

TEORİK TEN GÖRGÜLE MUHASEBE ARAŞTIRMALARI

Editör

Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOĞULLARI




ORION
AKADEMİ

TEORİK TEN GÖRGÜLE MUHASEBE ARAŞTIRMALARI

Editör

Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOĞULLARI

2022


ORION
AKADEMİ

Orion Akademi, Orion Kitabevi Markasıdır.

ORİON AKADEMİ

ISBN: 978-625-8307-04-7

© Orion Kitabevi

Ağustos 2022-Ankara

TEORİK TEN GÖRGÜLE MUHASEBE ARAŞTIRMALARI

Editör: Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOĞULLARI

İç Tasarım: Mehmet ÇAKIR

Kapak Tasarım: Mehmet ÇAKIR

Baskı

Meteksan Matbaacılık Teknik Sanayi Ticaret A.Ş.

Beytepe Köy Yolu No:3 06800 Bilkent / ANKARA

Sertifika No: 46519

Orion Akademi

Kültür Mah. Ataç 2. Sok. No:71/D Kızılay / ANKARA

Tel: 0 312 417 78 35

orionkitabevi@gmail.com

www.orionkitabevi.com.tr- orion@orionkitabevi.com.tr

HAKEM KURULU*

UNVAN	ADI SOYADI	ÜNİVERSİTE
Prof. Dr.	Akın MARŞAP	İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
Prof. Dr.	Tansel HACIHASANOĞLU	YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
Doç. Dr.	Alınza AĞ	BAYBURT ÜNİVERSİTESİ
Doç. Dr.	Alper TAZEGÜL	KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
Doç. Dr.	Mustafa Can SAMIRKAŞ	MERSİN ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Aydın BAĞDAT	SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Aysel ÖZTÜRKÇÜ AKÇAY	VAN YÜZÜNCÜYIL ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Ergin TEMEL	TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Erkin GÜDELÇİ	BATMAN ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Melik YOLCI	AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Şehmus AYDIN	HAKKÂRİ ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Yakup ASLAN	MUŞ ALPARSLAN ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Yunus YILMAZ	DİCLE ÜNİVERSİTESİ
Dr.	İsmail Ercan BÖRÜ	HAKKÂRİ ÜNİVERSİTESİ
Dr.	Uğur TÜRKER	MARMARA ÜNİVERSİTESİ
* Unvan ve Ada göre sıralanmıştır.		

Bu kitapta yayımlanan çalışmaların içerikleriyle ilgili her türlü etik ve yasal sorumluluk, ilgili bölüm yazarı veya yazarlarına aittir.

ÖNSÖZ

Günümüzde muhasebe geleneksel kayıt tutma işlevinin ötesine geçerek kuruluşlar ve paydaşlarının kararlarında etkili olabilecek faydalı bilgiler sunan bir disiplin halini almıştır. Bu disiplin sayesinde ilgili kuruluşların şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde faaliyetlerini yürütmeleri ve başarılı sonuçlar almaları mümkün hale gelmektedir.

Muhasebe alanından teorik ve görgül (ampirik) çalışmaların yer aldığı bu kitapta on iki bölüm bulunmaktadır. Bölümler, on üç farklı üniversiteden on altı araştırmacının katkıları ile hazırlanmıştır. Özverili bir ekip çalışması sonucunda ortaya çıkarılan kitap kapsamında; *“finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların belirlenmesine yönelik bir araştırmaya”*, *“nakit akış tablolarında faaliyete dayalı modelleme ve oran analizine ilişkin bir uygulamaya”*, *“entegre raporlamaya”*, *“enflasyon muhasebesi uygulamalarına”*, *“muhasebe eğitimine ilişkin öğrencilerin sorun ve beklentileri ile ilgili bir araştırmaya”*, *“maliyet analizi ile ilgili bir vaka çalışmasına”*, *“muhasebe derslerine yönelik öğrenci tutumlarının değerlendirilmesine ilişkin bir araştırmaya”*, *“e-muhasebe uygulamalarına”*, *“muhasebede etik kavramı ve önemine”*, *“uzayla ilgili ekonomik faaliyetlere yönelik muhasebe ve vergi sorunlarına”*, *“muhasebe bilgi sistemi ve yapay zekaya”*, ve *“muhasebede teknoloji inovasyonuna”* yer verilmiştir.

Kitapta yer alan tüm çalışmalar editoryal süreçten geçtikten sonra hakem değerlendirilmesinden geçirilmiştir. İlgili çalışmaların benzerlik oranları %20'nin altındadır. Kitabın hazırlanması sürecinde emek veren tüm bölüm yazarlarına ve değerli görüşleri ile çalışmaları titizlikle değerlendiren hakemlere teşekkürlerimi sunar, kitabın akademiye gönül veren tüm paydaşlara faydalı olmasını dilerim.

Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOğULLARI
Hakkâri Üniversitesi

İÇİNDEKİLER

BÖLÜM 1

**FARKLI MUHASEBE DÜZENLEMELERİNE GÖRE
HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN MİZAN
DÜZEYİNDE DÖNÜŞÜM SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN
SORUNLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA 1**

Prof. Dr. Hikmet ULUSAN

Dr. Nurettin ÖZDEMİR

BÖLÜM 2

**TMS 7 KAPSAMINDA DÜZENLENEN NAKİT AKIŞ
TABLOLARINDA FAALİYETE DAYALI MODELLEME VE
ORAN ANALİZİ: BİST (BORSA İSTANBUL) GIDA, İÇECEK
ENDEKSİNDEKİ İŞLETMELERDE BİR UYGULAMA..... 49**

Dr. Öğr. Üyesi Yasemin EZİN

BÖLÜM 3

**RAPORLAMADA YENİ TREND: ENTEGRE RAPORLAMA
ve TÜRKİYE'DE YAYIMLANAN ENTEGRE RAPORLAR
ÜZERİNE BİR İNCELEME..... 77**

Dr. Öğr. Üyesi Dursun KELEŞ

BÖLÜM 4

**GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE
ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMALARI..... 95**

Dr. Öğr. Üyesi Serkan YÜCEL

BÖLÜM 5

**MESLEKİ VE TEKNİK ANADOLU LİSELERİNDEKİ
ÖĞRENCİLERİN MUHASEBE EĞİTİMİNDEKİ SORUNLARI
VE BEKLENTİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA 129**

Dr. Kadir GÖKOĞLAN

BÖLÜM 6

**YÖNETİM KARARLARINDA GEÇERLİ MALİYET ANALİZİ:
BİR VAKA UYGULAMASI..... 149**

Dr. Serkan DEMİRKAN

BÖLÜM 7

**MUHASEBE DERSLERİNE YÖNELİK ÖĞRENCİ
TUTUMLARININ BELİRLENMESİ: SAĞLIK YÖNETİMİ
BÖLÜMÜNDE BİR ARAŞTIRMA 169**

Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOĞULLARI

BÖLÜM 8

**E-DÖNÜŞÜM PERSPEKTİFİNDE E-MUHASEBE
UYGULAMALARININ GELİŞİM SERÜVENİ..... 185**

Öğr. Gör. Dr. Ahmet AKATAK

BÖLÜM 9

MUHASEBEDE ETİK KAVRAMI VE ALANDAKİ ÖNEMİ.. 219

Arş. Gör. Dr. Seda AĞGÜL

BÖLÜM 10

UZAYLA İLGİLİ EKONOMİK FAALİYETLERE YÖNELİK MUHASEBE VE VERGİ SORUNLARI 243

Dr. Ayhan YATBAZ

Prof. Dr. Ali Rıza GÖKBUNAR

BÖLÜM 11

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE YAPAY ZEKÂ..... 263

Dr. Öğr. Üyesi Bora TOPAL

Dr. Öğr. Üyesi Selçuk YALÇIN

BÖLÜM 12

MUHASEBEDE TEKNOLOJİ İNOVASYONU..... 295

Öğr. Gör. Dr. Nazan GÜNGÖR KARYAĞDI

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim ÇEMBERLİTAŞ

FARKLI MUHASEBE DÜZENLEMELERİNE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN MİZAN DÜZEYİNDE DÖNÜŞÜM SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA¹

