto paraların muhasebeleştirilmesindeki yaklaşımlar. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (C-iasoS 2022 Özel Sayısı), 11-28. doi:<https://doi.org/10.18092/ulikidince.1229876>
- İçerli, M. (2022). Maddi olmayan duran varlıklar. (Ed. S. Yükçü) içinde, *BOBİ FRS Uygulamaları* (s. 307-324). İzmir: Kitapana Basın Yayın Dağıtım.
- KGK. (2024). 04.07.2024 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-BOBİ%CC%87-FRS-2021-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88 adresinden alındı>
- Liu, F., He, S., Li, Z., & Li1, Z. (2023). An Overview of blockchain efficient interaction technologies. *Frontiers in Blockchain*, (6), 1-19. doi:10.3389/fbloc.2023.996070
- Morkunas, V. J., Paschen, J., & Boon, E. (2019). How blockchain technologies impact your business model. *Business Horizons*, (62), 295-306. doi:<https://doi.org/10.1016/j.bushor.2019.01.009>
- Morozova, T., Akhmadeev, R., Lehoux, L., Yumashev, A., Meshkova, G., & Lukyanova, M. (2020). Crypto asset assessment models in financial reporting content typologies. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 7(3), 2196-2212. doi:[http://doi.org/10.9770/jesi.2020.7.3\(49\)](http://doi.org/10.9770/jesi.2020.7.3(49))
- Özçelik, M., & Süsay, A. (2022). Kripto varlık arzı (ICO) ile finansman ve finansal tablolarda raporlama. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 6(2), 319-337. doi:<http://dx.doi.org/10.29228/ijbemp.63988>

- Özkul, F. (2022). *Kripto varlıklar muhasebesi* (1. b.). İstanbul: Hümanist Yayınları.
- Özkul, F. U., & Alkan, B. Ş. (2020). Dijital çağda muhasebenin dönüşümü: "blockchain" teknolojisinde muhasebe ve mali kontroller. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(2), 218-236. doi:<https://doi.org/10.31460/mbdd.657162>
- Özkul, F. U., & Baş, E. (2020). Dijital çağın teknolojisi blockzincir ve kripto paralar: Ulusal mevzuat ve uluslararası standartlar çerçevesinde mali yönden değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış* (60), 57-74.
- Pernice, I. G., & Scott, B. (2021). Cryptocurrency. *Internet Policy Review*, 10(2), 1-10. doi:<https://doi.org/10.14763/2021.2.1561>
- Schwiderowski, J., Pedersen, A. B., & Beck, R. (2024). Crypto tokens and token systems. *Information Systems Frontiers*(26), 319-332. doi:<https://doi.org/10.1007/s10796-023-10382-w>
- Serçemeli, M. (2018). Kripto para birimlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*(639), 33-66.
- Shen, P., Li, S., Huang, M., Gao, H., Li, L., Li, J., & Lei, H. (2022). A Survey on safety regulation technology of blockchain application and blockchain ecology. *International Conference on Blockchain (Blockchain)*, 494-499. doi:10.1109/BLOCKCHAIN55522.2022.00076
- Stix, H. (2021). Ownership and purchase intention of crypto-assets: Survey Results. *Empirica*(48), 65-99. doi:<https://doi.org/10.1007/s10663-020-09499-x>
- Yalçın, S. (2019). Kripto değişim araçlarının muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(81), 101-120. doi:10.25095/mufad.510596
- Yüksel, F. (2020). Kripto varlıklar ve IFRS kapsamında kripto paraların muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(2), 429-451.

Article Type / Makale Türü
Araştırma Makalesi -
Research Article

Application Date / Başvuru Tarihi
01.22.2025 / 22.01.2025

Admission Date / Yayına Kabul Tarihi
06.25.2025 / 25.06.2025



THE ROLE OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS IN FRAUD PREVENTION: A QUALITATIVE STUDY IN THE TOURISM SECTOR

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN HİLENİN ÖNLENMESİNDEKİ ROLÜ: TURİZM SEKTÖRÜNDE NİTEL BİR ARAŞTIRMA*

Ramazan Ali SATAR¹, Hakan ÖZÇELİK²

ÖZ: Hile, işletmelerin sürdürülebilir karlılık ve büyüme hedeflerini ciddi şekilde tehdit eden bir problemdir. Hile vakalarının işletmelere ve ülke ekonomilerine verdiği zarar, giderek artmaktadır. Hilenin önlenmesinde, iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi büyük önem taşımaktadır. İç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda, COSO modeli geliştirilmiştir. COSO modeli, işletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi için, iç kontrol sistemlerini standart hale getirerek makul güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır. Bu çalışmada, COSO modelinin hilenin önlenmesi ve tespitindeki etkisi incelenmiştir. Çalışma kapsamında, otel işletmelerinde çalışan iç denetçiler üzerine nitel bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda otel işletmelerinde, hilenin önlenmesi çalışmalarında riskli ve parasal değeri yüksek olan alanlara odaklanılması gerektiği, hile türlerinden varlıkların kötüye kullanımı ile karşılaşıldığı ve hile eylemlerinin temel nedeni olarak hile üçgeninin fırsat unsuru olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca COSO modelinin; hileli eylemleri önlediği, bağımsız denetime katkı sağladığı, finansal raporlama güvenilirliğini artırdığı ve risklere karşı makul güvence sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler : COSO, İç denetçi, İç Kontrol, Hile

ABSTRACT: Fraud is a problem that seriously threatens the sustainable profitability and growth targets of businesses. The damage that fraud cases cause to businesses and national economies is increasing. Strengthening internal control systems is of great importance in preventing fraud. As a result of studies conducted to develop and strengthen internal control systems, the COSO model was developed. The COSO model is designed to provide reasonable assurance by standardizing internal control systems so that businesses can achieve their goals. In this study, the effect of the COSO model on preventing and detecting fraud was examined. Within the scope of the study, a qualitative research was conducted on internal auditors working in hotel businesses. As a result of the research, it was determined that in hotel businesses, fraud prevention efforts should focus on risky and high-value areas, that misuse of assets is encountered among fraud types, and that the fraud triangle is the opportunity element as the main reason for fraud actions. In addition, it was concluded that the COSO model prevents fraudulent actions, contributes to independent auditing, increases financial reporting reliability, and provides reasonable assurance against risks.

Keywords: COSO, Internal Auditor, Internal Control, Fraud

* Bu çalışma, 19/09/2023 tarihli ve 140/43 sayılı etik kurul izinleri alınarak Doç. Dr. Hakan Özçelik danışmanlığında Ramazan Ali Satar tarafından 2023 yılında sunulan “Hilenin Önlenmesi ve Tespitinde COSO Modeli: Turizm Sektörü İç Denetçileri Üzerine Nitel Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

1. Bilim Uzmanı, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ramazanali79@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-2947-546X>

2. Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, hakanozcelik@sdu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0494-0561>

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

The subject of Fraud in the world and in Turkey has started to take place on the agenda a lot over the years. The aim of the research is to evaluate the effect of the COSO model in the prevention and detection of fraud. Within the scope of the purpose, the tourism sector, which has a high risk of fraud due to the increasing volume and complexity in companies activities, has been selected. It is aimed to increase the awareness of the COSO model used in international scale companies and to increase the level of applicability in the tourism sector in order to prevent fraud cases that cause the loss of companies assets and threaten sustainable growth.

Research Questions

"What effect does it have on the prevention and detection of fraud in businesses that implement the COSO Model, and what stages does it consist of?" The answer to the question was sought.

Literature Review

In the study (Çiçek, 2004), it was understood from the survey conducted in five-star hotels that the hotels did not do what was necessary regarding internal audit, but they gave importance to internal control. The definition of internal control research is to examine the importance of internal audit and the level of activity in five-star hotels in Turkey. In the study (Gönen, 2007), the effectiveness of the internal control system and accounting activities of the five-star Princess Hotel in Izmir were examined and as a result of the findings, the current effectiveness of the hotel was determined and suggestions were made. (Rubino & Vitolla, 2014), In this article, the framework of control objectives for information and related technologies (COBIT) is integrated into the internal control framework; It analyzes how the quality of financial reporting improves and how internal control in financial reporting affects the eliminating or reducing the weaknesses. As a result of the research, the adoption of IT controls or the implementation of the COBIT framework provides significant benefits to the whole company/organization. In the study (Okan Gökten, 2018), it was explained as a comparison of the fraud triangle and subsequent models, and it was explained that the interest in the causes of fraud activities passed from personnel to managers and the behavioral qualities of the participants were emphasized. (Oskay, 2018) study, the causes of errors and frauds were examined, it was possible to make some decisions about the methods of preventing errors and frauds, it was stated that if the elements that reveal errors and frauds are detected and eliminated or if the elements that increase the levels are eliminated, errors and frauds will decrease, ignorance, corruption, He said that situations such as carelessness can be prevented by effective accounting control in a timely manner. (Dewi & Wirakusuma, 2019) In the study, The impact of internal control, individual morality and organizational ethical culture on accounting tricks was investigated by survey method in Gianyar Regency's Copy Simpan Pinjam (KSP) institution. As a result of the study, internal control has shown that the ethical culture of individual morality and the ethical culture negatively affect accounting tricks. In this KPS, the better the implementation of individual morality and organizational ethical culture, the more the accounting tricks that occur in the KSP in the Tegallang region will decrease. (Alptekin, 2023) study, The issue of fraud and error has been discussed in general; Accounting errors and frauds, their types, the reasons why they are made, the characteristics of the cheaters and the companies exposed to fraud are included. The methods to be applied to prevent fraud, the internal control system and its importance, red flags used to detect fraud, risk management, risk assessment process, fraud prevention policy and fraud audit report are explained with examples. In the book, the findings on the subject and the role of the corporate resource planning system in preventing errors and frauds are explained. (Yaylalı, 2024), This study first provides evaluations regarding the importance of fraud detection. In the first section, studies related to fraud detection in the literature are evaluated. In the second section, information about fraud, fraud detection, and the definitions of management and employee frauds are explained. The third section emphasizes the necessity of fraud detection in preventing management and employee frauds. (Fritze & Jockel, 2025) In this study, a case study was conducted in which the opinions were asked about how the internal control system should work and what it should include. Based on the 2013 COSO model, their levels have been redefined and a more process -oriented context has been brought. As a result, a new model is presented. Using this model, a company can apply an internal control system for all relevant financial processes. The research is based on a case study in the chemical industry, so the usability of the model for companies in other sectors has not been investigated.

Methodology

Qualitative research method was used on the opinions of experienced internal auditors in preventing and detecting fraud of the COSO model in the tourism sector. The descriptive phenomenology design, one of the qualitative research designs, was analyzed with both content and descriptive analysis methods. In the research, "in-depth interview" was preferred as the data collection method. In this academic study, interview technique, which is a qualitative research analysis technique, and semi-structured interview questions were used. After the

conceptual framework of the study was completed, the interview questions were prepared by using the literature in accordance with the content. In the interviews, open-ended questions were asked and as much data as possible was tried to be obtained from the internal auditors. Depending on the different answers received in the course of the interview, questions other than interview questions were asked to the internal auditors in order to direct the internal auditor to the right question or to obtain more data.

Results and Conclusions

According to the study results, model effectiveness must be ensured in order for the COSO model to provide reasonable assurance. COSO model effectiveness is possible with the coordination and integration of components aligned with the relevant legislation and policy. An effective COSO model will provide benefits such as early identification of risk, reporting reliability, and cost and time savings in independent audit work. Participants stated that risky and high-value areas come to the fore in fraud prevention efforts. In this context, they think that the primary area in internal control activities is the finance department. It has been stated that while the finance department is followed by the accounting department, budget planning and marketing centers are the priority areas, respectively, in fraud prevention efforts. According to the participating internal auditors, regarding the types of fraud in hotel businesses, it was stated that they mostly encountered misuse of assets. Employees harm the hotel business by using its assets for their own benefit other than their intended purpose. After asset misappropriation in hotels, financial statement fraud and corruption frauds come next. After internal auditors submitted their reports on fraud cases to the management, it was revealed that risky findings were followed up in all the hotels they worked in. All participants stated that the main reason for fraud is the lack of control and supervision, and secondly, the technological inadequacy in business activities. It has been determined from the statements of the internal auditors that the personal characteristics and living conditions of the employees come after these reasons. Participating internal auditors suggested that the existence of an effective management system in businesses, job descriptions written in accordance with the objectives, improved technological equipment and its use, continuous training for employees and the development of reporting lines can eliminate or minimize fraud cases by increasing the effectiveness of the internal control system. The COSO model is very effective in preventing fraud, but its effectiveness in detecting fraud remains low. In order to increase the effectiveness of the COSO model in fraud prevention and detection studies, it must be supported by other systems and made compatible with the relevant legislation and operating procedures. According to the results of the research, the application of the COSO model in Turkey is inadequate. In this regard, it will be possible to develop and implement the COSO model infrastructure in hotel businesses and to minimize or even completely prevent fraud cases in hotel businesses. If hotel managements adopt the COSO model and integrate it into their businesses appropriately, they will protect their businesses against the possible risks of fraud cases.

1. GİRİŞ

Hile; çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından yasalara aykırı veya haksız bir çıkar sağlamak amacıyla yapılan aldatma içeren kasıtlı eylemlerdir (BDS 240, 11a). ACFE 2024 raporunda hile; yolsuzluk, varlıkların kötüye kullanımı ve finansal raporlama hileleri olarak üç gruba ayrılmıştır (ACFE 2024, 11). Finansal raporlama hileleri; işletme yönetiminin, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin karlılığı ve performansı ile ilgili görüşlerini etkilemek için, finansal tablolarda kasıtlı yaptığı değişiklikler olarak tanımlanmıştır. Finansal raporlama hilesi, yönetim tarafından veya bilgisi dahilinde gerçekleştirildiğinden finansal tablo ya da yönetim hilesi şeklinde de bilinmektedir. (Kaya ve Uzun, 2018: 724-725).

İşletme varlıklarının kötüye kullanılması, başta yöneticiler ve personeller olmak üzere diğer ilgililerin işletme varlıklarını, kendi menfaatleri için kullanmaları veya zimmetlerine geçirmeleri şeklinde ortaya çıkmaktadır. Hileli finansal raporlama ise, genellikle daha az vergi ve temettü ödemesi ile bilanço makyajlaması şeklinde, işletme yöneticilerinin haksız kazanç elde etmek amacıyla, diğer işletme paydaşlarını yanıltma şeklinde gerçekleşmektedir (Doğan ve Kayakıran, 2017:170).

Hile konusu, gelişerek değişen ve çeşitlenerek artan faaliyetlerle birlikte işletme dünyasının temel problemi haline gelmiştir. Hileli vakaları çalışan hileleri açısından işletmelere, finansal tablolar açısından ise ülkelerin ekonomilerine verdiği zararların boyutu, her geçen gün artmakta ve işletmelerin sürdürülebilir büyümelerini olumsuz etkilemektedir. Hileler parasal hacim bakımından büyük boyutlara ulaştığında, ulusal ve uluslararası finansal skandallara dönüşerek etkileri daha fazla hissedilmektedir. Hile kaynaklı ortaya çıkan finansal skandallar sonrası, “hile” kavramı ile ilgili farkındalığını artırmak ve hilenin etkilerinden arınmak için, işletmecilik dünyasının akademi ve uygulama alanlarında gerekli çalışmalar başlatılmıştır.

Hile vakalarının önlenmesi ile ilgili çalışmalar, iç kontrol odaklı geliştirilmiştir. 1970’li yıllar ve sonrasında hile kaynaklı finansal skandallardaki artışlarla birlikte, kamu ve ilgili örgütler tarafından hile önlenmesi ve tespiti ile ilgili yasa vb. gerekli düzenlemeler yapılmıştır. 1985 yılında Treadway Komisyonu olarak da bilinen “Hileli Finansal Raporlama Komisyonu” kurulmuş ve komisyon “Hileli Finansal Raporlama” konusunda bir rapor yayımlamıştır. Raporda iç kontrol kavramı ile ilgili olarak, ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması gerektiği vurgulanarak, destekleyici kurumlara ortak hareket etme çağrısında bulunulmuştur. Komisyonun bu çağrısı üzerine, “Destekleyici Kurumlar Komitesi” (COSO-The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) oluşturulmuştur. COSO 1992 yılında; iç kontrol, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme olmak üzere beş bileşenden oluşan COSO modelini yayımlamıştır.

Çalışmada, COSO modelinin turizm sektöründe uygulama düzeyinin tespit edilmesi ve farkındalığının artırılması hedeflenmiştir. Çalışma kapsamında, turizm sektöründe faaliyet gösteren otel

işletmelerinde çalışan iç denetçilerin, hilenin önlenmesi ve tespitinde COSO modeli ile ilgili görüşleri nitel analiz yöntemi ile değerlendirilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. İç Kontrol Sistemi ve COSO

İç kontrol sistemi, işletme yönetimi tarafından alınan kararların uygulamaya geçirilebilmesinde uygulanan temel ilke, yöntem ve düzenlemelerden oluşan sistemdir (Kaval, 2003). İç kontrol sisteminin amacı, işletme varlıklarının amaçları doğrultusunda kullanımını, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yasalara ve şirket içi politikalar ile kurallara uygun olarak yürütülmesini, finansal raporlama sisteminin kalitesinin artırılmasını sağlamaktır (Cömert, 2016). İç kontrol sistemi, farklı önlemlerden oluşan oto kontrol sistemidir (Kaval, 2003).

İç kontrol sistemi, işletme yönetimine amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için makul güvence sağlamaktadır (Arens vd., 2014: 308). Bu durumda işletme bünyesinde iç kontrol sisteminin oluşturulması ve işletilmesi, işletme yönetimi için önemli bir sorumluluk oluşturmaktadır (Türedi ve Karakaya, 2015: 66).

1980'li yıllarda ABD'de hile kaynaklı artan finansal skandallarla mücadele için, 1985 yılında COSO'nun temelini oluşturacak Treadway Komisyonu (Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu- National Commission of Fraudulent Financial Reporting) kurulmuştur. Komisyon üyeleri; Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) kuruluşlarından oluşmaktadır (COSO, 2013). Komisyon, hileli raporlamada iç kontrol sistemlerindeki zayıflığın geniş payı olduğunu belirterek, iç kontrol sistemlerinin yenilenmesi ve etkinliğinin artırılması gerektiğini belirtmiştir (Yılcı, 2015: 52). Komisyonun amacı; maliyetleri en aza indirip, maksimum verimlilik sağlayarak bunları tüm paydaşlara açık bir şekilde göstermeyi amaçlayan bir sistem kurup, verilerdeki hile miktarının fazla olmasının nedenini araştırarak bunu önlemeye çalışmaktır (Çatıkkaş, 2017: 47).

COSO "İç kontrol Bütünleşik Çerçeve" isimli raporu 1992 yılında yayımlamış ve 2013 yılında güncellemiştir. 2013 yılında güncellenerek yayımlanan raporda iç kontrol "İşletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen, operasyonlar, raporlama ve uyumlulukla ilgili hedeflere ulaşılması konusunda makul güvence sağlamak için tasarlanmış bir süreç" olarak tanımlanmıştır (COSO, 2013).

2.1.1. COSO İç Kontrol Çerçevesinin Bileşenleri

İç kontrol yapısının işletmelerde etkin bir şekilde yer alması, iç kontrol bileşenleri ile sağlanmaktadır. İç kontrol bileşenleri; "Kontrol Ortamı", "Risklerin Değerlendirilmesi", "Kontrol

Faaliyetleri”, “Bilgi ve İletişim” ve “İzleme” olmak üzere beş unsurdan müteşekkildir (Moeller, 2014: 36). COSO küpü olarak adlandırılan beş unsur, aşağıda kısaca açıklanmıştır (COSO, 2013).

Kontrol ortamı; Kuruluş genelinde iç kontrolün yürütülmesi için temel oluşturan standartlar, süreçler ve yapıların kümesidir. Yönetim kurulu ve üst yönetim, iç kontrolün önemi ve beklenen davranış standartları konusunda en üst düzeydeki tonu belirler. COSO çerçevesi, iç kontrolün çeşitli bileşenlerini birbirine bağlar ve kontrol ortamının sağlam bir iç kontrol sisteminin temeli olduğunu gösterir.

Risk değerlendirmesi; Kurumun hedeflerine ulaşma yolundaki riskleri belirlemek ve analiz etmek için dinamik ve yinelemeli bir süreci içerir ve risklerin nasıl yönetilmesi gerektiğini belirlemek için bir temel oluşturur. Yönetim, hedeflerine ulaşma yeteneğini engelleyebilecek dış ortamda ve kendi iş modelinde olası değişiklikleri dikkate alır.

Kontrol faaliyetleri; Hedeflere ulaşma risklerini asgari seviyelere düşürebilecek yönetim direktiflerinin yürütülmesini sağlamak amacıyla, politika ve prosedürlerden oluşturulan eylemlerdir. Kontrol faaliyetleri, kuruluşun tüm seviyelerinde, iş süreçleri içindeki çeşitli aşamalarda ve teknoloji ortamında gerçekleştirilir. Riskleri önleyici ve tespit edici nitelikte olan bu faaliyetler, yetkilendirme ve onaylamalar ile doğrulama, uzlaştırma ve iş performansı incelemeleri gibi, bir dizi manuel ve otomatik işlemleri kapsayabilir. Görevlerin ayrılması, genellikle kontrol faaliyetlerinin seçimi ve geliştirilmesine dahil edilir. Görevlerin ayrılması pratik olmadığında, yönetim alternatif kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.

