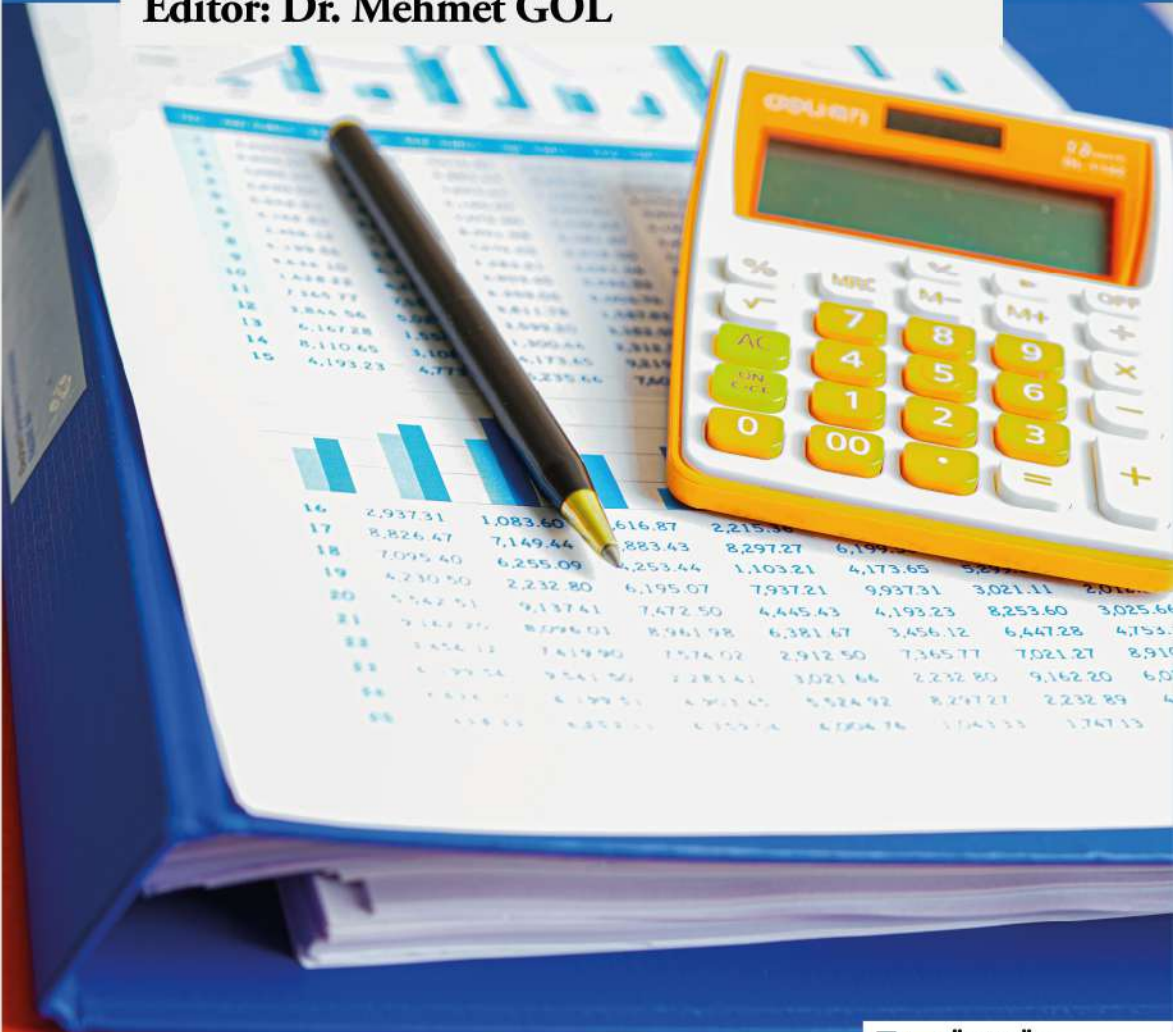


Değişen ve Dönüşen İş Dünyasında Muhasebe Bilimi Araştırmaları

Editör: Dr. Mehmet GÖL



Değişen ve Dönüşen İş Dünyasında Muhasebe Bilimi Araştırmaları

Editör:

Dr. Mehmet GÖL



Published by

Özgür Yayın-Dağıtım Co. Ltd.

Certificate Number: 45503

📍 15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şhitkamil/Gaziantep

☎ +90.850 260 09 97

📞 +90.532 289 82 15

🌐 www.ozgurayinlari.com

✉ info@ozgurayinlari.com

Değişen ve Dönüşen İş Dünyasında Muhasebe Bilimi Araştırmaları

Editor: Dr. Mehmet GÖL

Language: Turkish-English

Publication Date: 2025

Cover design by Mehmet Çakır

Cover design and image licensed under CC BY-NC 4.0

Print and digital versions typeset by Çizgi Medya Co. Ltd.

ISBN (PDF): 978-625-8554-60-1

DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1097>



This work is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0). To view a copy of this license, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>
This license allows for copying any part of the work for personal use, not commercial use, providing author attribution is clearly stated.

Suggested citation:

Göl, M. (ed) (2025). *Değişen ve Dönüşen İş Dünyasında Muhasebe Bilimi Araştırmaları*. Özgür Publications.

DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1097>. License: CC-BY-NC 4.0

The full text of this book has been peer-reviewed to ensure high academic standards. For full review policies, see <https://www.ozgurayinlari.com/>



Ön Söz

Küreselleşme, dijitalleşme ve teknolojik yeniliklerin etkisiyle iş dünyası, tarihinin en hızlı ve en derin dönüşüm süreçlerinden birini yaşamaktadır. Bu dönüşüm; işletmelerin yönetim anlayışlarından karar alma mekanizmalarına, raporlama sistemlerinden denetim süreçlerine kadar pek çok alanda köklü değişimleri beraberinde getirmektedir. Söz konusu değişimden muhasebe bilimini de kaçınılmaz biçimde etkilenmekte; geleneksel yaklaşımlar yerini daha analitik, teknoloji odaklı ve stratejik bakış açlarına bırakmaktadır.

Muhasebe artık yalnızca geçmişe dönük finansal bilgilerin kaydedildiği bir sistem olmanın ötesine geçmiş; sürdürülebilirlik, kurumsal yönetim, dijital raporlama, büyük veri, yapay zekâ ve entegre raporlama gibi çağdaş kavramlarla iç içe geçen çok boyutlu bir disiplin hâline gelmiştir. Bu bağlamda muhasebe bilimine yönelik akademik çalışmaların, değişen iş dünyasının ihtiyaçlarını doğru analiz eden, teoriyi uygulama ile buluşturan ve geleceğe ışık tutan bir perspektif sunması büyük önem taşımaktadır.

Elinizdeki bu eser, değişen ve dönüşen iş dünyasında muhasebe biliminin karşı karşıya olduğu güncel sorunları ele alan, yenilikçi yaklaşımlar sunan ve farklı bakış açılarını bir araya getiren özgün akademik çalışmalardan oluşmaktadır. Kitapta yer alan bölümler; finansal muhasebe, yönetim ve maliyet muhasebesi, denetim, raporlama, dijitalleşme ve sürdürülebilirlik gibi alanlarda katkılar sunarak literatüre değerli bir kaynak kazandırmayı amaçlamaktadır.

Bu çalışmanın, akademisyenler, lisansüstü öğrenciler, uygulayıcılar ve politika yapımcılar için yol gösterici olacağına; muhasebe biliminin geleceğine ilişkin tartışmalara nitelikli katkılar sağlayacağına inanıyorum. Kitabın hazırlanmasında emeği geçen tüm yazarlara titiz çalışmaları ve bilimsel katkıları için teşekkür eder, eserin muhasebe literatürüne ve iş dünyasına faydalı olmasını temenni ederim.

İçindekiler

Ön Söz

iii

Bölüm 1

Muhasebe Literatüründe ESG Raporlamasının Bibliyometrik Eğilimi (2000-2025)

1

Aysun Atagan Çetin

Bölüm 2

Electric Vehicle Production Costs and Financial Impacts

21

Murat Özdemir

Şifa Kırhasanoğlu

Bölüm 3

Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Perspektifinde Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bütünleşik Sistemler

35

Mehmet Göl

Bölüm 4

Muhasebe Paket Programlarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleriyle Değerlendirilmesi

51

Tevhit Kabraman

Adem Gömrükçü

Bölüm 5

BIT’de 2024 Yılında İşlem Gören Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerinin Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisine Göre Değerlendirilmesi

69

Bekir Korkmaz

Dijitalleşen Dünyada Rekreasyon İşletmelerinin Muhasebe ve Finans
Fonksiyonlarının Uyumu

85

Mert Tester

Muhasebe Literatüründe ESG Raporlamasının Bibliyometrik Eğilimi (2000-2025)

Aysun Atagan Çetin¹

Özet

Küresel ekolojik krizler, paydaş beklentileri ve yasal düzenlemeler, kurumsal raporlamayı finansal odaklılıktan bütüncül bir yapıya dönüştürmüştür. Bu çalışmanın amacı, muhasebe literatüründeki Çevresel, Sosyal ve Yönetişim (ESG) raporlaması araştırmalarının 2000-2025 yılları arasındaki gelişim seyrini ve kavramsal değişimini bibliyometrik yöntemle analiz etmektir. Araştırmada Scopus veri tabanından elde edilen veri seti, VOSviewer yazılımı kullanılarak performans analizi, anahtar kelime birlikte bulunma, eş-yazarlık ve atıf analizi teknikleriyle incelenmiştir. Bulgular, literatürün özellikle 2020 sonrasında Avrupa Yeşil Mutabakatı ve pandemi etkisiyle dikey bir büyüme kaydettiğini göstermektedir. Literatürdeki odak noktasının, gönüllülük temelli Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) ve meşruiyet ekseninden, ölçülebilir, denetlenebilir ve finansal performansla entegre ESG Raporlaması ve firma değeri yaklaşımına yöneldiği görülmektedir. Ayrıca analizler, konunun muhasebe, etik ve çevre bilimleri disiplinlerinin kesişiminde yer aldığını ortaya koymuştur. Sonuç olarak ESG raporlaması, kurumsal değer yaratma ve risk yönetiminin stratejik bir unsuru haline gelmiştir.

Giriş

Küresel ölçekte yaşanan ekolojik bozulmalar, teknolojik dönüşümler, demografik hareketlilik ve kaynak kısıtlılığı gibi etkenler, iş dünyasında da köklü bir değişimi zorunlu kılmıştır. Bu süreçte işletmelerin karar alma süreçlerinde yalnızca finansal verileri kullanmaları yetersiz kalmaya başlamıştır. Günümüzde paydaşlar, işletmelerin ekonomik performansının yanı sıra çevresel ve sosyal etkilerini de şeffaflıkla izlemek istemektedir. Dolayısıyla işletmeler, geleneksel kısa vadeli kâr maksimizasyonu hedefinden, uzun vadeli katma değer yaratma vizyonuna geçiş yapmak durumundadır. Bu

1 Doç. Dr., Trakya Üniversitesi, aatagancetin@trakya.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7588-1322

beklenti, kurumsal sosyal sorumluluk, faaliyet, entegre ve sürdürülebilirlik raporları gibi araçlarla finansal olmayan bilgilerin açıklanmasını önemli hale getirmiştir. Özellikle sürdürülebilirlik raporlaması, kurumsal performansın bütüncül olarak ölçülmesi ve paydaşların sağlıklı karar alabilmesi adına stratejik bir iletişim aracı olarak öne çıkmaktadır.

Söz konusu gelişmelerle birlikte, işletmelerin hissedar önceliğinden paydaş odaklılığa geçişi, kurumsal raporlama literatürüne de doğrudan yansımıştır. Bu yansımının en somut göstergesi, raporlamanın sadece finansal bilgilerle sınırlı kalmayıp, işletmelerin uzun vadeli değer yaratma kapasitesini ölçen ESG (Çevresel, Sosyal ve Yönetişim) odaklı finansal olmayan raporlama sistemlerini de kapsayacak şekilde genişlemesidir.

Bu doğrultuda, mevcut çalışma, ESG raporlaması alanında yayınlanmış çalışmaların bibliyometrik bir analizini sunmayı amaçlamaktadır. Bu amaçla 2000 ile 2025 yılları arasında ESG raporlama alanında üretilen akademik yayınlar sistematik olarak haritalandırılarak literatürün gelişim seyri değerlendirilmiştir.

Çalışmanın temel araştırma sorusu, muhasebe literatürünün iş dünyasındaki ESG dönüşümüne nasıl yanıt verdiğidir. Bu anlamda hangi konuların önemini yitirip, hangi konuların yükselişe geçtiği de sorgulanmaktadır. Çalışmada ayrıca aşağıda listelenen araştırma soruları da ele alınmıştır:

- ESG Raporlama alanında yapılan çalışmaların mevcut eğilimi nedir?
- ESG Raporlama alanında yapılan çalışmaların en popüler temaları hangileridir?
- ESG Raporlama alanında yapılan çalışmalarda en etkili yazarlar kimlerdir?
- ESG Raporlama alanında yapılan çalışmaların en çok hangi ülkelerde yer almaktadır?

1. Kavramsal Çerçeve

Kökeni çevresel sorunlara dayanan sürdürülebilir kalkınma, literatürdeki gelişimiyle birlikte sadece çevreci bir yaklaşım olmaktan çıkmış, çevresel, sosyal ve ekonomik boyutları kapsayan bütüncül bir nitelik kazanmıştır (Korga ve Aslanoğlu, 2024). Bu dönüşüm raporlama pratiklerine de yansımıştır. Büdeyri ve Kısa (2016) Kurumsal raporlamanın tarihsel dönüşümünü üç temel evreye ayırmaktadır: (1) Finansal olmayan raporlama girişimleri, (2) Sürdürülebilirlik dönemi ve (3) Entegre raporlama devrimi.

Yazarlara göre, 2001-2006 yılları arasındaki yasal düzenlemeler 2007 itibarıyla sürdürülebilirlik raporlaması pratiğini tetiklemiş, 2010 sonrası dönem ise raporlamada bütünlük bir bakış açısının yerleştiği yeni bir dönemi başlatmıştır.

Çevresel, Sosyal ve Yönetişim (ESG) raporlaması, bir işletmenin çevresel, sosyal ve yönetim faktörlerine ilişkin bilgilerinin resmi olarak açıklanmasını ifade eder (Barangă & Țanea, 2022). Sektör uygulamasında ESG raporlaması, kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) raporlaması ve sürdürülebilirlik raporlaması terimleri sıklıkla birbirinin yerine kullanılsa da, ESG raporlaması, geleneksel finansal açıklamaların ötesine geçerek yatırımcılar için şeffaflığı artırmayı ve yeşil aklama ile mücadele etmeyi amaçlar.

ESG raporlaması üç temel sac ayağı üzerine kuruludur (Raghavan, 2022; Barangă & Țanea, 2022):

- Çevresel Faktörler: İklim değişikliği, sera gazı emisyonları, biyoçeşitlilik, atık yönetimi ve döngüsel ekonomi gibi işletmenin çevre üzerindeki etkilerini kapsar.
- Sosyal Faktörler: Çalışan hakları, çeşitlilik, adil ücretlendirme ve insan hakları gibi işletmenin paydaşlarla olan ilişkisini yansıtır.
- Yönetişim Faktörler: İç kontroller, şeffaflık, yolsuzlukla mücadele, veri koruma ve yönetim kurulu yapısı gibi işletmenin nasıl yönetildiğine odaklanır.

Küresel Raporlama Girişimi (GRI), “Üçlü Sorumluluk” (Triple Bottom Line) kavramının en yaygın çerçevesi olarak kabul edilmektedir (Bose, 2020). GRI standartları, 90’den fazla ülkede büyük uluslararası şirketler, hükümetler ve sivil toplum kuruluşları tarafından yaygın olarak kullanılmaktadır. Nicel olarak raporlar, ESG yönergelerini kullanan firmaların %67’sinin GRI çerçevesine bağlı kaldığını ve bunun ESG performansını açıklamak için en iyi tercih olduğunu göstermektedir (Darnall, Ji, Iwata, & Arimura, 2022).

Bununla birlikte, ESG raporlama alanında GRI dışında, farklı odak noktalarını vurgulayan diğer önemli kuruluşlar da mevcuttur. GRI’den farklı olarak, Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB) ve Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) gibi çerçeveler, özellikle yatırımcıları veya finansal sermaye sağlayıcılarını hedeflemekte ve finansal açıdan önemli bilgilere odaklanmaktadır (Bose, 2020). IIRC çerçevesinin benimsenme oranları tarihsel olarak GRI’nın önemli ölçüde gerisinde kalmıştır.

Özel çerçevelerin çoğalması, Avrupa Birliği'nin Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) ve AB Taksonomisi gibi hükümet veya bölgesel organlar tarafından çıkarılan çeşitli zorunlu düzenlemelerle daha karmaşık hale gelmektedir. Bu karmaşıklığın farkında olan en önde gelen beş standart belirleyici (GRI, İklim Açıklama Standartları Kurulu [CDSB], CDP, IIRC ve SASB) kapsamlı bir raporlama şemasına doğru işbirliği yapma niyetlerini ifade etmişlerdir. Ancak, özellikle önemliliğin tanımıyla ilgili temel görüş farklılıkları nedeniyle aralarındaki önemli ölçüde ayrışma devam etmektedir (Sulkowski & Jebe, 2022).

Bu alandaki genel eğilim, hem güvenilir ve karşılaştırılabilir ESG bilgisi için piyasa talepleri hem de sürdürülebilirliği kurumsal hesap verebilirliğe yerleştirmeye yönelik düzenleyici çabalar tarafından yönlendirilen, gönüllü açıklamadan zorunlu uyuma doğru küresel bir geçişi göstermektedir (Hiktaop et al., 2024).

AB, kurumsal raporlamayı Avrupa Yeşil Mutabakatı gibi geniş sürdürülebilirlik politikası hedefleriyle uyumlu hale getirmek için giderek daha kuralcı bir yaklaşım izleyerek sürdürülebilirlik açıklamasını zorunlu kılmada lider olarak kabul edilmektedir (Kimbrough et al., 2022). Çin “yeşil büyüme” stratejisiyle büyük şirketlere zorunluluk getirirken, Hong Kong “uy ya da açıkla” (comply or explain) prensibini benimsemiştir. Hindistan ise borsada işlem gören ilk 1.000 şirket için raporlamayı zorunlu kılmıştır (Patro vd., 2025). Amerika Birleşik Devletleri, tarihsel olarak daha müdahale etmeme yanlısı olsa da SEC'in son iklim düzenlemeleriyle finansal açıdan önemli ESG bilgilerini zorunlu kılma eğilimine girmiştir. Zorunlu ESG raporlama gereklilikleri Fransa, Danimarka, Güney Afrika ve Malezya gibi ülkelerde de mevcuttur. Bu bölgelerde geliştirilen çerçeveler genellikle tutarlılık ve standardizasyon arayışındadır, ancak bazıları büyük ölçüde gönüllü kalmakta veya uy ya da açıkla yaklaşımını kullanmaktadır (Kimbrough et al., 2022). Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin düzenleme yetkisi 2022 yılında Kamu Gözetimi Kurumu’na (KGK) verilmiş, bu doğrultuda yayımlanan Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS), 1 Ocak 2024 itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Zorunlu raporlama kapsamına, art arda iki hesap dönemi boyunca aktif toplamı 500 Milyon TL, yıllık net satış hasılatı 1 Milyar TL ve çalışan sayısı 250 ölçütlerinden en az ikisinin eşik değerlerini aşan işletmeler dâhil edilmiştir (KGK, www.kgk.gov.tr, 2024).

2. Literatür

Literatürdeki temel tartışma konularından biri, ESG raporlarının kalitesi ve güvenilirliğidir. ESG raporlaması, KSS ve sürdürülebilirlik raporlaması kavramlarıyla sıklıkla eş anlamlı kullanılsa da (Münch, Mayer, & Quick, 2025), uygulamanın etkinliği tartışmalıdır. Aboud vd. (2023), raporlardaki kalite eksikliğinin sıklıkla “yeşil aklama” (greenwashing) riskini doğurduğuna dikkat çekmektedir. Özellikle gönüllü raporlar, karşılaştırılabilirlik ve güvenilirlikten yoksun oldukları gerekçesiyle eleştirilmektedir (Arvidsson & Dumay, 2021).

Çalışmalar, raporların niteliğini belirlemede kullanılan dilin kritik bir rol oynadığını göstermektedir. Raporlardaki net olmayan ifadeler veya anormal olumlu ifadeler, düşük açıklama kalitesi veya stratejik izlenim yönetimi ile ilişkilendirilmektedir (Tsatsaronis vd., 2024). Buna karşın Qian, Wei ve Bai (2025), somut ve detaylı ifadelerin kullanımının ESG derecelendirme anlaşmazlıklarını azalttığını ve daha yüksek açıklama kalitesine işaret ettiğini tespit etmiştir.

ESG raporlamasının kurumsal performans ve finansal piyasalar üzerindeki etkileri literatürde kapsamlı bir şekilde araştırılmaktadır (Mishra, Patro, & Tiwari, 2024). Etkili raporlama finansmana erişimi kolaylaştıran, kurumsal değeri artıran ve paydaş güvenini koruyan stratejik bir unsur olarak görülmektedir (Hiktaop vd., 2024).

Pamukçu ve Ögüz (2018), kurumsal sosyal sorumluluk bilinciyle hareket eden işletmelerin sadece toplumsal refaha katkı sağlamadığını, aynı zamanda kendi sürdürülebilirliklerini de idame ettirerek değerlerini artırdıklarını vurgulamaktadır. Güncel çalışmalar, yüksek ESG raporlama kalitesini, bilgi asimetrisini azaltması ve yatırımcı güvenini artırması yoluyla, daha düşük sermaye maliyeti ve artan firma değeri ile ilişkilendirmektedir (Patro vd., 2025).

Gönüllü ESG Raporlarının karşılaştırılabilirlik, uygunluk ve güvenilirliğine yönelik eleştiriler, dış denetim ihtiyacını literatürün merkezine taşımıştır (Arvidsson & Dumay, 2021). Darnall vd. (2022), dış güvencenin raporların inandırıcılığını artırmak için hayati olduğunu belirtmektedir. Özellikle “Big 4” olarak adlandırılan büyük muhasebe firmalarından alınan onayların, ESG derecelendirme kuruluşları arasındaki anlaşmazlığı önemli ölçüde azalttığı ve açıklamaların güvenilirliğini güçlendirdiği doğrulanmıştır (Patro vd., 2025). Ayrıca içerik odaklı doğrulamanın, süreç odaklı doğrulamaya kıyasla daha fazla bilgi açıklamasına yol açtığı da literatürdeki bulgular arasındadır (Darnall et al., 2022).

Sürdürülebilirlik raporlaması literatürü ağırlıklı olarak halka açık şirketlere odaklansa da bazı çalışmalar bu kapsamı kooperatifler gibi farklı organizasyonel yapılara kadar genişletmektedir. Örneğin Yakar ve Çalıyurt (2021), GRI G4 standartlarını baz alarak 168 kooperatif raporunu incelediği çalışmada, büyük ölçekli kooperatiflerin, KOBİ niteliğindeki kooperatiflere kıyasla sosyal performans göstergelerini önemli ölçüde daha fazla açıkladığını tespit etmişlerdir.

Türkiye’deki işletmelerin motivasyonlarını inceleyen Özdemir ve Pamukçu (2016), işletmelerin paydaş beklentilerini karşılama ve kurumsal itibar yönetimi amacıyla hareket ettiğini, bu süreçte ağırlıklı olarak Küresel Raporlama Girişimi (GRI) rehberlerini temel aldıklarını belirtmişlerdir.

Yeni ama hızla genişleyen bir alan olarak, ESG verilerinin karmaşıklığını ve bütünlüğünü yönetmek için ileri teknolojilerin kullanılması da güncel araştırma konuları arasına girmiştir (Lewanska ve Strozyna, 2025).

3. Metodoloji

Araştırmanın metodolojisi, ESG raporlama alanındaki bibliyometrik eğilimleri ortaya koyacak şekilde yapılandırılmıştır. Bu kapsamda veri toplama ve analiz süreçleri, çalışmanın tekrarlanabilirliğini ve geçerliliğini temin etmek amacıyla sistematik literatür taraması yapılarak yürütülmüştür.

Literatürde yaygın bir şekilde bibliyometrik verilerin analizi ve görselleştirilmesinin sağlanması amacıyla VOSviewer programı kullanılmaktadır (Ever, 2024). Bibliyometrik yöntemlerin kökeni 1920 öncesi çalışmalara dayanmakla birlikte, kavramın terminolojik olarak literatüre kazandırılması Alan Pritchard (1969) ile olmuştur. Pritchard bibliyometriyi, “*matematiksel ve istatistiksel yöntemlerin kitaplar ve diğer iletişim ortamlarına uygulanması*” şeklinde kavramsallaştırmıştır.

3.1. Araştırma Kapsamı

Araştırma, ESG raporlama literatürünün evrimsel sürecini ilk standartlaşma çabalarından günümüze bütüncül bir perspektifle analiz edebilmek amacıyla 2000-2025 dönemini kapsamaktadır. Başlangıç tarihi olarak 2000 yılının seçilmesinde, modern sürdürülebilirlik raporlaması için önemli olan iki temel gelişme belirleyici olmuştur: (1) Küresel Raporlama Girişimi’nin (GRI) ilk raporlama rehberini (G1) yayınlarak standartlaşma sürecini başlatması ve (2) BM Küresel İlkeler Sözleşmesi’nin (UN Global Compact) hayata geçirilerek insan hakları ve çevre raporlamasının temellerinin atılmasıdır. Bu tarih, Sürdürülebilirlik Raporlaması kavramının literatüre sistematik olarak girdiği dönemi işaret etmektedir.

Analiz dönemi, çalışmanın güncelliğini sağlamak ve Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) tarafından yayınlanan IFRS S1 ve S2 gibi son dönem düzenlemelerinin literatürdeki yansımalarını kapsamak amacıyla 2025 yılı sonuna kadar genişletilmiştir.

3.2. Verilerin Oluşturulması

Araştırmanın veri kaynağı olarak, sosyal bilimler ve fen bilimleri alanındaki geniş kapsama yeteneği ve atıf verilerinin tutarlılığı nedeniyle Scopus veri tabanı tercih edilmiştir. Araştırma evreni, Kurumsal Raporlama Standartları'nın gelişim süreci dikkate alınarak 2000-2025 yılları arasındaki 25 yıllık dönem ile sınırlandırılmıştır.

ESG raporlamasının çok boyutlu yapısını yansıtabilmek adına arama stratejisi, literatürü temsil eden dört temel anahtar kavram grubu (keywords) üzerine inşa edilmiştir. Arama sorgusunda kullanılan bu kavramlar, “Sustainability report”, “Integrated report”, “CSR report” ve “ESG reporting” olarak belirlenmiştir. Konunun finansal, sosyolojik ve çevresel boyutlarının bütüncül olarak kapsanabilmesi amacıyla, arama sorgusu Scopus veri tabanında dört temel konu alanı (Subject Area) ile sınırlandırılmıştır:

- İşletme, Yönetim ve Muhasebe (Business, Management and Accounting)
- Sosyal Bilimler (Social Sciences)
- Çevre Bilimleri (Environmental Science)
- Ekonomi, Ekonometri ve Finans (Economics, Econometrics and Finance)

Belirlenen anahtar kavramların ilgili konu alanlarındaki dağılımı ve her bir sorgu sonucunda elde edilen yayın sayıları Tablo 1’de detaylandırılmıştır.

Tablo 1 Anahtar Kavramların Konu Alanlarına Göre Yayın Dağılımı (Scopus)

Konu Alanı (Subject Area)	Sustainability Report	Integrated Report	CSR Report	ESG Reporting
Business, Management and Accounting	274	101	75	95
Social Sciences	185	35	47	75
Environmental Science	134	21	18	49
Economics, Econometrics and Finance	122	51	42	80

Kaynak: Scopus veri tabanından elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1'deki veriler ışığında, konu alanları arasındaki kesişimler dikkate alınarak veri seti birleştirilmiş ve mükerrer kayıtlar temizlenerek analize esas teşkil eden nihai veri seti oluşturulmuştur.

3.3. Veri Analiz Yöntemi

Elde edilen bibliyografik verilerin haritalanması, bilimsel ağ yapısının görselleştirilmesi ve zamansal değişimlerin izlenmesi sürecinde VOSviewer (v.1.6.19) yazılımı kullanılmıştır (Van Eck ve Waltman, 2010). Çalışmada, literatürün performansını, kavramsal yapısını ve işbirliği ağlarını bütüncül olarak ortaya koymak amacıyla çalışmada, literatürün performansını, kavramsal yapısını ve işbirliği ağlarını bütüncül olarak ortaya koymak amacıyla aşağıdaki analizler uygulanmıştır:

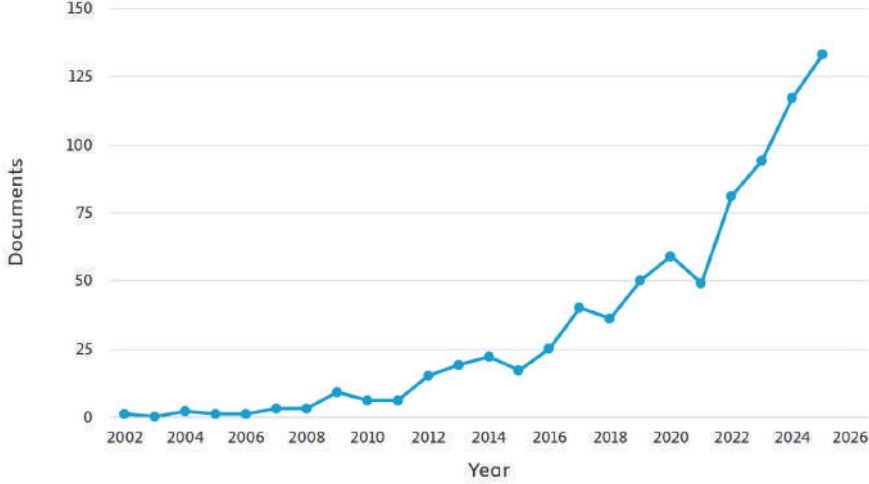
- Performans Analizi: Literatürün hacimsel büyümesini ve yıllara göre akademik ilgi düzeyini tespit etmek amacıyla yayın sayıları, toplam atıf ve H-indeksi gibi temel göstergeler incelenmiştir (Bkz. Bölüm 4.1).
- Anahtar Kelime Birlikte Bulunma Analizi: Literatürdeki baskın araştırma temalarını ve kavramsal kümeleri belirlemek amacıyla yazar anahtar kelimeleri analiz edilmiştir. Ayrıca, araştırma konularının yıllara göre değişimini gözlemlemek için “Bindirme Görselleştirmesi” (Overlay Visualization) tekniği kullanılmıştır (Bkz. Bölüm 4.2 ve 4.3).
- Eş-Yazarlık Analizi: Ülkeler arasındaki bilimsel işbirliği ağlarını ve küresel bilgi akışının coğrafi merkezlerini haritalandırmak amacıyla uygulanmıştır (Bkz. Bölüm 4.5).
- Atıf Analizi: Literatürün entelektüel yapısını şekillendiren en etkili yazarları ve disiplinlerarası etkileşime yön veren temel dergileri (kaynakları) tespit etmek amacıyla atıf ağları incelenmiştir (Bkz. Bölüm 4.4 ve 4.6).

4. Bulgular

Bu bölümde, Scopus veri tabanından derlenen ve Sürdürülebilirlik, Entegre, KSS ve ESG raporlaması literatürünü kapsayan veri seti üzerindeki analizlerden elde edilen bulgular sunulmaktadır. Analizler, alanın çok boyutlu yapısını ortaya koymak amacıyla alt başlıklar halinde aşağıda detaylandırılmıştır.

4.1. Yayın Performansı-Yıl Analizi

Bibliyometrik analizde ilk olarak incelenen yıllık yayın sayıları, ESG ve sürdürülebilirlik raporlaması alanının akademik literatürde nasıl bir ivme kazandığını göstermektedir.