Prof. Dr. Hikmet ULUSAN²
Dr. Nurettin ÖZDEMİR³

GİRİŞ

Muhasebe bilgi sisteminin amacı mevcut potansiyel yatırımcılar, borç ve kredi verenler başta olmak üzere işletme ile ilgili taraflara alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları finansal bilgileri üretmek ve raporlamaktır. Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal bilgiler, işletme ile ilgili taraflara belirli dönemlerde düzenlenen finansal tablolar aracılığıyla iletilmektedir. Finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesinin işletme ile ilgili kararlar

1 Bu çalışma Yozgat Bozok Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsünde Prof. Dr. Hikmet ULUSAN danışmanlığında Nurettin ÖZDEMİR tarafından hazırlanan "Farklı Muhasebe Düzenlemelerine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Değerlendirilmesi, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Üzerine Bir Araştırma" başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

2 Yozgat Bozok Üniversitesi, hikmet.ulusan@bozok.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-9527-4319

3 Yozgat Bozok Üniversitesi, nurettin66ozdemir@hotmail.com, ORCID ID: 0000-0001-6101-3030

alırken kullanabilecekleri en esaslı bilgi kaynağını oluşturur. Bu tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanır ve sunulurlar (Uluslan, 2017: 301). Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında ülkelerin muhasebe düzenlemeleri esas alınmaktadır. Ülkelerin muhasebe düzenlemeleri arasında farklılıkların bulunması, finansal tabloların da farklılaşmasına neden olmaktadır.

14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve muhasebe ile ilgili hükümleri 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile işletmelere bağımsız denetim uygulaması ve bu çerçevede gerçek ve tüzel kişilerin münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Bu amaçla, 26.03.2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı’nda bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin esaslar güncellenerek yeniden belirlenmiş ve 26.05.2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Buna göre; aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini üst üste iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır. Söz konusu ölçütler şöyledir:

- Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası,
- Çalışan sayısı 175 kişi.

Türkiye’de farklı faaliyet konuları nedeniyle farklı muhasebe düzenlemelerine tabi olan finansal kurumlar hariç bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler, 1993 yılından itibaren isteğe bağlı ve 1994 yılından itibaren de zorunlu olmak üzere Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ (MSUGT)’leri ile getirilen düzenlemelere göre muhasebe kayıtlarını tutmak ve finansal tablolarını düzenlemek zorundadırlar. Ancak, 6102 sayılı TTK madde 88’de gerçek ve tüzel kişilerin bağımsız denetime tabi tutulacak münferit ve /

veya konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama zorunluluğu getirilmiştir. TTK madde 88 ve geçici madde 1'e göre Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standart (TMS)'ları / Türkiye Finansal Raporlama Standart (TFRS)'ları ve yorumları, KGK tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerden oluşmaktadır. KGK, TTK'nın kendisine verdiği yetkiyi kullanarak bağımsız denetime tabi finansal tabloların hazırlanmasında TMS / TFRS'leri uygulamak zorunda olmayan büyük ve orta boy işletmeler için 29.07.2017 tarihli ve 30138 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nı yayımlamıştır. BOBİ FRS, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6102 sayılı TTK geçici madde 6'da Türkiye Muhasebe Standartlarına göre finansal tablo düzenleyecek olan işletmeleri belirleme yetkisi de KGK'ya verilmiştir. Bu bağlamda, KGK tarafından 13.09.2018 tarihli ve 03/161 sayılı Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı ile Türkiye'de faaliyet gösteren kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama kapsamı güncellenerek yeniden belirlenmiş ve 19.09.2018 tarihli ve 30540 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 03/161 sayılı Kurul Kararı'na göre;

- Bağımsız denetime tabi olan KAYİK münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS / TFRS'leri uygulayacaktır.
- Bağımsız denetime tabi olup KAYİK dışında kalan kurum, kuruluş ve işletmeler münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS'yi

uygulayacaktır. Ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmeler isteğe bağlı olarak TMS / TFRS'leri de uygulayabileceklerdir.

- İlk iki madde kapsamına dahil olmayan kurum, kuruluş ve işletmelere yönelik KGK tarafından henüz Türkiye Muhasebe Standardı yayımlanmadığından bunlar münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında yürürlükteki mevzuatı uygulayacaktır. Ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmeler münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'yi de uygulayabileceklerdir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere Türkiye'de muhasebe kayıtlarını tutarken ve finansal tablolarını hazırlarken TMS / TFRS'leri esas alan bankalar, katılım bankaları, finansal kiralama, faktoring, finansman, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri gibi finansal kurumlar hariç bağımsız denetime tabi olan işletmeler dönem sonlarında iki farklı muhasebe düzenlemesine göre finansal tablolar düzenlemek zorundadırlar. Bunlardan birincisi, MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolar; diğeri ise TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolardır. Bu işletmeler muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve vergi beyannamesi ekinde yer alacak finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'leri esas alırken bağımsız denetime tabi finansal tablolarının hazırlanmasında ise TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'yi uygulamaktadırlar.

Türkiye'de bağımsız denetime tabi işletmelerin iki farklı muhasebe düzenlemesine göre finansal tablolar hazırlamaları finansal tabloların dönüşümü konusunu gündeme getirmiştir. Finansal tabloların dönüştürülmesi, bir işletmenin farklı finansal raporlama düzenlemelerine uygun olarak iki veya daha fazla finansal tablolar hazırladığı bir süreç olarak tanımlanabilir (Prochazka, 2012). Bir muhasebe düzenlemesine göre hazırlanan finansal tabloların başka bir muhasebe

düzenlemesine dönüştürülmesi finansal tablolar düzeyinde dönüştürme, mizan düzeyinde dönüştürme ve ikili muhasebe sistemi olmak üzere üç temel yöntemle yapılmaktadır (Mejzlik, 2006: 118). Finansal tablolar düzeyinde dönüştürme yöntemi sadece finansal tablolarda sunulan kalemlerin yeniden sınıflandırılması söz konusu olduğunda kullanılmaktadır (Prochazka, 2012). Mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi, bir ülkenin yerel muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan mizan üzerine fark kayıtlarının eklenmesi suretiyle finansal tabloların dönüştürüleceği muhasebe düzenlemeleriyle uyumlu finansal tablolar hazırlanması şeklinde uygulanabilir (Öztürk, 2013). İkili muhasebe sisteminde işletmelerin muhasebe sistemi, finansal nitelikteki işlem ve olayların finansal tabloların düzenleneceği her iki muhasebe düzenlemesinin gerekliliklerine uygun olarak iki kez kaydedilmelerini sağlayacak şekilde kurulmaktadır (Prochazka, 2012). Türkiye’de TMS / TFRS’ler ve BOBİ FRS uygulamasına ilişkin mevzuat hem ikili muhasebe sisteminin hem de mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin kullanımına izin vermektedir.

Muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve vergi beyannamesi ekinde yer alacak finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT’leri uygulayan işletmeler, bağımsız denetime tabi olacak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS ile uyumlu finansal tablolarını genel itibarıyla dönem sonunda ve MSUGT’lere göre hazırlanan mizandan hareketle yapılan dönüşüm işlemleri yoluyla hazırlamaktadırlar. Bu çalışmada, Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının mizan düzeyinde dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda, aşağıda öncelikle farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümü konusunda Türkiye’de yapılan çalışmalar özetlenmiştir. Daha sonra, araştırmanın metodolojisi ve çalışmada elde edilen verilerin analizi ve

bulgulardan bahsedilmiştir. Çalışma, sonuç ve öneriler kısmı ile tamamlanmıştır.

1. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümü konusunda Türkiye’de yapılan çalışmalar gözden geçirildiğinde bu çalışmaların MSUGT’ler yani Vergi Usul Kanunu (VUK)’na göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüşümünün bir örnek uygulama üzerinden incelenmesi şeklinde yapıldığı tespit edilmiştir. Bu çalışmalara; Öztürk (2013), Yardımcıoğlu (2013), Elitaş ve Ergüden (2016), Ulusan (2017), Demir (2020) ve Kablan (2021) tarafından yapılan çalışmalar örnek olarak verilebilir.

2. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

2.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı

İşletmelerin dışa açılan yüzü olan finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulabilmesinin temelinde dönüşüm sürecinin sağlıklı bir şekilde yönetilmesi yatmaktadır. Bağımsız denetime tabi olan işletmelerin hem MSUGT’lere hem de TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye göre hazırladıkları finansal tabloların faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerine sahip olabilmeleri için en sağlıklı yol söz konusu işletmelerin ikili muhasebe sistemini kullanarak finansal tablolar hazırlamalarıdır. Ancak, ikili muhasebe sistemi kullanılarak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye uygun finansal tablolar hazırlanmasının işletmelere ilave maliyeti olacak ve hatta birçok işletme açısından dönüşüm işleminin maliyeti faydasını aşacaktır. Bu nedenle, Türkiye özelinde bakıldığında bu yöntemi kurumsal kapasitesi ve muhasebe organizasyonu daha güçlü olan işletmeler kullanmakta olup bu işletmelerin sayısı oldukça azdır. İkili muhasebe sistemini kullanan işletmelerin dışında kalan bağımsız denetime tabi olan diğer işletmeler ise, mizan

düzeyinde dönüştürme yöntemini kullanarak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolar hazırlamaktadırlar.

Farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların mizan düzeyinde yapılan dönüştürme işlemi sırasında meslek mensuplarının dönüştürme sürecinde varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasından, varlık ve borçların değerlendirilmesinden, düzenlemeler arasındaki değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile varlık, kaynak, gelir ve giderlerle ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşabilecekleri tahmin edilmektedir. Bu nedenle, bu çalışmada, Türkiye'de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının mizan düzeyinde dönüştürme sürecinde karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi amaçlanmıştır. Türkiye'de bu konuda yapılmış herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu çalışma, sadece muhasebe literatürüne katkı sağlamakla kalmayacak aynı zamanda muhasebe meslek mensupları ve düzenleyici kuruluşların da yararlanacakları bir kaynak olacaktır.

2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın kapsamı, KGK tarafından yetkilendirilen ve ilgili web sitesinde "KAYİK Dahil Bağımsız Denetim Şirketleri" olarak listelenen 74 şirket olarak belirlenmiştir. Bölge, şehir ve işletme çeşitliliğinin sağlanması amacıyla araştırmaya Ankara, İstanbul, Kırklareli, İzmir, Kayseri, Yozgat ve Samsun şehirlerinde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri dahil edilmiştir.

COVID-19 salgını nedeniyle görüşmelerin birçoğunun yüz yüze olarak değil de çevrimiçi (online) yapılması ve katılımcıların görüşme sorularına verdikleri cevapların subjektif olması araştırmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

2.3. Araştırmanın Yöntemi ve Görüşme Formunun Hazırlanması

Bu çalışmada nitel araştırma yapılmıştır. Nitel araştırma, “veri toplama araçlarından gözlem, görüşme ve doküman analizi yöntemlerin kullanıldığı, algı ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konulduğu bir araştırma” şeklinde tanımlanabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 36-37). Araştırmaya katılan meslek mensuplarından mizan düzeyinde dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunlara ilişkin ayrıntılı ve derinlemesine bilgi almak amacıyla yapılan bu araştırmada olgu bilim deseni kullanılmıştır. Olgu bilim diğer adıyla fenomenoloji deseni, farkında olmamıza rağmen ayrıntılı ve derinlemesine bilgi sahibi olmadığımız olgulara odaklanmamıza imkan sağlayan bir desendir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 66).

Araştırmanın verileri, nitel araştırmada en sık kullanılan yöntem olan görüşme yöntemi ile toplanmıştır. Bogdan ve Biklen (1992)'e göre görüşme yöntemi insanların bakış açılarını, deneyimlerini, duygularını ve algılarını ortaya koymak amacıyla kullanılan güçlü bir yöntemdir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 38). Görüşme yöntemine göre verilerin toplanmasında üç tür yaklaşımdan bahsedilmektedir. Bu yaklaşımlar; yapılandırılmış görüşme, yarı yapılandırılmış görüşme ve yapılandırılmamış görüşme şeklinde sınıflandırılmaktadır (Berg ve Lune, 2019: 117-118). Bu araştırmada önceden hazırlanmış ve belirli düzeyde yapılandırılmış sorular içermesi, soruların esnek bir yapısının olması, katılımcılardan özel bilgiler alınması, farklı sorularla konunun açılması ve daha detaylı bilgilerin alınması gibi avantajlarından dolayı yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımı kullanılmıştır. Katılımcılarla yapılan görüşmeler doğrultusunda elde edilen veriler, ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır.

Araştırmada yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımının tercih edilmesiyle birlikte bu yaklaşıma uygun bir görüşme

formu hazırlanmıştır. Genel bilgiler ve finansal tabloların dönüşümünde karşılaşılan sorunlar olmak üzere iki bölüm altında hazırlanan görüşme formunun taslağı literatür taraması sonucunda oluşturulmuştur. Üniversitelerin muhasebe alanında görev yapan öğretim üyeleri, pazarlama alanında görev yapan ve nitel araştırma konusunda uzman olan öğretim üyeleri ile finansal tabloların dönüşümünü yapan meslek mensuplarının görüş ve önerileri doğrultusunda görüşme formu tekrar düzenlenmiştir. Düzenlenen görüşme formu kullanılarak iki meslek mensubuyla pilot görüşme gerçekleştirilmiş ve soruların öntesti yapılmıştır. Pilot görüşmelerden elde edilen geri bildirimler doğrultusunda görüşme soruları yeniden gözden geçirilerek formun nihai hali tamamlanmıştır.