Bilgi ve İletişim; Bilgi, kuruluşun hedeflerine ulaşmasını desteklemek için iç kontrol sorumluluklarının yerine getirilmesi için gereklidir. İletişim hem içeride hem de dışarıda gerçekleşir ve kuruluşa günlük iç kontrol faaliyetlerini yürütmek için gereken bilgileri sağlar. İletişim, personelin iç kontrol sorumluluklarını ve hedeflere ulaşmadaki önemini anlamasını sağlar.

İzleme Faaliyetleri; İç kontrolün beş bileşeninin her birinin mevcut ve işlevsel olup olmadığını tespit etmek için kullanılır. Bulgular değerlendirilir ve eksiklikler zamanında iletilir. Mühim bulgular, üst yönetime raporlanır.

2.2. Hile

Türk Dil Kurumu güncel sözlüğünde hile kelimesi “*birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, atak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma*”: olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2023).

Hile, “*bir kişinin veya bir kurumun varlığına el koyma veya haksız bir biçimde kullanması*” şeklinde açıklanabilir. Bir diğer hile tanımı da; “*bir çalışanın çalıştığı işletmelerin kaynaklarını veya varlıklarını ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır*” (Pehlivanlı, 2011: 3).

Hile, işletmeye ait bilgilerin ve varlıkların amacı dışında çıkar amaçlı kullanımı ve çalınması şeklinde gerçekleşeceği gibi muhasebe bilgilerinin çıkar amaçlı bilinçli olarak değiştirilmesi şeklinde gerçekleşebilir. Hata ve hile kelimeleri genellikle karıştırılmakta olup, birbirinden farkı faaliyetin ardındaki kasıt ve niyet ilişkisidir (O'Regan, 2004: 122). Hile eylemi kasıt içeren kötü niyetli bir fiil iken, hata kötü niyet taşımayan ve farkında olmadan yapılan yanlış eylemlerdir. Hileler çok geniş bir alanda yapılan faaliyetleri kapsamakta ve çok çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Hileyi tespit etmek veya önlemek için çeşitli yöntemler ve kontrol faaliyetleri yapılmaktadır.

Hilenin önlenmesine yönelik yapılan kontroller, farklı hileli eylemlerin tespitinde oldukça önemlidir. Hilelerin hemen ortaya çıkartılması veya önlenmesi, olumsuz etkisini asgari seviyeye düşürecek veya tamamen engellemiş olacaktır (TİDE, 2023).

Hilenin önlenmesi öncelikle hilenin ardındaki psikolojik nedenleri anlayıp ortaya çıkarmak ve buna yönelik önlemlerin alınması ile mümkün olabilecektir. Hile yapanların hileyi gerçekleştirme nedenleri altında altı karakteristik özellik bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Murphy & Dacin, 2011).

- ✓ Yapılan ahlak dışı davranış ile ilgili toplumun görüşü,
- ✓ Faaliyetlerinin sonuçlarının büyüklüğü,
- ✓ Olayın gerçekleşme ve bir etki oluşturma ihtimali,
- ✓ Sonuçların zamanında elde edilmesinin önemi,
- ✓ Hileyi yapan ile kurban arasındaki yakınlık,
- ✓ Olayın büyüklüğü veya olaydan etkilenmiş kişi sayısı.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Literatür taraması Dergipark platformu, Google akademik, YÖK tez merkezi veri tabanlarında “COSO Modeli”, “Turizm İşletmelerinde İç Denetim”, “Hilenin Önlenmesi” kavramlarının taratılmasıyla erişilen çalışmalar üzerinde yapılmıştır. Çalışmanın konusu ve amacıyla benzerlik gösteren çalışmalardan bazılarının ait özet bilgiler aşağıda verilmiştir.

Akçay ve Uysal (2019), hastane işletmelerinde hile ve yolsuzlukların önlenmesinde iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin rolünün araştırılması amaçlı derleme yöntemi kullanarak yapmış oldukları çalışma sonucunda, hastanelerde güçlendirilmiş iç kontrol yapısının hileyi önlemede etkili olacağı sonucuna ulaşmışlardır.

Akışık (2005), iç kontrol sisteminin bağımsız denetim içindeki yeri başlıklı çalışmasında, iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin bağımsız denetim hizmetleri açısından önemli olduğunu vurgulamıştır.

(Azaltun, 1998) çalışmasında, Dedeman Otelcilik A.Ş. bünyesinde bulunan Dedeman İstanbul'da yüz yüze görüşme ve gözlem tekniklerini kullanarak iç kontrol sistemini yerinde incelemiş ve iç kontrolün hile ve hataları önlemedeki rolünü araştırmıştır. Her bir aşamada bulunması gereken iç

kontrol politika ve prosedürleri oluşturulduktan sonra, bunun pratikte nasıl uygulandığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Pratikte iç kontrolün teknoloji odaklı olarak sürekli gelişerek devam etmesi gerektiği anlaşılmıştır. Ayrıca otelin ve yöneticilerin hedeflerine ulaşmadaki başarısının oteldeki iç kontrol etkinliğinin artmasıyla yükseldiği ortaya koyulmuştur.

(Bozlak, 2019), imalat sektöründe iç denetimde hile araştırma teknikleri üzerine yapmış olduğu araştırmada, 2017-2018 yıllarında tespit edilen hileli işlemleri Uluslararası İç denetim Standartları çerçevesinde değerlendirmiştir. Araştırma sonucunda, mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini birlikte yapabilen denetçi profilleri yetiştirilmesinin mesleğin gelişimi ve işletmelerin risklere karşılık verebilmesi için önem arz ettiği belirtilmiştir.

(Çelik, 2019) çalışmasında, muhasebe hilelerini önlemek için beş yıldızlı otellerde iç denetimin etkinliğini araştırmıştır. İstanbul bölgesinde bir anket çalışmasıyla otel işletmelerinde etkin bir şekilde iç denetim yapılmakta olduğu, hata ve hileleri önlemede etkin olduğu ve iç denetim faaliyetlerinin sürekli bir şekilde yapılmaya devam edilmesi gerektiği, bağımsız dış denetime etki ve faydası olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

(Çiçek, 2004), beş yıldızlı oteller üzerine gerçekleştirdiği çalışmada, otellerin iç denetim konusunda gerekeni yapmadığı, ancak iç kontrole önem verdikleri tespit edilmiştir.

Çiçekay ve Demir (2021), işletmelerde iç kontrol sistemine yönelik uygulamaların COSO iç kontrol bileşenlerine uyum düzeyinin tespit edilmesi amaçlı bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Van, Muş ve Bitlis illerinde 10 ve üzerinde çalışanı olan işletme yöneticilerine yönelik uygulanan anket ile yapılan çalışma sonucunda, işletmelerde COSO modelinin uygulanma düzeyinin yüksek seviyede olduğu tespit edilmiştir.

(Çoşkun, 2019) çalışmasında, COSO modeline göre oluşturulmuş iç kontrol sistemi ve bağımsız denetim süreci ilişkisi üzerine nitel bir çalışma yapmıştır. COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim görüşünü doğrudan etkilemediğini, ancak yapılacak denetimlerin kapsamını, anakütlesini, denetimin maliyetini, zamanını, planını ve denetim riskleri gibi unsurları etkileyeceği için bağımsız denetimi dolaylı yoldan etkilediği sonucuna ulaşmıştır.

Dewi ve Wirakusuma (2019) çalışmasında, iç kontrol, bireysel ahlak ve örgütsel etik kültürün muhasebe hileleri üzerindeki etkisi anket yöntemi ile araştırılmıştır. Çalışma iç kontrol, bireysel ahlak ve etik kültürün muhasebe hilelerini olumsuz etkilediğini göstermiştir. Bireysel ahlak ve örgütsel etik kültürün uygulanması ne kadar iyi olursa, muhasebe hilelerinin azalmasına katkı sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Doğan ve Nazlı (2015), Mersin’de faaliyette bulunan ve Mersin Ticaret Odasına kayıtlı işletmelerin yöneticilerine yönelik gerçekleştirdikleri çalışma sonucunda, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumlulukları ile ilgili sonuçlar açıklanmıştır.

(Gönen, 2007), İzmir’de bulunan beş yıldızlı Princess Otel’in iç kontrol sisteminin etkinliğini ve muhasebe faaliyetlerini incelediği çalışmada, otelin mevcut iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılabilmesi için önerilerde bulunmuştur.

(Gökçen & Tipi, 2019) çalışmalarında, iç kontrol sisteminin hileleri önlemedeki etkisine ilişkin Borsa İstanbul imalat sektöründe yer alan 179 şirkete 30 soruluk anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Çalışma sonucunda, şirketlerde oluşturulan etkin iç kontrol yapısının oluşabilecek hileleri önlemede önemli rolünün olduğu tespit edilmiştir.

Gökçen ve Tahtlı (2019), iç kontrol sisteminin hile eylemlerini önlemedeki rolü üzerine tekstil sektöründe bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Anket yönteminin kullanıldığı araştırma sonucunda, iç kontrol ile hile eylemlerinin önlenmesi arasında pozitif ilişki olduğu tespit edilmiştir.

(Hatunoğlu vd., 2012) çalışmalarında, Türkiye’nin farklı bölgelerindeki 8 ilde iç kontrol sistemini uygulayan 45 işletme üzerinde iç kontrol uygulamasının etkinliği ile hile ve hataları önlemedeki etkisi üzerine anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Araştırma sonucunda, işletmelerde iç kontrol sistem etkinliğinin hata ve hileli işlemleri önemli ölçüde azalttığını tespit etmişlerdir.

(Karahan, 2022) çalışmada, işletmelerde hilenin ortaya çıkardığı alanların iç denetim biriminin faaliyet bölgesinde olduğu varsayıldığında, iç denetçilerin hileyi tespit etme, önleme ve araştırmaya ne seviyede dahil olduklarının araştırılması gerektiğini belirtmiştir.

Karakaya (2016), çalışan hileleri ve iç kontrol ilişkisi üzerine yapmış olduğu çalışma sonucunda; COSO iç kontrol yapısının hilelerin önlenmesinde önemli bir önlem modeli özelliğinde olduğunu tespit etmiştir.

Kılıç ve Karaca (2022), işletmelerde hilenin önlenmesinde iç kontrolün rolü üzerine yapmış oldukları çalışmada, karayolu ile uluslararası yük taşımacılığı yapan bir işletmede vaka çalışması gerçekleştirmişlerdir. Çalışma sonucunda, işletmede gerçekleşen çalışan hilelerinin büyük ölçüde iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim ile gözetim faaliyetlerinin eksikliğinden kaynaklandığını tespit etmişlerdir.

(Okan Gökten, 2018) çalışmada, hile üçgeni ve sonrasındaki modelleri karşılaştırmalı olarak incelemiş ve hile faaliyetlerinin sebeplerine yönelik ilginin personellerden yöneticilere geçtiği ve araştırmacıların davranışsal nitelikler üzerinde yoğunlaştığı belirlenmiştir.

(Oskay, 2018) hata ve hilelerin sebeplerini incelediği çalışma sonucunda, hata ve hilelerin önlenme yöntemleri hakkında bazı kararlar almanın mümkün olduğunu, hata ve hileleri ortaya çıkaran unsurlar tespit edilip ortadan kaldırılırsa veya seviyeleri yükselten unsurlar yok edilirse hata ve hilelerin azalacağını, cahillik, yolsuzluk, dikkatsizlik gibi durumların etkili ve zamanında yapılan bir muhasebe kontrolü ile önlenebileceğini belirtmiştir.

(Öğüş & Yılmaz, 2016), Marmara Bölgesi'nde bulunan beş yıldızlı bir otelin bölüm müdürleriyle yapılan gözlemler ve görüşmeler neticesinde otelin iç kontrol sistemini inceleyerek bulunan eksikliklere yönelik öneriler sunmuşlardır.

(Ömürbek, 2011), Antalya'nın Manavgat ilçesindeki beş yıldızlı otellerde iç kontrol uygulamasının etkinliğini araştırmışlardır. Araştırma sonucunda, iç kontrol faaliyetlerinin istenilen seviyede olmadığı, en çok eksikliğin yiyecek içecek alanında olduğu tespit edilmiştir.

Rubino ve Vitolla (2014) çalışmalarında, iç kontrol çerçevesine entegre edilen bilgi teknolojileri çerçevesinin (COBIT), finansal raporlamanın kalitesinde iyileştirmeyi sağlarken, finansal raporlamaya ilişkin iç kontrolün zayıf yönlerinin azaltılmasını veya ortadan kaldırılmasını nasıl etkilediğini analiz etmişlerdir. Araştırmanın sonucunda, BT kontrollerinin benimsenmesi veya COBIT çerçevesinin uygulanmasının tüm şirket/kuruluşa sağlayabileceği önemli faydalar sıralanmıştır.

Tez ve Gücenme Gençoglu (2022) yapmış oldukları araştırmada, kilit denetim konuları ve COSO ilkelerinin; enerji, gıda, otomotiv, inşaat ve turizm sektöründe faaliyet gösteren ve BORSA İstanbul'da hisse senedi işlem gören 45 işletmenin bağımsız denetim raporları üzerinden karşılaştırmasını yapmışlardır. Çalışma sonucunda, işletmelerin iç kontrol sistemleri ile kilit denetim konularında sektörel olarak farklılıklar olmakla birlikte kuvvetli bir ilişki olduğunu ve hile risklerinin değerlendirilmesinde COSO ilkesinin işletmeler tarafından etkin kullanılmadığını tespit etmişlerdir.

Tuna (2023) çalışmasında, YÖK tez ve EBSCO veri tabanlarını kullanarak Türkiye'de yapılmış hile üzerine akademik çalışmaları içerik analizi yöntemiyle incelemiştir. İnceleme sonucunda proaktif yaklaşımlar ve yapay zekâ ile tespit ve önleme yöntemleri yanında yeni yöntemler geliştirmenin hilenin önlenmesinde etkili olacağı, hilenin tespit edilmesi için ödüllendirme ve ihbar hattı gibi uygulamalar geliştirmenin yararlı olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Türedi & Celayir (2021) çalışmalarında, iç kontrol sistemlerinin hile ile ilgili etkinliği ve hileyi önleme ve tespit etmedeki rolünü incelemiştir. Çalışmada işletmelerde etkin bir iç kontrol yapısı oluşturulmasının güçlü ekonomik sistemin sürdürülebilir olması ve hilelerin ve hataların düşük seviyeye indirilmesi açısından önemli olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Yaylalı (2024), betimsel örneklem yöntemi kullanarak hile ile ilgili yaptığı literatür çalışması sonucunda, müşteri hilelerinin tespiti ve önlenmesine ilişkin hangi yöntemlerin izlenmesi gerektiğine ilişkin çalışmaların yetersiz kaldığı tespit edilerek, konuya ilişkin daha kapsamlı araştırmaların yapılması gerektiğini vurgulamıştır.

Yürekli (2020) çalışmasında, işletmelerin finansal ve ekonomik durumunun iyi olması kadar, çağdaş bir yönetim biçimine sahip olması ve iç ve dış sermaye kayıplarına ve aktiflerini hileye karşı savunmada bilgi teknolojilerini iyi bir şekilde kullanmasının mecburi olduğunu ileri sürmüştür.

Fritze & Jockel (2025), iç kontrol sisteminin nasıl çalışması ve neyi içermesi gerektiği hakkında görüşlerin sorulduğu bir vaka çalışması ile yeni bir model oluşturmuştur. Bu modeli kullanarak, bir şirket ilgili tüm finansal süreçler için dahili kontrol sistemi uygulanabileceği tespit edilmiştir. Araştırma, kimya endüstrisindeki bir vaka çalışmasına dayanmaktadır, bu nedenle modelin diğer sektörlerdeki şirketler için kullanılabilirliği araştırılmamıştır.

4. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, iç denetçilerin hileyi önlemede ve tespit etmede COSO modeline bakış açılarının araştırılmasıdır. Amaç kapsamında, turizm sektörü otel işletmelerinde COSO modelinin hilenin önlenmesi ve tespit edilmesindeki rolü ile ilgili olarak, deneyimli iç denetçilerin görüşleri üzerine nitel araştırma yapılmıştır. Turizm sektörünün seçilme sebebi, sektörde faaliyet çeşitliliği ve hacminin fazla olmasından dolayı, hile eylemlerinin orta çıkma riskinin yüksek olmasıdır. Turizmin ülkeler bazında en önemli rolü ülkelerin gelişimine katkıda bulunmasıdır. Ülkelerin ekonomik problemlerinin çözüme ulaşmasında en önemli rol turizm sektöründedir (Ashley vd., 2007: 8).

4.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

Araştırma, Antalya’da bulunan 5 yıldızlı otellerde görev alan iç denetçiler ile yapılmıştır. Araştırmada, amaçlı örneklem çalışma grubu kullanılmıştır.

Amaçlı örnekleme, varsayıma dayanmayan amaçlı örnekleme yöntemidir. Bilgi yoğun olayların araştırmanın amacına yönelik seçimi, detaylı olarak araştırma yapılmasına fırsat oluşturur. Amaçlı örnekleme, belli nitelikleri veya belirli seviyeleri karşılayan bir veya birden fazla özel olayları incelemek durumunda kalındığında, tercih sebebi olmaktadır. Bu yöntem toplum durumlarını ve doğa olgularını araştırmaya, bunların birbiriyle ilgisini incelemeye ve tanımlamaya çalışmaktadır (Koç Başaran, 2017: 490).

Çalışmada amaçlı örneklemin, benzeşik ve kartopu türü tercih edilmiştir. Katılımcıların tamamı, araştırma kapsamındaki otel işletmelerinde deneyimli iç denetçi pozisyonunda çalıştıklarından dolayı, benzeşik çalışma grubunu oluşturmaktadırlar. Seçilen bir katılımcı ile görüşme yapıldıktan sonra, onun tavsiyesi ile başka katılımcılar ile görüşüldüğü için, kartopu çalışma grubu tercih edilmiştir. Creswell (2013), kartopu örnekleminin özellikle katılımcılara ulaşmanın zor olduğu veya evren ile ilgili bilgilerin kısıtlı olduğu durumlarda başvurulabileceğini belirtmiştir.

Araştırmanın amacı ve soruları doğrultusunda görüşme gerçekleştirilenlerin nitelikleri;

- ✓ İç denetçi olmak,
- ✓ Turizm sektöründe tecrübeye sahip olmak,
- ✓ En az iki yıl aktif denetim faaliyetlerinde görev almış olma şartı belirlenmiştir.

Katılımcılardan, iç denetçi ve en az 2 yıl denetim tecrübesine sahip olması ölçütünün aranmasının ardındaki temel düşünce, denetim tecrübesine sahip iç denetçilerin tecrübe ve gözlemlerinin perspektifinden bakabilmektir (Glesne, 2012: 143).

Örneklem büyüklüğünün belirlenmesi için net bir yaklaşım bulunmamaktadır. Örneklem büyüklüğü; araştırmanın amacı, problemi, mevcut zaman ve kaynaklar, seçilen yöntem ve elde edilmek istenen verilerin kapsamına göre farklılık gösterebilir (Patton, 2014: 242-245).

Görüşme tekniği kullanılarak yapılan nitel araştırmalarda örneklem büyüklüğü için kesin bir sayıdan ziyade, veri doygunluğu esas alınır (Kerlinger & Lee, 1999). Nitel araştırmalarda aktarılabirliği sağlamak için örneklem, yeterince çeşitli deneyimleri kapsayacak kadar büyük; ancak verilerin yinelenmesini önleyecek kadar sınırlı olmalıdır (Mandal, 2018: 626). Yeni tema veya bilginin elde edilmediği, verilerin tekrarlanmaya başladığı aşama olan 'doygunluk', nitel araştırmalarda örneklem büyüklüğünü belirlemede temel ölçüt olarak kullanılmaktadır (Guest, Bunce & Johnson, 2006: 59). Doygunluk aşaması, yeterli bir örneklem büyüklüğüne ulaşıldığını göstermektedir (Hennink & Kaiser, 2022: 2). Nitel araştırmalarda büyük gruplar yerine, araştırmanın amaçlarını karşılayan, detaylı veri sunabilecek örneklemelerin belirlenmesi gereklidir (Coyne, 1997). Literatürde örneklem büyüklüğü ile ilgili olarak yeterli sayıya ulaşılmış olma önerisinin yanı sıra, homojen örneklemelerde altı ile on iki (Guest vd., 2006:79), beş ile yirmi beş katılımcı (Creswell, 2013) görüşmenin anlamlı sonuçlar için yeterli olabileceği belirtilmiştir. Araştırmada, gerekli nitelikleri sağlayan yedi katılımcı ile yapılan görüşmeler neticesinde doygunluk aşamasına ulaşıldığı değerlendirilerek analiz aşamasına geçilmiştir.

4.3. Veri Toplama Yöntemi ve Verilerin Analizi

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak “Derinlemesine Görüşme” tercih edilmiştir. Nitel araştırmalarda kullanılan görüşmelerin en güçlü özelliği, görmediklerimiz hakkında bilgi sahibi olma ve gördüklerimiz hakkında ise alternatif açıklama yapma fırsatı vermesidir (Glesne, 2012: 143).

Araştırmacının derinlemesine görüşme yapma nedeni; araştırma konusunun alanına giren katılımcıların bilgi ve tecrübelerinden faydalanmaktır. Araştırmacı, görüşmeler vasıtasıyla, katılımcıların deneyimlerini, onları motive eden unsurları ve dünya görüşlerini keşfederek; tutumlarını, düşünceleri, niyetlerini, zihinsel algılarını ve tepkilerini anlamaya çalışır ve katılımcılarla birlikte öğrenme deneyimini yaşar (Yıldırım ve Şimşek, 2011: 119-120).