Şekil 1 Yıllara Göre Yayın Sayılarının Dağılımı (2002-2025)

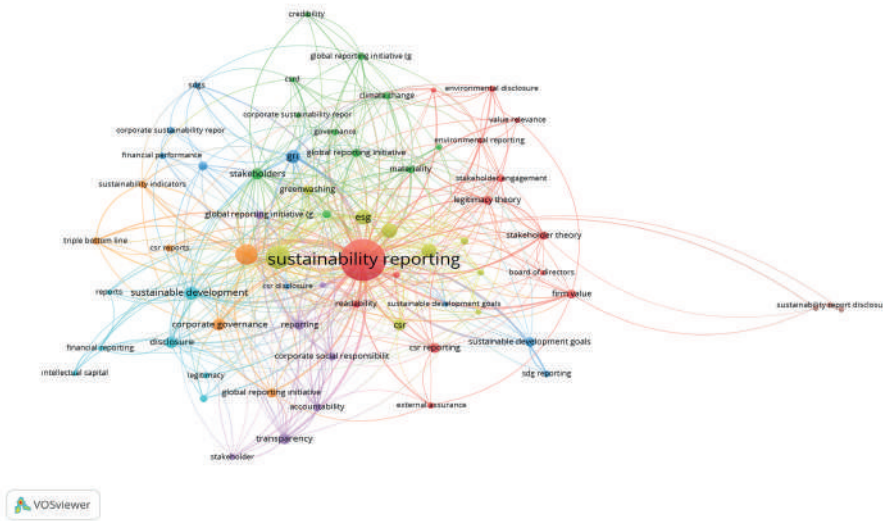
Şekil 1 incelendiğinde, alandaki akademik üretimin gelişim seyri üç ana döneme ayrılmaktadır:

- **(2002–2015):** Bu dönemde yayın sayısı oldukça düşüktür ve istikrarsızdır. Yıllık yayın sayısı 2008-2012 arasında 10'un altında seyretmektedir. Bu durum, konunun bu tarihlerde özel ilgi alanı bir konu olduğunu ve akademik literatürde henüz tam anlamıyla yer edinmediğini göstermektedir.
- **(2016–2019):** 2016 yılından itibaren yayın sayısı istikrarlı bir şekilde artış göstermeye başlamış, yıllık 25-40 makale bandına ulaşmıştır. Bu dönem, Paris Anlaşması ve Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (SDGs) gibi küresel girişimlerin etkisiyle akademik ilginin arttığına işaret etmektedir.
- **(2020–2025):** 2020 yılından itibaren grafik, belirgin bir dikey yükselişe geçmiştir. Yayın sayısı 2020'den 2025'e kadar yaklaşık üç katına çıkmıştır. 2020 sonrası literatürde görülen bu hızlı artış, Covid-19 pandemisinin küresel risk algısını değiştirmesi ve iş modellerini zorunlu bir dijital dönüşüme uğratmasıyla paralellik

göstermektedir (Çetin, 2022). İş dünyasındaki bu yapısal dönüşüm, akademik ilgiyi de ESG konularına yöneltmiştir.

4.2. Anahtar Kelime-Birlikte Bulunma Analizi

Yazar anahtar kelimeleri (author keywords) üzerinde gerçekleştirilen birlikte bulunma (co-occurrence) analizi sonucunda, literatürün kavramsal yapısını oluşturan temel araştırma kümeleri tespit edilmiştir. Analiz öncesinde uygulanan veri temizliği ve eş anlamlılar işlemi neticesinde, kavramsal dağınıklık giderilmiş ve literatürün odak noktaları daha net bir şekilde ortaya çıkmıştır.



Şekil 2 Anahtar Kelime Birlikte Bulunma Ağı

Harita incelendiğinde, “*Sustainability Reporting*” kavramının ağıın tam merkezinde yer aldığı ve en büyük düğüm büyüklüğüne sahip olduğu görülmektedir. Bu durum, sürdürülebilirlik raporlamasının literatürde bir “çatı kavram” işlevi gördüğünü ifade etmektedir. Merkezi düğümün etrafında şekillenen üç ana tema dikkat çekmektedir:

Haritanın üst kısmında yoğunlaşan yeşil kümede “*GRI*”, “*Governance*” ve “*Climate Change*” kavramları öne çıkmaktadır. Bu bulgu, akademik çalışmaların raporlamayı bir iletişim aracı olmanın yanı sıra bir kurumsal yönetim ve standartlara uyum meselesi olarak da ele aldığını göstermektedir. Özellikle “*CSRD*” (Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi)

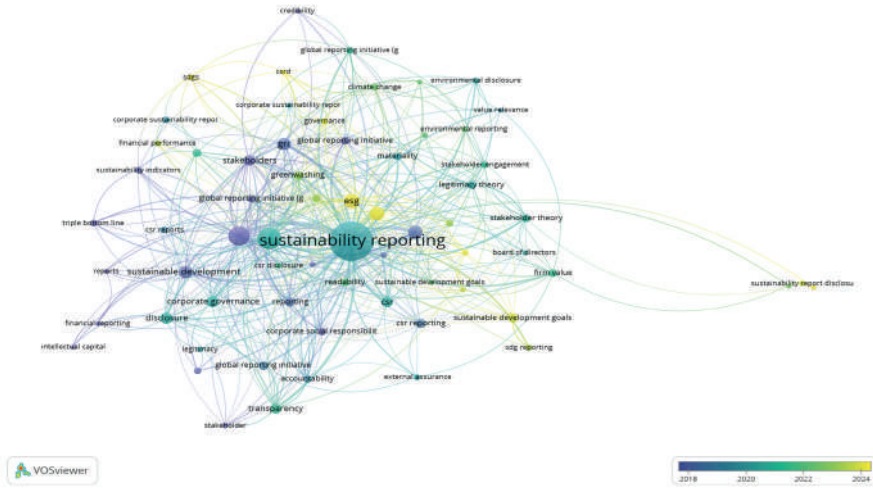
teriminin bu kümede yer alması, düzenleyici otoritelerin etkisinin literatüre yansdığına bir göstergesidir.

“ESG”, “ESG Reporting” ve “Firm Value” kavramlarının birbirine yakın olarak konumlandığı sarı/turuncu küme, sürdürülebilirlik raporlamasının finansal sonuçlarla olan ilişkisini temsil etmektedir. “Board of Directors” (Yönetim Kurulu) kavramının da bu kümede yer alması, ESG konularının artık üst yönetim seviyesinde stratejik bir karar mekanizması olarak tartışıldığını doğrulamaktadır.

Ağın sol tarafında “Stakeholders”, “Legitimacy” (Meşruiyet) ve “Transparency” kavramları yoğunlaşmıştır. Mavi/mor küme, raporlamanın amacı ve işletmelerin paydaşlarına karşı şeffaflık sağlayarak meşruiyetlerini koruma çabalarının teorik bir zeminde incelendiğini göstermektedir.

4.3. Araştırma Konuları-Yıl Analizi

Çalışmanın ana teması olan “Değişen İş Dünyası”, literatürün zamansal gelişimini gösteren bindirme haritasında gözlemlenmiştir (Bkz. Şekil 3). Bu harita, araştırma konularının yıllara göre nasıl bir eksen kayması yaşadığını somut olarak ortaya koymaktadır.



Şekil 3 Literatürün Zamansal Evrimi (Overlay Visualization)

Şekil 3'teki renk skalası (Mavi: Eski Dönem, Sarı: Yeni Dönem) dikkate alınarak aşağıdaki tespitler yapılabilir:

Haritada “GRI”, “Transparency”, “Accountability” ve “Stakeholder” gibi kavramların daha koyu renklerle (mavi/mor) temsil edildiği görülmektedir. Bu durum, literatürün 2018-2020 döneminde daha çok raporlama standartlarına uyum ve hesap verebilirlik üzerine yoğunlaştığını göstermektedir.

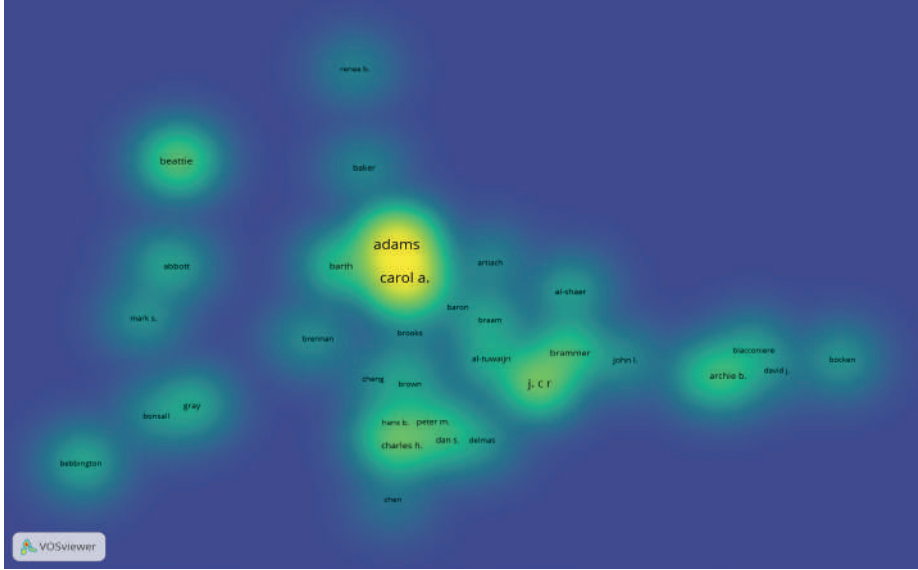
Haritanın en güncel (sarı renkli) düğümleri incelendiğinde, “ESG”, “ESG Reporting”, “SDGs” (Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları) ve “CSRD” kavramlarının öne çıktığı görülmektedir. Bu bulgu, iş dünyasındaki değişimin akademik literatüre doğrudan yansıdığını kanıtlamaktadır.

Özellikle “Firm Value” (Firma Değeri) ve “Value Relevance” kavramlarının sarı renkte (güncel) olması, akademisyenlerin artık raporlamayı sadece bir etik sorumluluk olarak değil, yatırımcılar için maddi bir değer yaratan finansal araç olarak ele almaya başladığını göstermektedir.

Haritaya bakıldığında, akademik ilginin yıllar içinde ne yöne evrildiği net bir şekilde görülmektedir. İş dünyası değiştikçe, araştırmacıların kullandığı kelimeler de maviden (eski) sarıya (yeni) doğru değişim göstermiştir. Sonuç olarak bibliyometrik haritalar, işletme literatürünün, gönüllülük esasına dayalı “Kurumsal Sosyal Sorumluluk (CSR)” algısından, veri odaklı, denetlenebilir ve finansal piyasalarla entegre olmuş “ESG Raporlaması” bakış açısına doğru evrildiğini doğrulamaktadır.

4.4. Yazar Ağı Haritası

Yazar atıf analizi, ESG ve sürdürülebilirlik raporlaması alanının teorik temellerini kuran ve literatürün gelişim seyrini etkileyen ana isimleri belirlemiştir.



Şekil 4. Yazar Ağı Yoğunluk Haritası

Haritanın en merkezi ve yoğun bölgesi, Carol A. Adams ve Adams soyadlı yazarlar tarafından domine edilen sarı bölgedir. Carol Adams, özellikle *paydaş diyalogu* ve *sosyal sorumluluk raporlaması* konularındaki öncü çalışmalarıyla bilinmekte ve literatürde en çok atıf alan isimlerden biri olarak teyit edilmektedir. Bu eksen, raporlamanın *hesap verebilirlik* ve *sosyal meşruiyet* boyutlarına odaklanmıştır.

Haritanın sol üst tarafında Beattie ve Abbott gibi isimlerin oluşturduğu açık yeşil bölge, raporlamanın *kurumsal performans* ve *yönetişim kalitesi* ile olan ilişkisini inceleyen araştırmacıları temsil etmektedir. Bu eksen, KSS'den ESG'ye geçişte önemli bir rol oynamıştır.

Sağ üst köşedeki Blacconiere, Bocken ve Archie B. gibi isimlerin etrafında yoğunlaşan daha soğuk bir bölge bulunmaktadır. Bu isimler, genellikle çevresel açıklama, emisyon raporlaması ve yeşil inovasyon gibi daha spesifik konulara odaklanmış yazarları bir araya getirmektedir.

Bu harita, ESG literatürünün, Carol Adams gibi öncü isimlerin başlattığı sosyal hesap verebilirlik temelleri üzerine kurulduğunu, ancak yönetim ve çevresel etki gibi farklı alt dallara ayrıldığını net bir şekilde göstermektedir.

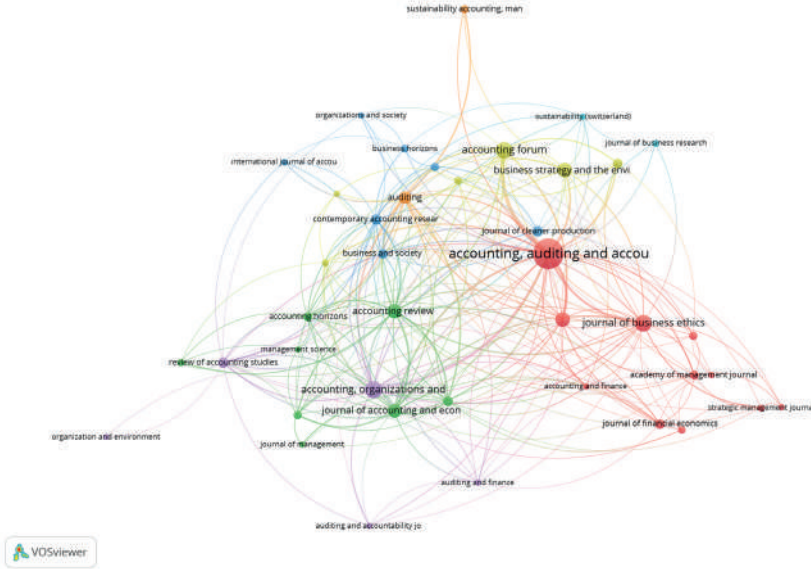
Birleşik Krallık ve Avustralya'nın merkezlendiği mor küme, Hindistan ve Yeni Zelanda gibi ülkelerle güçlü bağlara sahiptir. Bu eksen Asya-Pasifik bölgesindeki raporlama çalışmalarına odaklanmaktadır.

Türkiye düğümü, haritada Yeşil Küme'ye yakın, Mor Kümenin dışında bir konumda yer almaktadır. Türkiye'nin en güçlü işbirliği bağı, Fransa ve Hong Kong üzerinden dolaylı olarak ABD merkezli ağa bağlanmaktadır. Bu bulgu, Türk akademisyenlerin ESG raporlama konusundaki çalışmalarının, uluslararası işbirliklerini büyük ölçüde Batı Avrupa ve Anglosakson ülkeleri ile yürüttüğünü göstermektedir.

Çin ve Endonezya gibi Asya'daki büyük üreticilerin farklı kümelerde (Çin Yeşil Küme'ye yakın, Endonezya Kırmızı Küme'de) konumlanması, ESG raporlaması konusunun bölgesel ekonomik ve kültürel bağlamdan bağımsız düşünülemediğini kanıtlamaktadır.

4.6. Dergi Atıf Analizi

Dergi atıf analizi, sürdürülebilirlik raporlaması konusunun disiplinlerarası bir yapıya sahip olduğunu ve üç ana bilimsel alanın (Muhasebe/Finans, Etik/Yönetim ve Çevre) bu tartışmaya liderlik ettiğini göstermektedir.



Şekil 6 Dergi Ağı Haritası (Source Co-citation Analysis)

En büyük düğüm olan “Accounting, Auditing & Accountability Journal” (AAAJ) bu kümenin merkezinde yer almaktadır. Bu, alanın ana ekseninin kritik bir muhasebe dergisi olduğunu kanıtlamaktadır. “Journal of Business Ethics” ve “Accounting and Finance” gibi dergilerle güçlü bağlantıları vardır. Bu kırmızı küme, ESG raporlamasının hesap verebilirlik (accountability), denetim (auditing) ve etik boyutlarına odaklanan çalışmaları temsil etmektedir.

“Journal of Accounting and Economics” ve “Accounting, Organizations and Society” gibi dergilerin merkezlendiği yeşil küme, raporlamanın *organizasyonel* sonuçlarına ve *yönetim bilimine* odaklanır. Bu küme, raporlamayı kurumsal yönetim ve örgütsel değişim perspektiflerinden inceleyen yayınları barındırır. Finansal olmayan işaatların kurumların iç yapısını nasıl etkilediğini araştıran makaleler bu alanda yoğunudur.

“Business Strategy and the Environment” ve “Journal of Cleaner Production” gibi dergilerin öne çıktığı sarı ve mavi kümede, çevre ve strateji disiplinleri baskındır. Bu küme, ESG raporlamasının çevresel etki ve sürdürülebilir stratejiler boyutuna odaklanan yayınları temsil eder. Bu dergilerin varlığı, konunun sadece muhasebe değil, aynı zamanda Çevre Bilimleri ve Yönetim Stratejisi alanları için de öneme sahip olduğunu göstermektedir.

Dergi ağı haritası, ESG raporlama alanının tamamen bir muhasebe konusu değil, disiplinlerarası bir alan olduğunu ve en etkili teorik yayınların Etik, Muhasebe ve Çevre disiplinlerinin kesişiminde yer aldığını göstermektedir. ESG raporlamasının artık özel bir alan olmaktan çıkıp, küresel düzenlemeler ve piyasa baskısıyla birlikte akademik literatürün en hızlı büyüyen konularından biri haline geldiği söylenebilir.

5. Sonuç ve Öneriler

Bu çalışma, 2000-2025 dönemini kapsayan 25 yıllık süreçte, ESG ve sürdürülebilirlik raporlaması literatürünün yönelimini bibliyometrik yöntemle analiz etmiştir. Scopus veri tabanından elde edilen ve “Sürdürülebilirlik”, “Entegre Raporlama”, “KSS” ve “ESG” kavramlarını kapsayan veri seti üzerindeki analizler, muhasebe ve finans literatüründe yaşanan değişimi göstermektedir. Özellikle 2020 sonrası gözlemlenen yayın sayısındaki dikey artış, pandeminin getirdiği risk farkındalığı ve Avrupa Yeşil Mutabakatı gibi kapsamlı yasal düzenlemelerin, akademik üretimi doğrudan etkilediğini göstermektedir.

Bibliyometrik haritalar, literatürün kavramsal temellerinin “Kurumsal Sosyal Sorumluluk” ve “Meşruiyet Teorisi”ne dayandığını, ancak son

beş yılda eksenin belirgin bir şekilde “ESG Raporlaması” ve “Firma Değeri” konularına kaydığını göstermektedir. Bu durum, sürdürülebilirlik raporlamasının artık sadece etik veya gönüllü bir iyi niyet beyanı olmaktan çıkıp, ölçülebilir, denetlenebilir ve finansal performansı doğrudan etkileyen stratejik bir yönetim aracına dönüştüğünü kanıtlamaktadır. İş dünyasındaki değer algısı, hissedar getirisinden paydaş değerine doğru yön değiştirmiştir.

Analizlerde “GRI” ve “Governance” kavramlarının oluşturduğu güçlü kümeler, raporlama faaliyetinin kurumsallaştığını ortaya koymaktadır. Literatür, raporlamayı kurumsal yönetim mekanizmasının ayrılmaz bir parçası olarak ele almaktadır. Özellikle Yeşil Aklama kavramının son dönem literatüründe yükselişe geçmesi, akademinin raporlama sayısına değil, raporlama kalitesine ve güvenilirliğine odaklanmaya başladığının en somut göstergesidir.

Bulgular, literatürün odak noktasının gönüllülük ve ahlaki sorumluluk temelli “Kurumsal Sosyal Sorumluluk” söyleminden, ölçülebilir, denetlenebilir ve finansal performansla entegre “ESG Raporlaması” yaklaşımına kaydığını kanıtlamaktadır. Geçmişte “meşruiyet” ve “şeffaflık” kavramlarıyla tartışılan raporlama, günümüzde “firma değeri” ve “risk yönetimi” kavramlarıyla birlikte anılmaktadır. Bu durum, sürdürülebilirlik raporlamasının yatırımcı kararlarını etkileyen stratejik bir finansal araç haline geldiğini göstermektedir.

Dergi ve yazar ağı analizleri, konunun disiplinlerarası niteliğini doğrulamaktadır. Muhasebe disiplini halen merkezde yer alsa da, çevre bilimleri ve stratejik yönetim alanlarıyla güçlü bir entegrasyon söz konusudur. Coğrafi analizler ise literatürde Avrupa merkezli bir etki olduğunu, ancak düzenleyici rejimlerin (kıtta Avrupası) ve piyasa odaklı yaklaşımların (ABD) farklı akademik kümeler oluşturduğunu ortaya koymaktadır. Türkiye’nin de içinde bulunduğu gelişmekte olan ekonomilerin, bu küresel bilgi ağlarına entegrasyonu artmakla birlikte, henüz merkez ülkeler kadar belirleyici bir rol üstlenmediği görülmektedir.

Bulgular işletme yöneticilerinin ESG raporlamasını sadece bir uyum zorunluluğu olarak değil, kurumsal yönetim kalitesini ve piyasa değerini artıran bir yönetim aracı olarak görmeleri gerektiğini işaret etmektedir.

Sonuç olarak değişen iş dünyasında muhasebe bilimi, geçmiş finansal verilerin kaydını tutan bir disiplin olmanın ötesine geçerek, işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetsimsel risklerini yönetmesine rehberlik eden, geleceğe dönük ve çok boyutlu bir bilgi sistemi olarak değişim göstermiştir. Bu çalışma, söz konusu dönüşümün literatüre yansımaları somut verilerle ortaya koyarak alana katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu çalışma Scopus veri tabanı ve belirlenen anahtar kelimelerle sınırlıdır. Gelecek araştırmaların, sektörel karşılaştırmalara ve gelişmekte olan piyasalardaki gönüllü ve zorunlu raporlama ikilemine odaklanması önerilmektedir. Analizlerde henüz gelişmekte olduğu görülen “*Assurance*” (Güvence) ve “*Artificial Intelligence*” konularının, ESG verilerinin güvenilirliğini sağlamada kritik rol oynayacağı öngörülmektedir. Gelecek araştırmaların, finansal olmayan bilgilerin denetimi üzerine yoğunlaşması da öneriler arasındadır.

Kaynakça

- About, A., Saleh, A., ve Eliwa, Y. (2023). Does mandating ESG reporting reduce ESG decoupling? Evidence from the European Union's Directive 2014/95. *Business Strategy and the Environment*, 33(2), 1305-1320. doi:10.1002/bse.3543
- Arvidsson, S., ve Dumay, J. (2021). Corporate ESG reporting quantity, quality and performance: Where to now for environmental policy and practice? *Business Strategy and the Environment*, 31(3), 1091-1110. doi:10.1002/bse.2937
- Barangă, L. P., ve Țanea, E.-I. (2022). Introducing the ESG reporting – benefits and challenges. *Journal of Financial Studies*, 7(13), 174-182.
- Bose, S. (2020). Evolution of ESG Reporting Frameworks. In *Values at Work* (pp. 13-33).
- Büdeyri, T., ve Kısa, A. (2016, May). Entegre Raporlama (ER): Literatür Araştırması. In *Proceedings of SOCIOINT 2016 3rd International Conference on Education, Social Sciences and Humanities*, http://ocerint.org/socio-int16_e-proceedings/abstracts/papers/281.pdf.
- Çetin, O. I. (2022). Covid-19 Pandemi Sürecinde Türkiye’de Perakende E-Ticaretin Durumu. İçinde A. Atakişi (Ed.), *Güncel Ekonomik Sorunlar: Covid-19’un Sosyo-Ekonomik Etkileri* (ss. 177-192). Ankara: Literatür Yayınları.
- Darnall, N., Ji, H., Iwata, K., ve Arimura, T. H. (2022). Do ESG reporting guidelines and verifications enhance firms’ information disclosure? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(5), 1214-1230. doi:10.1002/csr.2265
- Ever, D. (2024). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yapay Zekâ Kullanımı Üzerine Bibliyometrik Bir Bakış*. 42. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, Tam Metin Bildiri Kitabı, sf 97-120.
- Hiktaop, K., Mustafa, R. D., Zainuddin, N., ve Anwar, S. (2024). ESG reporting in Corporate Communication. *Environmental Communication*, 19(6), 1053-1057. doi: 10.1080/17524032.2025.2459352
- Kimbrough, M. D., Wang, X., Wei, S., ve Zhang, J. (2022). Does Voluntary ESG Reporting Resolve Disagreement among ESG Rating Agencies? *European Accounting Review*, 33(1), 15-47. doi:10.1080/09638180.2022.2088588
- Korga, S., ve Aslanoglu, S. (2024). Sürdürülebilirlik raporlamasında sürdürülebilirlik göstergelerinin önem düzeylerinin belirlenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (102), 1-18. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/3681327>

- Lewanska, E., ve Strozyna, M. (2025). Enhancing ESG Reporting Through Process Mining: A Taxonomy of ESG Events. *Procedia Computer Science*, 270(2025), 3450*3458.
- Münch, M., Mayer, J. H., ve Quick, R. (2025). Making a virtue out of necessity – Design principles for an ESG reporting platform. *Journal of Management Control*. doi:10.1007/s00187-025-00398-5
- Mishra, G., Patro, A., ve Tiwari, A. K. (2024). Does climate governance moderate the relationship between ESG reporting and firm value? Empirical evidence from India. *International Review of Economics ve Finance*, 91, 920-941. doi:10.1016/j.iref.2024.01.059
- Özdemir, Z., ve Pamukçu, F. (2016). Kurumsal Sürdürülebilir Raporlama Sisteminin Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi Kapsamındaki İşletmelerde Analizi. *Financial Analysis/Mali Cozum Dergisi*, 26(134).
- Qian, M., Wei, Z., ve Bai, R. (2025). Does ESG narrative specificity mitigate rating disagreement? evidence from ESG reports in China. *Finance Research Letters*, 86. doi:10.1016/j.frl.2025.108430
- Pamukçu, A., Ögüz, A.A. (2018). The Issues that Accountants Need to Pay Attention to in Corporate Social Responsibility Projects. In: Çaliyurt, K., Said, R. (eds) Sustainability and Social Responsibility of Accountability Reporting Systems. Accounting, Finance, Sustainability, Governance ve Fraud: Theory and Application. Springer, Singapore. (267-279) https://doi.org/10.1007/978-981-10-3212-7_16
- Patro, A., Mishra, G., ve Lee, C.-H. (2025). The impact of ESG reporting on the cost of equity capital in India: The moderating role of external auditors. *IIMB Management Review*. doi:10.1016/j.iimb.2025.100615
- Pritchard, A. (1969). Statistical bibliography or bibliometrics. *Journal of Documentation*, 25 (4), ss. 348-349
- Raghavan, K. (2022). ESG Reporting Impact on Accounting, Finance. *The Journal of Global Awareness*, 3(1), 1-16. doi:10.24073/jga/3/01/09
- Sulkowski, A., ve Jebe, R. (2022). Evolving ESG Reporting Governance, Regime Theory, and Proactive Law: Predictions and Strategies. *American Business Law Journal*, 59(3), 449-503. doi:10.1111/ablj.12210
- Tsatsaronis, M., Syriopoulos, T., Karamperidis, S., Boura, G., ve Dimopoulos, A. (2024). Quality assessment of ESG reporting among listed maritime companies. *Maritime Economics & Logistics*, 26(4), 592-611. doi:10.1057/s41278-024-00299-9
- Van Eck, N. J., ve Waltman, L. (2010). Software survey: VOSviewer, a computer program for bibliometric mapping. *Scientometrics*, 84(2), 523–538. <https://doi.org/10.1007/s11192-009-0146-3>
- Yakar Pritchard, G., ve Tunca Çaliyurt, K. (2021). Sustainability Reporting in Cooperatives. *Risks* 9: 117. <https://doi.org/10.3390/risks9060117>

Electric Vehicle Production Costs and Financial Impacts

Murat Özdemir¹

Şifa Kırhasanoğlu²

Abstract

Factors such as global warming, energy supply security, and environmental sustainability have made a profound transformation in the transportation sector inevitable. This global shift has positioned electric vehicles (EVs) at the center of automotive production. Sustainability targets, carbon-emission regulations, fluctuations in oil prices, and concerns regarding energy supply security further reinforce this position. However, despite the growing demand for electric vehicles, various financial and structural challenges persist throughout the adoption and production processes. EV manufacturing costs are shaped by the high share of battery systems in total costs, supply-chain organization, economies of scale, software-based vehicle architectures, and capital-intensive manufacturing processes. Therefore, examining EV production costs is critically important in terms of economic accessibility, financial sustainability, investment strategies, and competitive advantage. This study aims to analyze the cost structure of electric vehicle production and to evaluate the financial effects of these cost components.

1. Introduction

In recent years, the transportation sector has been undergoing a transformation process on a global scale. This transformation process has brought electric vehicles (EV) to the forefront of the automotive industry. Concerns such as sustainability goals, carbon emission policies, fluctuations

1 Dr., Giresun University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Business Administration, Accounting and Finance Dept, murat.ozdemir@giresun.edu.tr ORCID: 0000-0001-6608-6511

2 Dr., Giresun University, Görele School of Applied Sciences, Department of Finance and Banking, sifa.kirhasanoglu@giresun.edu.tr ORCID:0000-0002-0214-3166

in oil prices, and energy supply security seem to be further solidifying this position.

As the world moves toward a more sustainable future, EVs have emerged as a promising alternative to traditional internal combustion engines (ICE) (Bege and Tóth, 2024: 937). The automotive market is undergoing a shift from internal combustion engines to alternative powertrains, particularly EVs. By 2030, approximately 70% of new vehicle registrations in Germany, approximately 30% in the US, and approximately 55% in China are expected to be battery electric vehicles (BEV) (Deloitte, 2022). Essentially, this transformation is based on factors such as sustainability, efficiency, and performance, and is a response to the call for green energy and sustainable mobility (Zhao, 2024).

As demand for EVs continues to grow today, the adoption process is occasionally accompanied by certain setbacks. This is because the adoption process is shaped by technological innovations, the structure of production costs, and the financial implications of these costs. The significant share of battery systems in overall costs, supply chain organization, economies of scale, software-based vehicle architectures, and capital-intensive production processes directly affect the economic accessibility of EVs. Therefore, analyzing electric vehicle costs emerges as a comprehensive assessment area that must be addressed in the context of financial sustainability, investment strategy, and competitive advantage.

2. The Economic and Strategic Importance of Electrification

Factors such as global warming, energy supply security, and environmental sustainability have necessitated a fundamental change in the transportation sector. Road transport accounts for approximately a quarter of total carbon emissions, contributing to the acceleration of climate change (IEA, 2023). For this reason, many countries have accelerated policies aimed at reducing emissions in transportation in line with their national climate goals.

The European Union's Green Deal, the US Clean Vehicle Program, and China's New Energy Vehicle (NEV) strategy have made electrification a systematic transformation area in the automotive sector. Electrification is seen both as a necessity due to environmental impacts and as a strategic value in terms of reducing energy dependence and making energy costs predictable in the long term (BNEF, 2023).

However, the impact of electrification on the automotive industry is not limited to reducing environmental impacts and improving energy strategies. Furthermore, fully realizing this transformation requires re-examining and

thoroughly evaluating all economic dimensions, such as production costs, capital requirements, supply chain structure, and pricing strategies.

The widespread adoption of EVs is critical to maximizing environmental, economic, and social benefits. However, achieving this success depends on comprehensive economic assessments and simultaneous implementation of necessary steps. These steps can be listed as follows (Güray and Merdan, 2021: 31):

- Vehicle prices should be lowered to make them more affordable.
- The automotive industry must quickly adapt to government policies and user expectations.
- Vehicle ranges should be extended and access to charging points should be made easier.
- The charging infrastructure should be expanded simultaneously, and electrical grids should reach a capacity that can efficiently handle this increased load.
- Battery performance should be continuously improved.
- Regulations should be implemented to ensure the economic and environmental sustainability of battery supply chains.