2.4. Hedef Evren ve Örneklemin Belirlenmesi

Araştırmanın amacı doğrultusunda hedef evren ve örneklem belirlenmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Bu amaçla öncelikle hedef evrenin doğru bir şekilde belirlenmesi, sonrasında ise örnekleme yöntemleri kullanılarak örneklem grubunun seçimi yapılmıştır. Bu çalışmada, bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları hedef evren olarak belirlenmiştir. Araştırmanın örneklem çerçevesi ise, amaçlı örnekleme yöntemlerinden biri olan “ölçüt örnekleme” yöntemine göre belirlenmiştir. Ölçüt örnekleme yönteminin temelinde önceden belirlenmiş kriterlere sahip olan kişilerin araştırmaya dahil edilmesi yatmaktadır. Bu araştırma özelinde, farklı düzenlemelere göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümünde aktif rol alan meslek mensupları örneklem çerçevesine dahil edilmiştir. Creswell (2013), Neuman (2014), Patton (2005), Rubin ve Babbie (2016) tarafından yapılan çalışmalarda olgu bilim deseninde yapılan nitel araştırmalarda örneklem sayısının 5 ile 25 katılımcı arasında belirleneceği ifade edilmiştir (Baltacı, 2018: 263). Literatürde yer alan bilgiler ve araştırmanın amaçları doğrultusunda bu çalışmada örneklem büyüklüğü 25 kişi olarak belirlenmiştir.

3. ARAŞTIRMADA ELDE EDİLEN VERİLERİN ANALİZİ VE BULGULAR

Araştırma kapsamında elde edilen veriler, analiz çeşitlendirmesi yapılarak içerik ve betimsel analiz yöntemlerine göre analiz edilmiştir. Analiz sürecinde öncelikle 25 katılımcı ile yapılan görüşmelerde elde edilen ve ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınan verilerin transkripsiyonu yapılmıştır. Daha sonra bu veriler, excel programında sınıflandırılarak bir dosya içerisinde birleştirilmiştir. Görüşmeler tekrar tekrar incelenerek katılımcıların vermiş olduğu cevaplar doğrultusunda kodlar, kodların ilişkili olduğu kategoriler ve kategorilerin ilişkili olduğu temalar belirlenmiştir. Verilerin analizi, Şekil 1’de yer alan akış diyagramı çerçevesinde yapılmıştır.



Şekil 1. Veri Analizi Akış Diyagramı

Kodlar, kategoriler ve temalar ile ilişkilendirilerek yapılan veri analizi, demografik özelliklere ilişkin bilgiler ve finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunlar başlıkları altında ele alınmıştır.

3.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bilgiler

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde yer alan ve bu araştırmaya dahil olan katılımcıların cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, meslek unvanı, deneyim ve şehir gibi demografik bilgileri ile katılımcılarla yapılan görüşme sürelerine ilişkin bilgiler Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Cinsiyet, Yaş, Öğrenim Durumu, Meslek Unvanı, Deneyim, Şehir ve Görüşme Süresi Bilgileri

Sıra No	Katılımcı Kodu	Cinsiyet	Yaş	Öğrenim Durumu	Meslek Unvanı	Deneyim	Şehir	Görüşme Süresi
1	K1	Kadın	46-55	Lisans	Kıdemli Denetçi	26+	Yozgat	82,42
2	K2	Erkek	36-45	Lisans	Kıdemli Denetçi	16-20	Kayseri	57,26
2	K3	Erkek	26-35	Yüksek Lisans	SMMM	1-5	Kayseri	42,25
4	K4	Erkek	36-45	Doktora	Kıdemli Denetçi	21-25	Ankara	47,52
5	K5	Erkek	46-55	Doktora	YMM	26+	Kırklareli	44,35
6	K6	Erkek	46-55	Lisans	Kıdemli Denetçi	16-20	Ankara	81,12
7	K7	Kadın	36-45	Yüksek Lisans	YMM	21-25	Ankara	45,52
8	K8	Erkek	26-35	Yüksek Lisans	Kıdemli Denetçi	6-10	Ankara	47,00
9	K9	Erkek	26-35	Lisans	Kıdemli Denetçi	11-15	İstanbul	54,40
10	K10	Erkek	26-35	Lisans	Denetçi	1-5	Samsun	101,55
11	K11	Erkek	66+	Lisans	YMM	26+	Samsun	47,45
12	K12	Erkek	26-35	Yüksek Lisans	Sorumlu Denetçi	11-15	Ankara	39,28
13	K13	Kadın	36-45	Yüksek Lisans	SMMM	21-25	İstanbul	75,07
14	K14	Erkek	46-55	Lisans	YMM	16-20	İstanbul	146,40
15	K15	Erkek	26-35	Yüksek Lisans	SMMM	6-10	Ankara	46,38
16	K16	Erkek	26-35	Lisans	Sorumlu Denetçi	11-15	Ankara	59,39
17	K17	Erkek	36-45	Lisans	Denetçi	11-15	Ankara	70,14
18	K18	Kadın	26-35	Lisans	SMMM	1-5	İzmir	53,43
19	K19	Erkek	26-35	Lisans	SMMM	6-10	Ankara	45,56
20	K20	Erkek	26-35	Lisans	Sorumlu Denetçi	1-5	İstanbul	65,36
21	K21	Erkek	26-35	Lisans	SMMM	1-5	İstanbul	47,55
22	K22	Kadın	26-35	Yüksek Lisans	SMMM	6-10	Ankara	48,43
23	K23	Erkek	26-35	Lisans	SMMM	6-10	Ankara	51,38
24	K24	Kadın	26-35	Lisans	SMMM	1-5	İstanbul	63,45
25	K25	Kadın	26-35	Yüksek Lisans	SMMM	1-5	İstanbul	52,48

Tablo 1’de yer alan bilgilere göre araştırmaya katılan 25 katılımcının 18’i erkek, 7’si ise kadındır. Katılımcıların 15’i 26-35, 5’i 36-45, 4’ü 46-55 ve 1’i ise 65+ yaş aralığındadır. Katılımcıların 15’i lisans, 8’i yüksek lisans ve 2’si doktora düzeyinde öğrenim durumuna sahiptir. Katılımcıların 10’u SMMM, 6’sı Kıdemli Denetçi, 4’ü YMM, 3’ü Sorumlu Denetçi ve 2’si ise Denetçidir. Katılımcıların 7’si 1-5 yıl, 5’i 6-10 yıl, 4’ü 11-15 yıl, 3’ü 16-20 yıl, 3’ü 21-25 yıl ve 3’ü ise 26 yıl ve üzerinde mesleki deneyime sahiptir. Katılımcıların 11’i Ankara, 7’si de İstanbul da görev yaparken 2’şer katılımcı Kayseri ve Samsun’da, 1’er katılımcı da Kırklareli, İzmir ve Yozgat’ta görev yapmaktadır. Katılımcılarla yapılan en kısa görüşme 39,28 dakika, en uzun görüşme 146,40 dakika olmak üzere toplam görüşme süresi 1521,14 dakika olarak gerçekleşmiştir. Ortalama görüşme süresi ise 60,51 dakika olmuştur.