Çalışmada, nitel veri toplama tekniği olan görüşme tekniği ve yarı yapılandırılmış mülakat sorularından faydalanılmıştır. Çalışma ile ilgili kavramsal çerçeve tamamlandıktan sonra, görüşme soruların ilk 5 sorusu Çoşkun (2019)’un tezinden esinlenerek, sonraki 6 sorusu ise; içeriğe uygun şekilde literatürden faydalanılarak hazırlanmıştır (Azaltun, 1998; Çiçek, 2004; Drogalas vd., 2017). Yapılan görüşmelerde, açık uçlu sorular sorulmuş ve iç denetçilerden olabildiğince çok veri alınmaya çalışılmıştır. Görüşmenin akışı içerisinde alınan farklı yanıtlara bağlı olarak, iç denetçiye doğru soruya

yönlendirmek veya daha fazla veri alabilmek için, iç denetçilere görüşme soruları dışında sorular da sorulmuştur.

Araştırmada, veriler araştırmacı tarafından oluşturulan yarı yapılandırılmış açık uçlu soruların olduğu görüşme formu ve katılımcı kişisel bilgi formu aracılığıyla edinilmiştir.² Araştırma sorusuna ve araştırmacının amacına uygun görüşme soruları, araştırmacı tarafından geliştirilerek, soruların test edilebilmesi amacıyla 2 pilot görüşme yapılmıştır. Pilot görüşmeler neticesinde, katılımcılardan alınan geribildirimler ile görüşme formu son haline getirilmiştir.

Ölçütlere uyan iç denetçiler, kişisel araştırmalar ve ön görüşmeler yoluyla belirlenmiştir. Araştırma konusu ve içeriğine yönelik bilgiler, ilgili kişilere e- posta ve telefon yolu ile iletilerek, görüşme talebinde bulunularak görüşmelere başlanmıştır. Görüşmeler, katılımcıların ofislerinde, kafede ya da uzak bağlantı yoluyla (Teams, Zoom) araştırmacı ile yüz yüze iletişim kurabilecek bir şekilde gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen her görüşme sonrasında, katılımcıdan araştırmaya katkı sağlayabilecek başka bir kişi önerip öneremeyeceği sorulmuş ve öneriler kapsamında görüşmeyi kabul eden diğer iç denetçiler de çalışma grubuna dâhil edilmiştir.

Veriler, nitel araştırma desenlerinden betimleyici fenomenoloji deseninin hem içerik hem de betimsel analiz yöntemiyle analiz edilmiştir.

4.4. Katılımcıların Demografik Bilgileri

Tablo 1’de katılımcılarla araştırma verilerinin toplanması amacıyla yapılan görüşme bilgilerine yer verilmiştir.

Tablo 1. Katılımcıların Görüşme Bilgileri

Katılımcı Kod	Görüşme Yeri	Görüşme Süresi (Dk)	Tecrübe Yılı	Denetçilik Düzeyi
D1	Katılımcının İşyeri	20	9	Orta-Üst
D2	Kafe	60	11	Üst
D3	Teams Uygulaması	15	8	Üst
D4	Teams Uygulaması	35	5	Orta
D5	Katılımcı İşyeri	15	3	Alt
D6	Teams Uygulaması	60	7	Orta-Üst
D7	Katılımcı İşyeri	30	3	Alt

Tablo 1’de görüleceği üzere, katılımcılardan 3’ü ile kendi işyerinde, 3’ü ile Teams uygulaması üzerinden görüntülü bir şekilde, biri ile de kafede görüşme gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler toplamda 235 dakika sürmüş, en uzun görüşme katılımcı D2 ve D6, en kısa görüşme ise D3 ve D5 ile gerçekleştirilmiştir. Katılımcı ortalama görüşme süresi ise 33 dakikadır.

² Bu çalışma Süleyman Demirel Üniversitesi Etik Kurulu tarafından 20.09.2023 tarihli ve 583583 sayılı karar ile uygun bulunmuştur.

4.5. Geçerlilik ve Güvenirlik

Bu araştırmada geçerliği ve güvenirliliği olumsuz etkileyen unsurları en aza düşürmek veya yok etmek için farklı önlemler alınmıştır (Yıldırım ve Şimşek, 2013).

Çalışmanın iç geçerliğini sağlamak için; çalışmada kullanılmak üzere araştırmacı tarafından hazırlanan görüşme formu için, uygulama öncesinde uzman görüşlerine başvurulmuştur. Hazırlanan görüşme formu ile ilgili olarak bir akademisyen ve iki iç denetçi olmak üzere üç konu uzmanının görüşleri alınmış, ardından çalışmaya katılan iç denetçilerden farklı iki iç denetçiye formlar okutularak soruları, okunabilirlik ve anlaşılabilirlik açısından değerlendirmeleri istenmiştir. Uzman görüşlerinden elde edilen veriler doğrultusunda soruların açıklığı, uygunluğu gibi hususlar açısından form yeniden incelenerek gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Yapılan görüşmelerde öncelikle katılımcılara açıklamalarda bulunulmuş ve katılımcılarla doğal bir sohbet ortamı oluşturulmaya çalışılmıştır. Katılımcıların yöneltilen sorulara verdikleri cevaplar, bulgular kısmında özetlenerek verilmiştir. İç geçerliği sınırlayacak faktörler arasında, veri çeşitlemesinin yapılamaması (veri toplama aracı olarak sadece görüşmenin kullanılması) gösterilebilir.

Dış geçerliği oluşturmak için ise; çalışma grubu, araştırma modeli, veri toplama yöntemleri, verilerin analizi ve toplanması, bulguların nasıl oluşturulduğu detaylı olarak açıklanmıştır. Ayrıca çalışmada, çalışmanın amacına uygun katkı oluşturacak kişiler yer almaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2013). Dış geçerliği sınırlayıcı bir unsur olarak, katılımcıların yedi kişi ile sınırlı tutulması gösterilebilir. Bulguların tamamı yorum yapılmadan okuyucuya sunulmuş ve kayıt cihazı kullanılarak veri kaybının önüne geçilmiş olup, bu unsurlar çalışmanın iç güvenirliliğini yükseltici bir etkiye sahiptir. Ayrıca, veriler iki araştırmacı tarafından tarafsız bir şekilde incelenmiş ve kodlar belirlenmiştir. Kodlar aracılığıyla, kategorilerin belirlenmesi sırasında araştırmacılar arasında fikir birliğine ulaşılmıştır. Belirlenen kodlar, COSO teması ile hilenin önlenmesi ve tespiti teması olmak üzere iki temadan oluşturulmuştur.

Sonuç bölümünde veriler uygun şekilde analiz edilmiştir. Ayrıca, bulgu ve sonuç bölümlerinin tutarlılığı araştırmacılar arasında tartışılmış ve görüş birliğine ulaşarak çalışma kapsamına alınmıştır. Böylece araştırmanın dış güvenirliliği yükseltilmeye çalışılmıştır.

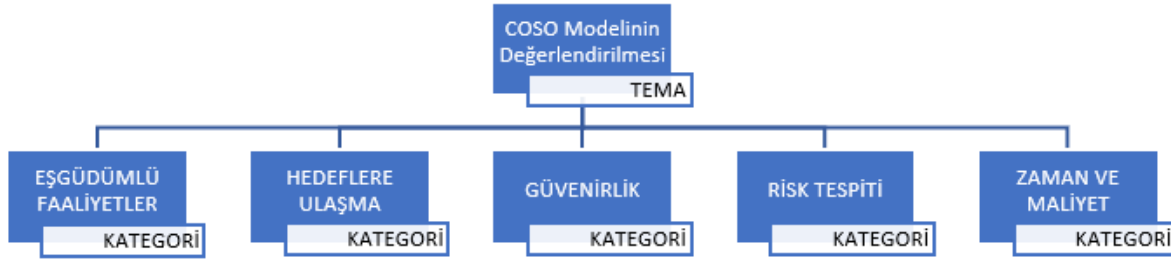
5. BULGULAR

Temalar altında, iç denetçilerin açık uçlu sorulara verdiği yanıtlara göre kodlar oluşturulmuş ve ilgili tablolarda gösterilmiştir. Bazı sorularda, iç denetçilerin bir soru içerisinde belirtmiş oldukları düşünceler birden fazla kodun altına alınmıştır. Bulgular tablolar oluşturularak detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Çalışma kapsamında oluşturulan COSO modelini değerlendirme teması ile hilenin önlenmesi ve tespiti teması ile ilgili bulgular, bu bölümün alt başlıklarında açıklanmıştır.

5.1. COSO Modelini Değerlendirmeye Yönelik Kategori Şeması

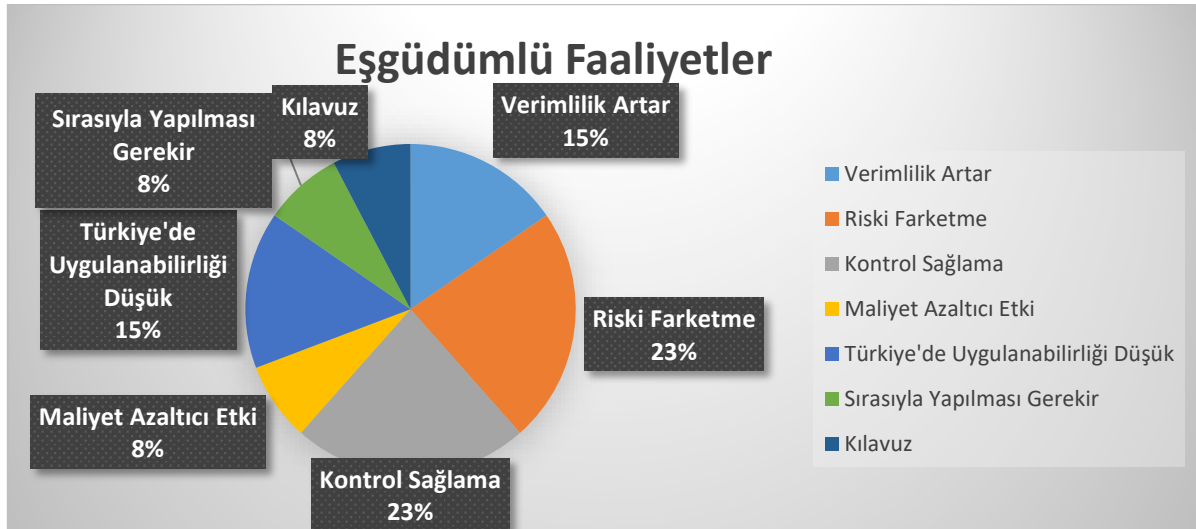
Görüşme, formunun ilk beş sorusundan “COSO Modelini Değerlendirmeye Yönelik Kategori Şeması” oluşturulmuştur. COSO modelini değerlendirme temasında, COSO’nun beş bileşeninin iç denetçiler tarafından nasıl algılandığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Şekil 1. COSO Modeli Kategori Şeması



Eşgüdümlü Faaliyetler: “Eşgüdümlü Faaliyetler” adlı kategoride, iç kontrol sisteminin COSO bileşenleri ile koordineli çalışması hakkında iç denetçilerin görüşleri açıklanmıştır.

Şekil 2. Eşgüdümlü Faaliyetler Kod Grafiği



İç kontrol sisteminin COSO bileşenleri ile koordineli ve ilişkili çalışması hakkında; iç denetçiler çoğunlukla riskin tanımlanması ve kontrolün sağlanmasına katkı sağlayacağını ifade etmişlerdir. Verimliliği artıracığını savunan görüşleri D1 ve D5 katılımcıları vermiştir. Maliyet azaltıcı etki, COSO bileşenlerinin sırasıyla yapılması gerektiğini ve COSO’nun bir kılavuz olarak kullanılabileceğini ifade eden katılımcılar sırasıyla D2, D4 ve D7’dir. D1 katılımcısının açıklaması diğer katılımcılara göre daha detaylı olduğu için, aşağıda özetlenmiştir.

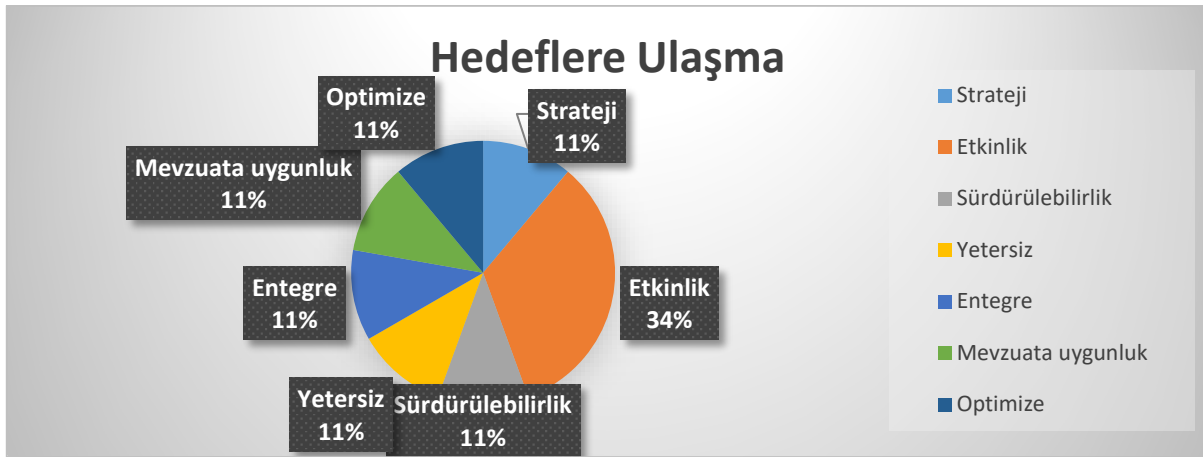
İç denetçi D1’in açıklamaları; COSO iç kontrol çerçevesi, verimliliği ve risk farkındalığını artırarak, sektöre ve işletmenin yapısına bağlı olmayan evrensel bir çerçeve sunar. Bu çerçeve, işletmelerin tanımlanan risklere uygun iç kontrol sistemlerinin kurgulanması

üzerine odaklanır. COSO'nun sunduğu beş aşama, birbirleriyle ilişkili ve işletme düzeyinde uygulanabilir niteliktedir.

İlk aşama, kontrol çerçevesinin belirlenmesidir. İkinci aşama, risklerin değerlendirilmesi aşaması olup, işletmenin en alt düzeydeki personelinden en üst düzey yöneticilerine kadar tüm personelin risk farkındalığını artırır. Üçüncü aşama, kontrol faaliyetlerinin kurulmasıdır. Bu aşamada, işletme içindeki hataların ve risklerin farkına varılması ve bunların etkisine göre kategorize edilmesi önemlidir. Örneğin, bir faturanın yanlış girilmesi veya mükerrer işlenmesi gibi durumlar, işletmenin finansal raporlamasını etkileyebilir. Bu tür risklere karşı kontrol mekanizmaları geliştirilmelidir. Dördüncü aşama, bilgi ve iletişim aşamasıdır. Bu aşama, birimlerin yaptıkları işlerin birbirleriyle ilişkili ve sürekli izlenebilir olmasını sağlar. Son aşama ise takip ve revizyondur. Kurulan iç kontrol sisteminin sürekli izlenmesi ve gerektiğinde revize edilmesi gerekir. Teknolojik gelişmeler ve işletme süreçlerindeki değişiklikler, kontrol sistemlerinin güncellenmesini zorunlu kılabilir.

Hedeflere Ulaşma: “Hedeflere Ulaşma” adlı kategoride; COSO modelinin işletme hedeflerine uygun faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde, etkinliğin sağlanması ile ilgili olarak makul güvence sağlayıp sağlamadığına ilişkin tespitlere yer verilmiştir.

Şekil 3. Hedeflere Ulaşma Kod Grafiği

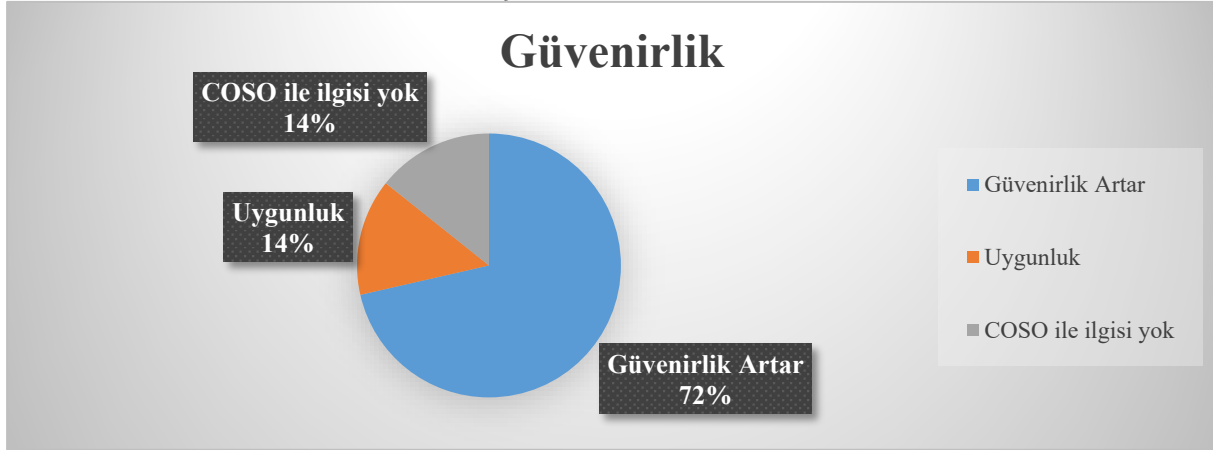


COSO modelinin işletme hedeflerine ulaşmada makul bir güvence vermesi için en çok (%34) faaliyetlerle ilgili “etkinlik” kodu üzerinde durulmuştur.

İç denetçilerin görüşlerine göre COSO modelinin hedeflere ulaşmada makul bir güvence vermesi için etkinlik kodunu sırasıyla strateji, sürdürülebilirlik, yetersizlik, entegrasyon, mevzuata uygunluk ve optimizasyon kodları takip etmektedir.

Güvenirlilik: COSO iç kontrol modelinin yasa, politika ve mevzuata uygunluğunu ve raporlamanın güvenirliliğini sağlaması hususunda, iç denetçi görüşlerinden oluşturulan kodlar; güvenirlilik artar, uygunluk ve COSO ile ilgisi yok olarak belirlenmiştir.

Şekil 4. Güvenirlik



Katılımcı iç denetçiler %72 oranında, COSO iç kontrol modelinin raporlama güvenilirliğini artıracaklarını ifade etmişlerdir. D2 katılımcısı, COSO standartlarının ilgili mevzuat ve politikaya uygun hale getirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. D6 katılımcısı ise; güvenirlüğün COSO ile ilgisi olmadığını, tamamen ilgili mevzuatın uygulandığı takdirde güvenirlüğün sağlanacağını belirtmiştir.

Diğer üç iç denetçi D3, D4 ve D6'nın COSO'nun finansal tabloların güvenirlüğüne ilişkin açıklamaları aşağıdaki gibi özetlenmiştir.

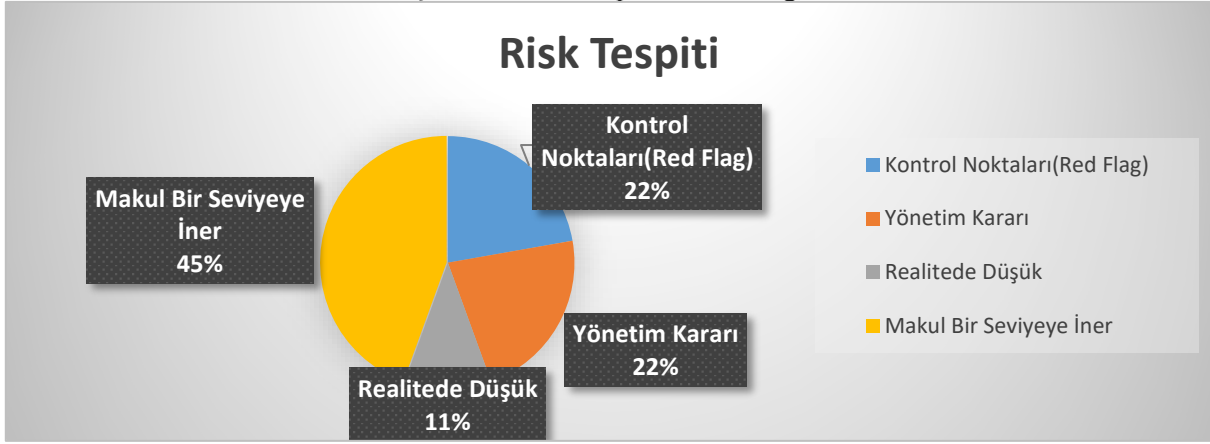
İç denetçi D3; raporlamanın güvenirlüğü konusunda herhangi bir sorun olmadığını belirtmiştir. Ancak, organizasyon yapısında sorunlar olduğunu ve bu tür sorunlarla hem kurumsal hem de daha az kurumsal şirketlerde iç denetim faaliyetlerinde sıkça karşılaşıldığını ifade etmiştir.

İç denetçi D4; raporlamanın güvenirlüğünün sağlanmasının yasal mevzuat, politika ve düzenlemelerden bağımsız olduğunu, bu çerçevenin (COSO) esas amacının raporlamanın güvenirlüğünü sağlamak olduğunu belirtmiştir. Yasal mevzuat ve politikalarla ilgili sorunlar olabileceğini, ancak COSO'nun doğrudan bu konularla ilgilenmediğini vurgulamıştır.