3. The Development of Electric Vehicles and Strategic Objectives

Recent developments in the EV sector have significantly shaped the strategic investments and production targets of automotive manufacturers. In this context, the development of EVs and the strategic goals of leading manufacturers for the 2020–2030 period are summarized chronologically below (Deloitte, 2023):

In 2020, Tesla began production at its factory in China with an annual capacity of 500,000 EVs, while Jaguar Land Rover planned to invest £1 billion in EV production in the United Kingdom. In the same year, SAIC Motor Corporation and Volkswagen invested \$2.33 billion in Chinese EV companies; Toyota and BYD established a joint venture to develop fully EVs; and BYD and Hino signed a strategic collaboration agreement to develop commercial BEVs.

In 2021, BMW planned to electrify 25% of its vehicles in Europe and to reach its target of 1 million EVs; Toyota launched 30,000 EVs, while Mazda released its first electric vehicle. In 2022, Fiat Chrysler announced that 60% of its vehicles in Europe would be hybrid or fully electric, Renault–Nissan–Mitsubishi stated that 42% of its European sales would be electric, and Honda

announced that all of its major models would be electrified by 2022. Ford, meanwhile, planned 40 electric vehicle models and an investment of \$11.5 billion.

In 2024, global EV sales exceeded 17 million, surpassing 20% of total car sales. In China, nearly half of all car sales were electric, accounting for two-thirds of global EV sales, and grew by 40% annually. Sales in Europe remained stable, while sales in the United States increased by 10%, with one out of every ten vehicles being electric (IEA, 2025: 10, 16).

By 2025, the VW Group planned to achieve 25% of its global sales with EV; Toyota targeted a total of 5.5 million sales and 0.5 million EV sales; BMW aimed to increase the EV share in the European market to 33%; and GM planned to sell approximately 1 million EVs. Volvo aimed for 50% of its global sales to come from EVs, while Hyundai targeted expanding its portfolio to 44 models and selling 670,000 EVs (Publive, 2022; IEA, 2025: 10, 16).

The 2030 targets reflect the transformation within the sector: BMW aims for a 50% EV share in the European market; Mazda plans for all its models to be electric or hybrid by the early 2030s; and Honda aims for two-thirds of its global sales to consist of EVs. The VW Group plans for 40% of its global sales to come from EVs and to introduce 70 new models; Daimler aims for more than 50% of its sales to be electric; and GM plans for Cadillac to consist predominantly of EVs (Deloitte, 2023).

These developments demonstrate that EVs have gained a central position in the automotive industry and that production and sales strategies are increasingly aligned with long-term transformation goals.

4. Cost Structure of Electric Vehicle Technologies

EVs differ significantly from traditional internal combustion engine vehicles (ICEV) both at the component level and in terms of production logic. In ICEVs, the majority of the cost is concentrated in mechanical components such as the engine block, fuel injection system, exhaust and emission control units, turbocharging systems, and complex multi-stage transmission structures. In contrast, in EVs, the number of mechanical moving parts is significantly reduced, and the cost components shift to energy storage, power transmission electronics, and software-based control architectures (Girardi, Gargiulo and Brambilla, 2015; Albatayneh et. al, 2020; Colombo et. al, 2024; Kurkin et. al, 2024).

In EVs, costs are primarily concentrated in the following components:

- Battery system (cell, pack module, BMS, and thermal management)

- Electric motor (including synchronous/asynchronous design choice)
- Power electronics (inverter, converters, DC/DC systems)
- Thermal management and cooling cycles
- Software and control algorithms.

The costs of these components vary depending on the material density used, production technologies, R&D investments, and supply chain structure. The cost distribution presented in Figure 1 shows that the battery system alone accounts for between 30–40% of the total production costs. This ratio clearly demonstrates that the cost structure of EVs is determined by energy storage technologies. Power electronics and motor systems account for approximately 15–25% of the cost (Mittal and Shah, 2024:4).

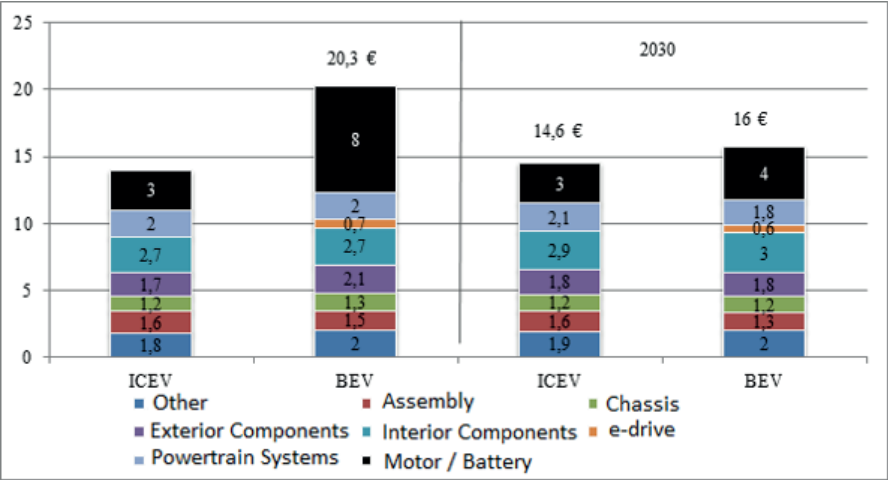


Figure 1: Cost structure of EVs compared to traditional vehicles

Source: Mittal and Shah, 2024:4; Ruffo, 2020

Figure 1 shows that the largest portion of costs in EVs stems from the battery system. This distribution reveals that battery costs are a decisive strategic factor in terms of intra-industry competition, pricing, product diversification, and market penetration. However, it is observed that the share of software and power electronics components is gradually increasing as vehicles become more digitalized and gain greater autonomous driving capabilities.

The proliferation of autonomous driving technologies is leading to the addition of new and high-value components to the cost structure. Radar sensors, LIDAR systems, cameras, processor-based central control units, and

artificial intelligence-supported driving algorithms not only add to a vehicle’s hardware costs but also increase its life cycle costs due to the constantly updated software infrastructure (König et al., 2021:2). Therefore, in the automotive industry, software is no longer just an auxiliary component of production but has become one of the fundamental elements determining cost and competitive advantage.

While engine performance was one of the key features distinguishing brands in traditional vehicles, energy efficiency, software quality, and the battery management system (BMS) have become the main determinants of competition in the era of EVs. Since the BMS controls the charge-discharge cycle, thermal stability, and battery life of the cells, it has a critical impact on cost, safety, and vehicle range. For this reason, manufacturers are increasingly positioning BMS development as a strategic area of know-how.

The increasing strategic role of software and battery management systems in electric vehicles necessitates a component-level analysis of manufacturing costs. In this context, Table 1 presents the distribution of electric vehicle manufacturing costs based on a traditional vehicle production cost structure.

Table 1: Distribution of Electric Vehicle Manufacturing Costs

1. Vehicle Structural Systems	≈28%
Body-in-White (BIW)	≈15%
Chassis & Suspension	≈8%
Interior Systems	≈5%
2. Electric Powertrain System	≈12%
Electric Motor	≈5%
Inverter & Power Electronics	≈4%
Reduction Gear	≈3%
3. Energy Storage System	≈38%
Battery Cells	≈25%
Module & Pack Assembly	≈7%
Battery Management System (BMS)	≈3%
Thermal Management	≈3%
4. Electrical & Electronic Systems	≈8%
High-Voltage Cabling	≈3%
On-Board Charger (OBC)	≈3%
DC/DC Converter	≈2%
5. Manufacturing & Overhead Costs	≈14%

Assembly Labor	≈6%
Factory Overhead Costs	≈5%
Logistics & Supply Chain	≈3%
Total Production Costs	100%

References: Argonne National Laboratory (2024), produced using data from the U.S. Department of Energy (2023).

As shown in Table 1, energy storage systems account for approximately 38% of electric vehicle production costs, followed by vehicle structural systems (28%), electric powertrain systems (12%), electrical and electronic systems (8%), and manufacturing and overhead costs (14%).

4.1. Battery Systems and Determinants of Production Costs

Battery systems account for the largest share of electric vehicle production costs. Batteries can account for up to 30–40% of the total vehicle cost due to both the requirement for high energy density and the sensitivity of the supply chain and price fluctuations of the raw materials used in their production (lithium, nickel, cobalt, graphite, manganese, etc.) (Nicoletti et al., 2020:4). This ratio indicates that battery costs are determined not only by technical specifications but also by geopolitical, strategic, and economic conditions.

The main reasons for high battery costs include:

- Geographic concentration of global raw materials (e.g., most cobalt is processed in Congo, most graphite in China),
- Battery production facilities require high capital expenditure (CAPEX),
- Production consumes high amounts of energy,
- High precision process control is required in cell production.

Reducing battery costs is seen as a technical R&D issue, but it is also viewed as a matter of supply chain strategy, regional production policy, and capital planning. Furthermore, transformations aimed at reducing battery costs also play a decisive role in battery performance, safety, and vehicle range.

Table 2: Current Trends in Battery Technologies

Technology / Trend	Effect	Financial / Performance Outcome
Widespread adoption of LFP (Lithium Iron Phosphate) cells	Minimizes the use of cobalt and nickel	Increases battery safety; lowers cell cost; provides longer cycle life
High-nickel cathode structures (e.g., NCM 811)	Increases energy density and driving range	Creates a competitive advantage for long-range vehicles, but raises raw-material supply risks
Solid-state battery development	Replaces liquid electrolyte, reducing weight and thermal risk	Has the potential to reduce cost per kWh and enable ultra-fast charging in the medium to long term

References: Blomgren, 2016; Xu, 2014; Janek and Zeier, 2016; Dunn et. al, 2021; Rajaeifar et. al, 2022; IEA, 2023; Albatayneh et. all, 2020; Colombo et. all, 2024.)

Projections regarding battery systems, which are a key factor in the cost structure of EVs, provide an important framework for how production costs will evolve in the medium and long term. Estimates published by BloombergNEF (2023) and the IEA (2023) show that battery production costs were around \$140–160/kWh in the early 2020s. With technological advances maturing, production capacity expanding, and raw material supply chains becoming more efficient, these costs are expected to decline to \$70–80/kWh by 2028–2030. This decline is not limited to advances in cell production techniques; it is also the combined effect of factors such as increased production scale, the proliferation of regional battery factories, material optimization in cell designs, and the commercialization of battery recycling processes.

This improvement in battery costs represents a critical strategic and financial threshold in the electric vehicle market. The decline in costs is accelerating the shift toward electrification in consumer preferences by bringing EVs closer to price parity with internal combustion engine vehicles. Rapson and Muehlegger (2023:4) describe this as a positive feedback loop in terms of diffusion dynamics: falling costs increase price competitiveness, competitive prices increase demand, increased demand increases production volume, and rising production volume in turn reduces costs through economies of scale. This mechanism is one of the fundamental economic dynamics supporting the acceleration of electric vehicle market penetration.

Therefore, the decline in battery technology costs is considered a technical improvement area, but also a macroeconomic transformation factor that

reshapes the automotive industry's competitive positioning, investment strategies, and production architecture.

4.2. Financial Impacts of Production Costs

Electric vehicle production is structurally a capital-intensive investment area. Battery cell production lines, packaging facilities, power electronics modules, thermal management components, software development platforms, and safety/validation testing infrastructure require a high level of capital expenditure (CAPEX) (Nelson, Santini and Barnes, 2009; ICCT, 2024). The financial impact of such investments is reflected in financial statements, particularly through increased depreciation expenses and the recognition of assets as long-term liabilities on the balance sheet (König et al., 2021). Consequently, cash flow management becomes critically important for businesses, and pressure builds on short-term profitability ratios.

Therefore, in electric vehicle development processes, investment evaluation and financial feasibility analyses are also decisive factors alongside engineering parameters. The design of new vehicle platforms and production capacity planning are evaluated using capital budgeting tools such as Net Present Value (NPV), Internal Rate of Return (IRR), and payback period (Kochhan et al., 2017:4). These analyses aim to measure both the technical feasibility of investments and the sustainability of their long-term strategic returns and profitability potential.

The decline in electric vehicle production costs over time has a direct positive impact on companies' financial performance indicators. Along with the decrease in unit costs:

- EBITDA margins expand,
- ROA (Return on Assets) and ROE (Return on Equity) ratios improve,
- Companies' market valuation strengthens.
- Credit risk premiums and capital costs decrease.

This situation both increases investor confidence in manufacturing companies and enables them to build their long-term growth strategies on more solid financial foundations. Therefore, cost management in electric vehicle production is not only a technical process aimed at increasing production efficiency but also a financial optimization process that shapes companies' capital structure, competitive positioning, and market strategies (Deloitte, 2024). In other words, cost control is a key determinant of strategic financial sustainability for electric vehicle manufacturers.

5. Economies of Scale, Increased Demand, and Market Dynamics

The transformation in the production cost structure of EVs is closely related to technological innovations, production scale, and market expansion. Increased demand in the electric vehicle market enables the expansion of production capacity and, consequently, the strengthening of economies of scale. As production volume increases, the distribution of fixed costs per unit decreases, leading to a reduction in unit production costs. In addition, platform and software development costs are spread across a wider product range with the addition of new models to the production line; thus, the marginal development costs of software-based control architecture are gradually decreasing (Becker et al. 2018:12).

On the supply chain side, increasing market size is accelerating the establishment of regional battery production centers, the conclusion of long-term supply agreements for critical minerals, and the trend toward localization in component logistics (Hafner and Modic, 2020; Zheng, 2024; Gadi, 2025). This effect is particularly evident in economies such as the European Union and the United States, which treat battery supply security as a strategic priority. Increased localization contributes to cost stability by reducing both transportation costs and currency and geopolitical risks (IEA, 2024; ICCT, 2023).

Cost reductions and the maturing of the supply chain are accelerating the approach of EVs toward price parity with internal combustion engine vehicles. Reaching price parity expands consumer demand and creates a self-sustaining economic cycle of market growth. This is described in the literature as a positive feedback loop (Ziegler and Trancik, 2021):

Demand increases → Production volume increases → Unit cost decreases → Price becomes competitive → Demand increases further.

In other words, cost reduction is not only a result of the production process, but also an accelerator of market growth. Therefore, the widespread adoption of EVs depends not only on technical progress, but also on market scaling and strategic industrial coordination processes. As electric vehicle technologies mature, cost advantages and price competitiveness will lead to a redistribution of the sector's value chain, the geographical positioning of production centers, and a reshaping of global competitive balances.

6. Conclusion and Overall Assessment

EVs are not merely a new transportation technology; they represent a structural transformation area where the global automotive value chain,

production architecture, and competitive dynamics are being reshaped. Advances in battery technology, increased efficiency in power electronics, and the development of software-based control systems are progressively improving both the technical characteristics and economic accessibility of EVs. In particular, declining battery costs and regionalization trends in supply chains are accelerating the convergence of EVs toward price parity with internal combustion engine vehicles.

In the short term, electric vehicle production can put pressure on company balance sheets due to high capital investment, capacity expansion costs, charging infrastructure requirements, and supply chain scaling. However, in the medium and long term:

- decrease in unit production costs,
- improvement in profitability ratios,
- expansion of market share,
- reduction in operating and maintenance costs,
- increase in energy efficiency advantages.

This demonstrates that EVs have the potential to create sustainable value for both manufacturers and consumers, as well as for national economies.

Therefore, managing the production costs of EVs requires a coordinated approach that combines technical decisions aimed at engineering efficiency with strategic investment planning, financial sustainability analysis, and industrial policy coordination. For companies, this process necessitates striking a balance between the selection of new technologies and capital allocation, while for governments, it requires designing industrial support mechanisms in a way that creates long-term competitive strength.

As a result, EVs will continue to be a strategic technology area that shapes the automotive sector, energy infrastructure, urbanization trends, and the concept of sustainable mobility in the coming period.

References

- Ahmed, S., Patel, R., & Kumar, A. (2023). *Cost optimization strategies in electric vehicle manufacturing*. *Journal of Sustainable Mobility*, 12(1), 1–15.
- Albatayneh, A., Assaf, M. N., Alterman, D., & Jaradat, M. (2020). Comparison of the overall energy efficiency for internal combustion engine vehicles and electric vehicles. *Rīgas Tehniskās Universitātes Zinātniskie Raksti*, 24(1), 669–680.
- Argonne National Laboratory, (2024). Estimated cost of electric vehicle batteries for U.S. Department of Energy vehicle technologies office targets.ry. [https://www.anl.gov/sites/www/files/2024-08/EV%20Costs%202024%20for%20GPRA%20reporting%20\(August%2019,%202024\).pdf](https://www.anl.gov/sites/www/files/2024-08/EV%20Costs%202024%20for%20GPRA%20reporting%20(August%2019,%202024).pdf)
- Baldwin, C. Y. (2015). Bottlenecks, modules, and dynamic architectural capabilities. *Harvard Business School Working Paper*, 15-028.
- Becker, J., Nemeth, T., Wegmann, R., & Sauer, D. U. (2018). Dimensioning and optimization of hybrid Li-ion battery systems for EVs. *World Electric Vehicle Journal*, 9(2), 19.
- Bege A. & Tóth Á., (2024). Economic Analysis of Electric Vehicle Manufacturers: a Comparative Study, *Chemical Engineering Transactions*, 114, 937–942.
- BloombergNEF (2023). *Battery price survey 2023: Tracking global EV battery cost declines*. Bloomberg New Energy Finance Report.
- Colfer, L. J., & Baldwin, C. (2016). The mirroring hypothesis: Theory, evidence and exceptions. *Industrial and Corporate Change*, 25(5), 709–738.
- Colombo, C. G., Borghetti, F., Longo, M., Yaici, W., & Miraftabzadeh, S. M. (2024). Decarbonizing transportation: A data-driven examination of ICE vehicle to EV transition. *Cleaner Engineering and Technology*, 21, 100782.
- Deloitte. (2022). *Electric vehicles: Setting a course for 2030*. Saur Energy International. https://static-cdn.publive.online/saur-energy/media/pdf_files/2022/12di_electric-vehicles.pdf
- Deloitte. (2023). *The key role of battery costs in automotive: How new players are disrupting the automotive industry* [PDF]. Deloitte Germany. <https://image.marketing.deloitte.de/lib/fe31117075640474771d75/m/1/ac7ceb6-bb9d-4861-b3b4-f653a05690d3.pdf>
- Deloitte. (2024). *Electric vehicle value chain: Profitability and competitive landscape outlook*. Deloitte Global Automotive Research Report.
- Gadi, A. L. . (2025). *Addressing cybersecurity, data governance, and ethical concerns in automotive digital transformation* . In *Integrated Innovations in Automotive Manufacturing, R&D, Marketing, Financial Services, and Connected Mobility: Advancing Sustainable Solutions through Artificial Intelligence, Machine Learning, and Cloud Technologies* (pp. 149–162). Deep Science Publishing. https://doi.org/10.70593/978-93-49307-21-6_11

- Girardi, P., Gargiulo, A., & Brambilla, P. C. (2015). A comparative LCA of an electric vehicle and an internal combustion engine vehicle using the appropriate power mix: the Italian case study. *The International Journal of Life Cycle Assessment*, 20(8), 1127-1142.
- Güray, B. Ş. & Merdan, E. (2021). “Türkiye Elektrikli Araçlar Görünümü 2021”, Sabancı Üniversitesi IICEC, Fabrika Basım, ISBN: 978-625-7329-49-1
- Hafner, A., & Modic, D. (2020). European automotive technological innovation systems in the age of disruption: The suppliers’ view. *Research in Social Change* 12(3):53-77
- IEA. (2023). *Global EV Outlook 2023: Scaling up the transition*. International Energy Agency.
- International Council on Clean Transportation. (2024). *Electrifying road transport with less mining: A global and regional battery material outlook*. ICCT.
- Jacobides, M. G., & MacDuffie, J. P. (2016). How to drive value your way in shifting ecosystems. *Harvard Business Review*, 94(3), 92–100.
- Kochhan, R., Heil, T., Pfeffer, M., Offermann, R., & Plötner, K. (2017). *Cost structures of current and future vehicle propulsion systems*. Forschungsgesellschaft Kraftfahrwesen Aachen (FKA) Technical Report.
- König, A., Nicoletti, L., Schröder, D., Wolff, S., & Waclaw, A. (2021). An overview of costs and parameters for electric vehicles. *World Electric Vehicle Journal*, 12(1), 21.
- König, J., Wößner, F., & Kopp, A. (2021). Autonomous driving and electric propulsion: Transforming vehicle architecture. *Journal of Automotive Innovation*, 5(2), 1–12.
- Kurkin, A., Kryukov, E., Masleeva, O., Petukhov, Y., & Gusev, D. (2024). Comparative Life Cycle Assessment of Electric and Internal Combustion Engine Vehicles. *Energies*, 17(11), 2747.
- Mittal, K., & Shah, A. (2024). Electric vehicle component cost benchmarking. *International Journal of Automotive Engineering*, 18(1), 1–10.
- Murmann, J. P., & Schuler, M. (2023). *The architectural shift from internal combustion to electric drivetrains*. Center for Automotive Strategy Working Paper.
- Nelson, P. A., Santini, D., & Barnes, J. (2009). Factors determining the manufacturing costs of lithium-ion batteries for PHEVs. In *EVS24 International Battery, Hybrid and Fuel Cell Electric Vehicle Symposium*. Argonne National Laboratory
- Nicoletti, L., Rolf, T., & Müller, M. (2020). Cost and performance drivers of electric vehicle batteries. *Energy Policy*, 146, 111–118.
- Nykqvist, B., & Nilsson, M. (2015). Rapidly falling costs of battery packs for electric vehicles. *Nature Climate Change*, 5(4), 329–332.

- Perkins, G., & Murmann, J. P. (2018). What does the transition to electric vehicles mean for automotive suppliers? *MIT Sloan Management Review*, 59(4), 1–9.
- Rapson, D., & Muchlegger, E. (2023). *Market adoption dynamics of electric vehicles: Price parity and demand elasticity*. *Energy Economics*, 121, 106–134.
- Ruffo, M. (2020). *The cost breakdown of electric vehicles: Insights from industry data*. *Clean Transportation Review*, 9(3), 22–30.
- USA. Department of Energy, (2023). Vehicle Technologies Office multi-year program plan. <https://www.energy.gov/eere/vehicles/vehicle-technologies-office>
- Zhao, F. (2024). Comparative analysis of public awareness of new energy vehicles- take the united states and china for example. *Advances in Economics, Management and Political Sciences*, 87(1), 69-76. <https://doi.org/10.54254/2754-1169/87/20240871>
- Zheng, S. (2024). Analysis of Tesla’s sustainable supply chain management. *Advances in Economics, Management and Political Sciences*, 84, 49–55. <https://doi.org/10.54254/2754-1169/84/20240780>
- Ziegler, M. S., & Trancik, J. E. (2021). Re-examining rates of lithium-ion battery technology improvement and cost. *Energy & Environmental Science*, 14(4), 1635–1651.

Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Perspektifinde Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bütünleşik Sistemler

Mehmet Göl¹

Özet

Bu çalışma, işletmelerin sürdürülebilir rekabet avantajı yakalamalarında muhasebe bilgi sistemleri (MBS) ve kurumsal kaynak planlama (ERP) çözümlerinin oynadığı önemli rolü kapsamlı bir şekilde ele almaktadır. Muhasebe bilgi sistemleri, finansal verilerin doğru, kesin ve düzenli bir şekilde yönetilmesini sağlayarak karar alma süreçlerine sağlam bir temel oluştururken, ERP sistemleri ise çeşitli iş fonksiyonlarını entegre ederek operasyonel verimlilik ve uyumluluk sunmaktadır. Bu çalışmada, MBS ve ERP sistemlerinin sağladığı avantajların rekabetçi üstünlük yaratmadaki işlevleri ve bu sistemlerin işletmenin uzun vadeli başarısına olan katkıları ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir. Özellikle, bu sistemlerin etkin bir şekilde kullanımıyla sağlanan maliyet kontrolü, gelişmiş veri güvenliği ve hızlı uyum yeteneğinin sürdürülebilir büyüme açısından ne denli kritik olduğu vurgulanmaktadır. Sonuç olarak, bu sistemlerin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığının sürdürülebilir büyüme ve rekabet avantajının artırılması vurgulanmaktadır.

1. Giriş

Bu çalışma, sürdürülebilir rekabet üstünlüğü perspektifinde muhasebe bilgi sistemi ve bütünleşik sistemlerin rolünü incelemeyi amaçlamaktadır. Rekabetçi iş ortamında işletmelerin uzun vadeli başarılarını sürdürülebilir kılmak için nasıl bir bilgi sistemine ihtiyaç duydukları ve bu sistemin nasıl entegre edileceği üzerine odaklanacaktır. Bu çalışmanın amacı, işletmelerin rekabetçi avantajlarını sürdürülebilir kılma yolunda muhasebe bilgi sistemi ve bütünleşik sistemlerin önemini vurgulamaktadır.

1 Dr. Öğr.Üye. T.C. Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Tavşanlı Uygulamalı Bilimler Fakültesi
mehmet.gol@dpu.edu.tr, Orcid :0000-0001-8411-239X

Bu çalışma, sürdürülebilir rekabet üstünlüğünü elde etmek için muhasebe bilgi sistemi ve bütünleşik sistemlerin rolünü anlatmaktadır. Bu konu, işletmelerin kalıcı rekabet avantajını sürdürmek için nasıl bilgi sistemleri ve bütünleşik sistemlerle entegre edebileceğini anlamaya yardımcı olacaktır. Ayrıca, araştırmanın önemi işletmelerin uzun vadeli büyümeleri için bu konunun ne kadar kritik olduğunu vurgulayacaktır.

Bu çalışma, sürdürülebilir rekabet üstünlüğü perspektifinde muhasebe bilgi sistemi ve bütünleşik sistemlerin rolünü anlamak için belirli adımları izleyecektir. İlk olarak, sürdürülebilir rekabet üstünlüğü ve muhasebe bilgi sistemleri ile bütünleşik sistemlerin ilişkisine odaklanılacaktır. Daha sonra muhasebe bilgi sistemleri ve bütünleşik sistemlerin bileşenleri incelenecek ve sürdürülebilirlik üzerindeki etkilerine değinecektir. Son olarak, sürdürülebilir rekabet üstünlüğü perspektifinde muhasebe bilgi sistemleri ve bütünleşik sistemlerin nasıl şekillenebileceğine ve işletmelere nasıl katkı sağlayabileceğine odaklanılacaktır.

2. Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü: Temel Kavramlar

Sürdürülebilir rekabet avantajı, işletmenin uzun vadede ilişkilerini koruması ve pazar liderliğini sürdürmesi açısından hayati önem taşıyan bir kavramdır. Bu bölümde sürdürülebilir rekabet üstünlüğü ile ilgili temel kavramlar incelenecektir.

2.1. Rekabet üstünlüğü

Rekabet üstünlüğü terimi; ticari faaliyetle uğraşan işletmelerin işletme politikaları gereği koydukları hedefi temsil ettiği için oldukça değerli bir terimdir. Rekabet üstünlüğünü muhafaza etmek ve onu daha da ileriye götürmek için, potansiyelleri ve kaynaklarıyla dengeli rekabet üstünlüğünü yakalamaya çalışmalı ve bunu aynı faaliyet alanını paylaşan diğer ekonomik birimlerle sürekli mücadele içindeyken yapmalıdırlar. Gerekçe olarak, günümüzün, ekonomik birimlerin rekabet üstünlüğünü elde etme fırsatını seçip bunu uygulayarak pazarda rekabetçi bir konum elde etmesini gerektiren sürekli gelişme ve rekabet zamanı olmasıdır. Rekabet üstünlüğünü ilişkin birçok tanım, ekonomik birimi rakiplerinden ayırmanın önemini vurgulamıştır. Bu, ekonomik birimin her alanda rekabet üstünlüğünü kazanmayı amaçlayan önde gelen maliyet liderliği, farklılaşma ve konsantrasyon vb. rekabet stratejilerinden birini takip etmeleri durumunda başarı yakalanabilmektedir (Allawi ve diğerleri, 2019, s. 75). Rekabet üstünlüğünün varsayımsal tanımı, rekabetçi tehditlerin etkisiz hale getirilmesi ve sektör ortalamasının üzerinde piyasa olanaklarından faydalanma iken, eylemsel tanım, tüm sektör ortalamasının üzerinde piyasa

olanaklarından faydalanma, piyasa olanaklarından tam olarak faydalanma ve tüm rekabetçi tehditleri etkisiz hale getirme ve rekabetçi tehditleri tam olarak etkisiz hale getirme ile ilgilidir (Umar ve Sambo 2021, s. 3).

2.2. Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü

Porter'in 1985 yılında gerçekleştirdiği çalışmaya göre işletmenin rakipleri üzerinde üstünlük sağlayabilmesi için uygun yöntemi belirleme veya kaynakları en verimli ve etkin şekilde planlayıp bir araya getirme sanatı ve bilimidir. Sürdürülebilir rekabet avantajı stratejisi yöntemleri arasında hedef müşterilerden daha fazla katma değer yaratmak, kârı sürdürmek ve daha iyi performans sağlamak için müşteri algısına uygun fiyatla yeni ürün ve hizmetler yer almaktadır. İşletmelerin daha çok kazanç elde etmek ve işletmelerin yaşamlarını sürdürmelerini sağlamak için kullanılan maliyet liderliği, ürün farklılaştırma ve odaklanma stratejisi oluşan üç stratejisi bulunmaktadır. Sürekliliği olan işletmeler, sürekli rekabet avantajı sağlamak için yenilikçi veya yeni fikir veya tasarımlarını yeni nesil için güçlü sürekli geliştirmeye yaratabilmektedirler (Kaneko ve Yimruan, 2017, s. 70; Ditkaev,2023, s. 5-6).

Sürdürülebilir rekabet avantajı, işletme etkinliğinin ve rekabetin geliştirilmesi ile elde edilebilir. Bu yaklaşım genel örgütsel hedeflere yöneliktir, çok sayıda paydaşı kapsar, hem kısa hem de uzun vadeli perspektifleri içerir ve verimlilik ile etkinlik arasındaki dengeyi bir araya getirir. Rekabetsel avantajlar, rakiplere karşı bir üstünlük ve bir işletme ile hissedarları için daha fazla katma değer yaratma kabiliyeti sağlar. Rekabet avantajı ne kadar sürdürülebilir olursa, rakiplerin bu avantajı etkisiz hale getirmesi de o kadar zor olur. Başlıca iki tip rakip avantajı karşılaştırmalı üstünlük avantaj ve farklılaştırılmış avantajdır (Han, 2018, s. 3):

Karşılaştırmalı üstünlük avantajı: Bir işletmenin bir mal veya hizmeti rakiplerinden daha düşük bir maliyetle üretme kabiliyetinden kaynaklanmaktadır. Bu da işletmeye mal veya hizmetlerini rakiplerinden daha uygun bir bedele satma ya da satışlardan daha büyük bir marj elde etme olanağı vermektedir. Rasyonel tüketiciler, sunulan iki mükemmel ikameden daha ucuz olanını seçecektir. Karşılaştırmalı üstünlüğün etkileri kusurlu ikame ile kısmen dengelenirse, en düşük maliyetli üreticiler için daha yüksek marjlar nihayetinde üstün getiriler yoluyla hissedarlara fayda sağlayacak veya işletmelere gelecekteki büyümeyi desteklemek için pazarlama, araştırma ve geliştirme veya idari altyapı iyileştirmeleri için daha fazla kaynak sağlayacaktır. Karşılaştırmalı avantaj ölçek ekonomilerinden, daha verimli iç sistemlerden, düşük işgücü veya düşük emlak giderleri olan

bölgelerdeki konumdan elde edilebilir. Bunlar her zaman işletmenin daha iyi bir ürün veya hizmet üretebileceği anlamına gelmez, daha ziyade bir ürün veya hizmeti daha düşük bir fiyata sunabileceği anlamına gelir. Uluslararası ticaret ekonomisi bağlamında, karşılaştırmalı üstünlükler fırsat maliyeti ile belirlenir ve herhangi bir parçanın bir konuda karşılaştırmalı üstünlüğü vardır.