Yukarıda yer alan bilgiler değerlendirildiğinde görüşmeye dahil edilen ve isimleri K1, K2...K25 şeklinde kodlanan 25 katılımcının çoğunluğunun cinsiyetinin erkek, yaş aralığının 26-35, öğrenim durumunun lisans, meslek unvanının SMMM, deneyim süresinin 1-5 yıl ve görev yaptığı şehrin Ankara olduğu görülmektedir.

3.2. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar

Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının mizan düzeyinde dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi amacıyla katılımcılara varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılması, varlık ve kaynakların değerlemesi, düzenlemeler arasındaki değerleme ölçülerinin farklı olması nedeniyle ortaya çıkan değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile varlık, kaynak, gelir ve gider kalemleri ile ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşıp karşılaşmadıklarına dair

sorular yöneltilmiştir. Katılımcılar tarafından verilen cevapların analizi, aşağıda dört başlık altında incelenmiştir.

3.2.1. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılara yöneltilen “MSUGTlere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde varlık, kaynak, gelir ve gider kalemlerinin yeniden sınıflandırılmasından kaynaklanan sorunlarla karşılaşılıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunlar genel itibarıyla hangi işlemlerden kaynaklanmaktadır?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR		
Yeniden Sınıflandırmadan Kaynaklanan Sorunlar	Varlık ve Kaynakların Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar	Maddi Duran Varlıklar	İlişkili Taraflardan Alacaklar	Bina ve Arsalar
		Vadeli-Vadesiz Mevduatlar		Kısa-Uzun Vade Ayrımı
	Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar	Olağandışı Gelir ve Giderler		Kur Farkları
		Vade Farkları		Borçlanma Maliyetleri

3.2.1.1. Varlık ve Kaynakların Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcıların maddi duran varlıklarının yeniden sınıflandırılmasında sorunlarla karşılaşmalarının temelinde, işletme yönetimi tarafından yapılması gereken sınıflandırmanın yapılmaması, maddi duran varlıkların kullanım amaçlarının net olarak belirlenmemesi ve işletme yöneticilerinden sağlıklı bilginin alınmaması yatmaktadır. Bu varlıkların sınıflandırılmasında

sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Karşılaşılabileceğimiz en büyük sorun. Bizde tebliğ hükümlerine göre sadece gayrimenkuller diye bir hüküm var. Ama TMS / TFRS hükümlerinde yatırım amaçlı gayrimenkuller diye bir bölüm söz konusu oluyor. Genelde burada biz firmadan sağlıklı bir bilgi alamadığımızdan hangi gayrimenkullerin yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacağına, hangisinin başka hesaplarda sınıflandırılacağına denetçinin kendisi karar veriyor. Yani bu süreç içerisinde firmadan çok sağlıklı bir sonuç alamadığımızdan dolayı gayrimenkullerin sınıflandırılmasında sorun yaşıyoruz.” (K14, YMM)

“Şirket bünyesinde yer alan duran varlıkların sınıflandırılması ile ilgili sorunlar yaşıyabiliyoruz. Mesela şirket bir duran varlık aldığında yatırım amaçlı aldık diyor ama daha sonra şirket için kullandıkları oluyor. Ya da bir duran varlık satın almış ve bunu üretim aşamasında kullanacağım diyor. Diğer taraftan satma durumum da olabilir diyor. Yani genel olarak işletme yönetiminin duran varlıklarla ilgili olarak net bir görüşleri ya da tasarrufları olmadığından, duran varlıkların ne amaçla kullanıldığı ile ilgili yeterli bilgi alma noktasında sorunlar yaşıyoruz. Bizler de bu nedenden dolayı ilgili varlıkların sınıflandırılması ile ilgili sorunlarla karşılaşabiliyoruz.” (K21, SMMM)

Katılımcıların alacakların ilişkili taraflardan olup olmadığına göre sınıflandırılmasında sorun yaşamalarının temelinde, işletmelerin alacaklarını ilişkili taraflardan olup olmadığına göre sınıflandırma yapmaması, sınıflandırma yapılmasına ilişkin bir çalışmanın olmaması ve işletmelerden yeterli bilgi alınamaması ile işletme yönetici ve muhasebe personelinin ilişkili taraf kavramına alışkın olmamaları gibi nedenler yatmaktadır. Alacakların ilişkili taraflardan olup olmadığına göre sınıflandırılmasında sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“İlişki tarafların sınıflandırılmasında önemli sorunlar yaşanabiliyor. Çünkü firma tarafından belirlenmesi gereken ilişkili taraf durumu firmalar tarafından anlaşılmıyor. Firma tarafından sınıflandırılması gerekirken firmalar da bu sınıflandırmayı yapma noktasında, ilişkili olup olmadığını ayırt etme noktasında çoğu zaman sıkıntı yaşıyorlar. Bu durumda da iş biraz dönüşüm yapan kişinin inisiyatifine kalıyor.” (K3, SMMM)

“Alacakların ilişkili olup olmama durumuna göre sınıflandırmada bazen sorunlar yaşanabiliyor. Bazı firmalarda bu durumun net olmasına rağmen bazı firmalarda ise ilişkili tarafın belirlenmesinde sorunlar yaşanabiliyor. Burada mizanın ve muavin hesapların tek tek incelenerek ilişkili taraf tespitinin yapılması gerekiyor.” (K6, Kıdemli Denetçi)

Katılımcıların birlikte alınan arsa ve binaların ayrıştırılarak farklı hesaplar altında sınıflandırılmasında sorun yaşamalarının temelinde standartlardaki hükümlerin net olmaması, işletmelerin değerlendirme şirketlerinden rapor almaması, işletmeler tarafından herhangi bir çalışma yapılmaması ve genel itibarıyla dönüşüm yapan kişilerin tahminlerine dayalı değer belirlenmesi gibi nedenler yatmaktadır. Bu alanda sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Özellikle işletmelerin edindiği bina ve arsanın ayrıştırılmasında da sorunlar olabiliyor. Standartlarda nasıl yapılacağı çok belli olmadığı için ve tahmine dayalı karar verilmesinden dolayı arsa ve binaların sınıflandırılmasında sorunlar yaşanabiliyor. Biz genelde oradaki mesela aktifte kayıtlı arsanın yerindeki rayiç değerleri alıyoruz. O rayiç değerlere göre binanın gerçeğe uygun değerine bakıp oradan bir oranlama yaparak belirli bir oranda arsa payı ayırıyoruz yani. Orada da firmanın da çok fikri olmadığı için yine bizim yönlendirmemize ve tahmine dayalı rakamlar ortaya çıkıyor.” (K7, YMM)

“Bina ve arsaların birlikte alınması halinde bunların ayrıştırılması ve farklı hesaplar altında sınıflandırılması gerekiyor. Firmalar bu işlemi kendileri yapamadıkları için değerlendirme şirketlerinden rapor alması gerekiyor. Bu da işletmeler tarafından çok tercih edilmediği için arsa paylarını biz kendimiz belirliyoruz. Bu noktada sorunlar olabiliyor.”
(K9, Kıdemli Denetçi)

Katılımcıların tarafından mevduatların sınıflandırılması ile ilgili yaşanan sorunların nedenlerine çok fazla değinilmemektedir. Böyle olmakla birlikte, katılımcılar, mevduatların vadelerinin belirlenmesi ve dolayısıyla TMS / TFRS'lere göre üç aydan uzun vadeli mevduatların finansal yatırım olarak sınıflandırılmasında sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Vadeli ve vadesiz mevduatların sınıflandırılmasında sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini şu şekilde ifade etmişlerdir:

“Vadesi üç aydan uzun olan mevduatın finansal yatırımlar olarak sınıflandırılmasında sorun yaşıyoruz.” (K1, Kıdemli Denetçi)

“Banka mevduatlarının vadeli mevduat mı yoksa vadesiz mevduat mı olduğunun sınıflandırılmasında sorunlar yaşanıyor.” (K4, Kıdemli Denetçi)

Katılımcıların kısa ve uzun vadeli varlık ve kaynakların sınıflandırılmasında karşılaştıkları sorunların temelinde düzenlemeler arasındaki hüküm farklılıkları ve işletmelerin genel olarak muhasebe kayıtlarını bu ayrıma göre yapmaması yatmaktadır. Varlık ve kaynakların kısa ve uzun vade ayrımına göre sınıflandırılmasında sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini şu şekilde ifade etmişlerdir:

“Bir diğer önemli hususta ticari alıcılar ya da satıcılar hesaplarının sınıflandırılmasında genellikle uzun vadeli ve kısa vadeli ayrımı firmalar tarafından çok yapılmıyor. Tebliğ hükümlerinde yer almadığı halde firmalar hem alıcılar hem satıcılar yani 300'lü hesaplar, 400'lü hesaplar ya da işte atıyorum 100 no'lu hesaplar, 200 no'lu hesapların uzun vadeli

ve kısa vadeli sınıflandırılmasını genelde yapmıyorlar. Çünkü firmalar genelde aktif tarafta 100'lü hesapları, pasif tarafta ise 300'lü hesapları kullanma eğiliminde oluyorlar. Otomatik olarak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre bu hesapların yeniden sınıflandırılmasında mutlaka bir sıkıntı çekiyoruz ve sorunlarla karşılaşılıyor.” (K14, YMM)

“Kısa vadeli ve uzun vadeli varlık ve kaynakların sınıflandırılmasında sorunlarla karşılaşabiliyoruz.” (K25, SMMM)

3.2.1.2. Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılar tarafından verilen cevaplara göre gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılması sırasında en fazla sorunla karşılaşılan alanın olağandışı gelir ve giderlerin sınıflandırılması olduğu tespit edilmiştir. TMS / TFRS'ler ve BOBİ FRS hükümlerine göre hiçbir gelir ve gider olağandışı olarak sınıflandırılmamaktadır. MSUGT'lere göre olağandışı olarak nitelendirilen gelir ve giderleri yeniden sınıflandırmak zorunda kalan meslek mensuplarının yaşadığı sorunların temelinde işletmelerin olağandışı gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde torba yöntemini kullanmaları ve işletmelerin gelir ve giderleri ile ilgili detay bilgileri vermemeleri yatmaktadır. Katılımcılar, olağandışı olarak muhasebeleştirilen gelir ve giderin detaylarını elde etmek ve yeniden sınıflandırmak için ekstra çalışma yapmaları gerektiğinden de bahsetmişlerdir. Olağandışı gelir ve giderlerin sınıflandırılması ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Olağandışı gelir ve giderlerin sınıflandırılmasında da sorunlar yaşanabiliyor. Bu kapsamdaki gelir ya da giderleri sınıflandırırken geçmiş 3 yıla ilişkin verileri inceleyerek bir oranlama yaparak olağandışı gelir ve giderleri yeniden sınıflandırıyoruz. İşletmelerin muhasebe müdürlerinden de ekstra bilgi talebinde bulunmak zorunda kalıyoruz. Olağandışı

kalemler altında çok ciddi rakamlar varsa onları düzeltmelerini istiyoruz.” (K17, Denetçi)

“Mesela olağandışı gelir ve giderlerin detaylı bir şekilde kaydedilmemesi halinde o gider ve gelirlerin yeniden sınıflandırılmasını yapamıyoruz. Muhasebe sistemi sıkıntılı olan bir firmanın torba yöntemiyle kayıt yapması ya da faiz giderlerini olağandışı giderlere kaydetmiş olduğunda biz bunların detay kırılımlarını göremediğimiz durumlar oluyor. Bu durumda işletmeye soruyoruz, muavin dökümünü alıyoruz ve o şekilde detaylara ulaşmaya çalışıyoruz. Ama büyük çoğunlukla olağandışı gelir ve giderlerin sınıflandırılmasında sorunlar yaşıyabiliyoruz. Bu sınıflandırmaları yapabilmek için ekstra çalışmalar yapmak zorunda kalıyoruz.” (K24, SMMM)

Katılımcılar tarafından kur farklarının sınıflandırılmasında sorun yaşanmasının en önemli nedeni olarak, MSUGT'lere göre muhasebeleştirilen kur farklarının ayrımı yapılmadan genel itibarıyla 646-656 no'lu hesaplar altında toplanmış olması ifade edilmiştir. Finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde ilgili hesaplar altında toplanan kur farklarının gerçekleşme nedenleri belirlenerek ait oldukları hesap kalemlerinde yeniden sınıflandırılması gerekmektedir. Ancak bu noktada işletmelerden detay bilgilerin alınması hususunda sorunlar yaşandığı ve dönüşüm yapan kişiler tarafından kapsamlı çalışmalar yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Kur farklarının sınıflandırılmasında sorunla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Özellikle dış ticaret işlemleri yoğun olan firmalarda kur farklarıyla ilgili bir nüans var. Eğer ticaretle ilgili kur farkıysa bunun esas faaliyetlerle ilgili bir gelir veya gider, ama bankadaki dövizle ilgili bir kur farkıysa bunun da finansal gelir veya gider olarak raporlanması gerekiyor. Mesela firmalar finansal tablolarda bunun ayrımını da çok fazla yapmıyorlar. Yaşadığımız sıkıntılardan bir tanesi de bu.” (K10, Denetçi)

“Aynı şekilde mesela tekdüzen hesap planının yetersizliği nedeniyle finansman faaliyetlerinden kaynaklanan kur farklarının sınıflandırılmasında sorunlar yaşanıyor. Çünkü tekdüzen hesap planına göre bütün kur farklarının kaydedileceği tek bir hesap var ve o hesap da 646 nolu hesaptır. Dolayısıyla işletmeler tüm kur farklarını bu hesaba kaydetmektedirler. Ancak TMS / TFRS'lere göre hazırlanan mali tablolarda kur farklarının faaliyet konusundan mı finansmandan mı kaynaklandığına göre farklı sınıflandırılması gerekiyor. Elimizde detay bilgiler olmadığında da bu sınıflandırmayı yapmak pek mümkün olmuyor. Bu sınıflandırmayı yapmak için de ekstra çalışmalar yapılması gerekiyor.” (K16, Sorumlu Denetçi)