İç denetçi D6; işletme faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanmasının tamamen yasal mevzuat ve politikalara bağlı olduğunu, COSO'nun bu konuda bir rolü olmadığını belirtmiştir. İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması için yasal mevzuatların uygulanmasının şart olduğunu ifade etmiştir.

Risk Tespiti: COSO tabanlı iç kontrol sisteminin, işletme risklerini belirlemesi, değerlendirilmesi ve makul bir seviyeye indirilmesinde etkisi konusunda, iç denetçilerin görüşlerini içeren grafik Şekil 5'te gösterilmiştir.

Şekil 5. Risk Tespiti Kod Grafiği



Risklerinin tespiti kategorisinde, iç denetçiler %45 oranla COSO tabanlı iç kontrol sisteminin riski tespit ederek makul bir seviyeye indirilebileceğini belirtmişlerdir. Riskin tespit edilerek makul seviyeye indirilmesinde %22 oranla kontrol noktalarının (Red Flag) ve yönetim kararlarının etkili olduğunu belirtmişlerdir. D4 kodlu iç denetçi ise, işletmelerde COSO standartlarını uygulamanın realitede karşılığının olmadığını ifade etmiştir. COSO standartlarının risk tespitindeki etkisi konusunda en zıt görüşler olarak D1 ve D4 kodlu iç denetçilerin görüşleri aşağıda özetlenmiştir.

D1 kodlu iç denetçi; kontrol noktaları ve makul seviyeye iner kodunu; COSO'nun ikinci aşaması, işletmelerin karşılaşılabileceği risklerin belirlenmesi ve kontrol edilebilir olanların önceliklendirilmesi üzerine odaklanır. COSO'nun bu aşamasının, işletmelerin stratejik ve kurumsal yapılarının etkin ve verimli bir şekilde amaçlarına ulaşmalarına yardımcı olabileceğini belirtmiştir. Bu süreçte, risk seviyesinin belirlenmesi ve kontrol sistemleri kurulmasının önemli bir rol oynayabileceğini ifade etmiştir.

D4 kodlu iç denetçi; risk tespiti konusunda COSO ile ilgili olumsuz görüş beyan etmiştir. COSO standartları uygulamasının realitede düşük kodunu, COSO standartlarının uygulanmasının pratikte düşük olmasından kaynaklandığını ifade etmiştir. COSO'nun genel olarak iç kontrol sisteminin oluşturulmasını anlattığını, ancak bu uygulamanın güncelliğini kaybettiğini, risklerin minimum seviyeye indirilmesinde yetersiz kaldığını beyan etmiştir.

Zaman ve Maliyet: Etkin bir COSO tabanlı iç kontrol sistemi kullanan şirketlerin, bağımsız denetimde sağlayacağı zaman ve maliyet tasarrufu hakkında iç denetçi görüşlerinden “tasarruf sağlar” ve “tasarruf sağlamaz” olmak üzere iki zıt kod grubu oluşmuş ve kod bilgileri Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Zaman ve Maliyet Kod Tablosu

Kod	D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7
Tasarruf sağlar	X	X	X		X	X	X
Tasarruf sağlamaz				X			

D4 iç denetçisi hariç diğer katılımcı iç denetçilerin hepsi, COSO tabanlı iç kontrol sistemi kullanan şirketlerin bağımsız denetimde “zaman” ve “maliyet tasarrufu” sağlayacağı yönünde ortak noktada buluşmuşlardır.

COSO standartlarının bağımsız denetimde zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacağı yönünde olumlu görüş beyan eden D3 ve D5 kodlu iç denetçilerin açıklamaları sırasıyla aşağıdaki gibidir.

D3; Güçlü bir iç denetim modelinin bağımsız denetim sürecini önemli ölçüde kısaltabileceğini ve hile veya suiistimalin ortaya çıkarılmasında büyük fayda sağlayabileceğini belirtmiştir. Etkin bir iç denetim, bağımsız denetim süresini kısaltarak hem denetçiye hem de denetlenen şirkete operasyonel anlamda büyük fayda sağlar.

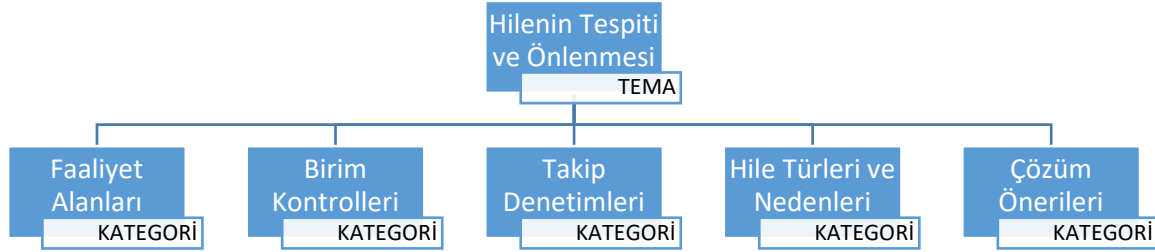
D5; İç denetimin bağımsız denetime daha düzenli bir veri seti sunarak zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacağını ifade etmiştir.

Olumsuz görüş bildiren D4 kodlu iç denetçi ise, COSO standartlarının bağımsız denetime zaman ve maliyet tasarrufu sağlamayacağını savunmuştur. Bağımsız denetimin dış denetmenler tarafından belirlenen zaman diliminde yapıldığını ve maliyetin COSO kullanımıyla ilişkili olmadığını belirtmiştir. COSO'nun sadece mali tabloların şeffaflığını ve doğruluğunu sağladığını, bu nedenle bağımsız denetimden geçmenin tek faydasının bu olduğunu ifade etmiştir.

5.2. Hilenin Önlenmesi ve Tespiti Teması

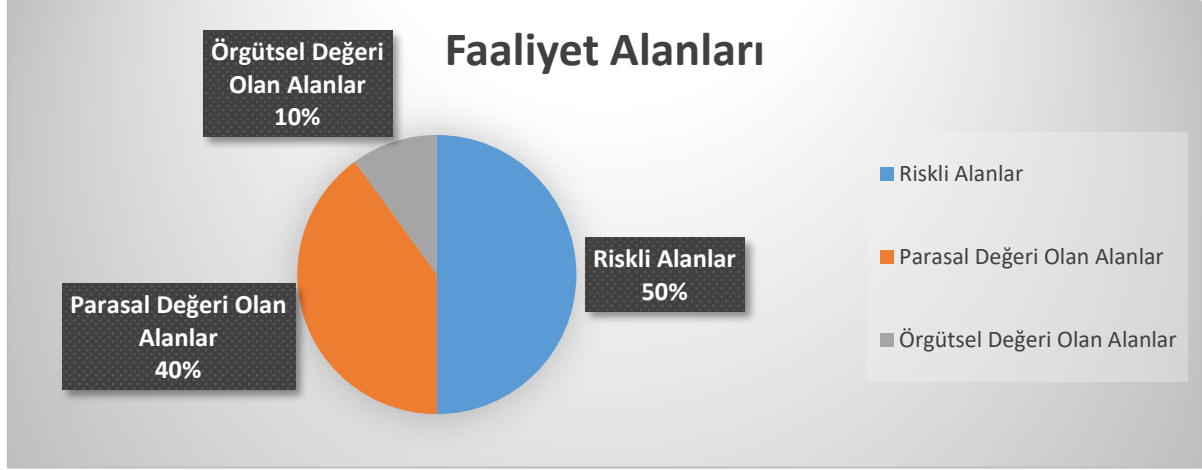
Hilenin önlenmesi ve tespiti temasında, iç denetçilerin hilenin önlenmesi ve tespitine yönelik faaliyetleri ve alınan önlemler açıklanmıştır. Bu temada; faaliyet alanları, birim kontrolleri, takip denetimleri, hile türleri, çözüm önerileri olmak üzere beş kategori belirlenmiş ve kodlanmıştır. Son aşamada bu kategori kodları, iç denetçiler ile yapılan görüşme formlarından belirlenerek bu kodlara yönelik açıklamalar yapılmıştır. İlgili kategori kodları Şekil 6'da gösterilmiştir.

Şekil 6. Hilenin Tespiti ve Önlenmesine Yönelik Kategori Şeması



Faaliyet Alanları: İç denetçilerin hilenin önlenmesi ve tespiti ile ilgili olarak, iç denetim sürecinin hangi alanlarda yoğunlaştığını, riskli alanlar mı yoksa örgütsel performans açısından öncelikli alanlar mı olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Şekil 7'de iç denetçilerin çalıştıkları otellerde yoğunlaştıkları faaliyet alanları gösterilmiştir.

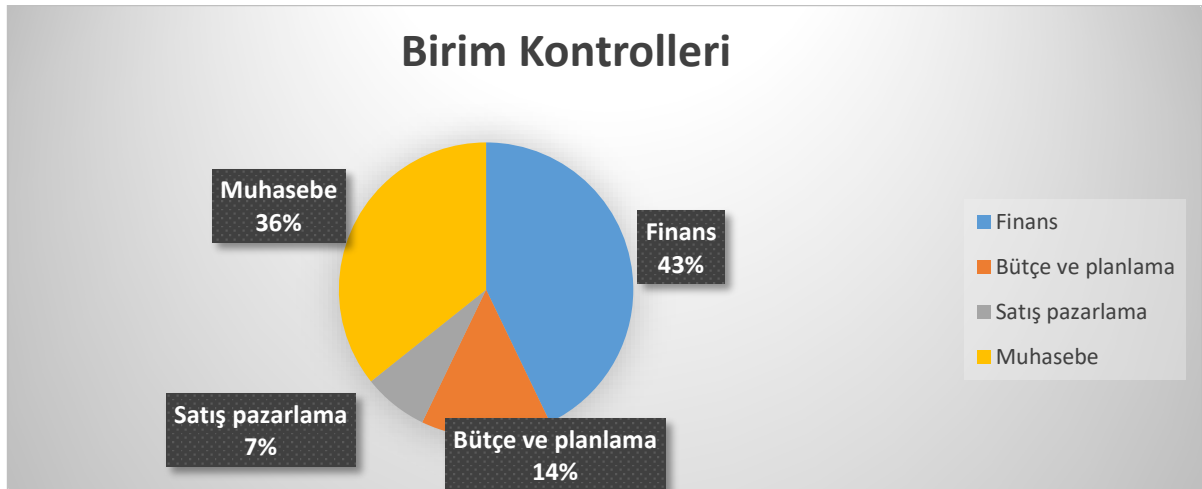
Şekil 7. İç Denetçi Faaliyet Alanları



İç denetçiler çalıştıkları otel işletmelerinde hilenin önlenmesi ve tespiti çalışmalarında, %50 oranla riskli alanlar ve %40 oranla parasal değeri olan alanlarda faaliyet gösterdiklerini belirtmişlerdir. İç denetçilerin düşünceleri ile faaliyette bulundukları alanlar farklılık göstermektedir. Görüşme yapılan iç denetçilerin çalıştıkları işletmelerin genelinde, denetim faaliyet alanları işletme prosedürlerine göre yönetim tarafından belirlenmektedir. Bu yüzden iç denetçiler yönetimin aldığı karar doğrultusunda hareket etmektedir. D6 kodlu iç denetçi, yönetimden bağımsız olarak örgütsel değeri olan alanlarda faaliyet gösterdiğini beyan etmiştir.

Birim Kontrolleri: Bu kategoride, iç denetçilerin etkin bir finansal kontrol yapısında hangi birim kontrollerine ihtiyaç duyduğu açıklanmıştır. Şekil 8’de hilenin önlenmesi ve tespiti ile ilgili olarak iç denetçilerin, otel işletmelerindeki birim kontrolleri grafik olarak verilmiştir.

Şekil 8. Birim Kontrolleri



İç denetçiler %43 oranda finans biriminin kontrollerini takip etmektedir. Finans departmanını, %36 oranla muhasebe departmanı kontrolleri izlemektedir.

Takip Denetimleri: Bu kategoride, iç denetçilerin raporlarını yönetime sunduktan sonra, riskli bulguların takiplerinin yapıp yapılmadığının tespit edilmesi hedeflenmiştir. Tablo 3'te takip denetimleri için oluşturulan kodlara yer verilmiştir. İç denetçilerin tamamı, çalıştıkları otel işletmelerinde takip denetimlerinin yapıldığını ifade etmişlerdir.

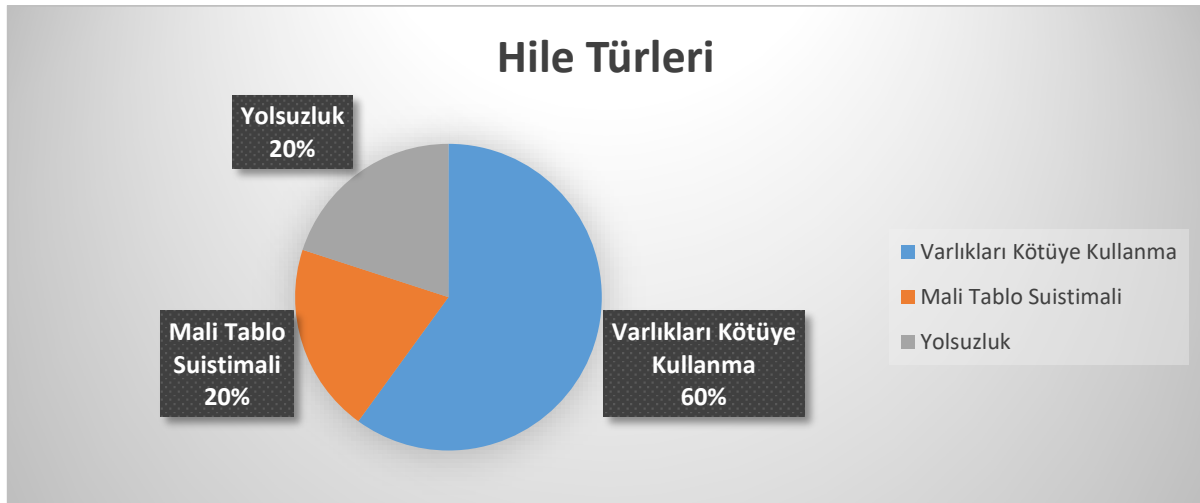
Tablo 3. Takip Denetimleri Kod Tablosu

Kod	D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7
Takip denetimleri yapılıyor	X	X	X	X	X	X	

Hile Türleri ve Nedenleri: Bu kategoride, iç denetçilerin karşılaştıkları hile türleri ve nedenleri açıklanmıştır. Hile türleri ve nedenleri birbiriyle ilişkili olduğu için, birlikte değerlendirilip ayrı kategorilerde kodlar oluşturulmuştur. D7 kodlu, iç denetçi bu soruya yanıt vermemiştir.

Hile türleri için; ACFE raporuna göre üç kod oluşturulmuştur. Bu kodlar; varlıkları kötüye kullanma, mali tablo suistimali ve yolsuzluktur.

Şekil 9. Hile Türleri Kod Grafiği



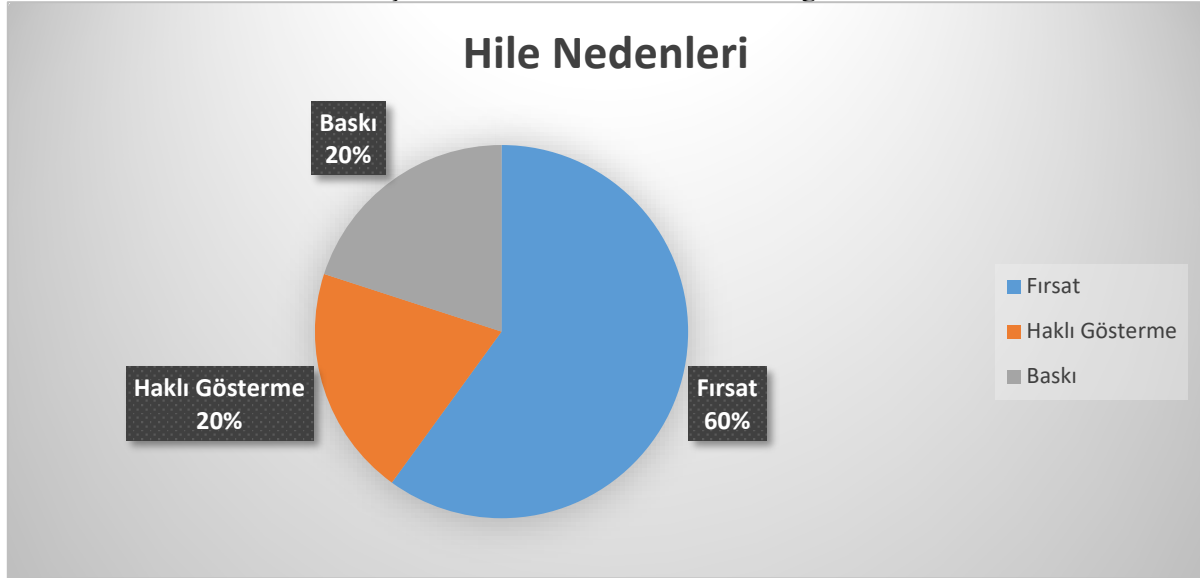
En çok karşılaşılan hile türü %60 varlıkları kötüye kullanma olarak karşımıza çıkmaktadır. Daha sonra %20 ile mali tablo suistimali ve yolsuzluk gelmektedir.

D3 denetçisi bu hile türlerine örnekler vererek yapılan hileleri aşağıdaki gibi açıklamıştır.

Hile eylemlerinin artmasının temel nedeni işletme sistemlerindeki açıklıklardır. Sistem açıkları kaynaklı yapılan hileler yaygındır. Buna örnek olarak cari kartlar üzerinde firmaya ait olan banka hesap numaraları değiştirilerek, paranın başka hesaplara transferi yapılabilir. Bu tür hileler, sistemdeki açıklar düzeltilmediği sürece devam edecektir. Ayrıca işletme içinde birden fazla personelin anlaşması ile hile eylemi organize şekilde gerçekleştirilebilir. Üst yönetim kademelerinde yapılacak hilelerinin tespiti ise, başta bağımsız denetimler olmak üzere işletme dışından yapılacak dış denetimler ile mümkün olabilecektir.

Hile nedenleri için ise; hile üçgeninde yer alan fırsat, haklı gösterme ve baskı olmak üzere üç kod oluşturulmuştur. İç denetçilere göre hile nedenlerinin oransal grafiği Şekil 10'da gösterilmiştir.

Şekil 10. Hile Nedenleri Kod Grafiği



İç denetçilerin tamamı, hile nedenlerinin temel sebebinin fırsat unsuru olduğunu ifade etmişlerdir, daha sonra hile nedeni olarak haklı gösterme ve baskı unsurları olduğunu ifade etmişlerdir.

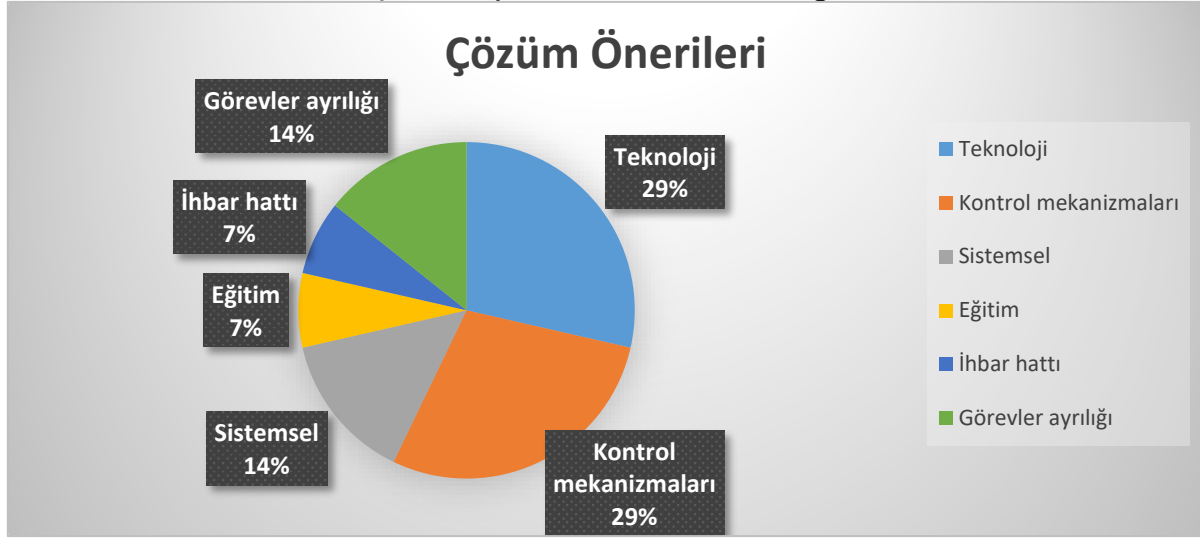
D1 ve D2 kodlu iç denetçilerin, hile nedenleri kategorisine ilişkin açıklamaları sırasıyla aşağıdaki gibidir.

D1; Satış işlemlerinde tahsilatın şirkete haber verilmeden kişisel olarak alınması gibi hilelerle karşılaşıldığını ve bunun nedeninin kontrol eksikliği olduğunu ifade etmiştir.