Farklılaştırılmış avantaj: Bir işletmenin ürün ya da hizmetleri rakiplerinden farklı ve rekabetçi bir tekliften üstün olduğunda farklılaştırıcı bir avantaj yaratmaktadır. Farklılaştırılmış avantajlar daha ileri teknoloji, patent korumalı ürünler veya süreçler, üstün personel veya güçlü bir marka kimliğinden kaynaklanabilir. Bu faktörler geniş marjları ve büyük pazar paylarını destekler.

3. Rekabette Güç Kazandıran Muhasebe Bilgi Sistemleri ve Bileşenleri

Muhasebe bilgi sistemleri, finansal verileri ve çeşitli bilgileri bir araya getirip işleyerek yönetsel karar alma süreçlerine rehberlik eden ve bunun sonucunda kullanıcılara önemli avantajlar sunan kompleks sistemlerdir. Modern dünyada hızlı değişen ekonomik koşullar ve yaşam standartları, bu sistemlerin kalite özelliklerine erişimi ve rekabet üstünlüğünü korumasını hayati derecede önemli hale getirmiştir. Bu çalışmada, muhasebe bilgi sistemlerinin yapısı ve bileşenleri detaylı bir şekilde ele alınarak, bu sistemlerin işletmelere sağladığı faydalar analiz edilecektir.

3.1. Muhasebe Bilgi Sistemleri

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler, işletmelerin örgütsel yapılarında, faaliyet alanlarında ve politikalarında önemli değişiklikler yaratmaktadır. İşletmelerin değişen bu dinamik ortamda etkin bir şekilde faaliyetlerini sürdürebilmesi ve rekabet üstünlüğü elde edebilmesi, bilhassa kaliteli bilgiye sahip olmalarına bağlıdır. Günümüzün oldukça rekabetçi yapısında, kaliteli bilgi, örgütün başarısı için vazgeçilmezdir. Bilgi kalitesi, işletmenin yüksek performans göstermesi, rekabet avantajını etkili şekilde kullanabilmesi ve geleceğe yönelik isabetli kararlar alabilmesi için kritik bir rol taşımaktadır. Muhasebe, işletmenin dili olarak nitelendirilir. Muhasebe bilgi sistemlerinde üretilen bilginin, işletme faaliyetlerinin etkin biçimde sürdürülmesinde ve doğru kararlar alınmasında büyük bir önemi vardır. Bu sebeple, muhasebe bilgi sistemlerinde üretilen bilginin kalitesi, işletmeler açısından büyük bir öneme sahiptir. Karar almada yardımcı, kaliteli bilgiyi temin etmek ve bu bilgiyi güvence altına almak, muhasebe bilgi sistemlerinin temel hedefi olmalıdır. Muhasebe bilgi sistemlerinin kaliteli bilgi üretebilmesi için, bilgi

kalitesini etkileyen faktörlerin bilinmesi gereklidir. Bilgi kalitesini etkileyen faktörler hakkında bilgi sahibi olmak, sistemin bilgi kalitesini iyileştirmek ve etkinliğini artırmak konusunda örgütlere destek olacak ve yönetimin karar alma etkinliğini yükseltecektir (Demir,2019, s. 142).

İşletmelerin finansal ve ekonomik işlevlerini idare etmeye yönelik araçlardan biri olarak bilgi teknolojisi (BT) veya bilgi sistemleri unsurunu kullanan muhasebe bilgi sistemi tanımlanabilir (Hosain,2019, s. 134). Muhasebe bilgi sistemi (AIS), bir organizasyonun muhasebe işlevlerini desteklemek amacıyla finansal verilerin toplanması, değerlendirilmesi ve kullanılması sürecinde kritik bir rol oynamaktadır. Bu analitik araç, karar verme süreçlerini kolaylaştırmak ve muhasebe süreçlerinin doğruluğunu ve verimliliğini artırmak için bilgisayar tabanlı yazılım sistemlerini entegre eder. Muhasebe bilgi sistemi, genellikle işletmelerin finansal performansını ve durumunu etkileyen olaylara ilişkin veri yönetimini içeren bir koleksiyon, metodoloji ve teknolojiler bütününden oluşur. Yönetimsel analizler yapmak amacıyla operasyonlara ilişkin bilgileri derleyerek raporlar oluşturmak için koordineli bir sistem kullanılır. Akademik çalışmalar, muhasebe bilgi sistemlerini tanımlama ve açıklama konusunda birçok girişimde bulunmasına karşın, bu terimin anlamı ve tanımı hakkında geniş bir fikir birliği sağlanması henüz mümkün olmamıştır. Temelde pek çok akademisyen, muhasebe bilgi sistemlerinin organizasyonel faaliyetleri planlamak, kontrol etmek ve değerlendirmek amacıyla yönetime karar odaklı veri sağlama görevini üstlendiğini belirtmektedir. Bu teknik yaklaşım, kurumun personel bilgi gereksinimlerini karşılayacak şekilde tasarlanan bir organizasyon veri tabanında kökleşmiştir (Nguyen ve diğerleri, 2024, s. 133).

Muhasebe bilgi sistemi, performansın artırılması ve kurumsal hedeflere ulaşılması açısından büyük önem taşır. Bir işletmenin bilgi teknolojisi düzeyi, organizasyon kültürü ve stratejik bilgi teknolojisi tasarımı, muhasebe bilgi sistemini doğrudan etkiler. İşletmenin muhasebe bilgi sistemi; faaliyetler ve işlemler hakkında bilgi toplama, planlama, uygulama ve yönetim faaliyetleri gibi kritik görevlerin yanı sıra, işletmeyi ayakta tutmak için gerekli kontrollerle ilgili karar almayı destekleyen verileri bilgiye dönüştürme, tasarlama ve işleme gibi çeşitli rolleri yerine getirmelidir. Bu bağlamda, işletmeler muhasebe bilgilerini temelde nasıl kullanacaklarını dikkatle planlamalıdır. Muhasebe bilgi sistemi, örgütsel hedeflere ulaşmak için birbiriyle bağlantılı veya ilişkili olan ve entegre bir alt sistem grubunu ifade eder. Ayrıca, paydaşlara yönelik finansal raporlar sağlamak amacıyla yönetim kontrol sistemiyle bütünleştirilebilen bir veri koleksiyonu sunar. Şirketin uzun vadeli planlarını geliştirmek için muhasebe bilgi sisteminin benimsenmesi oldukça faydalı bir yaklaşımdır. (Wijayanti ve diğerleri,2024, s. 3)

Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini kaydetme, raporlama ve analiz etme sürecini içeren temel bir sistemdir. Bu sistem, işletmelerin kaynak kullanımını izlemelerine, finansal performanslarını değerlendirmelerine ve rekabet avantajı oluşturmalarına yardımcı olur. Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerin rekabet üstünlüğü elde etmelerine katkı sağlayarak, sürdürülebilirlik prensiplerine uyumlu bir şekilde kaynakları yönetmelerine yardımcı olur. Bu nedenle, muhasebe bilgi sisteminin rekabet üstünlüğü perspektifinde incelenmesi, işletmelerin uzun vadeli başarılarını sürdürmeleri için önemlidir (Özer ve Ercan, 2023, s. 2).

Bilgi ve Teknoloji sistemleri dâhil edildiklerinde, işletmelerin ekonomik ve finansal konularını yönetmek ve kontrol etmek için tasarlanmış bir araç olarak tanımlanır. Oluşturulan istatistiksel raporlar, yönetim tarafından iç kullanıma veya yatırımcılar, alacaklılar ve vergi otoriteleri gibi ilgili dış taraflarca kullanılabilir. Etkin bir muhasebe bilgi sistemi, mali tablo kalitesini artıracaktır (Al-Hiyari ve diğerleri, 2013, s. 28).

3.2. Muhasebe Bilgi Sistemi Bileşenleri

Muhasebe bilişim sistemleri altı temel bileşenden oluşmaktadır (Romney & Steinbart, 2012, s. 30; Fitrios, 2019, s. 192-193):

- Muhasebe bilgi sistemini kullanan bireyler,
- Verilerin toplanması, işlenmesi ve depolanması amacıyla geliştirilen prosedürler ve talimatlar,
- Organizasyonel ve ticari faaliyetlere ilişkin veriler,
- Bu verilerin işlenmesine yönelik yazılımlar,
- Muhasebe bilişim sisteminde kullanılan bilgisayarlar, çevresel aygıtlar ve iletişim ağlarını içeren bilgi teknolojisi altyapısı,
- Muhasebe bilişim sistemi verilerini güvence altına almak amacıyla oluşturulmuş dâhili kontroller ve güvenlik önlemleri.

Muhasebe bilgi sistemi, etkin bir şekilde tasarlandığında bir organizasyona aşağıda listelenen şekillerde değer katabilir (Romney ve Steinbart, 2012, s. 31):

- Ürün ve hizmetlerin kalitesini artırarak ve maliyetleri düşürerek katkı sağlayabilir.
- Verimliliği artırır. Zamanında sağlanan bilgiler, tam zamanında üretim yaklaşımının uygulanmasını mümkün kılar; çünkü bu yaklaşım sürekli ve doğru ham madde envanteri bilgisi gerektirir.

- Bilgi paylaşımı olanaklarını genişletir. Bilgi ve uzmanlık paylaşımı, operasyonları geliştirebilir ve rekabet avantajı sağlayabilir.
- Tedarik zincirinin verimliliği ve etkinliğini artırır. Müşterilerin doğrudan envantere ve satış siparişi sistemlerine erişimini sağlamak, satış ve pazarlama maliyetlerini düşürebilir ve müşteri sadakatini artırabilir.
- Dâhili kontrol yapısını güçlendirir. Uygun dâhili kontrol yapısına sahip bir sistem, dolandırıcılık, hata, sistem arızası ve felaketlere karşı koruma sağlayabilir.
- Karar verme süreçlerini geliştirir. Daha iyi karar alma, organizasyonlar için hayati önem taşır ve bu konu daha detaylı bir şekilde ele alınabilir.

4. Bütünleşik Sistemlerin Gücü: Kurumsal Kaynak Planlamasına (ERP) Yenilikçi Bir Bakış

Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP), bütünleşik bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır. Bu yaklaşımda bilgi, işletmenin hammadde ve malzeme akışı, iş gücü hareketliliği ve finansal akışlar gibi tüm operasyonel sistemlerini planlamak, organize etmek ve kontrol etmek amacıyla talep edilir ve kullanılır. Dolayısıyla, bilgi tüm alt sistemleri etkileyen ortak bir unsurdur. Bütünleşik bilgi sistemi yaklaşımının temel çıkış noktasını da bu durum oluşturmaktadır (Aktaş, 2009, s. 24).

4.1. Kurumsal Kaynak Planlamanın (ERP) Kavramsal Tanımları ve Özellikleri

Uluslararası literatürde, Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) kavramına ilişkin sayısız tanımlama yapılmıştır. Bu tanımlamalardan bazıları şöyledir:

- Kurumsal Kaynak Planlama (ERP), işletmelerin stratejik amaçları doğrultusunda, pazardan gelen taleplere en hızlı ve etkin şekilde yanıt verebilmek amacıyla farklı lokasyonlarda yeralan tedarik, lojistik, üretim ve dağıtım olanaklarını etkili ve verimli bir biçimde planlamalarına, koordine etmelerine ve kontrol etmelerine olanak tanıyan bir yazılım sistemidir. Bu sistem, mal ve hizmet üretimi gerçekleştiren işletmelerin tüm işlevlerini kapsamaktadır (Sevim ve Bülbül, 2016, s. 55).

Kurumsal Kaynak Planlama (ERP), organizasyonların finans, insan kaynakları, üretim, tedarik zinciri, satış ve tedarik gibi kritik iş süreçlerini daha etkili bir şekilde yönetmelerine olanak tanıyan bir yazılım sistemidir. Bu sistem, faaliyetlere ilişkin entegre bir görünüm sunarak organizasyonların

tek bir gerçek veri kaynağı üzerinden işlemlerini düzenlemesini ve optimize etmesini sağlar (www.sap.com, 2024).

Tanımdan yola çıkarak, kurumsal kaynak planlama sistemleri; işletme veya kurumların, yani kullanıcıların iş takibi, raporlama, muhasebe kayıtları gibi birçok alanda fayda sağlayan yazılımlardır (Ural ve Apalı, 2023, s.196).

Bir ERP sisteminde dört yaygın dağıtım türü bulunmaktadır: şirket içi, bulut tabanlı, iki katmanlı ve hibrit. Her bir dağıtım türünün kendine özgü avantajları ve dezavantajları mevcuttur. İşletmeler, operasyonel gereksinimlerine en uygun ERP dağıtım seçeneğini titizlikle değerlendirmelidir (www.sap.com, 2024).

Şirket İçi ERP: Geleneksel model, şirket içi ERP yazılımının dağıtımında yaygın bir yaklaşımdır ve kullanıcıya en üst düzeyde kontrol imkânı sunar. Yazılım genellikle işletmenin kendi veri merkezinde yerinde kurulur. Tam kontrole sahip olmak önemli bir avantaj olmasına karşın, bu durum aynı zamanda kurulum süreci ve sürekli bakım gereksinimleri gibi sorumlulukları da beraberinde getirmektedir.

Bulut Tabanlı ERP: Bulut ERP yazılımı, bir üçüncü taraf sunucuda barındırılan ve kullanıcıların internet üzerinden erişebildiği bir servis olarak hizmet sunar. Yazılım sağlayıcısı, işletmenin yerine bakım, güncellemeler ve güvenlik gibi konuları yönetir. Bu abonelik hizmeti (SaaS), günümüzde düşük başlangıç maliyetleri, artan ölçeklenebilirlik, hızlı yenilikler ve kolay entegrasyon imkânlarıyla en yaygın ERP dağıtım yöntemi haline gelmiştir.

İki Katmanlı ERP: Mühim operasyonel değişiklikler, özellikle birleşmeler, genişlemeler veya satın almalar sürecinde olan işletmeler, genellikle iki aşamalı bir model tercih eder. Bu bağlamda, birinci aşama ERP, ana işletmenin merkezinde bulunan dâhili bir sunucu olarak yapılandırılırken, ikinci aşama ERP ise yerel veya özel işlevleri gerçekleştiren bulut tabanlı bir yan kuruluş sistemi olarak görev yapar. Bu iki aşamalı strateji, işletmelerin buluta kontrollü bir geçiş yapmasını ve operasyonlar üzerinde kesinti olmaksızın belirli işlev ve iş birimlerini sorunsuzca taşımalarını mümkün kılar.

Hibrit ERP: Hibrit model, işletmelerin her uygulama için en uygun dağıtım stratejisini seçme esnekliği sunan, şirket içi ve bulut tabanlı dağıtımları birleştiren iki katmanlı bir ERP sistemidir. Hibrit bulut ERP, endüstri düzenlemeleri veya güvenlik gereksinimleri doğrultusunda işletme içinde bulunması gereken uygulamaları değerlendirirken, sadece bulut tabanlı iki katmanlı bir modele geçiş sürecinde köprü görevi görebilir.

ERP yazılımları, işletmelere birçok fayda sağlamaktadır. Merkezi bulut erişimi, gelişmiş üretkenlik ve otomasyon gibi özelliklerle, her sektöre hitap eden çözümler sunmaktadır. Pek çok ERP avantajı birbirini destekleyerek, ERP çözümüne organizasyonunuzun daha fazla unsurunu dâhil ettiğinizde güçlü bir kartopu etkisi yaratmaktadır. ERP sistemlerinin sağladığı temel faydalar şu şekildedir (www.myob.com, 2024):

Merkezi Bilgi Sistemi: ERP sistemleri, tüm faaliyetlere dair bilgileri tek bir noktada toplayarak çalışanların daha verimli bir şekilde çalışmalarını desteklemektedir. Bu sistem sayesinde, tüm verilere tek bir platformdan erişim sağlanması, hem hataların hem de kafa karışıklığının azalmasına yardımcı olmaktadır.

Her Yerden Erişim: Bulut tabanlı ERP çözümü, verilerinize her yerden erişim imkânı sunarak hızlı yanıt verme ve esneklik sağlamaktadır. Beklenmedik durumlar karşısında dahi kuruluşun program akışını sekteye uğratmaz.

Artan Verimlilik: ERP yazılımı, merkezi bilgi sistemleri ve bulut erişimi sayesinde çalışanların verilere hızla ulaşmasını sağlayarak ve süreçlerin otomasyonu aracılığıyla zaman tasarrufu sağlamaktadır. Daha etkin çalışan bireyler, daha az stresle karşılaşarak daha yüksek kalitede ve daha fazla miktarda iş üretebilmektedirler.

Azaltılmış Genel Giderler: ERP sisteminin getirdiği artan üretkenlik ve verimlilik, organizasyonlarda azaltılmış genel giderler, azalan işgücü maliyetleri, daha iyi veri yönetimi ve daha doğru tahminler sağlamaktadır.

Etkin Envanter Takibi: Geliştirilmiş şeffaflık ve güvenilir veri noktaları, envanter takibi ve yönetimini önemli ölçüde iyileştirmektedir. Bu farkındalık ve açıklık, gereksiz ürün stoku birikmeden daha doğru tahminler yapmayı ve optimize edilmiş bir envanter sunmayı sağlamaktadır. Envanter yönetimi, işletmenin en büyük maliyet kalemlerinden biridir ve envanter sistemindeki zayıflıklar kayıplara neden olabilmektedir. Bu alandaki iyileştirmeler, işletmelere büyük tasarruf fırsatları sunabilmektedir.

İş Süreci Otomasyonu: ERP yazılımı, veri girişini ve analiz süreçlerini otomatikleştirerek çalışanların zamanını kazandırmaktadır. Uygun ERP çözümü, bilgileri analiz ederek daha doğru tahminler yapmakta ve değişiklikleri takip etmektedir. Basit görevlerin otomasyonunu sağlamak, çalışanlara daha stratejik ve etkili işler yapma imkânı sunmaktadır.

Departmanlar Arası İş Birliği: ERP yazılımı, kurum içinde departmanlar arası bağımlılıkların yönetimini optimize ederek ve iş birliğini kolaylaştırarak bütünleşik çözümleri sunmaktadır.

Gelişmiş Tedarik Zinciri Yönetimi: Gelişmiş envanter takibi ve yönetimi, tedarik zinciri yönetimini önemli ölçüde geliştirmektedir. Etkili bir ERP sistemi, talep tahmini, envanter yönetimi ve tedarik süreçlerini iyileştirerek hem üretim maliyetlerini düşürmekte hem de rekabet avantajı sağlayacak yeni ürünlerin geliştirilmesine olanak tanımaktadır.

Raporlama Süreçlerini Kolaylaştırma: ERP yazılımı, işletmede yer alan tüm bilgileri merkezi bir sistemde toplamaya, depolamaya ve işlemeye olanak tanımaktadır. Bu, analitik işlemleri, rapor hazırlama süreçlerini ve nihai planlamaları daha erişilebilir hale getirebilmektedir. Farklı departmanlardaki verileri karşılaştırarak, işletmenin farklı yönlerini eşzamanlı olarak takip etme imkanı sağlamaktadır.

Kalite Yönetim Sistemi Geliştirme: Yapay zeka, ERP sistemleriyle entegre edildiğinde kalite kontrol süreçlerini iyileştirebilmektedir. Bu teknoloji, üretim aşamalarındaki kontrolleri ve onayları yönetebilir ve otomasyon sayesinde ilgililere bildirimler gönderebilmektedir. Gelişmiş kalite kontrol mekanizmaları, üstün nitelikte ürünler ve müşteri deneyimleri sağlayarak işletmeye daha fazla iş fırsatı sunar. Başlangıçta yapılan küçük yatırım, zamanla önemli kazançların elde edilmesini mümkün kılmaktadır.

Güçlendirilmiş Veri Güvenliği: Veri güvenliği modern dünyada büyük önem taşımaktadır. İşletmeler veri koruma konusunda ciddi adımlar atsa da, yüksek profilli ihlaller gelişme potansiyeli olduğunu göstermektedir. ERP sistemleri güçlü güvenlik kontrolleriyle müşteri bilgilerinin ve hassas iç verilerin korunmasına katkı verebilmektedir.

Geliştirilmiş Risk Yönetimi: ERP yazılımı, muhasebe ve finansal süreçlerdeki hata riskini azaltmakta, risk yönetimini iyileştirmekte ve uyum odaklı bir yapı sağlamaktadır.

Müşteri Odaklı Kültür Geliştirme: İşletmenin müşterilerine daha iyi bir deneyim sunması, işletmenin daha uyumlu, üretken ve verimli hale gelmesini sağlarken, maliyetlerin düşmesine, ürün kalitesinin yükselmesine ve kar marjının artmasına katkıda bulunur.

4.2. ERP İle Muhasebenin Evrimi: Entegrasyonun Gücü

ERP sistemleri, özellikle muhasebe gibi temel iş süreçlerini bütünleşik bir yapıda entegre eden yazılımlar olarak tanımlanabilir. Bu sistemler, finansal, düzenleyici ve yönetsel işlevleri merkezi bir yapı altında toplayarak verilerin hızlı, doğru ve sistematik bir şekilde işlenmesine olanak tanımaktadır. Ayrıca, ERP programları muhasebe alanında sadece veri toplama ve raporlama mekanizmaları sunmakla kalmaz, aynı zamanda karar alma süreçlerini

iyileştirmek için iş süreçlerinin optimizasyonunu da sağlamaktadır (Kurnaz ve Kestane, 2019, s.152).

ERP sistemlerinin muhasebe ile olan etkileşimi, özellikle finansal işlemlerin hızlı ve sorunsuz bir şekilde yürütülmesine yönelik önemli katkılarda bulunmaktadır. Bu sistemler, muhasebe süreçleriyle gerçek zamanlı etkileşim kurarak finansal durumların anında izlenmesini mümkün kılmaktadır. Tedarik zinciri, üretim, envanter ve satış gibi süreçlerdeki finansal işlemler doğrudan muhasebe kayıtlarına entegre edilmekte, bu da mali tablolara güncel ve güvenilir bir biçimde erişim sağlamaktadır. Örneğin, stok hareketlerinin anlık olarak maliyet muhasebesine entegrasyonu dönem sonu stok değerlemelerinin hızla ve doğru bir şekilde gerçekleştirilmesine olanak tanımaktadır.

ERP sistemlerinin finansal tablolar üzerindeki en önemli etkilerinden biri, raporlama ve uyumluluk süreçleridir. ERP sayesinde finansal raporlar standartlaştırılıp sistematik bir yapı kazanmakta ve yasal mevzuata uygun hale getirilmektedir. Ayrıca, dijitalleşme sayesinde işlemlerin izlenebilirliği artmakta ve denetim süreçleri hızlanmaktadır. Bu sayede ERP uygulamaları, muhasebe departmanlarının iş yükünü azaltırken, finansal durumlarını daha kapsamlı bir şekilde yönetmelerine olanak tanımaktadır. Bu durum, planlamada daha güçlü bir finansal temele sahip olunmasını sağlamaktadır.

Geleneksel muhasebe yöntemlerinde kağıt üzerindeki işlemler, modern teknolojik olanaklar sayesinde artık tamamen bilgisayar destekli programlarla ve bütünsel veri tabanları aracılığıyla eş zamanlı olarak gerçekleşmektedir. Bu bilgisayar teknolojileri ve kullanılan yazılım paketleri dikkate alındığında, muhasebe bilgi sistemlerindeki işlem süreleri kısalmış; ön muhasebe, kayıt tutma ve vergisel işlemler gibi rutin işler otomatikleştirilerek zaman ve iş gücü tasarrufu sağlanmıştır. Bu çerçevede, ERP sistemleri içindeki ilişkisel veri tabanları ve bilgisayar ağları üzerindeki web tabanlı belge ve kayıt düzeni, işletmelerin faaliyet hızını artırmış ve verimlilik sağlamıştır (Sevim ve Bülbül, 2016, s. 64-65).

Muhasebe uygulamalarının hem ulusal hem de uluslararası standartları karşılaması, geliştirilecek ve kullanılacak ERP yazılımlarının tasarımına yön vermiştir. İşletmeler, seçtikleri yazılımın dünya standartlarına uygun olması gerektiğinin bilincinde olduğundan, program seçiminde genellikle bu uyumu varsayarak diğer özelliklere odaklanmaktadır. Her işletmenin faaliyet gösterdiği sektör farklılık gösterdiğinden, kullanılacak ERP yazılımları da bu sektörel farklılıklara göre modüler bir yapıya sahip olacak şekilde düzenlenebilir. Örneğin, üretim yapan bir işletme için üretim modülü vazgeçilmezken, hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için stok

ve kasa modüllerinin bulunması zorunluluk arz eder (Ural ve Apalı, 2023, s.208).

ERP sistemleri, bir işletmenin tüm veri ve bilgi işlem faaliyetlerini entegre etmeye yardımcı olurken genellikle kullanıcı dostu bir yapıya sahiptir ve geniş veri saklama kapasitesine sahip veri tabanlarından yararlanmaktadır. Bu sistemler, veri tabanlarının entegrasyonunda ilişkisel veri tabanı uygulamalarını kullanmaktadır. İlişkisel ya da ortak model olarak adlandırılan bu yapı, muhasebe bilgi sistemi içindeki ilişkili tablo ve dosyaları kullanır. İlişkisel veri tabanı uygulamaları sonucunda ortaya çıkan bu sistem, süreçle ilgili tüm ilişkileri bütüncül bir şekilde sunmakta ve birçok işletme, bu sayede kurumsal bilgi bankası oluşturarak muhasebe bilgi sistemi üzerinden işletme fonksiyonları arasındaki bilgi tutarlılığını artırmaktadır (Demir & Bahadır, 2006:4).

5. Sonuç

Sürdürülebilir rekabet üstünlüğünü sağlama perspektifinde muhasebe bilgi sistemleri ve bütünleşik sistemler önemli bir rol oynamaktadır. Bu sistemler, işletmelerin piyasada uzun vadede rekabet avantajını korumasına olanak tanıyan stratejik çözümler ve kaynaklar sunmaktadır. Muhasebe bilgi sistemleri ve bütünleşik sistemlerin sağladığı şeffaflık ve depolama verimliliği, işletmelere ekonomik durumlarını detaylı bir şekilde görme ve bu sayede maliyet tasarrufu yaparak daha güçlü bir konum elde etme imkânı vermektedir.

Muhasebe bilgi sistemleri, finansal verilerin saklanması, analiz edilmesi ve raporlanması süreçlerini etkinleştiren yazılım ve bağlantıların entegre bir biçimde oluşturduğu yapıdır. Bu sistemlerin entegre kullanımı, işletmenin çeşitli departmanları arasında veri paylaşımını geliştirerek, karar verme süreçlerini hızlandırarak hataların azalmasını sağlamaktadır. Örneğin, muhasebe sistemi ile üretim veya tedarik zinciri yönetimi gibi sistemlerin entegre edilmesi, finansal verilerin doğrudan izlenebilirlik kazanmasına ve gerçek zamanlı veri analizlerinin yapılabilmesine olanak tanımaktadır. Bu sayede, işletme daha etkili bir biçimde kaynaklarını dağıtabilmekte, verimli kullanabilmekte ve maliyetleri düşürebilmektedir.

Kurumsal Kaynak Planlama (ERP), birçok entegre sistem uygulaması arasında yaygın olarak kullanılmakta olup, tüm işletme faaliyetlerinin tek bir platform üzerinde toplanmasını sağlamaktadır. Bu sistem, işletmelerin etkinlik alanlarını genişletmesine olanak tanımaktadır. Muhasebe ve finans modülleri üzerinden elde edilen finansal tablolar, ERP sisteminin önemli bir parçasıdır ve bu sayede finansal tabloların doğruluğu artarken, finansal

analizlerin gerçekleştirilmesini kolaylaştırmaktadır. Böylece işletmelerin kalıcı ve sürdürülebilir rekabet avantajı elde etmesi sağlanırken, piyasa değişikliklerine hızlı yanıt verebilme kabiliyetlerinin de yükseltmektedir.

Sonuç olarak, muhasebe bilgi sistemleri ve bütünleşik sistemlerin etkin kullanımı, uzun vadeli rekabet avantajını sürdürmelerini desteklemekte ve piyasadaki değişimlere daha esnek yanıt verebilmelerini sağlar. Bu yapısal özellikler, muhasebe bilgi sistemi ve entegre sistemler, sürdürülebilir büyümeyi başarmak isteyen işletmeleri destekleyebilme kapasitesine sahiptir.

Kaynakça:

- Aktaş, R. (2009). *Bütünleşik sistemler ve muhasebe etkileşimi* (1. Basım). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Al-Hiyari, A., AL-Mashregy, H.M., Mat, N.K.N., and Alekam, M.J. (2013). *Factors that affect accounting information system implementation and accounting information quality: A Survey in University Utara Malaysia*. American Journal of Economics 2013, 3(1): 27-31.
- Allawi, K, M., Mijbil, S,H.& Sallomi, R,K. (2019). *The compatibility between lean accounting and cleaner producton for achieving competitive advantage*. Polish Journal Of Management, 20(2), 73-82.
- Demir, B. (2010). *Muhasebe bilgi sistemlerinde bilgi kalitesi*. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (48), 142-153.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2006). *Kurumsal kaynak planlaması (ERP) sistemlerinin maliyetlere ve işletme performansına etkileri*. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 8(3), 57 – 70.
- Ditkaev, K. (2023). *Strategic management accounting on competitive advantage*. International Journal of Asian Business and Information Management, 14(1), 1-17.
- Fitrios, R. (2019). *Factors that influence accounting information system implementation and accounting information quality*. International Journal of Scientific & Technology Research. 5(4):192-198.
- Han, V, L,L. (2018). *Creating better humans towards sustainable competitive advantage for small and medium-sized accounting firms in malaysia*. International Conference on Leadership and Management , 56, 1-10.
- Hosain, M. S. (2019). *The impact of accounting information system on organizational performance: Evidence from Bangladeshi small & medium enterprises*. Journal of Asian Business Strategy, 9(2): 133-147.
- Kaneko, P. & Yimruan, S. (2017). *Combination of strategic management accounting implementation, organizational culture, and human resource accounting capabilities on sustainable competitive advantage: Literature review on Thai Traditional puppetry businesses*. PSAKU International Journal of Interdisciplinary Research, 6(1), 67-78.
- Kurnaz, N. ve Kestane, A. (2019). *ERP Sistemlerinin Muhasebe Bilgi Sistemine Entegrasyonu ve Finansal Raporlama Yansımaları*. Dumlupınar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Dergisi,61,145-158.
- Myob Acumatica. (2024, 06 November). *14 ERP system benefits to consider in the selection process*. Retrieved from:
- <https://www.myob.com/au/resources/guides/erp/erp-system-benefits?srsltid=AfmBOoqWMIxmL5VJkTn6j68G1JwTgF4y4Vduh0pb1Lydc5r-nEMGzRFQI>

- Nguyen, H. T. , Kweh, L.Q., Tri, T.H. (2024). *Linking the accounting information system performance and competitive advantages of smes*. International Journal Of Industrial Management. ISSN: 2289-9286, E-ISSN: 0127-564X, VOLUME 18, NO. 3, 2024, 132 – 140.
- Romney, Marshall B, and Steinbart, Paul J. (2012). *Accounting information systems*. <https://lunarintcollege.edu.et/wp-content/uploads/2022/07/Romney-2012-Accounting-Information-System.pdf>
- Sap. (2024, 06 November). *What is ERP?*. Retrieved from: <https://www.sap.com/products/erp/what-is-erp.html>.
- Sevim, A., ve Bülbül, S. (2016). *Kurumsal kaynak planlaması (Enterprise resources Planning-ERP) sistemlerinin muhasebe bilgi sisteminin verimliliğine etkileri*. ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi, 3(6), 54-70.
- Umar, A,M. & Sambo, A. (2021). *Information technology capabilities and competitive advantage: A review*. International Journal of Technology and Systems, ISSN 2518-881X (online) 6(1), 1-17.
- Ural, T.T. ve Apalı, A. (2023). *Kurumsal Kaynak Planlaması ve Muhasebesi*. In: Alpağut, S. (ed.), Ekonomi ve Finans Çalışmaları (1.Basım), s. 195-212. Gaziantep: Özgür Yayınları.
- Wijayanti, P., Mohammed, S.I., Daud, D. (2024). *Computerized accounting information systems: An application of task technology fit model for microfinance*. International Journal of Information Management Data Insights 4 (2024) 100224. DOI:
- Yay Özer, Elif., & Ercan, Cuma. (2023). *İşletme yönetim kararlarında muhasebe bilgi sisteminin etkisi ve örnek uygulama*. ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi, 10(22), 1-15.