Katılımcılar, MSUGT'lere göre stoklar, alacaklar, borçlar ve sabit kıymetlerin maliyetine dahil edilen ancak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gereken vade farklarının yeniden sınıflandırılmasında sorunla karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Özellikle TMS / TFRS'lere göre raporlama yapan işletmelerde tüm vade farklarının ayrıştırılma zorunluluğu nedeniyle vade farklarının sınıflandırılmasında daha büyük sorunlar yaşandığı; BOBİ FRS'de bir yılın altındaki vade farklarının ayrıştırılmamasının dönüşüm sürecinde meslek mensuplarına ciddi kolaylık sağladığı tespit edilmiştir. Vade farklarının ayrıştırılmasında sorun yaşayan katılımcılar, genel itibarıyla vade ve faiz oranlarının belirlenmesinde ve vade farklarının ayrıştırılması ile ilgili işletme yöneticilerinin ikna edilmesinde sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Vade farklarının sınıflandırılmasında sorunla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Vade farklarının ayrıştırılması ve vade farkı olarak sınıflandırılması ile ilgili sorunlarla karşılaşabiliyoruz. Bu nedenle bazı işletmelerde vade farklarını ayırıyoruz bazılarında ayırmıyoruz. BOBİ FRS'de vade farklarının ayrıştırılması hususunda biraz daha esneklik tanınıyor. Bir yılın altında olan vade farklarının ayrılması istenmiyor. Ama TMS / TFRS'lerde her türlü vade farkının mecburen ayrılması gerektiğinden sorun

olabiliyor. Bu nedenle işletmelerden vadelerle ilgili ekstra bilgi talebinde bulunmamız gerekiyor. Bu bilgileri alamadığımız durumlarda da sorunlar ortaya çıkabiliyor.” (K17, Denetçi)

“Vade farklarını işletmeler ayırmadıkları ve bununla ilgili detay bilgi vermedikleri için biz bu vade farklarını yeniden sınıflandırma konusunda sorun yaşıyoruz. Vade ve faiz oranlarını alamadığımız için bu sınıflandırmaları yapmak çok da mümkün olmuyor.” (K24, SMMM)

TMS / TFRS'lere göre özellikli varlıkların, BOBİ FRS'ye göre ise inşası bir yıldan uzun süren varlıkların ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri, bu varlıklar işletmede amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilinceye kadar maliyete dahil edilmektedir. Bunların dışında kalan ve varlıklarla ilgili olarak ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ise doğrudan kâr veya zarara yansıtılmaktadır. VUK'a ve dolayısıyla MSUGT'lere göre ise maddi duran varlıkların aktife alındığı dönemin sonuna kadar ortaya çıkan borçlanma maliyetleri maliyete eklenirken sonraki dönemde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ise işletmenin isteğine bırakılmıştır. Bu nedenle, dönüşüm sürecinde MSUGT'lere göre maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilen ancak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre doğrudan kâr veya zarara yansıtılması gereken borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetinden ayrıştırılarak farklı bir gider hesabında yeniden sınıflandırılması gerekmektedir. Katılımcı cevapları değerlendirildiğinde dönüşüm sürecinde özellikle maddi duran varlıkların maliyetinde yer alan borçlanma maliyetlerinin ayrıştırılması ve yeniden sınıflandırılması hususunda büyük sorunlarla karşılaştıkları görülmektedir. Varlık alımında ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin yeniden sınıflandırılmasında sorunla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Şirket krediyle bir sabit kıymet alıyor. Kredilerin faizlerini de aktifleştirmeye çalışıyorlar. Ancak bilindiği üzere sadece yapımı bir yıl üzerinde olan ve özellikli varlık olarak değerlendirilen

varlıklara ilişkin faizler aktifleştirilebiliyor. Firmalar ise taşıt bile olsa faizini aktifleştirmeye kalkıyor. Bunların da ayrımını yapmak için muavin hesapların incelenmesi ve gerçek maliyetlerinin tespit edilmesi işimizi zorlaştırıyor.” (K9, Kıdemli Denetçi)

“Vadeli alınan maddi duran varlıkların kredi ile alınması durumunda kredi maliyetlerinin maddi duran varlığın maliyetinden ayrıştırılması gerekiyor. Firmalar kredi maliyetlerini maliyete dahil edip amortismanlarını da bu tutar üzerinden ayırıyorlar. Biz burada maddi duran varlık listelerini tuttururken sıkıntı yaşıyoruz. Dönüşüm yaparken kredi maliyetlerini maliyetten ayırarak faiz gideri olarak sınıflandırmamız gerekiyor. Dolayısıyla da, amortisman hesaplamalarını yeni tutar üzerinden yapmak zorunda kalıyoruz ve bu konuda sorun yaşıyoruz.” (K10, Denetçi)

3.2.2. Varlık ve Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılara yöneltilen “MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde varlık ve kaynakların değerlemesinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşılıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunlar genel itibarıyla hangi işlemlerden kaynaklanmaktadır?” sorusuna verilen cevaplarla ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. Varlık ve Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR		
Değerlemeden Kaynaklanan Sorunlar	Varlıkların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar	Maddi Duran Varlıklar	Şüpheli Alacaklar	Vadeli Alacaklar
		Stoklar	Gerçeğe Uygun Değer	
	Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	Dava Gider Karşılıkları	
		Vadeli Borçlar	İtfa Edilmiş Maliyet	

3.2.2.1. Varlıkların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcıların büyük çoğunluğu maddi duran varlıkların değerlemesinde sorun yaşadığını ve bunun çeşitli nedenlerden kaynaklandığını ifade etmişlerdir. Katılımcı ifadelerine göre bu alanda yaşanan sorunların temelinde maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme modeline göre değerlemeye tabi tutulması, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi, maddi duran varlıkların amortisman işlemlerinin yapılması, gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen maddi duran varlıklar için değerlendirme şirketlerinden rapor alınmaması, işletmelerin değerlendirme işlemleri için bütçe ayırmaması gibi nedenler yatmaktadır. Maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde standartlarda yer alan hükümlere göre gerçeğe uygun değer tespitinin yapılması gerekiyor. Bu değerlemenin yapılması sürecinde kural olarak genelde SPK lisansı olan bir değerlendirme şirketinden gerçeğe uygun değer tespiti için destek almanız gerekiyor. Ayrıca yatırım amaçlı gayrimenkullerin senelik olarak değerlemesinin yapılması gerekiyor. Tabi bunu her sene yapma noktasında da sorunlar ve sıkıntılarla karşılaşıyoruz.” (K8, Kıdemli Denetçi)

“Vergi kanunlarında olmayıp standartlarda olan farklılıklardan kaynaklanan değerlendirme farklarında sorunlar yaşanabiliyor. Özellikle maddi duran varlıklarla ilgili yeniden değerlendirme uygulamasının VUK'ta olmaması nedeniyle yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilen maddi duran varlıkların ölçümü ve değerlemesinde sorunlar yaşıyoruz. Varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde sorunlar yaşandığı için bu hususta hizmet satın alma yoluna gidiyoruz.” (K25, SMMM)