D2 kodlu iç denetçi ise; insan ve paranın olduğu her yerde kişiye bağlı hata veya hilelerin kaçınılmaz olduğunu ifade etmiştir. Bu hilelerin bilinçli olarak yapılıp yapılmadığının önemli olduğunu vurgulamış ve varlıkların kötüye kullanılmasının nedenlerini insan faktörü, sistemsizlik ve teknolojik altyapı eksikliği olarak sıralamıştır.

Çözüm Önerileri: Bu kategoride iç denetçilerin hilenin önlenmesi ve tespitinde kullandıkları çözüm önerileri belirlenmiştir. D1 kodlu iç denetçi, iç denetçilerin hileyi tespit etme ile ilgisi olmadığını belirtmiş bu nedenle herhangi bir çözüm önerisi sunmamıştır.

Şekil 11. Çözüm Önerileri Kod Grafiği



Hilenin önlenmesi ve tespiti teması için, iç denetçilerin %29'u teknolojinin iyi derecede kullanılması ve kontrol mekanizmalarının oluşturulması gerektiğini ifade etmişlerdir. Bu kategoriler ile %14'lük oranla etkin bir "sistem" ve çalışanlar arasında "görevler ayrılığı" ilkesinin oluşturulması gerektiği anlaşılmaktadır. Hilenin önlenmesi ve tespitinin bu kategorilerde belirtilen uygulamalarla yapılabileceğini belirtmişlerdir.

D3 ve D4'ün çözüm önerileri sırasıyla aşağıdaki gibidir.

D3; İşlemlerin teknoloji kullanılarak gerçekleştirilmesi gereklidir, çünkü manuel yöntemler sınırlı etkinliğe sahiptir. Teknoloji tabanlı iç kontrol sistemleri ile kontrol alanlarında etkinlik artacağından fırsat alanı daralacak ve hile yapma olasılığı azalacaktır. İç kontrolde manuel yöntemlerin yaygın kullanımı, hile riskini artırmaktadır.

D4; İhbar hattı ve sürekli eş zamanlı kontrollerin teknoloji ile aktif hale getirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

5.3. Hilenin Önlenmesi ve Tespitinde COSO Modelini Etkisi

Turizm sektöründe faaliyet gösteren otellerin iç denetçilerinin hilenin önlenmesi ve tespitinde COSO modelinin etkisi üzerine görüşleri özetlenmiştir.

D1 kodlu iç denetçi özetle; COSO modelinin hilenin önlenmesinde etkili olabileceğini ancak gerçekleşmiş bir hile vakasına tespit etme konusunda etkili olabileceğinden emin olmadığını ifade etmiştir.

D2 kodlu iç denetçi; hile önlenmesinde ve tespitinde COSO modelinin mevzuata ve iç prosedürlere uygun hale getirilmesi durumunda etkili olabileceğini ifade etmiştir.

D3 kodlu iç denetçi; COSO modelinin işletmelerinde etkin olarak kullanıldığını ancak nadiren de olsa problemler yaşadıklarını bildirmiştir.

D4 kodlu iç denetçi; COSO modelinin hileyi önleme ve tespit etmede etkili olduğunu fakat tek başına yeterli olmadığını, farklı yöntemlerle beraber kullanılması gerektiğini ifade etmiştir.

D5 kodlu iç denetçi; COSO modelinin hile üçgeninde yer alan fırsat ortamının oluşmasını engelleyerek hilenin önlenmesinde etkili olduğunu fakat hileli işlemlerin tespit edilmesinde etkili olmadığını ifade etmiştir.

D6 kodlu iç denetçi; COSO modelinin hileyi önlemede ve tespit etmede model oluşturduğunu, değişiklikler gösterebileceğini belirtmiştir.

D7 kodlu iç denetçi; COSO modelinin hileyi önlemede ve tespit etmede etkili olmadığını daha çok yönetsel kontrollerde kullanıldığını belirtmiştir.

Yukarıdaki görüşme metinlerinden anlaşılaçağı üzere D1, D3, D5 ve D6 kodlu iç denetçiler COSO modelinin hilenin önlenmesinde etkili olduğunu ifade etmişlerdir. D3 ve D6 kodlu iç denetçiler COSO modelinin hilenin önlenmesi ile aynı zamanda tespiti aşamalarında da etkin olabileceğini ifade etmişlerdir. D2 ve D4 kodlu iç denetçilerin hilenin önlenmesi ve tespitinde COSO modelinin başka model veya sistemlerle desteklenmesi durumunda etkili olabileceğini ifade etmişlerdir. D7 kodlu iç denetçi ise, COSO modelinin hilenin önlenmesi ve tespitinde etkili olmadığını, hile önlenmesi ve tespitinin daha çok yönetsel kontrollerle mümkün olabileceğini ifade etmiştir. COSO modelinin hilenin önlenmesi ve tespiti ile ilgili olarak katılımcıların 4 başlıkta kodlanmış ifadeleri Tablo 4'te özetlenmiştir.

Tablo 4. Hilenin Önlenmesi ve Tespitinde COSO Modeli Etkisi

Kod	D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7
COSO modeli hilenin önlenmesinde etkilidir	X		X		X	X	
COSO modeli hile tespitinde etkilidir			X			X	
COSO modeli hile önleme ve tespitinde tek başına yeterli değildir		X		X			
COSO modelinin hile önleme ve tespitinde etkisi yoktur							X

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Hile; işletme varlıklarının menfaat ve çıkar amaçlı kötüye kullanımudur. Hile vakaları, değişerek gelişen işletme ortamları ve çeşitlenerek artan faaliyetlerle ile işletme dünyasının temel problemlerinden birisi haline gelmiştir. Hileli vakaların mikro düzeyde işletmelere, makro düzeyde ise ülkelerin ekonomilerine verdiği zararların boyutu, her geçen gün artmakta ve işletmelerin sürdürülebilir büyümelerine engel teşkil etmektedir. Hile vakalarının önlenmesi ve tespiti çalışmaları kapsamında COSO iç kontrol sistemi geliştirilmiştir. COSO iç kontrol sistemi, işletme yapısında sürekli kontrolü esas alan, işletme faaliyet süreçlerinde muhtemel riskleri tanımlayıp değerlendirerek olumsuz etkileri ortadan kaldıran veya makul seviyelere indirilmesini sağlayan sistemdir. İşletme hedeflerine ulaşmasını engelleyerek sürdürülebilir büyüme hedeflerinden uzaklaştıran hile vakaları, COSO tarafından tanımlanan risklerdendir.

Araştırmanın amacı, hilenin önlenmesi ve tespitinde COSO modelinin etkisinin değerlendirilmesidir. Amaç kapsamında, işletme faaliyetlerindeki artan hacim ve karmaşıklıktan kaynaklı hile risklerinin fazla olduğu turizm sektörü seçilmiştir. İşletme varlıklarının kaybına yol açan ve sürdürülebilir büyümeyi tehdit eden hile vakalarının önlenmesi hususunda uluslararası ölçekli işletmelerde kullanılan COSO modeli farkındalığının ve turizm sektöründe uygulanabilirlik düzeyinin artırılması hedeflenmiştir. Turizm sektöründe faaliyet gösteren otel işletmelerinde çalışan iç

denetçilerin, hilenin önlenmesi ve tespitinde COSO modeli ile ilgili görüşleri nitel analiz yöntemi ile değerlendirilmiştir. Nitel araştırma desenlerinden betimleyici fenomenoloji deseni hem içerik hem de betimsel analiz yöntemiyle analiz edilmiştir.

Çalışma sonucuna göre, COSO modelinin makul güvence sağlayabilmesi için model etkinliğinin sağlanması gerekir. COSO model etkinliği, ilgili mevzuat ve politikaya uygun hale getirilmiş bileşenlerin koordinasyon ve entegrasyonu ile mümkündür. Etkin COSO modeli riskin erken tanımlanması, raporlama güvenilirliği ve bağımsız denetim çalışmalarında maliyet ve zaman tasarrufu gibi faydalar sağlayacaktır. COSO modelinin bağımsız denetime katkı sağlayacağı sonucu ile uyumlu literatürde (Akışık, 2005; Çelik, 2019; Coşkun, 2019) çalışmalar olduğu tespit edilmiştir.

Katılımcılar hilenin önlenmesi çalışmalarında, riskli ve parasal değeri yüksek alanların ön plana çıktığını ifade edilmiştir. İç denetçiler etkin finansal kontrollerde öncelikli alanın finans departmanı olduğunu düşünmektedirler. Finans departmanını muhasebe departmanı izlerken, bütçe planlama ve pazarlama departmanının hilenin önlenmesi çalışmalarında sırası ile öncelikli alanlar olduğunu ifade edilmiştir.

Katılımcı iç denetçiler otel işletmelerinde hile türleri ile ilgili olarak, en fazla varlıkların kötüye kullanımı ile karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Çalışanlar otel işletmesine ait varlıkları amaçları dışında kendi menfaatleri için kullanarak, işletmeye zarar vermektedirler. Otellerde varlıkların kötüye kullanımını mali tablo suistimali ve yolsuzluk hileleri takip etmektedir. Katılımcı iç denetçiler, hile vakalarını üst yönetime raporlamaları sonrasında, riskli bulgularla ilgili takiplerin yapıldığını ifade etmişlerdir.

Katılımcıların tamamı hilenin temel sebebinin kontrol ve denetim eksikliği olduğunu, ikinci olarak işletmelerdeki teknolojik yetersizlik olduğunu ifade etmişlerdir. Bunun dışında çalışanların kişilik özellikleri ve yaşam şartlarının hilenin diğer sebepleri olduğu iç denetçilerin ifadelerinden tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca, hilenin önlenmesi ve tespitinde teknoloji kullanımı ve kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi gerektiği iç denetçiler tarafından vurgulanmıştır.

Katılımcı iç denetçiler, işletmelerde etkin yönetim sistemi varlığının, hedeflere uygun yazılmış görev tanımlarının, geliştirilmiş teknolojik donanım ve kullanımının, sürekli eğitim faaliyetlerinin ve ihbar hatlarının geliştirilmesinin, iç kontrol sisteminin etkinliğini artırarak hile eylemlerinin önlenebileceğini ifade etmişlerdir.

Finansal raporlama güvenliğini artırması ve muhtemel işletme riskleri ile ilgili olarak makul güvence sağlama, katılımcıların büyük oranda katılım sağladıkları COSO modelinin faydaları olarak ön plana çıkmaktadır.

COSO modeli hilenin önlenmesinde oldukça etkilidir ancak hilenin tespitinde etkisi düşük kalmaktadır. Hilenin önlenmesi ve tespiti çalışmalarında COSO modelinin etkinliğinin artırılabilmesi

için, başka sistemler tarafından desteklenmesi ve ilgili mevzuatla birlikte işletme prosedürlerine uygun hale getirilmesi gerekir. COSO modelinin hilenin önlenmesinde etkili olduğu ile ilgili benzer sonuçlar (Hatunoğlu vd. 2012; Karakaya, 2016; Akçay ve Uysal, 2019; Gökçen ve Tipi, 2019; Gökçen ve Tahtlı, 2019; Türedi ve Celayir, 2021) mevcuttur.

Katılımcılara göre, COSO modelinin Türkiye’deki otel işletmelerinde uygulaması yetersizdir. İşletmelerde COSO modeli uygulamasının yetersizliği ile ilgili benzer sonuçlar (Ömürbek ve Altay, 2011; Tez ve Gençoğlu Gücenme, 2022) olmakla birlikte, literatürde COSO modelinin işletme düzeyinde uygulamasının yeterli olduğunu tespit eden (Çiçek, 2004; Çiçekay ve Demir, 2021) araştırmalar da mevcuttur.

Otel işletmelerinde COSO modeli alt yapısının geliştirilerek uygulanması ile, hile vakalarının kısmen veya tamamen önlenmesi mümkün olabilecektir. Otel yönetimlerinin COSO modelini benimsemesi ve işletmelerine uygun şekilde entegre ederek uygulamaları durumunda, işletmelerini hileli eylemlerin muhtemel risklerine karşı korumuş olacaklardır.

YAZARLARIN BEYANI

Katkı Oranı Beyanı: Yazarlar, çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- ACFE (Association of Certified Fraud Examiners). (2024). “Report To The Nations 2024 Global Study On Occupational Fraud And Abuse”. Erişim adresi <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtn/2024/2024-report-to-the-nations.pdf>.
- Akçay, S. ve Uysal, M. (2019). Hastane İşletmelerinde İç Denetim ve Hile Denetimi İlişkisi Üzerine Bir Değerlendirme. *AÇÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 205-225.
- Akışık, O. (2005). İç kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak, 89-101.
- Alptekin, M. (2023). *Muhasebe Hileleri Önleme-Tespit- Raporlama* (4.). Seçkin Yayıncılık.
- Arens, A. A., Elder, R. J. ve Beasley, M. S. (2014). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (13th ed.). Prentice Hall.
- Ashley, C., Brine, P.D., Lehr A. ve Wilde H., (2007). *The Role of The Tourism Sector in Expanding Economic Opportunity*. Harvard University.
- Azaltun, M. (1998). *Otel İşletmelerinde Hata ve Hile Önleme Aracı Olarak İç Kontrol* (Yayımlanmamış doktora tezi). Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Bağımsız Denetim Standardı 240, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları. Erişim adresi [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20240\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20240(1).pdf).
- Bozlak, E. (2019). *İç Denetim Süreçlerinde Hile Denetimi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- COSO (1992). *Integral control-integrated framework executive summary*. Erişim adresi <http://www.coso.org>.
- COSO (2013). Internal Control-Integrated Framework. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission). Erişim adresi <http://www.coso.org>.
- Coyne, I. T. (1997). Sampling in Qualitative Research. Purposeful And Theoretical Sampling; Merging Or Clear Boundaries?. *Journal of Advanced Nursing*, 26(3), 623-630.
- Cömert, N. (2016). İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme. *Marmara Business Review*, 1(1), 1-20. <https://doi.org/10.23892/mbrev.2016124797>.
- Creswell, J. W. (2013). *Araştırma Deseni: Nitel, Nicel ve Karma Yöntem Yaklaşımları* (Çev. S. B. Demir). Ankara: Eğiten Kitap.
- Çatıkkaş, Ö. (2017). *Sigortacılık Sektöründe İç Denetim*. İstanbul: Yalın Yayıncılık.
- Çelik, Y. Ç. (2019). *Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi Açısından İç Denetimin Etkinliğinin İncelenmesi İstanbul Bölgesinde Uygulama* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çiçek, B. (2004). *İşletmelerdeki İç Kontrol ve İç Denetim: Türkiye'deki Beş Yıldızlı Otelere Yönelik Bir Araştırma* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erciyes.
- Çiçekay, H. Demir, M. (2021). İşletmelerde COSO İç Kontrol Modeli ve Muhasebe Bilgi Sistemine Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13(4), 3801-3820.
- Çoşkun, M. F. (2019). *COSO Tabanlı İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Doğan, Z. ve Nazlı, E. (2015). Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4), 195-212.
- Doğan, S. ve D. Kayakıran. 2017. "İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi", Maliye Finans Yazıları, 108, s. 167-188.
- Dewi, N. K. A. A., & Wirakusuma, M. G. (2019). Pengaruh Moralitas Individu, Pengendalian Intern Dan Budaya Etis Organisasi Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi. *E-Jurnal Akuntansi*, 8(2), 64-77. <https://doi.org/10.24843/EJA.2019.v29.i01.p05>.
- Drogas, G. Pazarskis, M. Anagnostopoulou, E. & Papachristou, A. (2017). The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 16(4), 434-454. <https://doi.org/10.24818/jamis.2017.04001>
- Fritze, L., & Jockel, O. (2025). Developing a Model for an Internal Control System for Usage in Financial Accounting and Controlling. *Journal of Financial Risk Management*, 14(01), 18-36. <https://doi.org/10.4236/jfrm.2025.141002>.
- Glesne, C. (2012). *Nitel Araştırmaya Giriş* (6. Baskı). Ankara: Anı Yayıncılık.
- Gökçen, G. ve Tipi, O. (2019). İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller ve BİST İmalat Sektöründe Bir Araştırma. *M.U. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 41(1), 145-169. <https://doi.org/10.14780/muiibd.582316>.
- Gökçen, B.A ve Tahtlı, F. (2019). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İşletmedeki Hileleri Önlemedeki Rolü ve Perakende Sektöründe Bir Araştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(2), 177-205.

- Gönen, S. (2007). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Guest, G., Bunce, A. & Johnson, L. (2006). How Many Interviews are Enough? An experiment with data saturation and variability. *Field Methods*, 18(1), 59-82. doi:10.1177/1525822X0527.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N. ve Kılılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- Hennink, M. & Kaiser, B. N. (2022). Sample Sizes For Saturation in Qualitative Research: A systematic review of empirical tests. *Social Science & Medicine*, 292, 114523. doi:10.1016/j.socscimed.2021.114523.
- Karakaya, G. (2016). Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 330, Mart, 159-172.
- Karahan, A. (2022). Hilenin Tespiti ve Önlenmesi: İç Denetim Perspektifi. *Journal of History School*, 15b(58), 1554-158.
- Kaval, H. (2003). *Muhasebe Denetimi*, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Kerlinger, F. N. & Lee, H. B. (1999). *Foundations Of Behavioral Research*. New York: Harcourt College Publishers.
- Kılıç, Z. ve Karaca, N. (2022). İşletmelerde Hilenin Önlenmesinde İç Kontrolün Rolü: Karayolu ile Uluslararası Yük Taşımacılığı Yapan Bir İşletmede Örnek Olay İncelemesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 25, 25. Yıl Özel Sayısı, 553-565.
- Koç Başaran, Y. (2017). Sosyal Bilimlerde Örneklem Kuramı. *The Journal of Academic Social Sciences*, 47(47), 480-495. <https://doi.org/10.16992/ASOS.12368>.
- Mandal, P. C. (2018). Saturation in qualitative research: Considerations and limitations. *International Journal of Academic Research and Development*, 3(2), 624-628. Erişim adresi <https://www.multidisciplinaryjournal.in/assets/archives/2018/vol3issue2/3-2-114-606.pdf>.
- Moeller, R. R. (2014). *Executive's guide to COSO internal controls: Understanding and implementing the new framework*. John Wiley and Sons, Inc.
- Murphy, P. & Dacin, T. (2011). Psychological Pathways to Fraud: Understanding and Preventing Fraud in Organizations. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 601-618. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0741-0>.
- Okan Gökten, P. (2018). Hileli Eylemlerin Nedenlerine İlişkin Paradigma Değişimleri: Üçgen, Elmas ve Diğerleri. *İşletme Araştırma Dergisi*, 10(3), 655-669. <https://doi.org/10.20491/isarder.2018.493>.
- O'Regan, D. (2004). *Auditor's Dictionary: Terms, concepts, processes, and regulations*. John Wiley and Sons, New Jersey. Erişim adresi, <http://www.mylibrary.com?id=26509>.
- Oskay, H. (2018). *Muhasebede Hilenin Önlenmesi, Hileyi Tespit Etmek İçin Kullanılan Metodlar ve Hilenin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Öğüş, C. İ. ve Yılmaz, B. B. (2016). Otel İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Kurulması: Marmara Bölgesi'ndeki Beş Yıldızlı Bir Otelin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 11(2), 78-107.
- Ömürbek, V. ve Altay, S.Ö. (2011). Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 379-402.
- Patton, M. Q. (2014). *Nitel Araştırma ve Değerlendirme Yöntemleri*. Ankara: Pegem Akademi.

- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi: Metodoloji ve Raporlama*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Rubino, M., & Vitolla, F. (2014). Internal control over financial reporting: Opportunities using the COBIT framework. *Managerial Auditing Journal*, 29(8), 736-771. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2014-1016>.
- Tez, B. ve Gücenme Gençoğlu, Ü. (2022). Kilit denetim Konuları ve COSO İlkeleri: SEktörel Karşılaştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15(1), 85-116.
- TİDE (2023, Şubat 14). *KPMG Türkiye, Suistimal Önleme ve İnceleme Bölümü*. Erişim adresi, https://tide.org.tr/uploads/turkiyede_suistimal.pdf.
- Tuna, İ. (2023). Finansal Hile: Türkiye'ye Yönelik İçerik Analizi. 3. *Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi* 58(1), 799-822. <https://doi.org/10.15659/3.sektor-sosyal-ekonomi.23.03.2101>
- Türedi, H. ve Celayir, D. (2021). Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Etkinliği. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 1-20.
- Türedi, H. ve Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 67-76.
- Türk Dil Kurumu. (2025).
- Kaya, H. P. ve Uzay, Ş. (2018). Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), 721-740.
- Yaylalı, İ. (2024). Hile Denetimi Kapsamında Müşteri Hilelerinin Tespiti. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 24(72), 83-104. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1364590>.
- Yılancı, M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi* (3. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2011). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri* (8. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yürekli, F. (2020). *Hile Denetiminde Bilgi Teknolojilerinin Yeri ve Önemi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Article Type / Makale Türü
Araştırma Makalesi -
Research Article

Application Date / Başvuru Tarihi
19.03.2025 / 19.03.2025

Admission Date / Yayına Kabul Tarihi
06.25.2025 / 25.06.2025



UNDERSTANDING THEORY-PRACTICE GAPS IN MARKETING SCIENCE AND ASSESSING THE ROLE OF RATIONALIZING EXPLANATION MODELS

PAZARLAMA BİLİMİNDE TEORİ-PRATİK ARASINDAKİ BOŞLUKLARI ANLAMAK VE USLAŞTIRICI AÇIKLAMA MODELLERİN ROLÜNÜ DEĞERLENDİRMEK

İlbey Kutluhan PAPATYA¹

Öz: Bu makale, pazarlama bilminde teori-pratik arasındaki boşlukları, teleolojik ve prakseolojik uslaştırmacı açıklama modelleriyle soruşturmayı amaçlamaktadır. Bu yönde makale, teori-pratik arasında yaşanan gerilimleri bir ikilem değil, bilimsel bilgi üretimi açısından bir gelişme kaynağı olarak vurgulamaktadır. Doğal olarak makale pazarlama teorisinin pratiğini açıklarken pratiğinin de teoriyi temsil ettiği değerlendirilmiştir. Değerlendirmede, teorik-pratik arasında ilişkinin anlaşılmasına ilişkin teolojik ve prakseolojik iki uslaştırmacı açıklama modelinden yararlanılmıştır. Modellerin teori-pratik bütünselliğini açıklama potansiyeli yarattığı görülmüştür. Kısaca, pazarlama bilminde teori-pratik arasında boşlukların bir gerilim ve tehdit kaynağı değil, bir gelişim ve fırsat kaynağı olarak bakılması gerektiği sonucu ortaya konmuştur.