Muhasebe Paket Programlarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleriyle Değerlendirilmesi

Tevhit Kahraman¹

Adem Gömrükçü²

Özet

Bu çalışma, Erzincan ilinde faaliyet gösteren mali müşavirlerin kullandığı muhasebe paket programlarının seçimini etkileyen faktörleri çok kriterli karar verme (ÇKKV) yöntemleriyle değerlendirmiş ve elde edilen bulguları pazarlama açısından yorumlamıştır. Araştırmada, program tercihini belirleyen kriterlerin ağırlıklandırılmasında SWARA yöntemi uygulanmış, ardından CODAS yöntemi ile alternatif programlar performans puanlarına göre karşılaştırılmıştır. SWARA sonuçları, mali müşavirlerin yazılım seçiminde en kritik faktörün programların web tabanlı olması olduğunu ortaya koymuştur. Bu bulgu, pazarlama açısından değerlendirildiğinde, yazılım sağlayıcılarının bulut tabanlı çözümlere yönelmesinin kullanıcı deneyimini artırdığı, erişilebilirliği kolaylaştırdığı ve marka konumlandırması üzerinde stratejik bir avantaj sağladığı şeklinde yorumlanmaktadır. CODAS yöntemine göre alternatifler arasından en yüksek performansı gösteren alternatifin web tabanlı olmamasına rağmen A4 (LOGO programı) olduğu bulunmuştur. Elde edilen bulgular hem uygulayıcılara hem yazılım geliştiricilerine ürün konumlandırma, müşteri değeri yaratma, teknoloji yatırımlarına yönelme ve hedef pazar stratejileri gibi konularda önemli çıkarımlar sunmaktadır. Bu yönüyle çalışma, muhasebe bilişim sistemleri ile pazarlamayı, paket program seçiminde bir noktada buluşturmaktadır.

- 1 Dr. Öğr. Üyesi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Erzincan, Türkiye, tkahraman@erzincan.edu.tr, ORCID: 0000-0003-0060-6435
- 2 Yüksek Lisans Öğrencisi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşleme ABD, Erzincan, Türkiye, adem.gomrukcu@erzincan.edu.tr, ORCID: 0009-0001-8930-4486

GİRİŞ

Muhasebe işlemleri ile ilgili veri girişleri ve gerekli olan raporlar önceki yıllarda muhasebeciler tarafından manuel olarak yapılmaktaydı. Manuel olarak yapılan kayıtların uzun zaman alması, yüzde yüz doğruluğa ulaşılamaması olumsuzluklarını beraberinde getirmektedir. Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak, zaman kazanmak, para tasarrufu sağlamak, doğruluğu artırmak, dosyaları paylaşmak, veri güvenliğini artırmak ve üretkenliği daha gelişmiş bir seviyeye getirilmesini sağlamak amacıyla dijital muhasebeye geçmek zorunluluğu doğmuştur.

Muhasebe uygulamalarında kullanılan yazılımların çeşitliliğinin artması, kullanıcıların yazılım seçiminde rasyonel ve bilimsel yöntemlere dayalı bir yaklaşım geliştirmesini zorunlu kılmaktadır. Çünkü program seçimi, hem mesleki verimliliği hem de müşteri hizmet kalitesini doğrudan etkilemektedir. Bu bağlamda ÇKKV yöntemleri, alternatif yazılımlar arasında objektif bir değerlendirme yapma imkânı sunmakta ve karar vericilerin hem teknik hem de davranışsal kriterleri aynı anda dikkate almasına olanak tanımaktadır. Literatürde SWARA ve CODAS gibi yöntemler, karar vericilerin öznel değerlendirmelerini sistematik şekilde matematiksel modele dönüştürmesi nedeniyle son yıllarda sıklıkla kullanılmaktadır.

Bu çalışmada, mali müşavirlerin kullandığı paket programların seçiminde etkili kriterler belirlenmiş ve bu kriterlerin önem dereceleri SWARA yöntemi ile analiz edilmiştir. SWARA sonuçları, günümüz teknoloji kullanım eğilimlerine paralel biçimde, yazılımların web tabanlı olmasının en kritik kriter olduğunu göstermiştir. Bu bulgu, pazarlama açısından değerlendirildiğinde, kullanıcıların erişilebilirlik, esneklik, mobil uyum ve sürekli güncellenebilir hizmet beklentilerine işaret etmektedir. Program geliştiriciler açısından ise pazarda rekabet avantajı kazanmak için müşteri odaklı dijital çözümlerin önemini vurgulamaktadır. Çalışmanın ikinci aşamasında CODAS yöntemi kullanılarak alternatif yazılımlar performanslarına göre sıralanmış ve analiz sonucunda LOGO paket programının en uygun alternatif olduğu belirlenmiştir. LOGO'nun seçilmesinde hem teknik performansının yüksekliği hem de pazarlama kapsamında güçlü marka bilinirliği, yaygın kullanıcı ağı ve satış sonrası destek hizmetlerinin etkili olduğu değerlendirilmektedir.

1.KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Türkiye'deki Muhasebe Mesleğinin Gelişimi

Muhasebe ve denetim mesleğinin gelişmesinin yasal dayanağı 1932 senesinde başlamaktır. 1932 senesinde ilk meslek yasa tasarısı yapılmış fakat

gerekli ilgiyi görmediğinden Maliye Bakanlığı arşivlerinde kaybolmuştur. 1938 yılında çıkartılan hesap Mütchassıslığı Tasarısı Türkiye büyük Millet Meclisine getirilmiş karşı çıkmalar sonucunda tasarı geri çekilmiştir (Aslan vd., 2023, s. 8-10; Yünlü, 2020, s. 182-185). 1964 yılında kurulan bir komisyon tarafından muhasebe el kitabı hazırlanmış, 1968 yılında bastırılmış ve 1971 yılında Tek Düzen Muhasebe Komisyonu tarafından hazırlanan tek düzen Muhasebe Sisteminin Genel Muhasebe Bölümü 1972 yılında uygulanmaya konulmuştur. 1974 yılında Tek Düzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında karşılaşılan güçlükler ve noksanlıklara çözüm getirmek amacıyla kurulan komisyon, 1976 yılında Tek Düzen Maliyet Muhasebesi rehberi hazırlanmış ve 1977 yılında itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Muhasebe mesleğinin gelişimine ilişkin en önemli girişimlerin başında 1976 yılında kurulan Muhasebeciler, Mali Müşavirler Birliği Derneğinin kurulması gelmektedir. Bu örgütün devamı itibariyle Birlikleri bünyesinde barındıran TÜRMOB ("Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği") kurulmasıyla meslek birlikleri daha önemli konuma getirilmiştir (Güvemli, 2013, s. 140; Güvemli & Aytulun, 2013, s. 21-23; Apalı & Çulcu, 2023, s. 71-74). Kurum; muhasebeci ve mali müşavirlerin haklarını korumak ve meslek standartlarını geliştirmek için çalışan bir meslek kuruluşudur. TÜRMOB, Türkiye genelindeki meslek odalarının bir araya getirilmesiyle oluşturulmuş bir meslek birliğidir.

01.06.1989 yılında kabul edilen 3568 Sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" devreye alınmıştır. Bu Kanunda yer alan serbest Muhasebeci ibaresi 26.07.2008 tarihinde yayımlanan 26948 sayılı Resmi Gazetede Kanun ile metinden çıkartılmıştır. Bu tarihten itibaren meslek elemanları serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavir unvanıyla faaliyette bulunmaya devam etmişlerdir (Arıkan & Güvemli, 2013, s. 48).

1.2. Dijital Makinaların Gelişimi ve Kullanım Alanları

Dijital Muhasebe uygulamalarına sebep olan bilgisayarların tarihi gelişimini genel olarak kısaca gözden geçirdiğimizde, dijital makinaların gelişimi insanoğlunun hesap yapmak amacıyla icat ettiği makinalarla başlamaktadır. Hesap yapmak işlemini hızlandırmak için otomatik bir makinanın kullanılabileceği fikri M.Ö. 1000 yıllarına kadar dayanmaktadır. Bu yıllarda ilk kez Çinlilerin kullandığı kabul edilen Abaküs, bu anlamda ilk mekanik hesaplayıcı, dolayısıyla da bilgisayarın atası olarak kabul edilebilir (Tekin, 2018, s. 42; Ifrah, 2001, s. 57).

Hesap makinesi sayılabilecek ilk icat 1642 yılında Pascalline adıyla çıkartılmış olan hesap makinesidir. Bu hesap makinesi sonraki yıllarda geliştirilerek 1980 li yıllarda delikli kart sisteminin kullanıldığı makine icadı takip etmiştir. Bunu takiben 1951 yılında verileri depolayabilen, disket ve sabit disklerin oluşumu sağlanmıştır. Elektronik anlamda yapılan devrimler sonucunda önemli gelişmeler sağlanmıştır. 1970 yılından sonra entegre devre teknolojisinde hızlı gelişmeler devam etmiş, mikroçipler üretilmiş ve hızlı merkezi işlem birimi oluşturulmuştur. 1981 yılı sonrasında üretilen dijital makinalarda yani bilgisayarlarda, makinalar tarafından anlaşılan programlama dillerinde programlar yazılmış, 1983 yılında ise içinde sabit disk kullanılan bilgisayarlar üretilmiştir. (Gürbüz, 2019, s. 73; Ceruzzi, 2012, s. 44).

Dijital makinalardaki bu gelişmeler paralel olarak çok farklı alanlarda bilgisayar paket programları hazırlanmıştır. Diğer mesleklerle ilgili programlar yanında muhasebe mesleği de dijitalleşme sonucunda değişmeye ve gelişmeye başlamıştır. Bilgisayar sistemleri sayesinde hazırlanan muhasebe paket programlar; muhasebecilerin iş yükünün azaltılmasında, geleneksel yöntem kullanılarak yapılan muhasebe işlemlerindeki karmaşık ve zor muhasebe işlemleri, kolay ve hızlı bir şekilde yapılmaya başlanmıştır (Romney & Steinbart, 2018, s. 35; Gelinaz vd., 2018, s. 102).

1.3. Dijital Muhasebe Nedir, Faydaları Nelerdir?

Genel olarak açıklamak gerekirse dijital muhasebe; işletmelerin mali olaylarında meydana gelen değişiklikleri elektronik ortamda kaydetme, raporlama, analiz yapma ve depolama işlemlerini kapsamaktadır. Dijital muhasebe sayesinde, işletmelerin kayıt edilmesine ilişkin verilerini kâğıt üzerinde saklamayı ortadan kaldırmakta, muhasebecilerin ticari paket program yazılımlarını kullanmalarını ve muhasebe döngüsünü daha verimli ve hatasız kullanmalarını sağlamaktadır (Belfo & Trigo, 2013, s. 357; Romney & Steinbart, 2018, s. 34). Dijital muhasebe, muhasebe yazılımları aracılığıyla muhasebecilerin veri girişi, rapor hazırlama, vb. işlemlerini manuel olarak gerçekleştirdikleri muhasebe ile ilgili her şeyi kısa vadede raporlayarak zaman tasarrufu sağlamaktadır. Muhasebe mesleğinde, bilgisayar muhasebe yazılımlarının sağladığı otomasyon sistemi sayesinde kayıt sisteminden sonra yapılacak işlemler otomatik olarak sonuçlandırılacak ve bu sayede muhasebecilerin iş yükü hafifleyecektir. Dijital muhasebe, geleneksel (manuel kayıt) muhasebe uygulamalarının ortaya çıkardığı hataların meydana gelmesini engellemektedir. Dolayısıyla dijital muhasebe veri doğruluğunu artırarak güven sağlamaktadır (Hurt, 2013, s. 76; Laudon & Laudon, 2020, s. 114). Dijital muhasebe, manuel muhasebenin getirdiği

yavaşlık ve zaman kaybını ortadan kaldırarak, hızlı ve doğru finansal veriler sağlayıp işletmelerin büyümesine ve iç hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.

Günümüzde muhasebe mevzuatlarının karışık, değişken ve zor anlaşılabilir olması yanında, şirketlerin ve tüm işletmelerin muhasebe kayıtlarını tutma zorunlulukları, muhasebeye verilen önemi daha da artırmıştır (Akdoğan & Sevilengül, 2007, s. 23). İş yerleri çalıştırmak istedikleri personelleri alırken muhasebe bilgisi ve bilgisayarda muhasebe kayıtları tutmalarını şart koşmakta ve bilgisayarla muhasebe yapamayan elemanları işe almamaktadırlar. Dijital ortamda muhasebeciler tarafından yapılan esas faaliyet kayıttır. Kayıt işleminden sonra muhasebe ile ilgili tüm raporlar ve analizler ticari program sayesinde otomatik olarak oluşturulmaktadır (Romney & Steinbart, 2018, s. 41). Dijital muhasebe, her ne kadar zaman zaman siber saldırılar sonucunda veri kaybına sebep olmaktaysa da, günümüzde muhasebe yazılımları yüksek düzeyde güvenilirlik sağladığından ve yedekleme yapma, şifreleme ve depolama özelliğinden dolayı güvenli bir ortam sağlamaktadır (Belfo & Trigo, 2013, s. 361). Her ne kadar dijital muhasebe yukarıda sayılan faydaları sağlamaları yanında, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, bu verilerin mutlaka defter ve belgelere döktürülmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, bu gün artık hiçbir işyeri hesaplarını hesap makinesi, kalem ve defter kullanarak el ile işlemek yoluyla tutmamakta, muhasebe paket programları vasıtasıyla her türlü stok, cari, muhasebe, bordro, vb. çok sayıda muhasebe modülleri sayesinde işlemlerini hatasız ve hızlı bir şekilde bilgisayarlarda yapmaktadırlar. Bilgisayar sistemleri sayesinde yapılan muhasebe işlemleri, pazarda çok sayıda farklı isimlerle oluşturulan muhasebe paket programları vasıtasıyla kayıt altına alınmaktadır.

2. LİTERATÜR ÖZETİ

Yapılan literatür taramasında muhasebe alanında uygulanan ÇKKV yöntemleri, ÇKKV yöntemlerinden SWARA, CODAS ve bu iki yöntemin birlikte kullanıldığı çalışmalardan bazıları Tablo 1’de özetlenmiştir.

Yazarlar	Çalışma Özeti
(Keršulienė, Zavadskas, & Turskis, 2010)	SWARA analizinin literatürdeki öncü çalışmalarından biri olarak kabul edilen bu çalışma, mahkemelerdeki uyumsuzluk problemlerinde rasyonel yöntemin başarılı bir şekilde seçilmesi için kriterlere SWARA analizi yaparak ağırlıklandırılmıştır.
(Tunca vd., 2015)	Yapılan çalışmada muhasebe paket programlarının seçiminde kriterlerin belirlenmesi için AHP yöntemi, alternatiflerin değerlendirilmesinde ise TOPSIS ve ELECTRE yöntemleri kullanılmıştır. Çıkan bulgulara TOPSIS ve ELECTRE yöntemleri kullanılarak her iki yöntem içinde en iyi alternatifin E alternatifi olduğu tespit edilmiştir.
(Orçun & Eren, 2017)	Çalışmada BIST’de işlem gören teknoloji şirketlerinin TOPSIS yöntemi kullanılarak performansları analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara en başarılı şirketin ASELS olduğu görülmüştür.
(Yurdoğlu & Kundakcı, 2017)	Türkiye’de yapılan bu çalışmada ÇKKV yöntemlerinden SWARA ve WASPAS kullanılarak internet sunucusu seçimi yapılmıştır. Çıkan bulgulara K2 kriterinin en önemli kriter olduğu tespit edilmiştir. WASPAS yöntemiyle ise en iyi alternatifin A6 alternatifi olduğu tespit edilmiştir.
(Bedir vd., 2018)	Kırıkkale ili özelinde yapılan bu çalışmada ÇKKV yöntemleri kullanılarak taşeron firma seçimi için analiz yapılmıştır. ANP ve PROMETHEE yöntemleri kullanılarak yapılan analizler neticesinde MAK şirketi en iyi alternatif olarak bulunmuştur.
(Tuş & Aytaç Adalı, 2018)	Personel seçimi CRITIC, PSI ve CODAS yöntemi ile yapılmıştır. En iyi personelin A4 olduğu tespit edilmiştir.
(Ayçın & Aşan, 2019)	Bu çalışmada muhasebe bilgi sistemleri SWARA ve MABAC yöntemleriyle değerlendirilmiştir. En önemli kriterin kullanım özellikleri/fonksiyonellik olduğu en iyi alternatifin ise IAS olduğu bulunmuştur.
(Çınaroğlu, 2019)	Çalışmada otomotiv sektöründe faaliyet gösteren ve 2017 yılında net satış tutarları açısından FORTUNE 500 listesinde ilk 10 sırada bulunan firmaların performansa göre sıralaması gerçekleştirilmiştir. SWARA ve COPRAS yöntemleri kullanılarak yapılan çalışmada en önemli kriterin net satış olduğu, en iyi alternatifin ise Ford Otomotiv Sanayi A.Ş. olduğu bulunmuştur.
(Çanakçıoğlu, 2019)	Mali müşavirlerin müşteri seçim kriterleri ve karar alternatifleri için önce AHP yöntemi kullanılarak ağırlıklandırılmıştır. Modelin ikinci aşamasında AHP yöntemi ile MAUT yönteminin entegre edildiği hibrid bir model kullanılmış ve alternatifler arasında en iyi seçim yapılmıştır. Çıkan bulgulara en önemli kriterin ‘muhasebe departmanının mesleki yeterliliği’ olduğu, en iyi alternatifin ise ‘küçük ve mikro ölçekli işletmeler’ olduğu bulunmuştur.
(Ulutaş, 2020)	Yapılan çalışmada kargo şirketi seçimi SWARA ve CODAS yöntemleriyle değerlendirilmiştir. En önemli kriterin ZT (zamanında teslim), en uygun alternatif ise KF1 olduğu tespit edilmiştir.
(Özdağoğlu vd., 2020)	Biyokimya hormon cihazı seçimi SWARA, WSM ve CODAS yöntemleriyle alternatifler değerlendirmiştir. En önemli kriterin ‘güvenilir sonuç elde edilmesi’ iken en uygun alternatifin ise A2 olduğu bulunmuştur.

(Çilek, 2022)	LBWA yöntemi kullanılarak kripto talebini etkileyen faktörler değerlendirilmiştir. 7 kriter arasından en önemli kriterin yıllık ortalama getiri olduğu tespit edilmiştir.
(Baki, 2022)	Bu çalışmada bulut hizmet sağlayıcılarının seçimi için ROC ve CODAS yöntemleri uygulanmıştır. En önemli kriterin P kriteri (Ürünün belirli koşullar altında kullanıldığında belirtilen işlevleri sağlayabilme yeteneği) olduğu, en uygun alternatifin ise A3 alternatifi olduğu tespit edilmiştir.
(Bayram, 2022)	Türkiye'deki özel sermayeli bankaların performans analizi SWARA ve CODAS yöntemleriyle yapılmıştır. Yapılan çalışmada en önemli kriterlerin sermaye yeterliliği ve karlılık olduğu tespit edilmiş, en uygun alternatiflerin ise Garanti ve Akbank olduğu bulunmuştur.
(Yücel & Bağdat, 2023)	Yapılan çalışmada üniversitelerdeki akademisyenlerin muhasebe paket programlarının seçimi etkileyen kriterler analiz edilmiştir. Çıkan bulgularda en önemli kriterin web tabanlı kullanım olduğu tespit edilmiştir.
(Çıtak & Ünlü, 2024)	Türkiye'de faaliyet gösteren ticari bankaların sürdürülebilirlik performansı TOPSIS, ARAS ve WASPAS yöntemleri kullanılarak analiz edilmiştir. Bulgularda en iyi performansa sahip bankanın Akbank A.Ş. olduğu tespit edilmiştir.
(Abdulsalam vd., 2024)	Kablosuz iletişim teknolojileri CODAS ve CRITIC yöntemleriyle değerlendirilmiş ve kapsama alanları için de en iyi alternatifin 5G olduğu tespit edilmiştir.

Literatürde çok kriterli karar verme yöntemlerinin muhasebe alanında ve farklı sektörlerde uygulandığı çokça çalışma olduğu görülmüştür. SWARA ve CODAS yöntemlerinin birlikte uygulandığı çalışma ise literatürde az sayıdadır. Çalışmanın bu yönüyle ve farklı kriterlerin kullanımıyla literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

3. YÖNTEM

3.1. SWARA Yöntemi

SWARA Yöntemi 2010 yılında (Keršulienė, Zavadskas, & Turskis, 2010) tarafından bulunan birçok kriterli karar verme yöntemidir. Problemlerin çözümü için SWARA yöntemi kullanılarak kriterlerin ağırlıkları belirlenmektedir. Sıklıkla kullanılan SWARA yönteminin açılımı “Step-Wise Weight Assessment Ratio Analysis”dır. Türkçe’ye ise “Adım Adım Ağırlık Değerlendirme Oran Analizi” olarak çevrilmiştir. SWARA uzman görüşüne dayanan subjektif bir yöntemdir. Kriterlerin görece önem düzeyleri uzmanlar tarafından belirlenir. Oransal bir değerlendirme yöntemi olan SWARA yönteminin temel özelliği kriter ağırlıklarının belirlenmesi aşamasında, kriterlerin önem oranlarına ilişkin uzman görüşlerinin tahmin edebilme yeteneğidir.

SWARA yönteminin adımları aşağıdaki gibidir (Keršulienė, Zavadskas, & Turskis, 2010);

1.Adım- Önem Derecelerinin Sıralandırılması

Karar vericiler/Uzmanlar kendisine göre en önemli kriteri belirler. En önemli kritere 1,00 puanını vererek bütün kriterlere puanlar verilir.

$$p_j^k ; j=1, \dots, k=1, \dots, l; 0 \leq p_j^k \leq 1 \text{ olarak gösterilir}$$

2.Adım- Görelî Ortalama Önem Puanının Hesaplanması

Bu adımda bütün kriterler için görelî ortalama önem puanı hesaplanmalıdır. l karar verici/uzman sayısını göstermek üzere karar vericiler tarafından kriterlere verilen görelî önem puanları her bir kriter ortalaması için Formül (1) yardımıyla hesaplanır.

$$S_j = \frac{\sum_{k=1}^l p_j^k}{l} ; j = 1, \dots, n \quad (1)$$

3.Adım- Ortalama Değerin Karşılaştırmalı Önem Değerinin Hesaplanması

Bütün kriterleri görelî ortalama önem puanlarına göre büyükten küçüğe doğru sıralanır ve karşılaştırması yapılır. Bu yapılan karşılaştırmalar neticesinde ortalama değerî karşılaştırmalı önemi s_j değeri hesaplanacaktır. c_j değerleri ise $j+1$ kriterlerinin j kriterine göre ne kadar önemli olduğunu gösterecektir ve ikili karşılaştırma yöntemiyle elde edilecektir.

4.Adım- Katsayı Değerinin Hesaplanması

Bütün kriterler için katsayı değeri c_j , Formül (2) ile hesaplanacaktır. En büyük s_j değeri olan kritere ait katsayı değeri $c_j = 1$ değerini alacaktır.

$$C_j = S_j + 1 ; j = 1, \dots, n \quad (2)$$

5.Adım- Düzeltîlmîş Ağırlıkların Hesaplanması

Bütün Kriterler için düzeltilmiş ağırlıklar (s'_j) , Formül (3) yardımıyla hesaplanacaktır. İlk sırada yer alan kriterin düzeltilmiş ağırlığı $s'_j = 1$ ' dir.

$$S'_j = \frac{S'_{j-1}}{c_j} ; S'_{j-1} > S_j \quad (3)$$

6. Adım- Nihai Ağırlıkların Hesaplanması

Bütün kriterler için Formül (4) ile nihai ağırlıklar (W_j) hesaplanacaktır.

$$S^j = \frac{S_j^{y_j}}{\sum_{j=1}^n S_j^{y_j}} ; j = 1, \dots, n \quad (4)$$

3.2. CODAS Yöntemi

2016 Keshavarz-Ghorabae vd. tarafından geliştirilen CODAS yöntemi Çok Kriterli Karar Verme Yöntemlerinde alternatiflerin değerlendirilmesi için kullanılır. CODAS yönteminin açılımı “Combinative Distance-based Assessment” dır ve Türkçedeki karşılığı “Birleştirilebilir Uzaklık Tabanlı Değerlendirme” olarak kabul edilmektedir. Alternatiflerin değerlendirilmesi için uygulanan ve literatüre kazandırılan bu yöntem alternatiflerin negatif ideal çözüm uzaklıklarına göre belirlenmesidir. Alternatiflerin tercihi Öklid (Euclidean) ve Taksicab (Taxicab) uzaklıkları ile belirlenir. Negatif ideal çözümünden daha uzak olan alternatifin daha iyi bir alternatif olarak kabul edilmesine dayanan bu yöntemde ilk olarak Öklid uzaklığı kullanılır. Öklid uzaklığının eşit olduğu durumlarda ise Taksicab uzaklığı kullanılır ve çözüme ulaşılır (Keshavarz-Ghorabae, Zavadskas, Turskis, & Antucheviciene, 2016).

CODAS yönteminin adımları aşağıdaki gibidir (Keshavarz-Ghorabae, Zavadskas, Turskis, & Antucheviciene, 2016);

1.Adım- Karar Matrisinin Oluşturulması

$$X = [x_{ij}]_{n \times m} = \begin{bmatrix} x_{11} & x_{12} & \dots & x_{1m} \\ x_{21} & x_{22} & \vdots & x_{2m} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ x_{n1} & x_{n2} & \dots & x_{nm} \end{bmatrix} \quad (5)$$

Oluşturulan karar matrisinde x_{ij} ($x_{ij} \geq 0$ olmak üzere) i . alternatiflerin j . Kriterlere göre performans değerlerini ifade etmektedir.

2.Adım- Normalize Karar Matrisinin Oluşturulması

Performans değerleri doğrusal normalizasyon işlemiyle kriter tiplerine göre normalize edilmektedir.

Fayda kriterleri için;

$$x_{ij}^* = \frac{x_{ij}}{\max x_{ij}}$$

Maliyet kriterleri için;

$$x_{ij}^* = \frac{\min x_{ij}}{x_{ij}}, \quad i = 1, 2, \dots, m \text{ ve } j = 1, 2, \dots, n \quad (6)$$

x_{ij}^* i. Alternatiflerin j. Kriterler altındaki normalize edilen performans değerini göstermektedir.

3.Adım- Ağırlıklandırılmış Normalize Matrisinin Oluşturulması

Bir önceki adımda oluşturulan normalize karar matrisindeki değerler ile kriterlerin önem ağırlığı çarpılır ve ağırlıklandırılmış karar matrisi ortaya çıkar.

$$r_{ij} = w_j n_{ij} \quad (7)$$

w_j ($0 < w_j < 1$ olmak şartıyla) j'inci kriterin ağırlığını ifade etmektedir.

4.Adım- Negatif İdeal Çözüm Değerlerinin Belirlenmesi

Bir önceki adımda oluşturulan matrisin her bir sütununda bulunan en küçük performans değeri alınır ve negatif ideal çözüm değerleri belirlenir.

$$ns = [ns_j]_{1 \times m} \quad (8)$$

$$ns_j = \min r_{ij}$$

5.Adım- Öklid ve Taxicab uzaklıklarının Hesaplanması

Alternatiflerin bir önceki adımda bulunan negatif ideal çözüm değerlerine olan Öklid ve Taxicab uzaklıkları sırasıyla formül (9) ve formül (10) ile hesaplanmaktadır.

Öklid uzaklıklarının hesaplanması için;

$$E_i = \sqrt{\sum_{j=1}^m (r_{ij} - ns_j)^2} \quad (9)$$

Taxicab uzaklıklarının hesaplanması için;

$$T_i = \sum_{j=1}^m |r_{ij} - ns_j| \quad (10)$$

6.Adım- Göreceli Değerlendirme Matrisinin Oluşturulması

Bir alternatifin başkaca alternatiflere karşı olan Öklid ve Taxicab uzaklıkları dikkate alınır ve Formül (11) ve Formül (12) aracılığıyla göreceli değerlendirme matrisi oluşturulur.

$$Ra = [h_{ik}]_{n \times n} \quad (11)$$

$$h_{ik} = (E_i - E_k) + (\psi(E_i - E_k)) \times (T_i - T_k) \quad (12)$$

Burada $k \in \{1, 2, 3, \dots, n\}$, ψ ise iki alternatifin Öklid uzaklık eşitliğini (denkliğini) tanımlayan eşik fonksiyonunu ifade etmektedir.

$$\psi(x) = \begin{cases} 1 & \text{eğer } |x| \geq \tau \\ 0 & \text{eğer } |x| < \tau \end{cases} \quad (13)$$

Formül (9) 'da τ karar verici tarafından belirlenebilen eşik parametresi 0,01 ve 0,05 arasında bir değer olması önerilir. Literatür taramasında bu değer genelde 0,02 olarak belirlendiği görülmüştür. İki alternatifin Öklid uzaklıklarının arasındaki fark τ değerinden az ise, karşılaştırılan alternatifler Taxicab uzaklığı ile kıyaslanır. Yapılan bu çalışmada τ değeri 0,02 olarak belirlenmiştir.

7.Adım- Alternatiflerin Değerlendirme Puanlarının Hesaplanması

Formül (10) da gösterildiği gibi alternatiflerin değerlendirme puanları hesaplanır.

$$H_i = \sum_{k=1}^n h_{ik} \quad (14)$$

8.Adım- Alternatiflerin Sıralanması

Bir önceki adım olan alternatiflerin değerlendirme puanları arasında büyükten küçüğe doğru sıralama yapılır. En yüksek puana sahip olan alternatifin, diğer alternatiflerden daha iyi bir seçim olduğu tespit edilir.

3.3. Veri Seti

Bu çalışmanın kapsamını Erzincan ilinde faaliyet gösteren mali müşavirlerin kullandığı muhasebe paket programları oluşturmaktadır. Bu amaçla, paket program tercihinde uzmanlar tarafından en kritik görülen altı temel kriter ele alınmıştır. Bunlar; web tabanlı olanağı (K1), teknik servis saatleri (K2), fiyat (K3), güncelleme olanağı (K4), satır sayısı (K5) ve modül çeşitliliği (K6) şeklindedir. Bu kriterlerin önem derecelerinin belirlenmesi amacıyla, sübjektif uzman değerlendirmesine dayalı bir yaklaşım olan SWARA yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada ele alınan alternatifler ise, Tablo

2’de gösterilen ve mali müşavirler tarafından en sık kullanılan beş muhasebe paket programıdır. Bu alternatiflerin nihai sıralaması ise CODAS yöntemi ile yapılmıştır.

Tablo 2: Kriter ve Alternatif Ürünler

Alternatif	WEB Tabanı Olanğı	Teknik Servis Çalışma Süresi (Gün / Saat)	Fiyat (₺)	Güncelleme Olanğı	Satır Sayısı	Modül Sayısı
Alternatif 1	Yok	8	15.500,00	Onaylı Otomatik	1000	20
Alternatif 2	Var	8	8.500,00	Otomatik	400	8
Alternatif 3	Yok	1	6.000,00	Talep Edince	300	20
Alternatif 4	Yok	24	6.000,00	Talep Edince	300	17
Alternatif 5	Yok	9	14.000,00	Manuel	555	30

3.4. Bulgular

SWARA analizinin karar matrisi Tablo 3’de, yapılan hesaplamalara ilişkin bulgular ise Tablo 4’de verilmiştir.