Anahtar Kavramlar: Pazarlama bilimi, Teoloji-prakseoloji, Uslaştırmacı Açıklama Modelleri, Disiplinlerarasılık.

Abstract: This article aims to investigate the gaps between theory and practice in marketing science with teleological and praxeological rationalizing explanation models. In this direction, the article emphasizes the tensions between theory and practice not as a dilemma but as a source of development in terms of scientific knowledge production. Naturally, it has been evaluated that while the article explains the practice of marketing theory, its practice also represents the theory. In the evaluation, two rationalizing explanation models, theological and praxeological, have been used to understand the relationship between theory and practice. It has been seen that the models create the potential to explain the theory-practice integrity. In short, it has been concluded that the gaps between theory and practice in marketing science should not be viewed as a source of tension and threat, but as a source of development and opportunity.

Keywords: Marketing science, Theory-practice gap, Teleology-praxeology, Explanatory models of rationalization, Interdisciplinarity.

¹ Doktorant, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme. kpapatya@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-0363-6456>

EXTENDED SUMMARY

Purpose

The purpose of this study is to examine the gaps between theory and practice in marketing science with teleological and praxeological rationalizing explanation models and to evaluate them in terms of scientific knowledge production. Thus, it is aimed to show the capacity and potential of marketing science.

Design, method and approach

The article is a qualitative research. It is concerned with examining the intellectually theoretical and historically practical aspects of marketing science within a “thinking and doing framework.” While the opportunities to understand and explain marketing practical knowledge are emphasized intellectually, the explanation and research of the theoretical foundations of marketing historically are emphasized. Fundamentally, the gaps between theory and practice in marketing science are approached not as a source of tension, but as a source of development and an opportunity to produce scientific knowledge. It shows what “more” needs to be done in the maturation of marketing science, both methodologically practical and philosophically theoretical.

Findings

Marketing science is based on both methodological practices and philosophical theories. However, sometimes an indirect or direct tension can be observed between theory and practice. This tension often arises from the gap that emerges and the effort to close it. In fact, the gap between marketing theory and practice is not a dilemma but a conscious effort in terms of philosophical and scientific thinking. While theory explains the meaning of practice, practice represents theory. Therefore, theory and practice are not independent of each other. Theory is essentially practice itself. In order to understand the gap between theory and practice in marketing science, various research and practice cultures as well as rationalizing explanation models are referred to. In this context, teleological and praxeological explanatory models illuminate what the gap between theory and practice in marketing science means and how it can be transformed.

Practical implications

The article can be considered to make an important contribution in terms of creating a philosophical perspective on the gaps between theory and practice in marketing science and the rationalizing explanation models used to address these gaps. The proposed teleological and praxeological rationalizing explanation models can help develop marketing science and scientific thinking.

Originality and value

The article can be considered original and valuable in terms of addressing the philosophical reality of marketing science, theory and practice and/or practice cannot be explained without theory. In addition, it is hoped that the methodical approach developed in the article will attract attention in terms of future research.

1. GİRİŞ

Pazarlama biliminde teoriyi pratiğe yansıtma ya da pratiğin teorisini çıkarma, felsefi (epistemolojik ve metodik) ekseninde değerlendirilir. Yani felsefe pazarlama biliminin arka planını anlama ve anlatma açısından önemli bir olanak oluşturur (Hunt, 1991). Bu olanak, pazarlama teorilerinin oluşumunu, güçlendirilmesini ve iyileştirilmesini destekler. Özellikle pazarlama pratiğinin sonuçları üzerinden teleolojik bir temellendirme fırsatı sağlar ve pazarlama felsefesini anlatmaya ilişkin teorinin pratiğini veya pratiğin teorisini açıklama gücü verir (Feldman, & Orlikowski, 2011: 1240-1243).

Yazında 1980'lerden itibaren pazarlama felsefesine olan ilgi, sonuç odaklı veya teleolojik ekseninde kendini gösterir, bu durum beraberinde pazarlama biliminde mantıksal veya pozitivist görüşlerin ilerletilmesini ve teorik-pratik bilginin daha geniş bağlamlarda tartışılmasını zorlar (Bartels, 1970). Bu tartışmalarda teorilerin pratikteki karşılıklarını arama ve bu esnada açığa çıkan boşlukları anlama girişimleri, farklı açıklama modellerine başvurma ihtiyacı oluşturur. Diğer bir deyişle, pazarlama eyleminin sonuçlarını, etkilerini veya yönünü tartışmak için uslaştırmacı açıklama modellerine ihtiyaç vardır.²

Bu makale pazarlama biliminde teori-pratik arasındaki boşluğu anlamak için uslaştırmacı açıklama modellerine odaklanarak, teleolojik ve prakseolojik iki felsefi açıklama modelini birbirine bağlı değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Böylece, pazarlama teorilerini anlama, anlatma ve açıklama noktasında metodik bir katkı hedeflenmektedir.

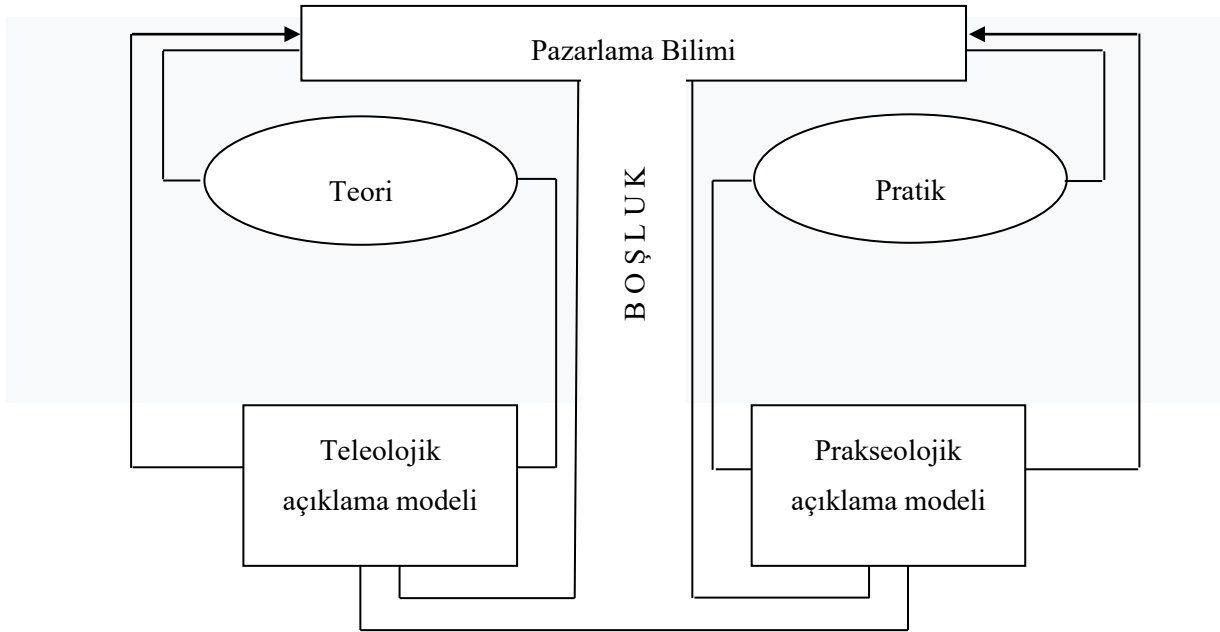
Makalenin amaç cümleleri ise şu şekilde oluşturulmuştur:

- Pazarlama biliminde teori-pratik arasındaki boşluklar bilimsel bilgi üretimi açısından önemli bir kapsamı oluşturur.
- Pazarlama biliminde boşlukları anlamak ve anlatmak için farklı uslaştırmacı açıklama modelleri araştırılabilir.
- Teleolojik ve prakseolojik uslaştırmacı açıklama modelleri, pazarlama biliminin güçlenmesine yardımcı olur.

Buna göre makale düşünme ve yürütme çerçevesi şu şekilde yapılabilir (*bkz.* Şekil 1).

² “Uslaştırmacı açıklama modelleri”, pazarlama biliminde teori-pratik arasında oluşan boşluğu açıklamaya ve daha akılcı, mantıklı hale getirmeye ilişkin vurgulanmıştır. Makalede uslaştırma (rationalization) ile ussallaştırma (rationality) ayrımı yapılmamış, “uslaştırma” kullanımı tercih edilmiştir.

Şekil 1: Makale Düşünme ve Yürütme Çerçevesi



Şekil 1’de, teori-pratik arasındaki boşluklar yıkıcı bir gerilim kaynağı değil, yapıcı bir gelişme kaynağı ve yaratıcı bilgi üretme olanağı olarak değerlendirilmektedir. Bu yönde teleolojik ve prakseolojik ulaştırıcı açıklama modelleri, pazarlama bilimine yardımcı olacağı vurgulanmaktadır. Yani teori-pratik arasında boşluklar, pazarlama biliminin olgunlaştırılması için “daha” neler yapılması gerektiğini göstermektedir.

Bu açıdan makaleyle, pazarlama biliminde teori-pratik arasındaki boşluğu anlamak ve anlatmak amacıyla “ulaştırıcı açıklama modelleri”ni değerlendirmek hedeflenmektedir (Cornelissen, 2001). Bu manada makale “felsefi soruşturma” ekseninde “niteliksel ve kavramsal” bir araştırma olarak önerilmiştir.

2. PAZARLAMA BİLİMİ

Pazarlamanın toplumsal tarih açısından insanlar arasındaki ekonomik bir pratik olarak ortaya çıkışının tarihi antik zamanlara kadar götürülebilir (Hollander, Rassuli, Jones ve Dix, 2016; Geniş, 2022a: 245-270). Ancak modern bir bilim olarak kabulü, bilimsel bilgilerin kitaplara geçmesiyle vurgulanır (Shaw, & Jones, 2005; Tamilia, 2011).

1900’lü yıllardan önce pazarlamanın henüz bir disiplin olarak kabul edilmediği, fakat referans gösterildiği dönemler öne çıkar. 1900-1920 yılları arasında pazarlamanın disipline edilmesi, dağıtım faaliyetlerinin araştırma konusu yapılması ve bu yönde derslerin verilmesi ile gerekçelendirilir (Geniş, 2022b: 83-92). Bu dönemde, pazarlama ile ilgili ilk akademik toplantıların yapılması ve kitapların yazılması önemsenir. Fakat, pazarlamanın modern bir bilim olarak kurumsallaşması (resmileşmesi) 1920-1950 yılları arasına tarihlenir. Özellikle İkinci Dünya Savaşı’nın ardından, pazarlama biliminin kendi kavramlarını ve uygulama ilkelerini geliştirmesi, teknikleşmesi ve meslekleşmesi bu dönemde

ilişkilidir. Ancak yazında pazarlama bilimi için genel teori geliştirme çabalarının, Alderson 1957 ve 1965 çalışmalarıyla başladığına yönelik genel bir tutum söz konusudur (bkz. Alderson, 1957; Anderson, 1965). Bu nedenle 1950-1980 yılları arasında pazarlama biliminde paradigmatik değişimlerin yaşandığı dönemler olarak tanımlanır. Bu değişimlerin 1980'lerden itibaren katmanlaşarak günümüze kadar geldiği ifade edilir (Hunt, 1976; Hutt, & Walker, 2015: 67-72; Wilkie, & Moore, 2011: 31; Wilkie, & Moore, 2003: 116-117).

Tüm bu vurgular, pazarlama biliminin tarihsel arka planını ve entelektüel yönünü karakterize eder. Burada tarihsel arka planında teknik yön pazarlama pratiklerine, entelektüel yön pazarlama teorilerine odaklı ele alınır. Diğer bir deyişle, entelektüel yön, pratiğin bilgisini anlamaya, çerçevelemeye ve geliştirmeye yönelik açıklamalarla ilgilenirken, teknik yön teorik taban oluşturma, araştırma ve evrimsel süreci uygulamayla göstermeyi hedefler. Bu iki yönün örtüşmesi, pazarlama biliminin hem pratik hem de teorik boyutlarını daha kapsamlı bir şekilde ele almayı sağlar (Shaw, 2009).

Aslında pazarlama biliminin tarihsel arka planı, pazarlamanın özelliklerini ve pratiklerini anlamaya yönelik bir çabayı niteler. Bu bağlamda, tarihte öncü düşünürler ve uygulayıcılar araştırılır, pazarlama fikri çerçevesinde eleştiriler ve açıklamalar yapılır. Pazarlama biliminin entelektüel yönü ise, pazarlamanın tanımlanmasına odaklanarak şekillenmesini destekler. Pazarlamanın tarihsel bilgi birikimine duyulan ilgiyi ve bunu geliştirme ve uygulama çabalarını ve teorik potansiyelini açıklar. Açıklama, bazen Antik Yunan'daki Platon'un düşüncelerine, bazen de Kolomb dönemi uygulamalara kadar uzanan kanıtlar gösterilir (Fullerton, 1988). Ne var ki, pazarlamanın modern bilimsel bir disiplin olarak ele alınması, genellikle 20. yüzyılın ikinci yarısına tarihlenir (Bartels, 1988: 22-25). Bu dönemde, iktisat teorilerinin gerçek dünya sorunlarına çözüm üretme amacıyla "uygulamalı" kapsamda ele alınması, bilginin katmanlaşmasına ve fakat karmaşıklaşmasına da zemin oluşturur. Bu açıdan pazarlama bilimi şirket rekabeti, Anglo-Sakson kültürü ve çeşitli kapitalizm uygulamaları ve etkileri açısından tartışılabilir duruma gelir (Shawve, & Tamilia, 2001: 8; Tamilia, 2009; Papatya, 2022: 129-130).

Kısaca, pazarlama yalnızca insan ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik bir işlem, faaliyet, eylem veya model değildir, aynı zamanda arka planında derin fikri, felsefi ve teorik boyutları bulunan devasa bir bilimsel alandır. Günümüz dünyasında, pazarlama bilimiyle ilgisiz hiçbir olgu, olay veya durum bulunmaması, daha fazla sorgulanmasını ve etkilenmesini açıkça ortaya koymaktadır (Sheth, Gardner, & Garrett, 1988; Arndt, 1985).

3. PAZARLAMA BİLİMİNDE TEORİ-PRATİK ARASINDAKİ BOŞLUK

1980'li yıllardan itibaren, pazarlamanın bilimsel kapsamı ve teorik arka planı üzerine yapılan araştırmalar dikkat çeker. Fakat sonraki zamanlarda "pazarlamanın kimlik krizi (identity crisis)" tartışmaları daha belirgin bir şekilde görülür (Reibstein, Day, & Wind, 2009: 1-3). Bu tartışmalar

pazarlamanın sanat ve felsefe olduğu yönünde gelişir (Brown, 1996: 89-119). Son dönem yazında bilim ve felsefe yakınlaşması, pazarlamanın felsefeyle birlikte alınması daha mümkün kılmaktadır (Papatya, 2019: 578-595). Bu durum, pazarlama bilimini hem pratikler üzerine kurulu metodik bir alan, hem de felsefi yönüyle teorik bir alan olarak değerlendirilmesine karşılık gelir, aynı zamanda pazarlama bilimin *çokdisiplinli* yapısını gösterir (Brownlie vd., 2007).

Pazarlama biliminin felsefe ile olan yakınlığı, bilimsel kapsamın ve teorilerin biçimlenmesi üzerinde önemli bir etkisi bulunur. Bilimin temel yapı taşları olan teoriler, gözlemlenen olgu, olay ve durumlarla birlikte tanımlanır ve geliştirilir. Bu bağlamda, felsefi yakınlık, pazarlama teorilerinin daha derinlemesine ve kapsamlı bir şekilde anlaşılmasına olanak sağlar (Cornelissen, Höllerer, & Seidl, 2021: 3-5; Suddaby, 2014: 406-407). Bu şekilde, teorilerle ilgili olgu, olay ve durum bilgilerinin dizgilenmesi, açıklamayı ve yorumlamayı kolaylaştırır (Corley, & Gioia, 2011).

Öte yandan pazarlama biliminde tümevarmayla ilerleyen bilgileri teorize etme süreci, genellikle pratiğe dayalı deneyimler ve testlerle ilerler. Bu süreçte teori-pratik arasında dolaylı veya dolaysız gerilimlerin oluşması olağandır. Çoğu kez gerilimlerin ana nedeni pratikte gözlemlenen olgu, olay ve durumların doğası ile gözlem gücüne meydan okuyan teorik önermelerin testinde karşılaşılan uyum sorunudur (Sandberg, & Alvesson, 2021; Foltean, 2019, s 520–528). Sorun teori-pratik arasındaki boşlukları³ işaret ederken, yapılacak açıklamaların da ihtiyacı gidermesi ve beklentiler altında kalmaması istenir (Bansal, Bertels, Ewart, MacConnachie, & O'Brien, 2012).

Pazarlama biliminde teori-pratik arasındaki boşluk, felsefi ve bilimsel düşünme ve bilgi üretme (epistemoloji) açısından bilinçli bir girişimdir ve bilimsel ilerlemenin, devinimin ve evrimin zorunlu koşuludur. Pazarlama biliminin gücü olarak “teoriler”, doluluk-boşluk (pratiksizlik) ile kendini gösterir (Weber, 1998: 36). Bu açıdan teori-pratik arasındaki boşluk olumsuz şekilde algılanmaz. Hatta teori-pratik arasında boşluk oluşturmak, bilimsel düşünme ve bilgi üretme kapsamında felsefi bir yöntem olarak vurgulanır. Diğer bir deyişle teori-pratik arasında oluşan boşluklar bir ikilem yaratmaz; aksine bilgiyi açığa çıkarmak ve üretmek için değerlendirilir.

Pazarlama teorileri, pratiğin dışında bir yerde bulunmaz ve pratik teorilerden bağımsız bir eylem olarak gerçekleşmez. Yani teoriler pratiğin ta kendisidir. Ancak *boşluk (void)* bir bilinç ve bir yöntem olarak değil, bilinçsizlik ve yöntemsizlik ürünü olarak ortaya çıkarsa, felsefi ve bilimsel düşünme ayarları bozulabilir. Özellikle pratiğin içine girmeyen veya pratik olmayan teoriler, felsefi ve bilimsel bakışı zedeleyebilir (Close, 2007). Bu nedenle son dönem alan yazınında teorilerin bağlamsal yönünü kaybettiğine dair genel bir görüş öne çıkmaktadır ve “teoride uygulamaya dönüş” fikrinin,

³ Teori-pratik arasındaki boşluklar iki yönlü oluşur: Birincisi sorun olduğunda kendiliğinden ortaya çıkan doğal boşluklar, ikincisi sorunu çözmeye yönelik müdahalelere bağlı yaratılan yapay boşluklar. Her iki boşluk da pazarlama bilimini güçlendirici, geliştirici ve iyileştirici olarak değerlendirilebilir. Bu makalede ikinci yön yani yaratılan yapay boşluklar üzerinden tartışma yürütülmüştür.

yeniden bağlamlandırılması gerektiği vurgulanır (Schatzki, 2001). Özellikle, teorilerin pratiklerle bağlamsal bir ilişki kurmadığında “usdışılık (irrasyonellik)”, temaların ve kavramların kanıtlamaya gerek olmaksızın önsel (a priori) olmasını düşündürür. Üstelik, teori-pratik arasında yaşanacak bir çatışma karşısında, pratiğin, teorinin tam tersi deneylenen, sonradan gelen (a posteriori) ve karşıtı olduğu algısını da oluşturacağından söz edilir (Schatzki, 2009).

Ayrıca, pazarlama biliminde teori-pratiği birleştirmek için yapılan *bağlamsal girişimler* genellikle pratiğin mantığını oluşturma çabası olarak gerçekleşir. Dolayısıyla teoride pratiğin eksikliği veya pratiğe yönelik olmayan önce gider bilgilerin ya da soyut bilginin yarattığı boşluğu doldurma ve teori-pratik arasında olası kopukluğu giderme düşüncesi, bağlamsallığı ve tam olarak bilinmesi gereken bir kapsam olarak karşımıza çıkar. Bilinmeyenlerin de pratiğe bağlanarak, pratiğin bilinmezlerini ifade etmeye yönelir. Doğal olarak teori-pratik arasındaki boşluk da *sembolik bir gerilim* özelliğini korur (Bourdieu, 2011).

Pazarlama biliminde teori-pratik arasındaki boşluğu doldurmak veya bu boşluğun sınırlarını belirlemek için, farklı disiplinlere başvurmak bazı avantajlar sağlasa da, zorlamalı yapılan bağlantılara ve zorlayıcı bilgi üretim süreçlerine yönelmek, aslında sorun olmayı sorun haline getirebilir (Sandberg, & Alvesson, 2011: 23-44). Bu durumda epistemolojik ve metodolojik güdümler, teorinin eylemle olan bağlantısını yeniden düzenleme ihtiyacını ortaya çıkarır. Süreçte ilk verilen teori, teori olmaktan çıkar ve pratiğin teorisi olarak yeniden konum alır (Argyris, & Schon, 1992).

Pazarlama biliminde “pratiğin teorisi”, teorinin pratiğini görme açısından değerli bir çabadır (Sandberg, & Tsoukas, 2011) ve pratiğin mantığını kavrama veya pratiğin uslaştırılmasını ve teorileştirilmesini ifade eder. Ancak burada teori-pratik arasında bir sorun açığa çıkar, bu da pratiğin üzerindeki teoriyi çıkarmaktan ziyade, teoriyi pratiğe giydirme şeklinde olan tercihtir. Dolayısıyla bu durum pazarlama biliminde eleştirel bakışının önünü açar ve eleştirinin bağlamı ve olumsal gerçekleri dikkate alarak teorik modellerin şekillendirilir (Peter, 1992: 72-74). Fakat bu şekillendirme daha çok pazarlama teorisyen-pratisyen düşünme pozisyonları olarak tanımlanır.

Teorisyen-pratisyen düşünme pozisyonları birbiriyle hem tamamlayıcı hem ayrıştırıcı, sarmal ve eleştirel bir ilişkiyi niteler (Bartunek, & Rynes, 2014). Fakat yüksek düzeyli bu eleştirel düşünme, teori-pratik arasında oluşan dinamiğin, teorisyen-pratisyen arasındaki beklentileri karşılayacak düzenlemelerin yapılabileceğini vurgular. Teori gücünü pratikten, pratik gücünü teoriden aldığı düşünülürse, teori-pratik arasındaki boşluklar, zafiyet veya yetersizlik olarak görülmez. Bununla birlikte, teori-pratik arasındaki boşluğun doldurulmasıyla teorisyen-pratisyen düşünme pozisyonlarını görmek ve iş birliği yollarını araştırmak değerli bir yaklaşım olarak ortaya çıkar.

Öte yandan teoriye, nesnel ve kontrollü bir pratiğin yansıması olarak bakıldığında, teori pratiğin izlekştirilmiş hali (gelecek yönü) olarak açığa çıkar. Amaç, pratiği kişisel deneyim ve

duygulardan arındırma, tarafsız ve nesnel bir temsile ulaşmaktır. Bunun için pratikte olgulara, olaylara ve durumlara dışarıdan bakarak, nesnellik için teorik bir yapılandırma tercihi başvurulabilir.

Teori, pratikten ve bağlamdan yalıtılarak yapılandırılır. Fakat bu yapılandırmada pratiğin doğasından uzaklaşma tehlikesi bulunur ve teori, gerçeklerden hızla soyutlanır. Bu durum, *pratiğin teorileştirilmesi* sürecinde dikkat edilmesi gereken kritik bir nokta oluşturur (Bartunek, & Rynes, 2014). Belki bu durum pazarlama biliminde olağan bir yaklaşım olarak geliştirilebilir. Yani teori-pratik arasındaki boşluğu almak, bilgiyi uygulamaya aktararak birleştirmek, tamlamak veya daha bütünsel bir bilgi kümelemek adına, gerçekten uzaklaşma bilimsel bir yaklaşım olabilir (Beyer, & Trice, 1982). Fakat her halde bütünsel bilgi kümesini yaratmak, gerçeklere yaklaşmakla mümkündür.

Gerçeklere yaklaşma veya gerek pratisyenlerin, gerekse teorisyenlerin farklı bilgi yaratma ve aktarma pozisyonları, güçlü düşünme ve eylem kültürleriyle mümkündür (Rynes, Bartunek, & Daft, 2001: 340-345). Pazarlama biliminde farklı düşünme ve eylem kültürleri ise, teori-pratik açığını doldurma, bütünleştirme ve akademisyen-pratisyen iş birliğini sağlama ve daha fazla yenilikçi araştırma yapma konusunda avantaj sunar (Morgan, 1983).

Pazarlama biliminde düşünme ve eylem kültürleri veya “düşünme modelleri farklılığı” iki kaynaktan gelir: Batı ve batının dışında kalan Doğu düşünme modelleridir. Bu modeller aynı zamanda iki farklı zihin coğrafyasını temsil eder (Nisbett, 2003). Batı düşünce modeli, genellikle ayırıştırma ve analiz etme üzerinden ilerler; olguları parçalara ayırarak anlamaya çalışır. Buna karşın Doğu düşünce modeli bütünleştirici olarak öne çıkar; olguları bir bütün olarak ele alıp, ilişkiler ve bağlamlar üzerinden parçaları anlamlandırmaya çalışır. Düşünce modellerinde söz konusu bu farklılık araştırma yöntemlerine, tekniklerine, uygulamalarına, iş birliği biçimlerine, düzeylerine, anlayış ve yaklaşım ölçülerine veya açıklamalarına kadar pek çok alana yansır.

Her iki düşünme modelinde teori-pratik arasındaki boşluğu yaratma gücü, yararlı bir yön oluşturur. Fakat yazında bu yarar tartışılmamaktadır ve araştırma eksikliği ve bağlam yetersizliği yararsızlığı vurgulanmaktadır. Bu bazen “teorik yönlendirmeler (manipülasyonlar)”, bazen de “pratik yanılsamalar (illizyonlar)” şeklinde ifade edilir. Oysa teori-pratik arasındaki boşluğu yaratan düşünme modelleri bilimsel ilerlemenin ana ölçüsüdür (Alvesson, & Sandberg, 2013).

Sonuç olarak, pazarlama bilimi için gerek Batı-Doğu düşünme modelleri gerekse bu modellerin yarattığı teori-pratik arasındaki boşluk, teori-pratik birlikteliğini verir. Burada boşluk hem neden hem sonuç olarak sürekli birbirine dönüşür. Bu da boşluğu doldurmak için daha fazla ince ve derin araştırma ve inceleme yapmayı teşvik eder ve bilimin ilerlemesine yol açar. Dolayısıyla teori-pratik arasındaki boşluğu doldurma veya dönüştürme girişimleri için, çok disiplinli ve alternatif araştırma perspektiflerinin pazarlama alanına getirilmesi çok mümkündür. Böylece pazarlama

teorilerinin daha sağlam temeller üzerine inşa edilmesine ve pratiklerinin daha etkili olması sağlanabilir (Zinkhan, & Hirschheim, 1992: 81-83).

4. PAZARLAMA BİLİMİNDE TEORİ-PRATİK ARASINDAKİ BOŞLUKLARI AÇIKLAMA MODELLERİ

Tarihsel ve yazınsal birikimde, pazarlama teori-pratiği arasında geniş ve derin boşluklar olduğu algısı yaygındır. Bu algı teorilerin şirketlere, kurumlara veya organizasyonlara fayda sağlasa da, “pratiğin marjinalleşmesine” veya pratiğin teoriyi gölgelemesine yol açtığı düşünülür. En iyimser bakışla, pazarlamada teorik bilginin sınırlı bir uygulanabilirliği olduğu vurgulanır. Bu nedenle, pratiğe yönelik olarak “uygulama teorisyeni” vurgusu yapılır (Hui, Schatzki, & Shove, 2017: 1-2). Fakat bu tespitler ve pratiğe yönelik ilgi, pazarlama biliminde teori-pratik arasındaki boşluğun reddi şeklinde değil, epistemolojik-metodik açıklamaların kabulünü gösterir.

Her şeyden önce pazarlama bilimi, boşluklarla çalışır. Boşluklar, ayırmak için değil, birbirine bağlamak ve bir bütün oluşturmak içindir. Boşluk hem teorinin hem de pratiğin varlık koşulunu oluşturur ve “dolmuş” kadar önemli bir işleve sahiptir. Öyleyse, teori-pratik arasında “hiçbir zaman boşluk yoktur, sadece doldurulması gereken bir yan vardır” denilebilir. Bunu anlamak ve açıklamak için de “uslaştırmacı açıklama modelleri”ne başvurulabilir.

Yazında uslaştırmacı açıklama modelleri, birçok şekilde önerilebilir, fakat bu makalede pazarlama biliminin kapasitesini ve potansiyelini göstermek ve teori-pratik arasındaki boşlukları gerçekçi şekilde vurgulamak için, birbirini tamamlayan teleolojik ve prakseolojik iki uslaştırmacı açıklama modeline başvurulacaktır.⁴

4.1. Teleolojik açıklama modeli

Teleolojik (erekbilim) açıklama modeli, pazarlama uygulamalarının hedeflediği sonuçları açıklamaya odaklanır ve pazarlama pratiklerinin belirli bir ereğe yönelmesini ve bu ereğin pratikleri belirlemesi, yönlendirmesi ve etkilemesi sürecini ele alır. Model, pratiklerin erekler doğrultusunda nasıl şekillendiğini ve nasıl etkili olduğuna ilişkin diyalektik bir açıklama amaçlar. Pazarlama stratejilerine ve uygulamalarına sonuç odaklı bir perspektif kazandırır ve amaçların pratiğe nasıl yansıdığını anlamaya yardımcı olur.

Fakat pazarlama pratikleriyle erişilmek istenen erek, aynı zamanda teorik olarak erişilmesi gereken “telos (sonucu)”u işaret eder. Yani, pazarlama telos’u, örneğin şirket başarısını, gücünü, kârını, verimliliğini, rekabetini veya sürekliliğini işaret eder. Teknik olarak da pazarlamanın sonuç odaklı “nesnel nedenselliğini” oluşturur (Hunt, 1990).

⁴ Makalede felsefi kavram yapıları korunarak, kavramların Türkçe okunuşları aynı şekilde kullanılmıştır.

Bu bakımdan şirketler, kurumlar veya organizasyonlar varlığını pazarlama ile hizalamak durumunda kalır. Diğer bir deyişle, pazarlama şirketin, kurumun veya organizasyonun sonuçlar üzerinden varoluşunu şekillendirir. Bu şirket, kurum veya organizasyon tarafından belirlenmiş olan bir telos'u işaret eder. Burada, araç olan amaca, amaç olan araca dönüşebilir (Whitford, 2002) ve bu, “zorunlu bir bağlılık” olarak görülebilir.

Teleolojik açıklama modeli, pazarlama olguları, olayları ve durumları karşısında, bir akıl yürütme şeklini ve teorik çerçeveyi ifade eder. Bu akıl yürütme, pazarlama teorileri oluşturma ve açıklamaları tartışma çerçevesidir. Yani, teleolojik akıl yürütme süreci, yüksek bir soyutlama alanı olarak, teori-pratik arasında boşlukların yeniden üretilmesine yol açar. Bu süreçte, belirli kısıtlamalar, sınırlamalar, hipotezler ve yöntemsel ayırtlar öngörülebilir. Teleolojik katkı için yapılan bu ayırtlar, boşluk açıklamalarını daha etkili hale getirmeye yönelik bir “arınma” hareketi şeklinde olabilir. Fakat, arınma bazı yararlı bilgilerin kaybolmasına da neden olabilir, bu da pazarlama bilimine yönelik boşlukların abartılmasına ve bilimin yeterli kapasiteye sahip olmadığı düşüncesine gerekçe oluşturabilir.

Aslına bakılırsa, her teleolojik açıklama modeli boşluklar üzerinden anlam kazanır. Açıklama çabaları, sınırlandırma ölçüleri ve teori-pratik arasındaki boşlukları doldurmaya yönelik ilerler. Boşluklar doluluğu anlamaya yöneliktir. Fakat pratikte pazarlama için boşluğu olumlama gerçeklerle uyumlu olmadığında, doluyu açıklama etkisini hızla kaybedebilir. Bu nedenle, teleolojik akıl yürütme için geçerli ve kesin bilgi, gerçek kaynaklı olmak zorunluluğu gözetilir (Hunt, 1992). Teleolojik bilgi ögesi olarak boşluk, ancak bu şekilde kabul edilir. Aksi halde boşluk, retorik halde kalır ve pazarlama biliminin imajını bozabilir.

Bu arada, teleolojik açıklamaların bir metaı veya ticari bir eşyayı işaret ederek vurgulanması, pratisyenlerin teoriden uzak durmasına yol açabilir. Diğer bir deyişle, pratiğe yüksek duyarlı pazarlama biliminde telos'u harekete geçiren pratisyenlerle hizalanmaması, boşluğu doldurma konusunda teorik sorunları çoğaltabilir, yeni boşlukların üretilmesini engelleyebilir ve ussal yaklaşımı bozabilir (Lilien, Rangaswamy, Van Bruggen, & Wierenga, 2002). Bu nedenle tamamlayıcı başka bir açıklama modellerine ihtiyaç olabilir.

4.2. Prakseolojik açıklama modeli

Prakseolojik (bilgeylem bilim⁵) açıklama modeli, pazarlama gerçekliğinin ve gerçeğe bağlı bilgi iddialarının nasıl oluştuğunu ve nasıl doğrulandığını açıklayan bir uslastırma çerçevesi oluşturur. Model, pazarlama bilgi-eylem veya teori-pratik arasındaki ilişkinin nasıl işlediğini anlamaya yönelik bir bakış açısı sunar (Yavuz, 2009: 94-95; Tsoukas, & Chia, 2013: 12-14). Dolayısıyla bu açıklama

⁵ Prakseoloji “bilgeylem bilim” olarak önerilmiştir. Fakat, makalede yaygın kullanışı olarak İngilizce okunuşu tercih edilmiştir.

modeli, pazarlamada bilme-yapma söyleminde erekli insan eylemini ifade eder (*bkz.* von Mises, 1963). Söylemde bir açık oluştuğunda, eyleme dayalı gerekçelerin sağlaması yapılarak, profesyonel bir bakış açısı sorgulanır (Pfeffer, & Sutton, 2000; Schön, 1983).

Yunanca “uygulama (praksis)” ve “bilgi (logos)” kelimelerinden türetilen prakseoloji, bilginin uygulaması veya logos’un mantığı yani lojiğidir (Papatya, 2024a: 57-58; Papatya 2024b: 5-26). Loji, teorinin pratiğine bağlı yapılan ussal açıklamalardır (Schwarz ve Stensaker, 2014). Bu nedenle pazarlamada prakseoloji, söylem-eylem dönüşümün ussal açıklamasını ve analizini ifade eder. Analizle, eyleme ne, nasıl ve niçin soruları sorulur ve makul cevaplar aranır. Dolayısıyla pazarlama prakseolojisi, hem yapılan eylemin (pratiklerin) ne olduğuna ve nasıl yapıldığına, hem de eylemin niçin yapıldığına ilişkin ussal yorumlama kapasitesi yaratır veya akademik-bilimsel bilgi pratik-pragmatik söylemi modeller ve logos için bir çerçeve sunar (Worren, Moore, & Elliott, 2002).

Prakseolojik açıklama modeli, pazarlama teorilerinin pratiğe dökülmesi veya teorilerin süreçlenmesi (processing) biçimindedir. Bu süreçleme, daha çok teorinin içyapısını sorgulama ve analiz etme veya pratiğe yönelik teorinin “sorun çözme faaliyeti” uygulamasının bir yorumunu işaret eder. Diğer bir deyişle prakseolojik model, pazarlama ile ilgili bir sorunun neye karşılık geldiğini, nasıl çözüleceğini ve çözümü kabul edilebilir kılan unsurları açıklar. Bu nedenle modelde teorinin öğretici (didaktik) yönü, yani logos’un veya bilginin doğasının ve içeriğinin öğrenilmesi, bilgece süreçleme ölçütü olur. Bu ölçüt, pazarlama pratiğinin teorisini güçlendirme ve kanıtlama amacı taşır.

Temelde prakseolojik açıklama modeli “logos” üzerinden yapılır ve pazarlamada bilginin eyleme dönüştürülmesini işaret eder. Model, logos’un dinamik yapısını, pratiğin sonuçları üzerinden değişken ve farklı yorumlar yapılmasını sağlar ve böylece boşluklar vurgulanır. Yorumlar boşluğun yararlı ve uygulanabilir karakterini yapılandırır. Yani yorumun uygulamada yararı veya yaşam koşullarını iyileştirme özelliği, modelin işe yarar bilgi olarak kabulünü genişletir. Bu bağlamda, boşluk politik bir nitelik taşır ve yorumlanır. Bir bakıma yorumlar logos’un pratiğe ve yarar-değer çerçevesine yönelik araçsal ve pragmatik ölçüler sunar. Aynı zamanda pragmatik ölçüler “uygulama felsefesini” yani eylemi (pragma) nitelemiş olur (Bernstein, 2010). Fakat yorumun yarar-değer çerçevesi, ahlaki değerler ve logos’un sağladığı yarar-değer ilişkisi, yeni bir boşluğu yaratıp yaratmadığıyla anlam kazanır. Bu nedenle, yarar-değer açısından yorumun nasıl ve niçin kullanıldığına ilişkin derinliğine inceleme yapmak gereklidir (Buch, & Schatzki, 2018).

Buradan yola çıkarak, pazarlamada yorum, teori-pratik arasındaki boşluklara ve önceden değerlendirme aşamalarına katılma durumunu oluşturduğu söylenebilir. Böylece yorumun pratiği etkileme potansiyeli veya yorumun pratikteki etkisi ve uygulanabilirliği ortaya konur. Uygulamaların ahlakiliği de pratikle iç içe değerlendirilir ve pratik (praksis), etik ilkelere göre şekillenir. Dolayısıyla, prakseolojik açıklama modelinde boşluğu kavramak için teorinin pratiği dönüştürücü yorumu esas alınır ve yorumun logos’a götürme konusunda ussal ve doğal etkiler izlenir.

Bu açıdan, prakseolojik açıklama modelinde kuram-eylem ve pratiğe ilişkin yapılan yorumlar boşluklarla ilişkilidir. Fakat her boşluk yorumunun pratiğe yansması veya teorinin pratisyenler tarafından ele alınması benzerlik içermez, farklılık gösterebilir. Dolayısıyla, yorumsal farklılıkların sonucu her bir teori-pratik arasındaki boşluk, hem teorileri hem de pratikleri dönüştürebilir. Bu durum, “yorumun kurucu yapısına ve oluşumuna (yorum habitusuna)” katılım sağlar. Yorumlar logos’laşır, teorileşir. Bu açıdan, yorumlarla gelen logos, uygulamaların uslaştırıcı olarak değerlendirilmesine olanak sağlar.

5. TARTIŞMA

Pazarlama biliminde teori-pratik arasındaki boşluğu açıklamaya yönelik uslaştırıcı açıklama modelleri, boşlukları eksiklik olarak görmez, tamamlanmasına ilişkin koşullar olarak değerlendirir. Bu bağlamda, düşünme ve açıklama modelleri, teori-pratik arasındaki boşlukları anlamaya ve bu boşlukları akla yatırmaya yönelik bir çabaları söz konusudur. Böylece, pazarlama bilimini güçlendirme ve bilgi birikimini derinleştirme konusunda önemli bir katkı sağlar. Bu katkı, teorinin pratikle uyumunu artırırken, aynı zamanda teorinin daha kapsamlı ve uygulamaya dönük bir şekilde geliştirilmesini destekler. Teleolojik açıklama modelinde erişilen veya erişmek istenen erek yani “telos”, sonuca yönelik uygulamaları yönlendirir ve amaç-araç ilişkisinde etkileşimin ve dönüşümün sorunsuz ilerlemesine yol açar. Bu nedenle pazarlama biliminde telos, gerçekliğin ve ussallığın yarattığı boşlukları açık ederek, bu boşluğu doldurma kapasitesi yaratır.

Teleolojik açıklama modelinde, “niçin” sorusunun cevabı teorik olarak tartışılır. Bu tartışma, teorilerde tamlık, bütünlük ve mükemmellik arayışı perspektifinde boşluklar yaratmaya yöneliktir ve bu boşluklar, pratiklerle anlam-değer kazanır. Teori-pratik arasındaki boşluklar, yeni boşlukların üretilmesine kaynak oluşturur. Fakat bu boşluklar, bilimsel olgunluk ölçüleriyle geliştirilmesi halinde anlam kazanır ve bu olgunluk, yeni teorilerin ve pratiklerin oluşumunu teşvik eder. Burada ortaya çıkacak “bilimsel arınma” faaliyeti, nesnel nedenselliği karşılayarak, bilimsel dayanıklılığı artırmaya yönelik ele alınır. Fakat teorik bilgi (telos) ve pratik (praksis) deneyim birleşmediğinde, teori-pratik arasında ortaya çıkan boşlukların sunduğu avantajlar soruna dönüşebilir.

Pazarlama biliminde teori-pratik arasındaki boşlukları doldurma ve dönüştürme amacıyla teleolojik açıklama modelinin yeterliliği, prakseolojik açıklama modeli ile tamamlandığında anlam bulur. Bu tamamlama, boşlukları bir sorun olmaktan çıkarır ve teori-pratik arasındaki ilişkinin nasıllığı konusunda akademik bir yön ortaya koyar. Bu açıdan prakseolojik açıklama modeli, bilgi-eylem arasında pragmatik bir eksen yaratarak, pazarlamayla ilgili uygulamaların arkasında bulunan bilimsel bilgiyi açığa çıkarır. Burada “logos”, bilginin eyleme geçirilmesine ve dönüştürülmesine rehberlik eder.