Tablo 3: SWARA Karar Matrisi

Karar Vericiler																					
Kriterler		KV1	KV2		KV3		KV4		KV5		KV6		KV7		KV8		KV9		KV10		
K1	2	0,75	1	0,90	1	0,95	2	0,80	6	0,40	1	0,85	2	0,70	2	0,80	1	1,00	2	0,75	
K2	1	0,80	2	0,75	3	0,75	3	0,70	5	0,55	3	0,70	1	0,80	3	0,70	5	0,50	3	0,60	
K3	5	0,60	6	0,40	4	0,70	6	0,50	4	0,60	4	0,65	5	0,50	5	0,55	4	0,60	4	0,50	
K4	3	0,7	3	0,60	2	0,85	1	0,90	3	0,70	2	0,75	3	0,65	1	0,90	2	0,80	1	0,85	
K5	4	0,65	4	0,55	5	0,65	4	0,60	1	0,90	5	0,60	4	0,60	4	0,75	3	0,70	5	0,45	
K6	6	0,45	5	0,50	6	0,60	5	0,55	2	0,75	6	0,40	6	0,40	6	0,40	6	0,05	6	0,35	

10 adet karar vericiye ait kriterlere ilişkin önem derecelerinin sıralaması ve puanları tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 4: Kriterlerin Önem Ağırlıkları

Kriterler	s_j (karşılaştırmalı önem değeri)	k_j (katsayı değeri)	q_j (düzeltilmiş ağırlık)	w_j (nihai ağırlık)
K1		1	1	0,189
K4	0,02	1,02	0,980	0,186
K2	0,08	1,08	0,908	0,172
K5	0,04	1,04	0,873	0,165
K3	0,09	1,09	0,801	0,152
K6	0,11	1,11	0,701	0,137

SWARA analizinde yapılan hesaplamalara ilişkin bulguların verildiği Tablo 4’de, karar vericiler tarafından yapılan değerlendirmede en çok öneme sahip kriterin 0,198 ağırlıkla K1 kriteri olduğu tespit edilmiştir. K1 kriterini takip eden kriterler sırasıyla 0,186 ağırlıkla K4 kriteri, 0,172 ağırlıkla K2 kriteri, 0,65 ağırlıkla K5 kriteri, 0,152 ağırlıkla K3 kriteri ve son olarak 0,137 ağırlıkla K6 kriteri olduğu yapılan hesaplamalar sonucunda tespit edilmiştir.

WEB tabanı olanağı, teknik servis çalışma saatleri, fiyat, güncelleme olanakları, satır sayısı ve modül sayısı uzmanlar/karar vericiler tarafından önemli göstergeler olarak kabul görmüştür. Kriterlerin önem sıralamalarında ise en önemli kriterin WEB tabanı olanağı, en az öneme sahip kriterin ise modül sayısı olduğu saptanmıştır.

CODAS yönteminin bulguları ise şu şekildedir;

Tablo 5’te her bir kritere ait alternatiflere ilişkin veriler yer almaktadır.

Tablo 5: Karar Matrisi

Kriterler	K1	K2	K3	K4	K5	K6
Alternatifler						
A1	1	8	15.000	3	1000	20
A2	2	8	8.500	4	400	8
A3	1	1	6.000	2	300	20
A4	1	24	6.000	2	300	17
A5	1	9	14.000	1	555	30

Alternatiflere ait Öklid ve Taxicab değerleri tablo 6’da verilmiştir.

Tablo 6: Öklid ve Taxicab Uzaklık Değerleri

Alternatifler	Öklid (E_i)	Taxicab (T_i)
A1	0,1659	0,3135
A2	0,1831	0,3492
A3	0,1177	0,1945
A4	0,1992	0,3456
A5	0,1233	0,2062

Tablo 7’de alternatiflerin H indeksleri ve sıralaması verilmiştir.

Tablo 7: Alternatiflerin Değerlendirilmesi ve Sıralanması

Alternatifler	H_i	Sıralama
A1	0,2345	3
A2	0,4240	2
A3	-0,6255	5
A4	0,5294	1
A5	-0,5624	4

Yapılan bu çalışmada SWARA analizi için kriterleri puanlandıran uzmanlar, sektörde uzun yıllardır var olan mali müşavirlerdir. Çalışmanın güvenilirliği açısından Uzman/Karar verici olan mali müşavirlerin en çok tecrübeye sahip olanı 30 yıl, en az tecrübeye sahip olanı ise 17 yıl tecrübeye sahiptir. Uzmanların uzun yıllardaki sektör deneyimi yapılan bu çalışmada SWARA analizi sonucunun daha da güvenilir olmasına katkı sağlamıştır. SWARA analizi sonuçlarında en önemli kriterin WEB tabanlı olanağı olduğu en az öneme sahip kriterin ise modül sayısı olduğu uzmanlar tarafından değerlendirilmiştir. SWARA analizinde çıkan değerler ile alternatifler, CODAS yöntemi ile değerlendirilmiştir.

Tablo 7'ye bakıldığında CODAS yöntemi ile yapılan bu değerlendirme de A4 alternatifinin diğer seçeneklere göre daha iyi bir seçim olacağı bulgusuna ulaşılmıştır. A4 alternatifini sırasıyla A2, A1, A5 ve A3 alternatifleri izlemiştir.

SONUÇ

Bu çalışmada, mali müşavirlerin kullandığı muhasebe paket programlarının seçiminde etkili olan kriterler SWARA yöntemiyle ağırlıklandırılmış daha sonra ise alternatif yazılımlar CODAS yöntemi ile değerlendirilerek en uygun program belirlenmiştir. Elde edilen bulgular, günümüz dijital dönüşüm sürecinin muhasebe mesleği üzerindeki etkilerini açık bir şekilde yansıtmaktadır. SWARA analizine göre en yüksek öneme sahip kriterin web tabanlı olma özelliği olması, mali müşavirlerin mekândan bağımsız çalışabilme, veri güvenliği, bulut tabanlı depolama, sistem güncelliği ve esnek erişim gibi faktörlere verdiği önemin giderek arttığını göstermektedir. Bu sonuç, yazılım sağlayıcıların rekabetçi pazarda güçlü bir konum elde edebilmeleri için web tabanlı altyapılarını geliştirmeleri gerektiğini ortaya koymaktadır. CODAS yöntemiyle yapılan alternatif değerlendirmesinde ise LOGO programının en yüksek performansa sahip yazılım olduğu saptanmıştır. LOGO programı her ne kadar web tabanlı olmasa da diğer kriterlerdeki performansı sebebiyle en iyi alternatif olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmanın pazarlama boyutu değerlendirildiğinde, yazılım firmalarının müşteri beklentilerini doğru analiz ederek teknolojik altyapılarını güncellemesi, müşteri deneyimini iyileştirmesi ve sürdürülebilir hizmet modelleri geliştirmesi pazardaki konumlarını doğrudan etkilemektedir. Özellikle web tabanlı, güncelleme hızı ve teknik destek gibi kriterlerin yüksek ağırlık alması, müşterilerin dinamik bir hizmet ve sürekli erişilebilirlik beklentisini göstermektedir.

Bu çalışma, daha önceki araştırmalarda mali müşavirlerin kullandığı paket programların seçimine ilişkin kriterlerin büyük çoğunluğu genel teknik özellikler üzerinden ele alınırken, bu çalışmada web tabanlı olanağı, teknik servis saati, fiyat, güncelleme olanağı, satır sayısı ve modül sayısı gibi sektöre özgü, güncel ve uygulama odaklı kriterler kullanılmıştır. Bu durum, çalışmanın kriter setini literatürdeki benzer çalışmalardan belirgin biçimde ayırtmaktadır. Ayrıca, literatürdeki mevcut çalışmalarda AHP, TOPSIS veya CRITIC gibi yöntemler kullanılırken bu çalışmada, kriter ağırlıklandırması için SWARA ve alternatif sıralaması için CODAS yöntemlerinin kullanılması, çalışmayı literatürdeki diğer çalışmalardan ayırt edici kılmaktadır. Böylece çalışma, hem kriter setinin niteliksel farklılığı hem de kullanılan ÇKKV yöntemlerinin bütüncül biçimde uygulanmasıyla literatüre yeni bir metodolojik katkı sağlamaktadır. Elde edilen bulguların, mali müşavirlerin yazılım tercih dinamiklerini anlama konusunda hem pazarlama literatürüne hem de uygulayıcılara rehberlik etmesi, çalışmanın değerini artırmaktadır.

Sonuç olarak, SWARA ve CODAS yöntemlerinden elde edilen bulgular, muhasebe yazılımlarının seçiminde teknik kriterlerin yanı sıra pazarlama stratejilerinin de belirleyici olduğunu göstermektedir. Yazılım firmalarının rekabet avantajı elde edebilmesi için müşteri odaklı bir yaklaşım benimsemesi ve web tabanlı çözümlerini geliştirmesi gerekmektedir. Bu çalışma, mali müşavirlerin karar verme süreçlerine bilimsel bir yöntem sunmakla birlikte, yazılım sağlayıcılarına da pazarlama stratejilerini güçlendirmeleri için önemli ipuçları sağlamaktadır.

Kaynakça

- Abdulsalam, K., Babatunde, D., & Adebisi, J. (2024). A CRITIC-CODAS Approach for Ranking Wireless Communication Technologies in Precision Agriculture: Application to Irrigation System. *Journal of Digital Food Energy & Water Systems*, 5(1), s. 134-145.
- Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Apalı, A., & Çulcu, T. (2023). Muhasebe Mesleğinin Son Yüzyıldaki Serüveni. *Karadeniz 12th International Conference On Social Sciences* (s. 69-82). Rize: Academy Global Publishing House.
- Arıkan, Y., & Güvemli, B. (2013). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(5), s. 33-67.
- Aslan, M., Apak, S., Erol, M., & Ayboğa, H. (2023). Türk Muhasebe Mesleği Üzerine Kronolojik Bir İnceleme (1839-2020). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(24), s. 1-16.
- Aydın, E., & Aşan, H. (2019). Muhasebe Bilgi Sistemlerinin SWARA ve MABAC Yöntemleri İle Değerlendirilmesi. *9. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi*. Aydın: İzmir Bakırçay Üniversitesi.
- Aytaç Adalı, E., & Tuş Işık, A. (2017). Bir Tedarikçi Seçim Problemi İçin Swara Ve Waspas Yöntemlerine Dayanan Karar Verme Yaklaşımı. *International Review of Economics and Management*, 5(4), s. 56-77.
- Baki, R. (2022). Bulut Hizmet Sağlayıcısı Seçimi için ROC ve CODAS Tekniklerinin Uygulanması. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 22(1), s. 217-230.
- Bayram, E. (2022). Türkiye’deki Özel Sermayeli Bankaların Finansal Performans Analizi: SWARA Ağırlıklı CODAS Yöntemi. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 24(43), s. 992-1004.
- Bedir, N., Yalçın, H., Özder, E., & Eren, T. (2018). Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleriyle Taşeron Firma Seçimi: Kırıkkale İlinde Bir Uygulama. *Academic Platform Journal of Engineering and Science*, 6(2), s. 25-33.
- Belfo, E., & Trigo, A. (2013). Accounting Information Systems: Tradition and Future Directions. *Procedia Technology*, 9, s. 536-546.
- Ceruzzi, P. (2012). *Computing: A Concise History*. Cambridge: The MIT Press.
- Çakır, E. (2017). Kriter Ağırlıklarının SWARA – Copeland Yöntemi ile Belirlenmesi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama. *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(1), s. 42-56.
- Çanakçıoğlu, M. (2019). Bağımsız Mali Müşavirlerin Müşteri Seçimine Etki Eden Faktörlerin ve Karar Alternatiflerinin AHP ve MAUT Yöntemleri

- Çerçevesinde Değerlendirilmesi: İstanbul Kentine İlişkin Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetim BAKİŞ*(57), s. 165-194.
- Çilek, A. (2022). Kripto Para Talebini Etkileyen Faktörlerin LBWA Tekniğiyle Değerlendirilmesi. *9. Uluslararası Muhasebe Ve Finans Araştırmaları Kongresi Icafr'2022* (s. 204-215). 2022: Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi.
- Çınaroğlu, E. (2019). Fortune 500 Listesinde Yer Alan Otomotiv Sektörü Firmalarının SWARA Destekli COPRAS Yöntemi İle Değerlendirilmesi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(2), s. 593-611.
- Çıtak, Ö., & Ünlü, U. (2024). BİST'te İşlem Gören Bankaların Sürdürülebilirlik Raporlarının ÇKKV Yöntemi ile Değerlendirilmesi. *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, 45, s. 840-857.
- Gelinas, U., Dull, R., & Wheeler, P. (2018). *Accounting Information Systems* (11 b.). Boston: Cengage Learning.
- Gürbüz, S. (2019). *Dijital Çağda İşletme Yönetimi Ve Bilgi Sistemleri*. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Güvemli, O. (2013). Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(4), s. 136-151.
- Güvemli, O., & Aytulun, A. (2013). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği-1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(4), s. 1-26.
- Hurt, R. (2013). *Accounting Information Systems: Basic Concepts and Current Issues* (2 b.). New York: McGraw-Hill.
- Ifrah, G. (2001). *The Universal History Of Computing*. New Jersey: Wiley.
- Keršulienė, V., Zavadskas, E. K., & Turskis, Z. (2010). Selection Of Rational Dispute Resolution Method By Applying New Step-Wise Weight Assessment Ratio Analysis (Swara). *Journal of Business Economics and Management*, 11(2), s. 243-258.
- Keshavarz-Ghorabace, M., Zavadskas, E., Turskis, Z., & Antucheviciene, J. (2016). A New Combinative Distance-Based Assessment (Codas) Method For Multi-Criteria Decision-Making. *Economic Computation and Economic Cybernetics Studies and Research*, 50(3), s. 25-44.
- Laudon, K., & Laudon, J. (2020). *Management Information Systems: Managing the Digital Firm* (16 b.). Londra: Pearson.
- Maghsoodi, A., Poursoltan, P., Antucheviciene, J., & Turskis, Z. (2019). Dam Construction Material Selection By Implementing The Integrated Swara-Codas Approach With Target-Based Attributes. *Archives of Civil and Mechanical Engineering*, 19(4), s. 1194-1210.

- Naldan, F. (2014). ERZİNCAN BAKIRCILIĞI. *Turkish Studies - International Periodical For The Languages, Literature and History of Turkish or Turkic*, 9(10), s. 775-796.
- Orçun, Ç., & Eren, B. (2017). TOPSIS Yöntemi ile Finansal Performans Değerlendirmesi: XUTEK Üzerinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 139-154.
- Özdağoğlu, A., Keleş, M., & Yörük Eren, F. (2020). Swara Tabanlı Wsm Ve Codas Yöntemleri İle Biyokimya Hormon Cihazı Seçimi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(1), s. 371-396.
- Romney, M., & Steinbart, P. (2018). *Accounting Information Systems* (14 b.). New York: Pearson.
- Tekin, V. (2018). *Bilgisayar Teknolojilerinin Tarihsel Gelişimi*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Tunca, M., Aksoy, E., Bülbül, H., & Ömürbek, N. (2015). AHP Temelli TOPSIS ve ELECTRE Yöntemiyle Muhasebe Paket Programı Seçimi. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), s. 53-71.
- Tuş, A., & Aytaç Adalı, E. (2018). Personnel Assessment with CODAS and PSI Methods. *The Journal of Operations Research, Statistics, Econometrics and Management Information Systems*, 6(2), s. 244-256.
- Ulutaş, A. (2020). SWARA Tabanlı CODAS Yöntemi İle Kargo Şirketi Seçimi. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(3), s. 1640-1647.
- VUK. (2023).
- Yalçın, B. (2013). Yöresel Ürünlerin Pazarlanması Üzerine Değerlendirmeler. *Akdeniz Sanat Dergisi*, 6(11), s. 205-213.
- Yurdoğlu, H., & Kundakcı, N. (2017). Swara Ve Waspas Yöntemleri İle Sunucu Seçimi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 38(20), s. 253-269.
- Yücel, S., & Bağdat, A. (2023). Üniversitelerde Muhasebe Eğitiminde Akademisyenlerin Paket Program Tercihini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 6(2), s. 169-187.
- Yünlü, M. (2020). Türkiye’deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi Ve Günümüzdeki Durumu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(18), s. 180-192.

BIT’de 2024 Yılında İşlem Gören Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerinin Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisine Göre Değerlendirilmesi

Bekir Korkmaz¹

Özet

Bu çalışma, Borsa İstanbul’da (BİST) 2024 yılında işlem gören Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının (GYO) yatırım amaçlı gayrimenkullerini, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardına göre incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışmada içerik analizi yöntemi kullanılarak, 49 adet GYO’nun Kamuyu Aydınlatma Platformu’nda yayımlanan konsolide finansal tabloları, dipnot açıklamaları, değerleme raporları ve bağımsız denetim raporları değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda, GYO’ların büyük çoğunluğunun (%93,88) yatırım amaçlı gayrimenkulleri finansal tablolarda ayrı bir kalem olarak sınıflandırdığını, değerlemede ise ağırlıklı olarak gelir indirgeme yöntemini ve emsal karşılaştırma yaklaşımını kullandığını göstermektedir. Çalışmada ayrıca, GYO’ların %100’ünün değerleme kuruluşu bilgilerini açıkladığı ve değerleme işlemlerinde en fazla “Reel Gayrimenkul Değerleme”, “Net Kurumsal Değerleme” ve “TSKB Gayrimenkul Değerleme” firmalarından hizmet alındığı tespit edilmiştir. Bağımsız denetim raporlarında en çok vurgulanan kilit denetim konusu %50 oranıyla yatırım amaçlı gayrimenkuller olup, bunu enflasyon muhasebesinin uygulanması izlemektedir. Elde edilen sonuçlar, GYO’ların yatırım amaçlı gayrimenkul değerlemelerinde şeffaflık, standartlara uyum ve uzman katkısının önemli bir yer tuttuğunu; bu durumun hem finansal raporlamanın güvenilirliğini artırdığını hem de bağımsız denetim kalitesine katkı sağladığını ortaya koymaktadır.

1 Dr. Öğr. Üyesi, Karabük Üniversitesi, Sağlık Hizmetleri MYO, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, Karabük, Türkiye, bekirkorkmaz@karabuk.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-9510-8636

GİRİŞ

Finansal raporlama sürecinin temel çıktıları olan finansal tablolar, işletmelerde gerçekleşen ekonomik olayların karar alıcılar tarafından anlaşılmasını ve değerlendirilebilmesini sağlayan en önemli bilgi kaynaklarıdır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de de vurgulandığı üzere, finansal raporlamanın asli amacı; mevcut ve potansiyel yatırımcılar, kredi verenler ve diğer kaynak sağlayıcıların karar alma süreçlerinde yararlanabilecekleri nitelikli ve güvenilir bilgiyi sunmaktır. Bu kapsamda finansal bilginin ihtiyaca uygun, şeffaf, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun şekilde hazırlanması, hem finansal piyasalara duyulan güveni güçlendirmekte hem de işletmelerin hesap verebilirlik düzeyini artırmaktadır. Günümüzde finansal tablo kullanıcıları açısından varlık ve yükümlülüklerin yalnızca tarihi maliyetleriyle sunulması yeterli kabul edilmemekte; raporlama tarihindeki gerçek değerlere ulaşılabilmesi kritik önem taşımaktadır (Gökgöz & Şentürk, 2015, s.69). Bu doğrultuda, özellikle gerçeğe uygun değer yaklaşımının finansal raporlama uygulamalarında daha yaygın bir kullanım alanı elde ettiği görülmektedir. İşletmelerin finansal işlem ve olaylarını Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) çerçevesinde raporlaması zorunluluğu, bu ihtiyacın karşılanmasına katkı sağlamaktadır. İşletmelerin faaliyetlerini doğru bir şekilde yansıtabilmesi için ekonomik işlemlerin varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider unsurları üzerindeki etkilerinin doğru ölçülmesi ve sınıflandırılması gerekmektedir. Bu nedenle gayrimenkuller işletmeler açısından gerek üretim, satış, yönetim ve depolama gibi faaliyetlere fiziksel altyapı sağlamaları gerekse uzun vadeli değer artışı ve kira geliri potansiyeli sunmaları nedeniyle önemli bir yatırım unsuru niteliği taşımaktadır. Nitekim, gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunulmasına ilişkin yasal düzenlemeler, varlığın iktisap amacı ve kullanım biçimine göre farklılık göstermektedir. Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde stok niteliği taşımayan gayrimenkuller, finansal durum tablosunda “Maddi Duran Varlıklar” altında raporlanırken; TMS/TFRS kapsamında ise söz konusu varlıkların nitelik ve kullanım amacına göre “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” veya diğer gayrimenkul sınıflarında gösterilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletmelere bağımsız nakit akışı yaratma ve sermaye kazancı sağlama potansiyeli sunmaları nedeniyle diğer gayrimenkullerden ayrılmakta ve finansal raporlama bakımından özel bir öneme sahip olmaktadır (Güngör, 2011, s.18).

Bu çalışmada, gerçeğe uygun değer hiyerarşisi çerçevesinde yatırım amaçlı gayrimenkullerin sınıflandırılması ile bu varlıklara ilişkin bağımsız denetim uygulamalarında izlenen süreçler ele alınmaktadır. Öncelikle, yatırım amaçlı

gayrimenkullerin hangi ölçütlere göre sınıflandırıldığı açıklanacak; akabinde, söz konusu varlıkların değerlendirme yöntemleri ile bu değerlemelerin bağımsız denetim raporlarında nasıl değerlendirildiğine ilişkin bilgiler sunulacaktır. Uygulama bölümünde ise Borsa İstanbul'da (BIST) işlem gören Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının (GYO) finansal tabloları, değerlendirme raporları ve bağımsız denetim raporları incelenerek, yatırım amaçlı gayrimenkullere yönelik bir değerlendirme gerçekleştirilmiştir.

1. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

Gayrimenkul; arazi ve arsalar üzerinde yer alan, insanlar tarafından inşa edilmiş fiziksel yapılar olarak tanımlanmakta olup, başka bir ifadeyle yeryüzünde ve yer altında bulunan, eklentileriyle birlikte tüm somut ve dokunulabilir maddi unsurları kapsamaktadır (UDES, 10). Yatırım amaçlı gayrimenkuller ise gelir elde etme amacıyla elde tutulan varlıklardır. Bu gelir, kira getirisi, değer artış kazancı veya her iki kaynağın birlikte sağlanmasına dayanabilir. Bu özellikleri nedeniyle yatırım amaçlı gayrimenkuller, diğer varlıklara kıyasla işletmelere önemli düzeyde nakit akışı sağlamaları bakımından tercih edilmektedir. Dolayısıyla, yatırım amaçlı gayrimenkuller diğer gayrimenkullerden bağımsız şekilde muhasebeleştirilmektedir (TMS 40, Md. 7). Yatırım amaçlı gayrimenkuller; mal veya hizmet üretimi, tedariki ya da idari amaçlarla kullanım veya işletmenin olağan faaliyet döngüsü içinde satış gibi amaçlardan farklı olarak, kira geliri sağlamak, sermaye değer artışı elde etmek ya da her iki kazancı bir arada gerçekleştirmek üzere elde tutulan arsa ve binalardır. Bu kapsamda, finansal kiralama sözleşmesi çerçevesinde kiracı tarafından kullanılan arsa ve binalar ile faaliyet kiralaması kapsamında kiracının kullanımında bulunan gayrimenkuller de yatırım amaçlı gayrimenkul niteliği taşımaktadır (Demirbaş, 2018, s.14). Örneğin, bir işletme, aldığı bir arazi veya arsayı yıllarca kullanmadan, sırf değer artışından faydalanmak için elde tutabilir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin diğer gayrimenkullerden ayrılmasını mümkün kılan temel unsur, bu varlıkların bağımsız nakit akışı ve sermaye kazancı yaratma potansiyeline sahip olmalarıdır (Güngör, 2011, s.18).

1.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi ve Raporlanması

Finansal tablo unsurları arasında yer alan yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi hem edinim aşamasında hem de edinim sonrasında olmak üzere iki farklı dönemde gerçekleştirilmektedir. Söz konusu varlıkların iktisabı sırasında, değerlendirme işlemi maliyet bedeli esas alınarak yapılmakta; ayrıca edinime ilişkin oluşan tüm işlem maliyetleri de bu maliyetin bir unsuru olarak değerlendirilmektedir (TMS 40, Md. 20). Sermaye Piyasası Kurulu

(SPK) düzenlemelerine tabi bulunan ve Borsa İstanbul’da (BIST) işlem gören işletmeler, finansal tablolarını 2005 yılından itibaren ise zorunlu olarak UMS/UFRS ya da bu standartlarla uyumlu TMS/TFRS çerçevesinde hazırlamakta ve Kamuyu Aydınlatma Platformu’nda kamuya açıklamaktadır. BIST’teki bu işletmeler, TMS/TFRS dolayısıyla UMS/UFRS hükümleri doğrultusunda hazırladıkları finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkulleri (YAG) raporlarken gerçeğe uygun değer yöntemi ile maliyet yönteminden birini tercih etmektedir. Kullanılan değerlendirme yöntemine bağlı olarak şirketlerin finansal durum tablolarında YAG olarak gösterilen tutarlar ile bu varlıkların dönem kârı veya zararı üzerindeki etkileri değişiklik gösterebilmektedir. YAG değerlemesinde benimsenen yöntemin işletmelerin finansal tabloları ve finansal oranları üzerinde dikkate değer sonuçlar doğurabilmektedir (Ulusan ve Titaşoğlu, 2020, s.727). Gayrimenkullerin değerlendirilmesindeki temel amaç, raporlama tarihinde finansal tablolarda yer alan bu varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve böylelikle işletmenin kâr ya da zararının gerçeğe uygun değer esas alınarak saptanmasına imkân tanımadır (Deran vd., 2014, s.45).

Maliyet Yöntemi: Bu yöntem, yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablolara ilk defa dâhil edildiği dönem itibarıyla uygulanmaktadır. Maliyet yönteminde, yatırım amaçlı gayrimenkuller finansal tablolarda, birikmiş amortismanlar ile mevcutsa değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra kalan değerleri üzerinden raporlanmak zorundadır (Savsar, 2023, s.224). Maliyet bedeli üzerinden değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri, işletme tarafından finansal tablo dipnotlarında da belirtilmelidir (Durmuş ve Kutlu, 2020, s. 199).

Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi: Gerçeğe uygun değer, bir varlığın mevcut piyasa koşulları altında el değiştirmesi hâlinde ulaşabileceği tahmini değeri ifade etmektedir (Deran vd., 2014, s.45). Çoğu durumda, bu değeri en doğru biçimde yansıtan unsur ise ilgili varlığın güncel piyasa fiyatıdır (Savsar, 2023, s.226). Bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkuller için gerçeğe uygun değer yöntemini seçtiğinde, bu yöntemin güvenilir biçimde ve kesintisiz uygulanmadığı istisnai durumlar dışında, söz konusu gayrimenkullerin tamamını gerçeğe uygun değer esasına göre finansal tablolarda göstermelidir (TMS 40, Md. 33). Geliştirilmekte olan veya inşaat süreci devam eden gayrimenkuller, gelecekteki kullanım amaçlarına bağlı olarak raporlanmaktadır. Bu doğrultuda, ileride yatırım amacıyla kullanılacağı öngörülen inşaat halindeki gayrimenkullerin “**TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı**” kapsamında sınıflandırılması ve bu standarda göre değerlendirilmesi gerekmektedir (Erer ve Hazır, 2014, s.17). Bir gayrimenkul, yatırım amaçlı olarak sınıflandırılıp gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüldükten sonra işletme faaliyetlerinde

kullanılmaya başlanırsa, bu varlığın yeni gerçeğe uygun değeri tespit edilerek maddi duran varlık olarak yeniden sınıflandırılması gerekir. Benzer şekilde, stok veya maddi duran varlık olarak kaydedilmiş bir gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul haline getirilecekse, değerlendirme sürecinde gerçeğe uygun değer veya defter değeri dikkate alınmalıdır (BOBİ FRS, Md. 13.7-8). Bu yöntemi uygulayan işletmeler, yatırım amaçlı gayrimenkuller için değer düşüklüğü karşılığı ayırmak veya amortisman hesaplamak zorunda değildir. Bunun nedeni, fiziksel durum, kullanım, teknolojik değişimler veya ekonomik şartlardan kaynaklanan değer kayıplarının doğrudan kâr/zarar tablosunda gider olarak gösterilmesidir (Savsar, 2023, s. 226).

2. METODOLOJİ

2.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul (BİST)'da 2024 yılında işlem gören Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının yatırım amaçlı gayrimenkullerini TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardına göre analiz etmektir.

2.2. Çalışmanın Yöntemi ve Kapsamı

Bu çalışmada, içerik analizi yöntemi tercih edilmiştir. Çalışmada, BİST'de işlem gören 49 Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı'nın 2024 yılına ait konsolide finansal tabloları ve bağımsız denetim raporları, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)'ndan alınarak içerik analizi yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışmanın amacı doğrultusunda elde edilen veriler, Microsoft Excel programı kullanılarak analiz edilmiştir.

2.3. Çalışmanın Kısıtları

Çalışmada incelenen işletmelerden üç tanesinin, finansal durum tablolarında yatırım amaçlı gayrimenkullerini sınıflandırmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle, bu üç işletmenin yatırım amaçlı gayrimenkullerin toplamı analizlerde değerlendirme dışı bırakılmıştır. Ayrıca, bir gayrimenkul yatırım ortaklığının herhangi bir kilit denetim konusu bildirmemesi sebebiyle, bu ortaklık da kilit denetim konuları analizinde değerlendirme dışında tutulmuştur.

2.4. Çalışmanın Bulguları

Çalışmada elde edilen analizler doğrultusunda GYO'lar tarafından yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal durum tablosunda sınıflandırılmasına ilişkin bilgiler Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıflandırılması

Sınıflandırma	GYO Sayısı	Yüzde
Sınıflandırma Yapmış	46	% 93,88
Sınıflandırma Yapmamış	3	% 6,12
Toplam	49	% 100

Tablo 1’deki GYO’ların %93,88’inin finansal durum tablosunda yatırım amaçlı gayrimenkullerini ayrı bir sütunda sınıflandırdığı, %6,12’sinin ise ayrı bir sütunda sınıflandırmadığı görülmektedir. GYO işletmelerin Aktif toplamı ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin toplamına göre sıralaması da Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2. GYO’ların Aktif toplamı ile Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Toplamının Sıralaması

GYO	Aktif Toplamı	Aktif Toplamına Göre Sıralama	GYO	YAG Toplamı	YAG Toplamına Göre Sıralama
EKGYO	115.430.705.000	1	TRGYO	80.469.804.000	1
TRGYO	64.030.334.239	2	RYGYO	57.018.607.000	2
RYGYO	63.638.033.898	3	ZRGYO	55.350.235.624	3
ZRGYO	54.670.482.524	4	OZKGY	40.340.992.004	4
SNGYO	43.729.085.392	5	HLGYO	39.904.129.320	5
OZKGY	61.523.014.358	6	SNGYO	38.620.891.246	6
PSGYO	47.658.367.292	7	ISGYO	36.781.687.000	7
ISGYO	37.302.238.596	8	AKSGY	35.381.758.198	8
BASGZ	39.423.788.945	9	AVPGY	30.403.975.000	9
HLGYO	33.332.068.638	10	SRVGY	30.123.464.171	10
AVPGY	30.709.735.374	11	AKFGY	25.948.168.222	11
AKSGY	23.326.978.860	12	KZBGY	18.186.407.553	12
SRVGY	22.088.445.850	13	VKGYO	15.898.018.000	13
AKFGY	17.866.687.335	14	ALGYO	15.380.319.000	14
KLGYO	18.726.514.782	15	YGGYO	15.289.340.000	15
KZBGY	14.890.642.434	16	DGGYO	14.788.768.000	16
VKGYO	12.991.222.898	17	KZGYO	12.601.871.500	17
ASGYO	12.486.044.284	18	MRGYO	12.277.349.517	18
YGGYO	11.912.981.268	19	PAGYO	11.702.890.000	19
ALGYO	25.264.549.000	20	KLGYO	11.437.507.000	20
YGYO	8.659.563.749	21	AKMGY	7.988.410.000	21
DGGYO	20.056.694.092	22	ASGYO	7.090.654.000	22
KZGYO	9.960.295.291	23	SURGY	6.800.045.109	23
MRGYO	6.990.147.446	24	SEGYO	6.321.676.897	24
PAGYO	8.083.770.500	25	PEKGY	6.081.137.296	25

SURGY	6.987.236.326	26	MHRGY	5.076.775.689	26
FZLGY	5.290.540.674	27	TSGYO	4.982.395.000	27
AKMGY	4.974.635.439	28	AGYO	4.808.551.351	28
PEKGY	7.642.039.629	29	ADGYO	4.754.825.000	29
ADGYO	4.885.807.463	30	OZGYO	4.684.223.395	30
SEGYO	5.691.586.012	31	NUGYO	4.137.447.000	31
MHRGY	17.531.709.125	32	YGYO	3.707.142.250	32
KGYO	5.405.990.398	33	AHSGY	3.513.665.000	33
NUGYO	4.815.693.900	34	MSGYO	3.258.546.736	34
AHSGY	4.116.988.774	35	BEGYO	3.085.902.000	35
TSGYO	4.785.343.385	36	DZGYO	3.048.380.000	36
EGEGY	204.902.957.000	37	EKGYO	2.640.414.000	37
AGYO	3.010.770.278	38	EYGYO	1.746.374.250	38
OZGYO	9.267.334.781	39	FZLGY	1.731.435.995	39
MSGYO	1.646.754.185	40	AVGYO	1.334.154.994	40
DZGYO	5.216.792.392	41	EGEGY	745.919.189	41
BEGYO	1.410.159.290	42	KRGYO	738.491.000	42
EYGYO	639.397.746	43	ATAGY	579.448.000	43
AVGYO	287.492.445	44	VRGYO	324.878.000	44
KRGYO	454.090.685	45	IDGYO	296.310.000	45
ATAGY	6.111.281.695	46	KGYO	98.811.000	46
IDGYO	45.366.174.764	47	BASGZ	-	47
TDGYO	50.805.085.597	48	PSGYO	--	48
VRGYO	303.461.858	49	TDGYO	-	49
Toplam	1.206.301.715.886			687.482.195.506	

Tablo 2’de yer alan verilere göre, en yüksek aktif toplamına sahip şirketin “Emlak Konut GYO”, en yüksek yatırım amaçlı gayrimenkul toplamına sahip şirketin ise “Torunlar GYO” olduğu belirlenmiştir. En düşük aktif toplamına sahip şirketin “Vera Konsept GYO”, en düşük yatırım amaçlı gayrimenkul toplamına sahip olanın ise “Koray GYO” olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, “Torunlar GYO”, “Ziraat GYO” ve “Reysaş GYO”nun hem aktif hem de yatırım amaçlı gayrimenkul toplamı açısından ilk beşte yer aldığı, “EKGYO” ve “SNGYO”nun aktif büyüklüğüne göre ilk beşte olmasına rağmen yatırım amaçlı gayrimenkul sıralamasında ilk beşe giremediği, “Özak GYO” ve “Halk GYO”nun ise yatırım amaçlı gayrimenkul toplamına göre ilk beşe girmesine rağmen aktif büyüklük açısından ilk beşe giremediği tespit edilmiştir. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının ortalama aktif toplamı ile ortalama yatırım amaçlı gayrimenkul toplamına göre dağılımı Tablo 3’te gruplandırılmıştır.

Tablo 3. Aktif ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin ortalama Toplamına Göre

Ortalama Seviyesi	Aktif Toplamına Göre			Yüzde
Ortalama Üstü	15	%31	16	%35
Ortalama Altı	34	%69	30	%65
Toplam	49	%100	46	%100

Tablo 3’te görüldüğü üzere, ortalama aktif toplamı açısından yatırım amaçlı gayrimenkullerin %31’inin ortalamanın üzerinde olduğu, yatırım amaçlı gayrimenkul toplamı açısından ise %16’sının ortalamanın üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte, GYO’ların büyük bir kısmının hem ortalama aktif toplamı hem de ortalama yatırım amaçlı gayrimenkul toplamı bakımından ortalamanın altında kaldığı gözlemlenmiştir.

Gayrimenkullerin değerlerinin belirlenmesi aşamasında GYO’ların hizmet aldığı değerlendirme kuruluşunu açıklama dağılımı Tablo 4’de gösterilmiştir.

Tablo 4. Açıklanan Değerleme Kuruluşu Dağılımı

Açıklanma	GYO Sayısı	Yüzde
Açıklanmış	49	%100
Açıklanmamış	--	% 00
Toplam	49	%100

Tablo 4’te görüldüğü üzere, hizmet alınan değerlendirme kuruluşlarının, GYO firmaları tarafından açıklandığı belirlenmiştir. Gayrimenkul değerlemesinde faydalanılan değerlendirme kuruluşlarının sınıflandırılması ise Tablo 5’te gösterilmektedir.

Tablo 5. Yararlanılan Değerleme Kuruluşu Sayısı

Yararlanılan değerlendirme Kuruluşu	GYO Sayısı	Yüzde
1	30	%61
2	9	%19
3	8	%16
5	1	%2
11	1	%2
Toplam	49	%100

Tablo 5’de görüldüğü üzere GYO’ların %61’inin 1, %19’unun 2, %16’sının 3, %2’sinin 5 ve %2’sinin 11 değerleme kuruluşundan yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde hizmet aldığı görülmektedir. Değerleme kuruluşları tarafından yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde ele alınan yöntemler Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6. YAG’ların Değerlemesinde Ele Alınan Değerleme Yöntemleri

	Değerleme Yöntemleri
ADGYO	Pazar Yaklaşımı, “Proje Geliştirme” ve “Emsal Karşılaştırma.
AGYO	“Pazar (Emsal Karşılaştırma) Yaklaşımı”, “Kira Değeri Analizi”, “Maliyet Yaklaşımı” ve “İndirgenmiş Nakit Akışı (İna) Yöntemi”
AHSGY	Pazar Yaklaşımı,
AKFGY	İndirgenmiş Nakit Akımları
AKMGY	Pazar Yaklaşımı
AKSGY	Pazar Yaklaşımı Gelir Yaklaşımı Kapsamında İndirgenmiş Nakit Akım Yöntemi
ALGYO	Pazar, Gelir, Emsal,Maliyet yaklaşımı
ASGYO	Pazar, Gelir, Maliyet yaklaşımı
ATAGY	Pazar Yaklaşımı, Maliyet Yaklaşımı,
AVGYO	Pazar Yaklaşımı, Gelir Yaklaşımı Yöntemine (Gelir İndirgeme Analizi) , Maliyet Yaklaşımı, Direkt Kapitalizasyon
AVPGY	Gelir Yaklaşımı, Emsal Karşılaştırma, Maliyet Yaklaşımı
BASGZ	Emsal Karşılaştırma
BEGYO	Emsal Karşılaştırma Yöntemi, Gelir İndirgeme Yöntemi, İkame Maliyet Yaklaşımı, Alt Bölümler Geliştirme Tekniği Yaklaşımı, İndirgenmiş Nakit Akımlar Yöntemi
DGGYO	Pazar Yaklaşımı, Gelir Yaklaşımı, Direkt Kapitalizasyon Yöntemi K
DZGYO	Pazar Yaklaşımı / Karşıla Karşılaştırılabilir İşlemler Yöntemi, Direkt Kapitalizasyon ,Maliyet Yaklaşımı, Pazar Yaklaşımı / Karşılaştırılabilir İşlemler Yöntemi Ve Brüt Gelir Kapitalizasyon Oranı ,
EGEGY	Pazar (Emsal Karşılaştırma) Yaklaşımı, Yeniden İnşa Etme (İkame) Maliyeti Yaklaşımı, Gelir Yaklaşımı (Doğrudan Kapitalizasyon), Gelir İndirgeme Yaklaşımı,
EKGYO	Pazar Yaklaşımı Ve Gelir Yaklaşımı, Maliyet Yaklaşımı
EYGYO	Pazar Yaklaşımı, Gelir Yaklaşımı, Maliyet Yaklaşımı,
FZLGY	Pazar Yaklaşımı
HLGYO	Maliyet Yöntemi
IDGYO	Pazar Yaklaşımı, Maliyet Ve Gelir Yaklaşımı,
ISGYO	Pazar Yaklaşımı Yeniden İnşa Etme (İkame) Maliyet Yaklaşımına Göre
KGYO	Pazar Yaklaşımı Ve Gelirlerin Kapitalizasyonu Yaklaşımı (Direk Kapitalizasyon)
KLGYO	Pazar Analizi Yöntemi (Emsal Karşılaştırma) İle Arsa Değeri, Maliyet Yaklaşımı Yöntem, Gelir İndirgeme Yaklaşımı, Pazar Yaklaşımı, Doğrudan Kapitalizasyon Yaklaşımın

KRGYO	Gelir Yaklaşımı, Pazar Yaklaşımı, Direk Gelir Kapitalizasyonu Yöntemi, Proje Geliştirme Yöntemi, Maliyet Yaklaşımı,
KZBGY	Emsal Karşılaştırma
KZGYO	Pazar Ve Maliyet Yaklaşımı (Pazar = “İndirgenmiş Nakit Akışı”), Gelir yaklaşımı
MHRGY	Pazar yaklaşımı,
MRGYO	Pazar, Gelir, Maliyet (Pazar Yaklaşımı (Emsal Karşılaştırma), “Piyasa Değeri (Emsal Karşılaştırma) Yaklaşımı Ve Gelir Yaklaşımı
MSGYO	Pazar (Piyasa Değeri) Yaklaşımı (Emsal Karşılaştırma)
NUGYO	Pazar Yaklaşımı Yöntemi, Nakit Akışı (Gelir) Yaklaşımı Yöntem
OZGYO	Pazar Yaklaşımı, Nakit Akışı (Gelir) Yaklaşımı, Gelir İndirgeme Yaklaşımı (Doğrudan Kapitalizasyon Yöntemi), Pazar (Emsal Karşılaştırma) Yaklaşımı
OZKGY	Gelir Yöntemi, Emsal Karşılaştırma Yöntemi, Maliyet Yaklaşımı,
PAGYO	Gelir,Emsal Ve Gelir İndirgeme Yön., Pazar,
PEKGY	Pazar Yaklaşımı, Gelir Yaklaşımı, Direkt Kapitalizasyon Yöntemi, Maliyet yöntemi
PSGYO	Gelir İndirgeme Yöntemi
RYGYO	Nakit Akışı / Gelir İndirgeme Analiz, Piyasa Değeri Yaklaşımı”, “Nakit Akışı Analizi” Ve “Yeniden İnşa Etme (İkame) Maliyeti Analizi
SEGYO	Gelir Kapitalizasyonu ve Pazar Yaklaşımı Yöntemleri, Emsal Karşılaştırma
SNGYO	Gelir İndirgeme Yöntemi (İndirgenmiş Nakit Akımları), Emsal Karşılaştırma Yöntemi
SRVGY	Pazar Yaklaşımı (Emsal Karşılaştırma)
SURGY	Pazar Yaklaşımı Yöntemi
TDGYO	Pazar (Emsal Karşılaştırma),
TRGYO	Pazar Yaklaşımı
TSGYO	Gelir Yaklaşımı, Pazar Yaklaşımı,
VKGYO	Gelir yaklaşımı, Pazar “Emsal Karşılaştırma Yaklaşımı”, Nakit Akış yöntemi.
VRGYO	"Pazar Yaklaşımı", "Maliyet Yaklaşımı", "Gelir Yaklaşımı"
YGGYO	Pazar yaklaşımı, Gelir yaklaşımı,
YGYO	Pazar Yaklaşımı

Tablo 6’da görüleceği üzere değerlendirme kuruluşlarının yatırım amaçlı gayrimenkulleri değerlemesinde en fazla “*gelir indirgeme yöntemi*” ve “*emsal karşılaştırma (Pazar)*” yöntemlerini kullandıkları, maliyet yaklaşımının ise en az kullanılan değerlendirme yöntemi olduğu görülmektedir. GYO’lara denetim yapan denetim firmalarına ilişkin bilgiler Tablo 7’de gösterilmektedir.

Tablo 7. GYO'lara Denetim Yapan Denetim Firmalarının Dağılımı

	Denetim Firması	Denetlenen GYO Sayısı	Yüzde
1	Arsen	4	%8
2	Deneyim	3	%6
3	Drt (Deloitte)	3	%6
4	Eren	6	%12
5	Güney (EY)	2	%4
6	Gürelİ	2	%4
7	Hys Danışmanlık	1	%2
8	Karar	2	%4
9	Kpmg	3	%6
10	Pfk ADAY	1	%2
11	Pwc	10	%20
12	Report	1	%2
13	RAM Global	1	%2
14	Ser-Berker	1	%2
15	Sun	1	%2
16	Uluslararası Bağımsız Denetim	1	%2
17	Vizyon	4	%8
18	Yeditepe	1	%2
19	BDO Bağımsız Denetim	1	%2
20	Yorum Bağımsız Denetim	1	%2
Toplam		49	%100

Tablo 7’de, GYO’ların 2024 yılına ait finansal tablolarının 20 farklı denetim firması tarafından denetlendiği görülmektedir. En fazla denetim yapan firmaların %20 oranıyla “PWC”, %12 oranıyla “Eren” ve %8 oranıyla “Arsen” ve “Vizyon” olduğu tespit edilmiştir. %2 oranıyla en az denetim yapan firmalar ise “HYS Danışmanlık, Pfk Aday, Report, RAM Global, Ser-Berker, Sun, Uluslararası Bağımsız Denetim, Yeditepe, BDO Bağımsız Denetim ve Yorum Bağımsız Denetim” olarak belirlenmiştir. GYO’ların Gayrimenkullerinin değerlemesini yapan değerlendirme firmalarına ilişkin bilgiler Tablo 8’de sunulmaktadır.

Tablo 8. GYO’ların Gayrimenkullerinin Değerlemesini Yapan Değerleme Firmaları

	Denetim Firması	Denetlenen GYO Sayısı	Yüzde
1	Reel Gayrimenkul / Reel	12	%15
2	Net Kurumsal / Net	10	%12,5
3	Tskb Gayrimenkul / Tskb	8	%10
4	Invest Gayrimenkul	4	%5
5	Vera Gayrimenkul	4	%5
6	Focus Global Gayrimenkul / Focus	3	%3,75
7	Lotus Gayrimenkul	3	%3,75
8	Form Gayrimenkul	3	%3,75
9	Atak Gayrimenkul	2	%2,5
10	Emsal Gayrimenkul / Emsal	2	%2,5
11	Marka Kurumsal	2	%2,5
12	Başkent Gayrimenkul	2	%2,5
13	Yetkin Gayrimenkul	2	%2,5
14	Nova Gayrimenkul	2	%2,5
15	Smart Kurumsal Gayrimenkul	1	%1,25
16	Zeugma Gayrimenkul	1	%1,25
17	Harmoni Gayrimenkul	1	%1,25
18	Deloitte Gayrimenkul	1	%1,25
19	Denge Gayrimenkul	1	%1,25
20	Vizyon Gayrimenkul	1	%1,25
21	Tera Gayrimenkul	1	%1,25
22	Bilgi Gayrimenkul	1	%1,25
23	Akademi Gayrimenkul	1	%1,25
24	Admer Gayrimenkul	1	%1,25
25	Açı Kurumsal	1	%1,25
26	Mbsn Partnerschafts	1	%1,25
27	Adnan Mehmedagić	1	%1,25
28	Pkf Gayrimenkul	1	%1,25
29	Varlık Gayrimenkul	1	%1,25
30	Area Gayrimenkul	1	%1,25
31	Netzelwerk Gmbh	1	%1,25
32	Lider Gayrimenkul	1	%1,25
33	Girişim Gayrimenkul	1	%1,25
34	Aden Gayrimenkul	1	%1,25
35	Arge Gayrimenkul	1	%1,25
	Toplam	47	%100

Tablo 8’de görüldüğü üzere, GYO’ların yatırım amaçlı gayrimenkullerini değerleyen değerleme firmalarının en fazla 12 adet ile (%15’ini) “Reel

Gayrimenkul Değerleme”, 10 adet ile (%12.5’ini), “Net Kurumsal Değerleme”, 8 adet ile ‘%10’unun’ ise “TSKB Gayrimenkul Değerleme” firmasının gerçekleştirdiği, diğer tüm denetim firmalarının ise %62,5’sini gerçekleştirdiği tespit edilmiştir. Denetçilerin bağımsız finansal tablo denetiminde önemli gördükleri kilit denetim konuları ise Tablo 9’da sunulmuştur.

Tablo 9. Kilit Denetim Konularının Dağılımı

Kilit Denetim Konusu	GYO Sayısı	Yüzde
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	43	0,50
Enflasyon Muhasebesinin Uygulanması	27	0,32
Stoklar	7	0,08
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	4	0,05
Diğer	4	0,05
Toplam	85	1

Tablo 9’da görüldüğü üzere, bağımsız denetim raporlarında denetçiler tarafından raporlanan kilit denetim konularının %43’ünün “yatırım amaçlı gayrimenkullere” ilişkin olduğu, %27’sinin “enflasyon muhasebesinin uygulanmasına” ait olduğu, %8’inin “Stoklar” olduğu, %5’inin “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” olduğu, geri kalan %5’sinin ise diğer hesap sınıflarını kapsadığı belirlenmiştir.

3. SONUÇ

Gayrimenkuller, işletmelerin faaliyetlerini sürdürmek için kullanılmalarının yanı sıra üretim, satış, stok veya yatırım amacıyla da değerlendirilebilen varlıklardır. Gayrimenkul edinimi, diğer varlıklara göre daha fazla finansal kaynak kullanımı gerektirir. Değer artışı sağlamak veya kira geliri elde etmek amacıyla gayrimenkul edinilirse, bu gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilir. “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına” göre, gayrimenkuller maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biriyle değerlendirilmelidir. Bağımsız denetim kapsamında finansal tablolar incelenirken, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun biçimde raporlanabilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi gerekmektedir. Bu denetim sürecinde, işletme yönetiminin kullandığı uzman görüşlerinin ve ilgili değerlendirme raporlarının da denetçi tarafından dikkatlice değerlendirilmesi önem taşımaktadır.

Bu çalışma kapsamında, BİST’te 2024 yılında işlem gören GYO’ların yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değerlendirme uygulamaları, finansal tablo açıklamaları ve bağımsız denetim süreçlerinde tercih edilen yöntemler incelenmiştir. Elde

edilen bulgular, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde GYO’ların ağırlıklı olarak **gelir indirgeme** ve **karşılaştırma** yöntemlerini kullandığını göstermektedir. Ayrıca, GYO’ların tamamının (%100) finansal tablolarında değerlendirme kuruluşuna ilişkin bilgileri açıkladığı belirlenmiştir. İncelemeye konu GYO’ların büyük çoğunluğu (%93,88) yatırım amaçlı gayrimenkulleri ayrı bir kalem olarak sınıflandırırken, yalnızca %6,12’sinin bu sınıflamayı yapmadığı saptanmıştır.

Denetim firmalarına ilişkin değerlendirmelerde ise, GYO’ların finansal tablolarının bağımsız denetiminde PWC Denetim (%20) ve Eren Denetim (%12) firmalarının öne çıktığı görülmektedir. Denetim raporlarında en sık vurgulanan ana denetim konularının yatırım amaçlı gayrimenkuller (%50) ve enflasyon muhasebesinin uygulanması (%32) olduğu tespit edilmiştir. Değerleme kuruluşları açısından bakıldığında, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlemesinde Reel Gayrimenkul Değerleme (%15) ve Net Kurumsal Değerleme (%12) firmalarının en fazla tercih edilen kuruluşlar olduğu görülmüştür.

Genel olarak değerlendirildiğinde, GYO’ların finansal raporlamalarında yatırım amaçlı gayrimenkulleri ayrı bir başlık altında göstermeye önem verdikleri; denetim sürecinde ise uzman değerlendirme kuruluşlarından yararlanılarak söz konusu varlıkların değerlerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanmasına yönelik bir yaklaşım benimsedikleri anlaşılmaktadır. Bu sonuçlar, hem finansal raporlamada şeffaflığın artmasına hem de bağımsız denetimin kalitesinin güçlenmesine katkıda bulunmaktadır.

Kaynakça

- BDS620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_620.pdf, ErişimTarihi:25.10.2025.
- BOBİ FRS, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF, Erişim Tarihi:18.10.2025.
- Demirbaş, M. (2018). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Örnek Vakalarla İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(79), 13-46
- Deran, A., Savaş, İ. ve Sürer, A. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolarda Sunulum Esasları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyini Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma, Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmaları Dergisi, 28, ss.34- 68.
- Durmuş, N. ve Kutlu, O. (2020). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile Karşılaştırılması, Mali Çözüm, 30(158), ss.289-211.
- Erer, M. ve Hazır, Ç. A. (2014). TFRS'ye Göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi, Mali Çözüm, ss.15-28.
- Gökgöz, A. ve Şentürk, F. 2015. "Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Hiyerarşisinde Kullandıkları Seviye Girdilerinin Tespiti Üzerine Bir Araştırma", Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 1(4), 67-80.
- Güngör, Ayşe Nur (2011), Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul
- Savsar, C. (2023). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Tms-40 Kapsamında Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 6(2), 219-231.
- Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu (SPL) (2017). Gayrimenkul Değerleme Esasları, Ders Kodu: 1014.
- Ulusar, H., & Tıraşoğlu, Y. (2020). Gerçeğe Uygun Değerin Finansal Oranlar Üzerine Etkisi: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 725-762.
- TFRS13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu,https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_13_2018.pdf, Erişim Tarihi: 15.10.2025.

TMS40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2015Seti/TMS40.pdf>, Erişim Tarihi: 16.10.2025.

Dijitalleşen Dünyada Rekreasyon İşletmelerinin Muhasebe ve Finans Fonksiyonlarının Uyumu

Mert Testere¹

Özet

21. yüzyılın hızla değişen ekonomik, teknolojik ve yönetsel dinamikleri, işletmelerin finansal yönetim süreçlerinde kapsamlı bir dönüşümü beraberinde getirmiştir. Dijitalleşme; muhasebe, bütçeleme, raporlama ve mali analiz gibi temel finansal fonksiyonlarda doğruluk, hız ve verimliliği artırarak finansal karar alma yapısını yeniden şekillendirmektedir. Özellikle bilgi üretme ve kaydetme sistemi olarak muhasebe, dijital teknolojilerin etkisiyle daha bütünleşik, şeffaf ve analitik bir yapıya dönüşmektedir (Göl,2023).

Hizmet yoğun ve müşteri odaklı yapılarıyla rekreasyon işletmeleri, dijital finansal araçların kullanımından önemli ölçüde fayda sağlamaktadır. Bu araçlar, gelir-gider yönetimi, maliyet analizi, dinamik fiyatlandırma, etkin kaynak tahsisi ve performans ölçümü gibi kritik alanlarda yöneticilerin karar süreçlerini desteklemektedir.

Bu çalışmanın amacı, dijitalleşmenin rekreasyon işletmelerindeki finansal ve muhasebe fonksiyonlarına etkisini incelemek ve söz konusu dönüşümün işletme performansına yansımalarını değerlendirmektir. Çalışmada literatür taraması yöntemi kullanılmış; dijital dönüşüm, finansal yönetim ve rekreasyon sektörüne ilişkin güncel araştırmalar analiz edilmiştir. Bulgular, dijital teknolojilerin finansal veri işleme süreçlerinde hata payını azalttığını, maliyet kontrolünü kolaylaştırdığını ve yöneticilere stratejik karar noktalarında zaman kazandırdığını göstermektedir.

Sonuç olarak, dijitalleşmenin rekreasyon işletmelerinde finansal sürdürülebilirliği güçlendirdiği, rekabet avantajı oluşturduğu ve muhasebe fonksiyonunu stratejik bir bilgi sistemine dönüştürdüğü ortaya konulmuştur.

1 Dumlupınar Üniversitesi, Rekreasyon Yönetimi, ORCID: 0000-0002-0293-0063
E-posta: mert.testere@ogr.dpu.edu.tr

1.Giriş

İşletme rekabet stratejileri, işletme performansı ve dijitalleşme, günümüz işletmecilik literatüründe birbirine bağlı ve karşılıklı etkileşim içinde ele alınan temel kavramsal yapılarıdır. İşletme performansı, bir işletmenin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini ortaya koyarak genel başarısını değerlendirmeye imkân tanıyan kritik bir metrik konumundadır. Performans, genellikle finansal, operasyonel ve stratejik göstergeler aracılığıyla ölçülmektedir (Mesci ,2001). Finansal performans göstergeleri; gelir-gider ilişkisi, kârlılık oranları, likidite düzeyi ve mali verimlilik gibi unsurları içerirken; operasyonel performans göstergeleri verimlilik, müşteri memnuniyeti, kalite standartları ve süreç etkinliği gibi faktörlere odaklanmaktadır(Taşdemir &Güngör ,2017).Bu çerçevede muhasebe, işletmelerin finansal ve operasyonel verilerini toplayan, işleyen, sınıflandıran ve yönetime anlamlı bilgiler sunan bir karar destek ve bilgi üretim sistemi olarak konumlanmaktadır. Dijitalleşme ise muhasebenin veri üretim kapasitesini artırarak onu daha analitik ve stratejik bir yapıya dönüştürmektedir (Tutar, 2018).

Bu göstergelerin bütüncül biçimde yönetilmesi, işletmelere sürdürülebilir büyüme ve rekabet avantajı sağlamaktadır (Porter, 2008). Bu bağlamda son yıllarda dijitalleşme, işletmelerin hem rekabet stratejilerini hem de performans yönetimi süreçlerini dönüştüren güçlü bir unsur hâline gelmiştir. Dijital teknolojilerin finansal süreçlere entegrasyonu, karar alma mekanizmalarını hızlandırmakta, hata payını azaltmakta ve veri temelli stratejilerin uygulanabilirliğini artırmaktadır. Dolayısıyla dijitalleşme, yalnızca operasyonel verimliliği yükseltmekle kalmayıp işletmelerin finansal fonksiyonlarının etkinliğini de önemli ölçüde güçlendirmektedir.

Alan yazını incelendiğinde, rekabet stratejileri, işletme performansı ve dijitalleşme değişkenlerinin çoğunlukla yabancı literatürde; özel sektör çalışanları, üretim işletmeleri veya sağlık sektörü üzerinde yapılan ampirik araştırmalar kapsamında ele alındığı görülmektedir. Türkiye’de ise bu üç değişkeni birlikte değerlendiren kapsamlı çalışmalara sınırlı düzeyde rastlanmaktadır (Şendoğdu & Altındağ, 2022). Bazı araştırmalar işletme rekabet stratejilerinin örgütsel performans üzerindeki etkisini incelemiş olsa da dijitalleşmenin bu ilişki üzerindeki aracılık (mediator) veya düzenleyici (moderator) rolünü test eden çalışmaların eksikliği dikkat çekmektedir (Bakoğlu, 2001). Bu durum, özellikle hizmet sektörü ve rekreasyon işletmeleri bağlamında yeni araştırmalar için önemli bir boşluğa işaret etmektedir. Bu çalışma da söz konusu boşluktan hareketle, dijitalleşmenin işletme performansı üzerindeki etkisini rekreasyon işletmeleri özelinde değerlendirmeyi amaçlamaktadır.

2.Rekreasyon İşletmelerinde Muhasebe Fonksiyonları

Muhasebe, tarihsel gelişimi boyunca sadece kayıt tutma faaliyeti olmaktan çıkmış; ekonomik ve ticari yaşamın her aşamasını izleyen, raporlayan ve yönetsel kararları destekleyen bir bilgi üretim sistemi hâline gelmiştir. Tarih boyunca çeşitli medeniyetlerde ekonomik ilişkiler geliştikçe muhasebe de bu ilişkilerin bir gereği olarak ortaya çıkmış, ticaretin karmaşık hâle gelmesiyle birlikte sistematik bir yapıya kavuşmuştur. Nitekim Sümerlerden itibaren ekonomik faaliyetlerin izlenmesi, tapınak gelirlerinin kaydedilmesi ve ticari işlemlerin düzenlenmesi muhasebenin ilk örneklerini oluşturmuştur (Balsu, 2025). Antik çağdan Orta Çağ'a, oradan modern döneme kadar muhasebenin evriminde en büyük kırılma, 15. yüzyılda Luca Pacioli'nin çift taraflı kayıt sistemini bilimsel bir temele oturtmasıyla yaşanmıştır. Bu gelişme, muhasebeyi yalnızca işlem kaydeden bir araç olmaktan çıkararak işletme dengesinin, varlık-kaynak yapısının ve performansın izlenmesini sağlayan bir sistem hâline getirmiştir. Bugün modern işletmelerde kullanılan bilanço usulü, gelir tablosu, envanter süreçleri ve hesap planları bu tarihsel temelin üzerine inşa edilmiştir (Can, 2007).

Rekreasyon işletmeleri, hizmet üretim sürecinin yoğun, maliyet yapısının karmaşık ve gelir çeşitliliğinin yüksek olduğu yapılardır. Bu nedenle muhasebe fonksiyonları bu işletmelerde kritik bir rol üstlenir (Hiçşasmaz, 1956). Öncelikle rekreasyon işletmeleri; havuz, spa, spor salonu, animasyon, etkinlik ve konaklama gibi çok sayıda hizmeti aynı anda yürüttüğü için gelirlerin doğru sınıflandırılması, giderlerin hizmet türlerine dağıtılması, maliyet analizinin yapılması ve kârlılık kalemlerinin belirlenmesi muhasebe sistemi üzerinden takip edilir. Bu yönüyle muhasebe, rekreasyon işletmelerinde yalnızca vergisel yükümlülüklerin yerine getirildiği bir birim değil, stratejik yönetimin bilgi kaynağı konumundadır (Boz & Çelebi, 2025). Bu kapsamda rekreasyon işletmelerinde muhasebe fonksiyonları, yalnızca geçmişe dönük kayıtları değil; aynı zamanda işletmenin rekabet stratejilerini şekillendiren finansal göstergeleri de üretmektedir. Dolayısıyla yöneticilerin maliyet liderliği, farklılaştırma veya odaklanma gibi stratejik kararları, büyük ölçüde muhasebenin sunduğu doğru ve zamanlı bilgilere dayanmaktadır. Bu nedenle muhasebe bilgi sistemi, rekreasyon işletmelerinin rekabet gücünü belirleyen temel yapı taşlarından biri hâline gelmiştir.

Muhasebenin bilgi sistemi niteliği, rekreasyon işletmelerinde özellikle üç alanda belirginleşmektedir:

2.1. Gelir-Gider İzleme ve Maliyetleme

Rekreasyon işletmelerinde sezonluk fiyatlandırma, dinamik talep yapısı ve yüksek hizmet çeşitliliği nedeniyle maliyetlerin doğru hesaplanması kritik öneme sahiptir. Bu nedenle muhasebe sistemi, hizmet başı maliyetlendirme, departman bazlı analiz ve kontrol mekanizmalarıyla yönetime yol gösterir (Özkan ,2013).