Her durumda logos, bir pratiğin yorumunu ifade eder. Yorumun uygulama yararı veya iyileştirici özelliği, uslaştırıcı bir çerçeve sunar. Aşırı veya eksik yorumlar, logos’un araçsal yönünü

harekete geçirir ve uslaştırmacı açıklama hızla amaç-araç dönüşümüne yol açar. Bu açıdan logos “pazarlama uygulama felsefesi” haline gelir. Fakat aslında logosun her uygulaması bir yorumdur ve yorumlar, etik ve yarar-değer kapsamının ayrı şekilde ussallaştırılmasını gerektirir. Dolayısıyla yorumun geçerliliği, güçlü bir logos ile nitelendirilir.

Kısaca logos pratiğin dönüştürücüsü olarak, yorumun pratik ilgisini veya yorumun kendisini aşar ve “kuram-eylem-yorum” arasında tamamlanması gereken boşlukların varlığını destekler. Oluşan bağlantılar, boşluğun anlam ve değerini güçlendirir ve bu boşluklar, pazarlama biliminin yadsınamaz dinamiği haline gelir ve bilimsel açıklama olgunluğu sağlar.

Sonuç: “İyi bir teori kadar pratik hiçbir şey yoktur.”

Her teori, pratiğe yönelik olarak geliştirilir. Teoriler, pratisyenlerin başarılı sonuç elde etmesine katkı sağladığında değer kazanır. Bu değer atfı, teorinin pratikteki boşlukları doldurup, teoriyle pratiği birleşme ve bütünleşme hali olarak görülür. Fakat her teori boşlukları tamamen doldurma biçiminde oluşmaz. Hatta bazen teoriler, alan bilgisinde çöküşler veya şişkinlikler şeklinde kendini gösterebilir. Dolayısıyla boşlukları doldurmak için daha fazla pratiğe, deneyime ve bilgiye ihtiyaç ortaya çıkar. Çünkü boşluklar, teorinin pratiğe olan ihtiyacını gösterir. Bu bağlam, “iyi bir teori kadar pratik hiçbir şey yoktur” ifadesini veya teorinin pratikteki değerini işaret etmiş olur (Bedeian, 2016; Lundberg, 2004; Van de Ven, 1989).

Pazarlama biliminde teori-pratik arasındaki boşlukları doldurmaya yönelik Max Weber, John Dewey ve Kurt Lewin gibi sosyal bilimcilerin öncü fikirleri rehberlik sağlayabilir: (Kuran, 2024) Weber’in pratiği anlama, ideali gözetme ve araştırma nesnelliğini sağlama ilkeleri; Dewey’in, deneyimsel bilgiyi yansıtmaya yaklaşımı ve Lewin’in döngüsel planlama uygulamaları, teori-pratik arasındaki boşlukları ele almak için uslaştırmacı açıklama girişimleri şeklinde değerlendirilebilir.

Fakat son yıllarda bu fikirler, niceliksel ve pozitivist yaklaşımlar açısından marjinalleştirilmesi, teori-pratik arasındaki boşluğun bir sorun olarak görülmesine yol açmıştır (Habermas, 1987). Bu, genellikle pazarlama biliminde teori-pratik arasında oluşan boşlukların, sözde teorisyen-pratisyen gerilimi yarattığı fikrini de kanıksatmaktadır.

Dikkatle incelendiğinde, teorisyen-pratisyen arasında gerilimin aslında karşılıklı bağımlılığın veya simbiyoz (ortakyazar) ilişkinin olağan bir yansıması olduğu açıkça görülebilir. Asıl sorun bu simbiyoz ilişkinin nasıl disipline edileceği, anlam ve yarar-değer nasıl sağlanacağı noktasındadır. Bu bağlamda, teorisyen-pratisyen arasında iş birliği ve uyum stratejilerinin geliştirilmesi gerektiği yeniden vurgulanabilir. İş birliği ve uyum stratejileri, hem mevcut boşlukları doldurma hem de yeni boşlukları yaratma konusunda yararlı bir girişim olarak geliştirilebilir (Weick, 1995: 385-390).

Öte yandan teorisyen-pratisyen arasındaki iş birliği ve uyumu zoraki değil, doğal olarak ele almak gerekir (Conbere, & Heorhiadi, 2018). Yani iş birliği, simbiyoz ilişkinin olağan bir parçası

olarak kabul edilmelidir (Banks, Barnes, & Jiangi, 2021). Yapılan iş birliğiyle teori-pratik arasındaki boşluğu doldurma veya yeni boşluk oluşturma girişimlerinin teşviki sağlanır (Guest, MacQueen, & Namey, 2012). Bu nedenle teorisyen-pratisyen arasında simbiyoz ilişkinin disiplinler arası olanaklar şeklinde araştırma ve açıklama beklentisi artar (Bansal, & Sharma, 2022).

Kısaca, pazarlama biliminde teori-pratik arasında ortaya çıkan boşlukları, bir gerilim ve tehdit değil bir gelişim ve fırsat olarak bakılmak gerekir (McCabe, Parker, Osegowitsch, & Cox, 2021). Boşluklar bir olumsuzlamadan çok, yeni fırsat ve gelişim alanlarını gösterir. Bunun için uslaştırıcı açıklama modellerine başvurmak, bilimi felsefeyle güçlendirme ve bilimsel bilgi üretimini destekleme önemli bir katkı sağlayacaktır. Bu anlamda, teori ve pratiğin terk edilemez bağımlılığı ve simbiyotik niteliği yadsınamaz olur.

Son olarak şu söylenebilir: Pazarlama biliminde teorinin pratiği şekillendirdiği veya teori üzerine pratiği giydirme, boşluklar olduğu yönünde yapılan son dönem yorumlar, teori-pratik ayrıştırmasına yönelik olmadığı sürece sorun oluşturmaz. Çünkü teori-pratik birdir, birliktedir, ayrılmaz (Jarzabkowski, Kaplan, Seidl, & Whittington, 2016: 248-259). Arasında oluşan boşluklar da birleştirici ve bütünleştirici bir nitelik taşır.

YAZARLARIN BEYANI

Katkı Oranı Beyanı: Yazar, çalışmanın tümüne tek başına katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi potansiyel bir çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- Alderson, W. (1957). *Marketing behavior and executive action*. Homewood, IL: Richard D. Irwin.
- Alderson, W. (1965). *Dynamic marketing behavior: A functionalist theory of marketing*. Homewood, IL: Richard D. Irwin.
- Alvesson, M. ve Sandberg, J. (2013). Has management studies lost its way? Ideas for more imaginative and innovative research. *Journal of Management Studies*, 50(1), 128-152. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2012.01070.x>
- Argyris, C. ve Schon, D. A. (1992). *Theory in practice: increasing professional effectiveness*. Hoboken: Wiley.
- Arndt, J. (1985). On making marketing science more scientific: Role of orientations, paradigms, metaphors, and puzzle solving. *Journal of Marketing*, 49(3), 11-23. <https://doi.org/10.1177/002224298504900302>

- Banks, G., Barnes C., & Jiangi, K. (2021). Changing the conversation on the science–practice gap: An adherence-based approach. *Journal of Management*, 47(6), 1347-1356. <https://doi.org/10.1177/0149206321993546>
- Bansal, P. T., & Sharma, G. (2022). Three different approaches to impact: Translating, cocreating, and performing. *Business and Society*, 61(4), 827-832. <https://doi.org/10.1177/00076503211015926>
- Bansal, P., Bertels, S., Ewart, T., MacConnachie, P., & O'Brien, J. (2012). Bridging the research-practice gap. *Academy of Management Perspectives*, 26(1), 73-92. <https://doi.org/10.5465/amp.2011.0140>
- Bartels, R. (1970). *Marketing theory and metatheory*. Illinois: Richard D. Irwin, Inc.
- Bartels, R. (1988). *The history of marketing thought*. Columbus, Ohio: Publishing Horizons.
- Bartunek J. M., & Rynes S. L. (2014). Academics and Practitioners are alike and unlike: The paradoxes of academic–practitioner relationships. *Journal of Management*, 40(5), 1181-1201. <https://doi.org/10.1177/0149206314529160>
- Bedeian, A. G. (2016). A note on the aphorism there is nothing as practical as a good theory. *Journal of Management History*, 22, 236-242. <https://doi.org/10.1108/JMH-01-2016-0004>
- Bernstein, R. J. (2010). *The pragmatic turn*. Cambridge: Polity Press.
- Beyer, J. M., & Trice, H. M. (1982). The utilization process: A conceptual framework and synthesis of empirical findings. *Administrative Science Quarterly*, 27, 591-622. <https://doi.org/10.2307/2392533>
- Bourdieu, P. (2011). *Homo academicus* (trans. Vale, I. R.), Nilton Valle. [Türkçe: Bourdieu, P. (2021). *Homo academicus* (çev. Ökten, N., Kocası, A. N. ve Gülbey, E.), İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.]
- Brown, S. (2001). Art or Science? Fifty Years of Marketing Debate. *The Marketing Review*, 2(1), 89-119. <https://doi.org/10.1362/1469347012569454>
- Brownlie, D. T., Hewer, P., & Ferguson, P. (2007). Theory into practice: Meditations on cultures of accountability and interdisciplinarity in marketing research. *Journal of Marketing Management*, 23, 395-409. <https://doi.org/10.1362/026725707X212739>
- Buch, A., & Schatzki, T. R. (2018). Introduction: questions of practice: Related perspectives from pragmatism and practice theory. içinde Buch. A. ve Schatzki T. R. (eds.). *Questions of practice in philosophy and social theory* (ss. 1-10). London: Routledge.
- Close, F. (2007). *The void*. Oxford: Oxford University Press.

- Conbere, J., & Heorhiadi, A. (2018). *The Socio-economic approach to management: Steering organizations into the future*. New Jersey: World Scientific Publishing.
- Corley, K. G., & Gioia, D. A. (2011). Building theory about theory building: What constitutes a theoretical contribution?. *Academy of Management Review*, 36, 12-32. <https://doi.org/10.5465/AMR.2011.55662499>
- Cornelissen, J, Höllerer, M. A., & Seidl, D. (2021). What theory is and can be: Forms of theorizing in organizational scholarship. *Organization Theory*, 2, 1-9. <https://doi.org/10.1177/26317877211020328>.
- Cornelissen, J. P. (2001). *Teleological reasoning and knowledge generation in marketing theory: Observations and recommendations* [Working Paper]. Manchester Metropolitan University Business School Working Papers, 1-19.
- Dixon, D. (1981). The role of marketing in early theories of economic development. *Journal of Macromarketing*, 1(October), 19-27. <https://doi.org/10.1177/0276146781001002>
- Feldman, M. S., & Orlikowski, W. J. (2011). Theorizing practice and practicing theory. *Organization Science*, 22(5), 1240-1253. <https://doi.org/10.2307/41303116>
- Foltean, F. S. (2019). Bridging marketing theory-practice gap to enhance firm performance. *Journal of Business Research*, 104, 520-528. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.06.008>
- Fullerton, R. A. (1988). How modern is modern marketing? Marketing's evolution and the myth of the “production era. *Journal of Marketing*, 1(January), 108-125. <https://doi.org/10.1177/002224298805200109>
- Geniş, M. A. (2022a). Pazarlama faaliyetlerinin izlerini eski asur ticaretinde aramak: Kültepe tabletlerine ilişkin yazın üzerinden bir yeniden okuma. *Pazarlama ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, 15 (1), 245-270. <https://doi.org/10.15659/ppad.15.1.981291>
- Geniş, M. A. (2022b). Pazarlama tarih araştırmasında karşılaşılan sorunların bir ön değerlendirmesi. içinde, Karabulut, Ş. (eds.). *Bilimsel Gelişmeler ışığında yönetim ve strateji araştırmaları* (ss. 83-92). Bursa: Ekin Yayınları.
- Guest, G., MacQueen, K., Namey, E. (2012). *Applied thematic analysis*. Beverly Hills: Sage Publications.
- Habermas, J. (1987). *The theory of communicative action: Volume 2: Lifeworld and system: A critique of functionalist reason*. Boston, MA Beacon Press.
- Hollander, S. C., Rassuli, K. M., Jones, D. G. B., & Dix, L. F. (2016). Periodization in Marketing History. *Journal of Macromarketing*, 25(1), 32-41. <https://doi.org/10.15659/ttad.13.2.144>

- Hui, A., Schatzki, T., & Shove, E. (2017). Introduction. içinde, Hui, A., Schatzki, T., & Shove, E. (eds). *The nexus of practices: Connections, constellations, practitioners* (ss. 1-7). Oxon: Routledge.
- Hunt, S. D. (1976). *Marketing theory: Conceptualizations of research in marketing*. Columbus, OH: Grid Publishing.
- Hunt, S. D. (1990). Truth in marketing theory and research. *Journal of Marketing*, 54(July), 1-15. <https://doi.org/10.1177/002224299005400301>
- Hunt, S. D. (1991). *Modern marketing theory: Critical issues in the philosophy of marketing science*. Cincinnati, OH: South-Western Publishing Co.
- Hunt, S. D. (1992). For reason and realism in marketing. *Journal of Marketing*, 56(April), 89-102.
- Hutt, M. D., & Walker, B. A. (2015). Bridging the theory-practice gap in business marketing: Lessons from the field-The JBBM at 21. *Journal of Business-to-Business Marketing*, 22(1-2), 67-72. <https://doi.org/10.1080/1051712X.2015.1020242>
- Jarzabkowski, P., Kaplan, S., Seidl, D., & Whittington, R. (2016). On the risk of studying practices in isolation: Linking what, who, and how in strategy research. *Strategic Organization*, 14, 248-259.
- Kuran, O. (2024). Closing the theory-practice gap: Socio-economic approach and action research in management. *Systemic Practice and Action Research*, 1-28. <https://doi.org/10.1007/s11213-023-09666-8>
- Lilien, G. L. , Rangaswamy, A., Van Bruggen, G. H., & Wierenga, B. (2002). Bridging the marketing theory–practice gap with marketing engineering. *Journal of Business Research*, 55(2), 111-121. [https://doi.org/10.1016/S0148-2963\(00\)00146-6](https://doi.org/10.1016/S0148-2963(00)00146-6).
- Lundberg, C. C. (2004). Is there really nothing so practical as a good theory?. *Business Horizons*, 47(5), 7-14. <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2004.07.003>
- McCabe, A., Parker, R., Osegowitsch, T., & Cox, S. (2021). Overcoming barriers to knowledge co-production in academic-practitioner research collaboration. *European Management Journal*, 41(2), 212-222. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2021.11.009>
- Morgan, G. (eds) (1983). *Beyond method: strategies for social research*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Nisbett, R. E. (2003). *The geography of thought: How Asians and Westerners think differently...and why*. New York, NY Free Press [Türkçe: Nisbett, R. E. (2017). *Düşüncenin Coğrafyası* (çev. Güven, G. Ç.), İstanbul: Varlık Yayınları.]

- Papatya G. (2019). Türkiye Örgütsel Davranış Disiplininde “Nitelik” Tartışması: Yazın Vizyon Hareketliliği. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6, 2 (Ağustos), 578-595. <https://dx.doi.org/10.30798/makuiibf.568894>
- Papatya, G. (2024a). *Disiplinlerarasılık çerçevesinde yönetimbilim yazını: Kavramsal, kuramsal ve yöntemsel değerlendirme*. Ankara: Detay Yayınları.
- Papatya, G. (2024b). Yönetim teknolojisi: Yöntembilimsel bakış açıları. *Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 10(1), 5-26. <https://doi.org/10.29131/uiibd.1483031>
- Papatya, N. (2022). Ekosistem pazarlama ile adil ve kapsayıcı ekonomi politik inşa edilebilir mi? Epigenetik bir inceleme ve gelecek yönelimleri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 127-145. <https://doi.org/10.17153/oguiibf.994730>
- Peter, J. P. (1992). Realism or relativism for marketing theory and research: A comment on Hunt’s ‘scientific realism. *Journal of Marketing*, 56(April), 72-79. <https://doi.org/10.2307/1252043>
- Pfeffer, J., & Sutton, R. I. (2000). *The knowing-doing gap: How smart companies turn knowledge into action*. Boston, MA: Harvard Business Press.
- Reibstein, D. J., Day, G., & Wind, J. (2009). Is marketing academia losing its way? *Journal of Marketing*, 73(4), 1-3. <https://doi.org/10.1509/jmkg.73.4.001>
- Rynes, S. L., Bartunek, J. M., & Daft, R. L. (2001). Across the great divide: Knowledge creation and transfer between practitioners and academics. *Academy of Management Journal*, 44(2), 340-355. <https://doi.org/10.5465/3069460>
- Sandberg, J., & Alvesson, M. (2021). Meanings of theory: Clarifying theory through typification. *Journal of Management Studies*, 58(2), 487-516. <https://doi.org/10.1111/joms.12587>
- Sandberg, J., & Alvesson, M. (2011). Ways of constructing research questions: Gap-spotting or problematization? *Organization*, 18(1), 23-44. <https://doi.org/10.1177/1350508410372151>
- Sandberg, J., & Tsoukas, H. (2011). Grasping the logic of practice: Theorizing through practical rationality. *Academy of Management Review*, 36(2), 338-360. <https://doi.org/10.5465/AMR.2011.59330942>
- Schatzki, T. (2001). Introduction: practice theory. içinde Schatzki, T. R., Knorr-Cetina, K. ve Von Savigny, E. (eds). *The practice turn in contemporary theory* (ss. 1-14). New York: Routledge
- Schatzki, T. (2009). Dimensions of social theory. içinde Jacklin, H. ve Vale, P. (eds.). *Reimagining the social in South Africa: Critique and post-apartheid knowledge* (ss. 29-46). Durban: University of kwaZulu Na-tal Press.

- Schön, D. A. (1983). *The reflective practitioner: How professionals think in action*. New York: Basic Books.
- Schwarz, G., & Stensaker, I. (2014). Time to take off the theoretical straightjacket and (re-) introduce phenomenon driven research. *Journal of Applied Behavioral Science*, 50, 478-501. <https://doi.org/10.1177/0021886314549919>
- Shaw, E. H. (2009). Reflections on the history of marketing thought. *Journal of Historical Research in Marketing*, 1(2), 330-345. <https://doi.org/10.1108/17557500910974640>
- Shaw, E. H., & Jones, B. D. G. (2005). A history of schools of marketing thought. *Marketing Theory*, 5, 239-281. <https://doi.org/10.1177/1470593105054898>
- Shaw, E. H., & Tamlia, R. D. (2001). Robert Bartels and the history of marketing thought. *Journal of Macromarketing*, 21(2), 8. <https://doi.org/10.1177/0276146701212006>
- Sheth, J. N., Gardner, D. M., & Garrett, D. E. (1988). *Marketing theory: Evolution and evaluation*, New York: John Wiley & Sons.
- Simpson, B. (2017). Pragmatism: a philosophy of practice. içinde, Cassell, C., Cunliffe, A. L., & Grandy, G. (eds.). *The sage handbook of qualitative business and management research methods* (ss. 54-68). London, UK: Sage Publications.
- Suddaby, R. (2014). "Editor's comment: Why theory?". *Academy of Management Review*, 39, 407-411. <https://doi.org/10.5465/amr.2014.0252>
- Tamlia, R. D. (2009). An overview of the history of marketing thought. *Journal of Historical Research in Marketing*, 1(2), 346-360. <https://doi.org/10.1108/17557500910974659>
- Tamlia, R. D. (2011). Reflections on the history of marketing thought and theory development. *Marketing Theory*, 11(4), 507-512. <https://doi.org/10.1177/1470593111418808>
- Tsoukas, H., & Chia, R. [ed.] (2013). *Felsefe ve örgüt teorisi* (çev. Anıl, İ.). Ankara: Nobel Yayınları No. 643/048.
- Van de Ven, A. H. (1989). Nothing is quite so practical as a good theory. *Academy of Management Review*, 14, 486-489. <https://doi.org/10.5465/AMR.1989.4308370>
- Weber, A. (1998). *Felsefe tarihi* (çev. Eralp, H. V.). İstanbul: Sosyal Yayınları.
- Weick, K. E. (1995). What theory is not, theorizing is. *Administrative Science Quarterly*, 40(3), 385-90. <https://doi.org/10.2307/2393789>

- Whitford, J. (2002). Pragmatism and the untenable dualism of means and ends: Why rational choice theory does not deserve paradigmatic privilege. *Theory and Society*, 31(3), 325-363. <https://doi.org/10.1023/A:1016232404279>
- Wilkie, W. L., & Moore, E. S. (2003). Scholarly research in marketing: Exploring the “4 eras” of thought development. *Journal of Public Policy & Marketing*, 22(2), 116-146. <https://doi.org/10.1509/jppm.22.2.116.17639>
- Wilkie, W. L., & Moore, E. S. (2011). Expanding our understanding of marketing in society. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 40(1), 53-73. <https://doi.org/10.1007/s11747-011-0277-y>
- von Mises, L. (1963). *Human action. a treatise on economics*. San Francisco: Fox & Wilkes.
- Worren, N. A., Moore, K., & Elliott, R. (2002). When theories become tools: Toward a framework for pragmatic validity. *Human Relations*, 55(10), 1227-1250. <https://doi.org/10.1177/0018726702055010082>
- Yavuz, A. (2009). Problem çözümlerine prakseolojik yaklaşım. *Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(2), 94-95.
- Zinkhan, G. M., & Hirschheim, R. (1992). Truth in marketing theory and research: An alternative perspective. *Journal of Marketing*, 56(April), 80-88. <https://doi.org/10.1177/002224299205600207>