2.2. Operasyonel Karar Destek Mekanizması

Muhasebe, yöneticilerin hangi hizmetlerin daha kârlı olduğunu, hangi giderlerin bütçeyi zorladığını ve hangi kaynakların verimli kullanılmadığını görmesini sağlar. Modern muhasebe anlayışında işletme performansının değerlendirilmesi, sadece finansal kayıtlardan değil, aynı zamanda analitik bilgi üretiminden geçer. Bu yaklaşım, muhasebenin “işletmenin dili” olarak kabul edilmesinin temel nedenidir (Aygün &Sürmen ,2013)

2.3. Stratejik Planlama ve Rekabet Avantajı

Rekreasyon işletmeleri dinamik bir rekabet ortamında faaliyet gösterdiğinden, muhasebenin sunduğu finansal veriler işletmenin rekabet stratejilerinin belirlenmesinde kritik rol oynamaktadır. Maliyet liderliği, farklılaştırma ve odaklanma stratejilerinin uygulanabilirliği ancak doğru muhasebe bilgisi ile ölçülebilir. Bu bağlamda muhasebe; veri toplama, analiz etme ve raporlama fonksiyonlarıyla işletmenin stratejik yönetim sürecinin bir parçasıdır (Akmeşe ,2018).

Günümüzde dijital dönüşümün etkisiyle muhasebe fonksiyonları rekreasyon işletmelerinde daha da gelişmiştir. Dijital sistemler sayesinde işlemler gerçek zamanlı izlenebilmekte, hata payı azalmakta, veri analitiği daha hızlı yapılmakta ve muhasebe, işletmeler için yüksek katma değerli bir bilgi sistemine dönüşmektedir. Bu durum, literatürde muhasebenin “kayıt mekanizması” olmaktan çıkıp bir karar destek ve bilgi üretim altyapısı hâline geldiğini gösteren bulgularla da uyumludur

3. İşletme Rekabet Stratejileri

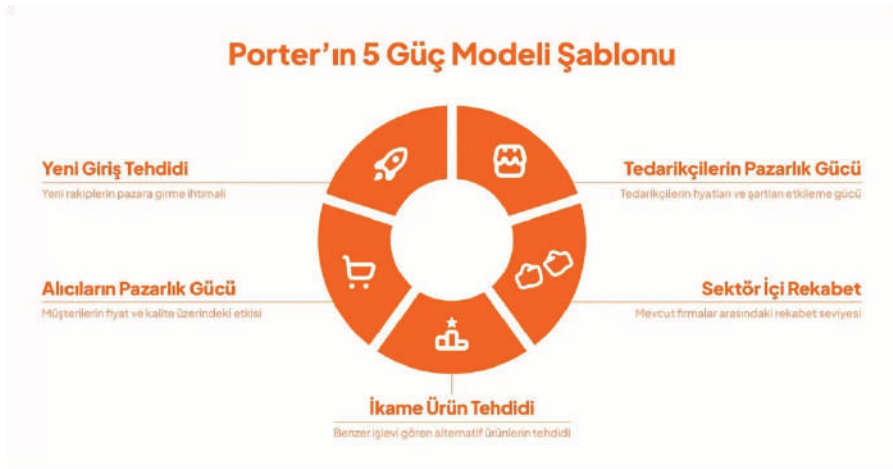
Rekabet stratejileri, işletmelerin faaliyet gösterdikleri pazarda varlıklarını sürdürebilmeleri ve uzun vadeli başarı elde edebilmeleri açısından kritik bir öneme sahiptir. Aynı sektörde benzer ürün veya hizmetleri sunan işletmeler, rekabet baskısıyla baş edebilmek için farklılaştırılmış stratejik yaklaşımlar geliştirmek zorundadır. Bu noktada rekabet olgusunun yalnızca mevcut rakiplerle sınırlı olmadığı; tedarikçiler, alıcılar, potansiyel rakipler ve ikame

ürün/hizmetler gibi çok boyutlu unsurlarla şekillendiği görülmektedir (Özkan,2007).

Michael E. Porter, sektörel rekabetin dinamik yapısını açıklamak amacıyla geliştirdiği “Beş Güç Modeli” ile işletmelerin rekabet stratejilerini belirlerken dikkate almaları gereken temel unsurları sistematik bir çerçeveye oturtmuştur (Porter, 2008). Porter’a göre sektördeki rekabet düzeyi beş ana unsur tarafından belirlenmektedir:

1. Yeni rakiplerin tehdidi,
2. İkame ürün veya hizmetlerin tehdidi,
3. Tedarikçilerin pazarlık gücü,
4. Alıcıların pazarlık gücü,
5. Mevcut rakipler arasındaki rekabetin şiddeti.

Bu güçlerin her biri, işletmelerin pazarda nasıl konumlanacağı, hangi rekabet stratejilerini geliştireceği ve sürdürülebilir avantaj elde etmek için hangi kaynaklara odaklanması gerektiği konusunda belirleyici bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla Porter’ın modeli, işletmelerin dış çevre koşullarını anlaması ve rekabet stratejilerini doğru şekilde yapılandırabilmesi için kapsamlı bir analiz aracı sunmaktadır (Hill & Jones, 2009).



Kaynak (İkas,2025)

3.1 Maliyet Liderliği Stratejisi

Rekabet stratejilerinden biri olan maliyet liderliği stratejisi, pek çok işletme tarafından uygulanabilir temel bir rekabet yaklaşımı olarak değerlendirilmektedir. Bu strateji, işletmenin tüm faaliyet unsurlarını en etkin biçimde kullanarak maliyetleri düşürmesini ve böylece rakiplerine kıyasla daha düşük fiyat seviyeleriyle pazarda yer alırken ortalamanın üzerinde kârlılık elde etmesini amaçlamaktadır (Özkan,2007).

Maliyet liderliği stratejisi özellikle fiyat rekabetinin yoğun olduğu sektörlerde önem kazanmaktadır. Bu bağlamda işletmeler; ölçek ekonomilerinden yararlanma, verimli üretim teknikleri geliştirme, teknolojiye dayalı otomasyon sistemlerini kullanma ve kaynakları etkin biçimde yönetme gibi uygulamalar aracılığıyla maliyet avantajı sağlayabilmektedir. Bu stratejiyi başarıyla uygulayan işletmeler, hem fiyat duyarlılığı yüksek müşteri gruplarını çekebilmekte hem de sıkı maliyet kontrolü sayesinde uzun vadede sürdürülebilir bir rekabet üstünlüğü oluşturabilmektedir (Prajojo, 2007).

Porter'a (1998) göre maliyet liderliği stratejisini benimseyen işletmeler, değer zincirinin tüm aşamalarında sistematik bir biçimde maliyet azaltma faaliyetleri yürütür ve bu sayede sektör ortalamasının altında bir maliyet yapısına ulaşır. Bu avantaj, işletmenin fiyatları düşürmese dahi kârlılığını korumasına ve pazarda güçlü bir rekabet pozisyonu elde etmesine olanak tanımaktadır. Ancak maliyet liderliği stratejisinin başarıyla uygulanabilmesi için maliyet düşürme çabalarının ürün kalitesini, hizmet standartlarını ve müşteri memnuniyetini zayıflatmayacak şekilde yürütülmesi kritik öneme sahiptir. Aksi hâlde düşük maliyet avantajı, uzun vadede marka değerini ve rekabet gücünü olumsuz yönde etkileyebilir.

3.2 Farklılaştırma Stratejisi

Farklılaştırma stratejisinin temel amacı, işletmenin sunduğu ürün veya hizmeti rakiplerinden ayırıştırarak sektörde benzersiz bir konum elde etmesidir. Bu strateji, müşterilerin gözünde işletmenin değerini artırmak, marka sadakati yaratmak ve rekabet baskılarına karşı dayanıklılık sağlamak için ürün veya hizmetin özgün niteliklerle geliştirilmesini öngörür (Tayşir ,2010). Dolayısıyla farklılaştırma yaklaşımı, işletmeye yalnızca rekabet avantajı kazandırmakla kalmaz; aynı zamanda marka imajını güçlendirir, fiyat rekabetine olan bağımlılığı azaltır ve müşterilerin işletmeye yönelik algısını olumlu yönde şekillendirir.

Farklılaştırma stratejisi; ürün kalitesi, tasarım özellikleri, yenilikçilik, müşteri hizmetlerinin niteliği, teknolojik üstünlük, dağıtım kanallarının etkinliği, marka itibarı ve kurumsal güvenilirlik gibi çeşitli unsurlara dayalı

biçimde uygulanabilmektedir. İşletmeler farklılaştırma stratejisi belirlerken, tercih edilen farklılaştırma unsurunun hedef müşteri kitlesi açısından ne derece anlamlı ve değerli olduğunu dikkatle değerlendirmelidir. Zira müşteri tarafından algılanmayan veya önemsenmeyen bir farklılık, rekabet avantajı yaratmakta yetersiz kalacaktır (Akbolat & Işık, 2012).

Porter'a (1998) göre başarılı bir farklılaştırma stratejisi, müşteri nezdinde yüksek algılanan değer oluştururken aynı zamanda işletmenin maliyet etkinliğini koruyabilmesine bağlıdır. Bu nedenle farklılaştırma yalnızca ürün veya hizmetin özelliklerine değil; işletmenin yenilik kapasitesine, Ar-Ge yatırımlarına, süreç tasarımı ve pazarlama gücüne de bağlı bir stratejik yönetim yaklaşımıdır. Yenilik yeteneğini sürekli geliştiren ve farklılığı sürdürülebilir kılan işletmeler, yoğun rekabet ortamlarında daha güçlü ve uzun vadeli bir pazar konumu elde edebilmektedir.

4. Dijitalleşme

Dijitalleşme, teknolojinin insan hayatındaki en önemli ilerlemelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Bu dönüşüm süreciyle birlikte geleneksel yöntemler, gelişen teknolojinin sunduğu imkânlarla adapte olan yeni sistemlere bırakmıştır (Aksu, 2019). Bilginin analog formattan dijital formata dönüştürülmesi, verilerin güvenli bir şekilde depolanmasını, korunmasını ve ihtiyaç duyulduğunda istenilen zaman ve mekânda erişilebilir hâle gelmesini sağlamaktadır. Ses, görüntü, metin veya grafik türündeki içeriklerin dijital ortamlarda bir araya getirilmesi, işlenmesi ve paylaşılması süreçleri dijitalleşme olgusunun temel bileşenleri arasındadır (Kılınç, 2023). Dijital teknolojiler, muhasebe sistemlerinin sadece kayıt tutma fonksiyonunu değil, aynı zamanda gerçek zamanlı bilgi üreten bütünsel bir karar destek mekanizması olma niteliğini güçlendirmektedir (Dursun, 2025).

Türkiye'de işletmelerin dijital dönüşüm sürecinin önemli bir ayağını oluşturan e-dönüşüm uygulamaları (e-fatura, e-defter, e-arşiv, e-irsaliye, e-mutabakat vb.) rekreasyon işletmelerinin muhasebe süreçlerini daha hızlı, güvenilir ve standartlaştırılmış bir yapıya taşımıştır (Yıldırım, 2020). E-fatura ve e-arşiv sistemleri sayesinde belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi ve saklanması hem maliyetleri düşürmekte hem de işlem hızını artırmaktadır (Öztürk, 2025). Örneğin bir spa merkezinde günlük yüzlerce hizmet satışı gerçekleştirildiğinde, e-arşiv sistemlerinin otomatik fatura üretmesi muhasebe departmanının iş yükünü önemli ölçüde azaltmaktadır. Bu sayede çalışanlar manuel işlem yapmak yerine daha analitik görevlere yoğunlaşabilmektedir. Dijitalleşmenin getirdiği bir diğer avantaj, finansal raporlama süreçlerinin standart hâle getirilmesi ve anında düzeltme olanağı sağlamasıdır (Göl, 2023).

E-defter uygulamaları ile işletmeler kayıt dışı riskini azaltmakta, denetim süreçlerinde karşılaşılabilecek hata ve eksiklikler minimum düzeye çekilmektedir (Avcı ,2020). Dijital iz bırakma sistemleri, rekreasyon işletmelerinde yapılan her işlemin zaman damgalarıyla kayıt altına alınmasını sağlayarak hem şeffaflık hem de hesap verebilirlik düzeyini artırmaktadır. Bu durum özellikle termal turizm, spor tesisleri ve havuz/spa işletmelerinde denetimlerde kolaylık sağlamaktadır. Veri analitiği ve büyük veri uygulamaları, dijitalleşmenin rekreasyon işletmelerine sunduğu en kritik yeniliklerden biridir.

Büyük veri analitiği sayesinde havuzların kullanım yoğunluğu, fitness salonu giriş çıkış saatleri, spa tercihleri, konaklama süreleri ve harcama davranışları analiz edilerek işletme gelirleri daha etkin şekilde optimize edilebilmektedir. Bu veriler, dinamik fiyatlandırma stratejileri için de temel oluşturmakta; hafta sonu, sezon dönemi veya özel etkinliklerde daha doğru fiyatlama yapılmasına olanak tanımaktadır. Ayrıca yapay zekâ tabanlı yazılımlar aracılığıyla müşteri talepleri öngörülebilme ve işletme kapasitesi daha verimli planlanabilmektedir (Derici, 2023).

Tüm bu unsurlar, dijitalleşmenin rekreasyon işletmelerinde sadece muhasebe sürecini değil, genel yönetim ve hizmet kalitesini de dönüştürdüğünü ortaya koymaktadır. Modern rekreasyon işletmelerinde dijital finansal sistemlerin etkin kullanımı, işletmenin sürdürülebilirliği ve rekabet avantajı açısından artık kaçınılmaz bir zorunluluk olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda dijitalleşme, yalnızca veri formatlarının değişimi olarak değil; işletmelerin süreçlerini yeniden yapılandırılmalarını, karar alma mekanizmalarını hızlandırmalarını ve yeni iş modelleri geliştirmelerini mümkün kılan kapsamlı ve stratejik bir dönüşüm olarak değerlendirilmektedir (Yankın, 2019). Dijital teknolojilerin örgütsel yapılarla entegre edilmesi; üretim, pazarlama, müşteri ilişkileri, finansal yönetim ve operasyonel süreçlerde önemli verimlilik artışlarına yol açmakta, işletmelere rekabet avantajı sağlayan yenilikçi uygulamaların önünü açmaktadır.

Dijitalleşme, verilerin analog formatlardan sayısal ortama aktarılması, bilgi üretiminin hızlanması ve karar süreçlerinin teknolojik araçlarla desteklenmesi süreci olarak tanımlanmaktadır (Crane, Henriques, Husted, & Matten, 2016). Günümüzde işletmelerin tüm fonksiyonları üzerinde etkisi bulunan bu dönüşüm, özellikle finansal yönetim, muhasebe ve kontrol mekanizmalarında köklü değişimlere yol açmıştır.

Rekreasyon ve turistik işletmelerde dijital teknolojilerin kullanım alanları hızla genişlemekte; işletmeler hem operasyonel süreçlerde hem de müşteri ilişkilerinde dijitalleşmenin getirdiği avantajlardan yararlanmaktadır.

Dijitalleşme yalnızca maliyetleri düşürmekle kalmayıp, veri doğruluğunu artırmakta, işlem hızını yükseltmekte ve yöneticilere anlık analiz yapma olanağı tanımaktadır (Otsay,2025).

5. Muhasebe ve Finansal Süreçlerde Dijital Dönüşüm

Dijitalleşme, geleneksel muhasebe anlayışını köklü biçimde dönüştürmüştür. Daha önce manuel olarak yürütülen birçok işlem, günümüzde otomasyon sistemleri ve dijital uygulamalar aracılığıyla çok daha hızlı ve güvenilir şekilde gerçekleştirilmektedir. Bulut tabanlı muhasebe yazılımları, işletmelere 7/24 erişilebilirlik, yüksek düzeyde veri güvenliği ve gerçek zamanlı raporlama imkânı sunarak finansal bilgi akışını hızlandırmaktadır (Göl, 2021). Bunun yanı sıra e-Fatura, e-Arşiv ve e-Defter gibi elektronik belge sistemleri hem işlem süreçlerini kolaylaştırmakta hem de yasal mevzuata uyumu güçlendirmektedir (Dursun, 2025). Yapay zekâ destekli mali analiz araçları ise geleceğe yönelik tahminlerin doğruluğunu artırmakta ve yöneticilerin daha isabetli kararlar almasına katkı sağlamaktadır. Ayrıca veri analitiği ve dashboard (gösterge paneli) uygulamaları, yöneticilerin işletmenin finansal performansını anlık olarak izlemesini mümkün kılmaktadır. Tüm bu dijital dönüşüm unsurları, muhasebe süreçlerindeki hata oranlarını azaltmakta, raporlama kalitesini yükseltmekte ve işletmelerin kaynaklarını daha verimli şekilde yönetmelerine olanak tanımaktadır (Aksu, 2019).

6. Rekreatif ve Turistik İşletmelerde Dijitalleşmenin Önemi

Rekreasyon ve turizm işletmeleri, müşteri etkileşiminin yoğun olduğu hizmet odaklı işletmeler oldukları için dijitalleşme bu sektörde önemli bir rekabet avantajı sağlamaktadır. Online rezervasyon sistemleri ve müşteri ilişkileri yönetimi (CRM) yazılımları, müşteri verilerinin işlenmesini kolaylaştırmakta ve kişiselleştirilmiş hizmet sunumunu mümkün kılmaktadır.

Bunun yanında dijital ödeme sistemleri, işlem hızını artırarak hem işletme içi verimliliği yükseltmekte hem de mali şeffaflığı güçlendirmektedir. SPA, havuz, fitness ve etkinlik alanları gibi rekreatif birimlerde kullanılan otomatik stok takibi ve maliyet kontrolü uygulamaları, kaynak kullanımının optimize edilmesine katkı sağlamaktadır. Ayrıca enerji verimliliği odaklı otomasyon sistemleri; ısıtma, havalandırma ve özellikle termal su yönetimi gibi maliyetli süreçlerde önemli ölçüde tasarruf yaratmaktadır. Tüm bu dijital uygulamalar, turistik işletmelerde hem müşteri memnuniyetini hem de finansal sürdürülebilirliği doğrudan etkileyen stratejik unsurlar hâline gelmiştir (Sezgin, Albakrı, & Abouchala, 2024).

7. Dijitalleşmenin Rekabet Stratejilerine Etkisi

Porter'in genel rekabet stratejileri çerçevesinde dijitalleşme, işletmelerin maliyet liderliği, farklılaşma ve odaklanma stratejilerini daha etkin bir şekilde uygulamalarına önemli katkılar sağlamaktadır. Maliyet liderliği açısından dijital otomasyon, süreçlerin hızlanmasını ve işgücü maliyetlerinin azalmasını sağlayarak işletmenin toplam maliyetlerini düşürür. Farklılaşma stratejisinde ise dijital uygulamalar büyük bir avantaj sunar; mobil uygulamalar, hızlı hizmet sunumu, kişiselleştirilmiş iletişim ve müşteri deneyimi yönetimi farklılaşmayı güçlendirmektedir. Odaklanma stratejisi kapsamında dijitalleşme; müşteri verilerinin işlenmesi, segmentasyonun detaylandırılması ve belirli hedef gruplara özel hizmet veya kampanyaların geliştirilmesi için yöneticilere geniş imkânlar sağlamaktadır. Bu bağlamda dijitalleşme, işletmelerin rekabet avantajını destekleyen stratejik bir unsur hâline gelmiştir (Karakuş & Yıkılmaz, 2025).

8. Dijitalleşmenin Finansal Karar Alma Süreçlerine Etkisi

Dijitalleşme, finans yöneticilerinin karar alma süreçlerini köklü şekilde dönüştüren bir olgudur. Geleneksel yöntemlerle toplanan finansal bilgiler artık dijital sistemler sayesinde çok daha hızlı, güvenilir ve detaylı bir şekilde analiz edilebilmektedir. Bulut tabanlı muhasebe yazılımları, büyük veri analitiği, yapay zekâ destekli tahminleme modelleri ve gerçek zamanlı dashboard uygulamaları yöneticilere anlık finansal durum değerlendirmesi yapma imkânı sunmaktadır (Dursun ,2025). Bu sayede bütçeleme, maliyet kontrolü, yatırım planlama, likidite yönetimi ve risk analizi gibi kritik finansal süreçlerde hata payı azalmakta; kararların doğruluk oranı ve zamanlaması güçlenmektedir. Dijitalleşme, finans fonksiyonunu yalnızca hızlandırmakla kalmamakta, aynı zamanda işletmelerin stratejik karar alma kapasitesini artırarak rekabet avantajı elde etmesine katkı sağlamaktadır (Otsay, 2025).

9. Sonuç ve Öneriler

9. 1. Sonuç

Bu çalışmada dijitalleşmenin rekreasyon işletmelerinde finansal fonksiyonlar ve rekabet stratejileri üzerindeki etkileri kapsamlı bir biçimde ele alınmıştır. Literatür taraması ve teorik çerçeveden elde edilen bulgular, dijital dönüşümün işletmelerin rekabet stratejilerini yeniden şekillendirdiğini ve özellikle maliyet liderliği, farklılaştırma ve odaklanma stratejilerinin uygulanma biçimlerinde köklü değişikliklere yol açtığını göstermektedir .Dijitalleşmenin finansal yönetim süreçlerine entegrasyonu; veri analizinin kolaylaştırılması, karar alma hızının artması, hata payının azalması ve

kaynak kullanımının optimize edilmesi gibi önemli avantajlar sunmaktadır. Rekreasyon işletmeleri bu avantajlar sayesinde maliyetlerini daha etkin yönetebilmekte, operasyonel verimliliği artırmakta ve müşteri deneyimini geliştirerek rekabet güçlerini yükseltebilmektedir. Ayrıca dijital teknolojilerin finansal sürdürülebilirliği desteklemesi, işletmelerin uzun vadeli stratejik hedeflerine ulaşmada kritik bir rol üstlendiğini ortaya koymaktadır.

Elde edilen bulgular, dijitalleşmenin yalnızca teknolojik bir uyum süreci değil, aynı zamanda işletme kültürünü, yönetim felsefesini ve performans ölçüm sistemlerini dönüştüren bütüncül bir değişim olduğunu göstermektedir (Göker, 2023). Bu nedenle dijitalleşme, rekreasyon işletmeleri için artık bir seçenek değil; sürdürülebilir rekabet avantajı elde etmek ve finansal fonksiyonları güçlendirmek adına zorunlu bir stratejik unsur hâline gelmiştir. Sonuç olarak, muhasebe fonksiyonu dijitalleşme sayesinde yalnızca raporlama yapan bir departman olmaktan çıkmış; işletme yönetimine veri üreten, analiz eden ve stratejik kararları şekillendiren kritik bir bilgi sistemi hâline dönüşmüştür.

9.2. Öneriler

Dijital Altyapının Güçlendirilmesi: Rekreasyon işletmeleri, finansal yönetim ve operasyonel süreçlerde kullanılacak ERP, CRM, veri analitiği yazılımları ve otomasyon sistemleri gibi dijital altyapı araçlarının entegrasyonunu önceliklendirmelidir (Çınar, 2024).

Personel Eğitimi ve Dijital Yetkinlik: Dijital dönüşümün başarıya ulaşması için çalışanların dijital okuryazarlık düzeyleri artırılmalı, yeni teknolojilerin etkin kullanımına yönelik sürekli eğitim programları uygulanmalıdır (Şeker, 2024).

Veri Güvenliği ve Siber Güvenlik Politikaları: Finansal verilerin dijital ortamda işlenmesi ve saklanması sürecinde veri gizliliği, siber güvenlik, kişisel verilerin korunması ve erişim kontrollerine ilişkin kurumsal politikalar geliştirilmelidir (Çankır, 2024).

Stratejik Dijital Planlama: Dijitalleşme yatırımları kısa vadeli maliyet avantajlarının ötesine geçecek biçimde uzun vadeli performans, rekabet gücü ve yenilik kapasitesi hedefleriyle bütünlüklük stratejik planlara dahil edilmelidir (Acar, 2024).

Yenilikçi Hizmet ve İş Modelleri: Rekreasyon işletmeleri, dijital teknolojiler aracılığıyla müşteri deneyimini kişiselleştiren çevrimiçi rezervasyon sistemleri, dijital sadakat programları, veri tabanlı kampanyalar

ve otomatik geri bildirim mekanizmaları geliştirmelidir (Çilesiz & Ünal, 2025).

Akademik Araştırmaların Artırılması: Türkiye’de rekreasyon işletmeleri özelinde dijitalleşme, finansal fonksiyonlar ve rekabet stratejileri ilişkisini ampirik olarak inceleyen çalışmaların sınırlı olduğu görülmektedir. Bu bağlamda saha araştırmaları, niteliksel ve niceliksel çalışmaların artırılması literatüre önemli katkılar sağlayacaktır.

Kaynakça

- Acar, S. (2024). *Endüstri 4.0 kullanımının rekabet stratejilerine, pazar ve inovasyon performansına etkileri: Uluslararası ticaret yapan firmalar üzerinde yapılan bir çalışma* (Doctoral dissertation, Istanbul Sabahattin Zaim University (Turkey)).
- Acun, F. (2020). Dijital tarih ve dijital tarihçiliğin tarihyazımına etkisi üzerine. *tarihyazımı*, 2(1), 66-90.
- Akbaş, H. (2011). Sanayi işletmelerinde stratejik maliyet yönetimi. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 4(2), 107-124.
- Akbolat, M., & Işık, O. (2012). Hastanelerde Rekabet Stratejileri ve Performans/Competitive Strategies and Performance in Hospitals. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 401-424.
- Akmeşe, K. A. (2018). *Konaklama işletmelerinde stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları ve bütünleşik bilgi sistemlerinin işletme performansına etkisi* (Doctoral dissertation, Necmettin Erbakan University (Turkey)).
- Aksu, H. (2019). *Dijitopya: Dijital dönüşüm yolculuk rehberi*. Pusula.
- Avcı, B. (2020). Dijitalleşmenin muhasebe mesleğine getirdiği yenilikler ve uygulamalar.
- Aygün, D., & Sürmen, Y. (2013). Muhasebe çevresi ve çevrenin muhasebeye etkisi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7).
- Bakoğlu, E. (2001). ÖRGÜTSEL PERFORMANS KAVRAMI VE GELİŞİMİ. *Öneri Dergisi*, 4(15), 39-45.
- Balsu, Ö. (2025). Tarih Boyunca Muhasebe: Gelişim ve Dönüşüm. *Journal of West European Social Sciences*, 2(1), 196-209.
- Boz, H., & Çelebi, M. (2025). Su Sporları Kapsamında Türkiye'deki Turizm İşletmelerinde Rekreasyon Programlarının Yönetimi. *Spor ve Performans Araştırmaları Dergisi*, 16(2), 269-304.
- Can, A. (2007). Luca Pacioli muhasebenin babası mıdır? Akademik Bakış, *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*.
- Crane, A., Henriques, I., Husted, BW ve Matten, D. (2016). İş ve toplum alanında teorik bir katkı neyi oluşturur? *İş ve Toplum*, 55 (6), 783-791.
- Çankır, B. (2024). SANAL İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİNDE VERİ GÜVENLİĞİ VE GİZLİLİĞİ İÇİN STRATEJİK YAKLAŞIM. *SANAL DÜNYADA İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ*, 109.
- Çınar, D. (2024). *Dijital dönüşüm ve ERP kullanımının işletme performansına etkisi* (Doctoral dissertation, Istanbul Sabahattin Zaim University (Turkey)).
- ÇİLESİZ, E., & ÜNAL, A. TEKNOLOJİ VE TURİZM.
- DERİCİ, S. (2023). *Dijital Tedarik Zinciri Yönetimi ve Büyük Veri*. Akademisyen Kitabevi.

- Dursun, N. (2025). Teknolojik gelişmelerin işletmelerdeki muhasebe sistemlerine etkileri ve etkilerinin ölçülmesi.
- Göker, A. (2023). Dijitalleşmenin muhasebe mesleğine ve işletme performansına etkileri: Bir uygulama örneği.
- Göl, M. (2021). *İşletmeler için stratejik yönetim eksenli rekabet gücü analizi* (Cilt 1). Gazi Kitabevi. ISBN: 9786258443257
- Göl, M. (2023). Muhasebe Denetiminde Yapay Zekâ Teknolojisine Geçiş. In *Güncel Gelişmeler Ekseninde Muhasebe ve Denetim* (pp. 203-220). Özgür Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Göl, M. (2023). Muhasebe Mesleğinde Yeşil Yaklaşımlar: Çevre Dostu Uygulamaların Kullanılması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (75), 385-396. <https://doi.org/10.51290/dpusbe.1199077>
- Hiçşasmaz, M. (1956), “Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: Basit Usul”, Ankara.
- Hill, CW ve Jones, GR (2009). *Stratejik yönetimin esasları*.
- İkas. (2025). *Porter beş güç modeli nedir?* <https://ikas.com/tr/blog/porter-bes-guc-modeli-nedir>
- Kılınç, E. (2023). Türkiye’de Dijital Okuryazarlık Üzerine Yapılmış Lisansüstü Tezlerin İncelenmesi. *Özgür Yayınları eBooks*.
- Mesci, M. (2011). *Bilgi yönetimi, yenilik ve işletme performansı arasındaki ilişkide ara değişkenlerin etkisi: Beş yıldızlı otel işletmelerinde bir araştırma* (Doctoral dissertation, Sakarya Üniversitesi (Turkey)).
- Otsay, M. Ç. (2025). Endüstri 4.0 ve dijitalleşmenin yönetsel karar almaya etkisi: Endüstrideki yansımalar üzerine nitel bir araştırma.
- Özkan, M. (2013). YÖNETİM MUHASEBESİ AÇISINDAN SORUMLULUK MUHASEBESİ. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 155-182.
- Özkan, R. B. (2007). *Rekabet stratejileri ve örnek bir sektör analizi* (Master’s thesis, Marmara Üniversitesi (Turkey)).
- Öztürk, E. (2025). *Muhasebe meslek mensuplarının dijital dönüşüm temelli uygulamalara yönelik tutumlarının incelenmesi: Bartın ili örneği* (Master’s thesis, Bartın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Porter, M. E. (2008). *Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance*. simon and schuster.
- Porter, M. E., & Strategy, C. (1980). Techniques for analyzing industries and competitors. *Competitive Strategy*. New York: Free, 1, 76.
- PORTER, M.E.; (1998), Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior
- Porter, ME (2008). Stratejiyi şekillendiren beş rekabet gücü. *Harvard Business Review* , 86 (1), 78.

- Prajogo, D. I. (2007). The relationship between competitive strategies and product quality. *Industrial management & data systems*, 107(1), 69-83.
- Sezgin, M., Albakrı, L., & Abouchala, M. R. (2024). Dijital Ufuklar: Teknolojinin Türkiye'deki Turizm Üzerindeki Etkisi. *Selçuk Turizm ve Bilişim Araştırmaları Dergisi*, (5), 1-22.
- ŞEKER, S. (2024). Sağlık Kurumu Yönetilerinin Dijital Okuryazarlık Becerileri İle Örgütsel İnovasyon Performansı Arasındaki İlişkinin İncelenmesi.
- Şendoğdu, A., & Altındağ, İ. (2022). A research on determining the factors affecting job involvement for bank employee. *Trends in Business and Economics*, 1-9.
- Taşdemir, B., & Güngör Tanç, Ş. (2017). *Sürdürülebilirlik raporları kapsamında kurumsal sosyal sorumluluğun finansal performans üzerine etkisi: Bist sürdürülebilirlik*
- TAYŞİR, E. (2010). BİR İŞLETMENİN UYGULADIĞI FARKLILAŞTIRMA STRATEJİSİNİN PAZARIN KURUMSAL DEĞİŞİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: TÜRKİYE KUPON PAZARI ÖRNEĞİ. *Öneri*, 9(34), 163.
- Tutar, S. (2018). *Endüstri 4.0'ın muhasebeye etkisi* (Master's thesis, Sakarya Üniversitesi (Turkey)).
- Yankın, F. B. (2019). DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİNDE ÇALIŞMA YAŞAMI. *Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi*, 7(2), 1-38.
- Yıldırım, B. (2020). İŞLETMELERDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİ: NİTEL BİR ARAŞTIRMA. *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 3(2), 204-223.

Değişen ve Dönüşen İş Dünyasında Muhasebe Bilimi Araştırmaları

Editör:

Dr. Mehmet GÖL