Katılımcıların büyük çoğunluğu, şüpheli alacakların belirlenmesi ve değerinin tespit edilmesi ile ilgili sorun yaşandığı ve bu nedenle ekstra çalışma yapmak zorunda

kaldıklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların bu alanda sorun yaşamalarının temelinde işletme yöneticilerinin durağan, hareketsiz ve tahsili gecikmiş alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına direnç göstermeleri yatmaktadır. Şüpheli alacak karşılığı ayrılması ile ilgili sorun yaşanmasının diğer nedenleri; yöneticilerin standart hükümlerinin mantığını anlamaması, avukatlardan davaya düşmüş alacaklarla ilgili bilgi alınamaması, işletmeler tarafından riskli bakiyelerin tespit edilmemesi ve alacak yaşlandırmasına yönelik çalışmanın yapılmaması şeklinde sayılabilir. Şüpheli alacakların değerlemesinde sorunla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Şüpheli alacaklarla ilgili de sorunlar yaşanıyor. Çünkü şüpheli alacağı ayırdığımızda aslında firmaların varlığını sılmış oluyoruz. Onu çok fazla istemiyorlar. Ama gerçekten şüpheli hale geldiği için de bunu şüpheliye ayırmak gerekli. Bu nedenle iki yıl boyunca hareketsiz olan bakiyeleri şüpheliye atıyoruz. Hatta şirketle konuşup hareketsiz olmasa dahi biz bunu alamayacağız diye konuştuğumuz alacaklar varsa onları da şüpheliye alıyoruz. Şirketlere maalesef bunu da çok fazla anlatamıyoruz. Standartlara göre şüpheliye alma mantığımız VUK’a göre biraz daha farklı oluyor. Firmalar dava açılmış olmasını bekliyorlar. TMS / TFRS’lerde bu hükümler biraz daha esnek olduğu için şüpheli alacaklarda sıkıntı yaşıyoruz. Hatta dava açılmış olmasına rağmen o alacağını şüpheliye çekmeyen de çok fazla müşterimiz oluyor. Yani dava var aslında, alacak belli ki şüpheli hale gelmiş, hani davanın sonucunun ne olacağı da belli değil sonuçta. Bu durumda bile şüpheliye almayan firmalar çok fazla var. Bu konuda avukatlardan da bilgi almak çok fazla zor oluyor. Çünkü avukatlar da bizim düşündüğümüz gibi düşünmüyor. O yüzden şüpheli alacak tespitine yönelik çok daha detaylı bir çalışma yapmak gerekiyor. Bu da bizim ekstra çaba ve zaman harcamamıza neden oluyor.” (K18, SMMM)

“TFRS 9’a göre 120 no’lu hesabın değerlemesinde sorunlarla karşılaşıyoruz. Yani orada hem riskli bakiyenin tespitinde hem

de yaşlandırma temininde sorun yaşıyoruz. Zaten şirketlerin birçoğu yaşlandırma veremiyor. Verse de doğru olmuyor. Yani muhasebe paket programları burada tam anlamıyla devreye girmiyor. Mesela bizim kısa bir süre önce 30.09.2021 bilançosunu denetleyip halka açtığımız bir şirket var, biz o şirketten yaşlandırma çizelgesi alamadık. Yani aslında şirket halka açılıyor ama bize alacak yaşlandırması veremiyor. Yani çok tezat bir durum bu.” (K21, SMMM)

Varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili karşılaşılan diğer bir sorun da vadeli alacakların değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Katılımcı ifadeleri değerlendirildiğinde TMS / TFRS'lerin BOBİ FRS'ye oranla daha zorlayıcı hükümler içerdiği anlaşılmaktadır. TMS/ TFRS'lere göre raporlama yapan işletmelerde vade süresine bakılmaksızın bütün vadeli alacaklara ilişkin vade farklarının ayrıştırılmasında ciddi sorunlar yaşanmaktadır. BOBİ FRS'ye göre bir yılın altındaki alacaklarda vade farklarının ayrıştırılmamasına ilişkin düzenleme, dönüşüm sürecinde nispeten kolaylık sağlamaktadır. Vadeli alacakların değerlendirilmesinde sorun yaşanmasının temelinde alacakların sözleşme ile kayıt altına alınmaması yatmaktadır. Sözleşme yapılmadığı durumlarda hem alacakların vadelerine ilişkin bilgilerin hem de diğer bilgilerin temin edilmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Katılımcılar, vadeli alacakların değerlendirilmesine ilişkin düşüncelerini ve karşılaştıkları sorunları aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Firmalarda faturalara vade girilmemesinden kaynaklı sorunlar olabiliyor. O zaman da ortalama vadeye göre hesaplama yapıyoruz. Gerçekçi bir vadeye ulaşamıyoruz. Firma fiiliyatta ödemeyi alacak olduğunda veyahut da ödeme yapacak olduğunda diğer firmayla otuz gün, altmış gün, doksan gün gibi karşılıklı bir anlaşması var. Ama ekonomik düzene baktığımızda hiçbir firma karşısındaki firmaya birebir ödeme yapmıyor. Ödemeyi yapmadığı gibi vade farkı da kesilmiyor. Hatta birçok firmanın aslında icralık olması gerekiyor yani dava açılması lazım ama bunları dahi yapmayarak bekleme yolunu seçiyorlar.” (K13, SMMM)

“Vade farklarının ayrıştırılması noktasında sorunlarla karşılaşabiliyoruz. Vade farklarını neden ayrıştırdığımızı ve buna neden ihtiyacımız olduğunu anlatırken bile çok zorlanıyoruz. Çünkü şirketler ona uygun dataları bile tutmuyorlar. Veyahut da o datayı temin edemiyorlar. Temin ettiklerinde de yani vadesinin geçmiş olduğunu görüyoruz ve bunları neye göre nitelendirdiklerini anlayamıyoruz.” (K18, SMMM)

Katılımcı ifadelerine göre varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesinde önemli sorunlar yaşanmaktadır. Bu alanda sorun yaşanmasının nedenleri ise mevcut uygulamada gerçeğe uygun değer kavramının olmaması, işletmelerin ve dönüşüm yapan meslek mensuplarının gerçeğe uygun değer tespitinde yetersiz kalması ve işletmelerin ek bir maliyete katlanarak SPK’ya kayıtlı değerlendirme şirketlerinden rapor almak istememeleri şeklinde ifade edilmiştir. Bahsedilen nedenlerden dolayı gerçeğe uygun değerlerin tespit edilmesinde sorun yaşayan ve bu nedenle ekstra çalışma yapmak zorunda kalan katılımcılar, standartların müsaade ettiği çerçevede maliyet yöntemini tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Özellikle BOBİ FRS’de sağlanan kolaylıklar nedeniyle maliyet yönteminin daha fazla kullanıldığı ifade edilmiştir. Gerçeğe uygun değer tespitinde sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Gerçeğe uygun değer ve bu değerlerin tespit edilmesiyle ilgili birtakım sıkıntılar ve sorunlar oluşabiliyor. Özellikle işletmenin duran varlıklarının, yatırım amaçlı gayrimenkullerinin veya maddi duran varlıkların ya da maddi olmayan varlıkların değerlemesiyle ilgili değerlendirme uzmanları bulup bunu yaptırmak hem biraz zahmetli hem de zor. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler bu iş için bütçe ayırmak istemiyorlar. Bu maliyete katılmak istemiyorlar. Öyle olunca da ağırlıklı olarak bu sefer ne yapıyorsunuz? Otomatikman hep maliyet yöntemini seçmek durumunda kalıyorsunuz. O zaman da hazırlanmış olan finansal tablo ne kadar gerçeği yansıtacaktır o sorun vardır.” (K5, YMM)

“Değerleme ile ilgili yaşanan sorunların başında gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen varlıkların değerlendirilmesi gelmektedir. Bu kapsamdaki varlıkların değerlendirilmesi için uzman görüşünün alınması gerektiğinde ekstra bir çalışma yapılıyor. Mesela maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde SPK’ya tabi değerlendirme kuruluşları dışındaki bir değerlendirme için çok fazla önermiyoruz firmalara. Çünkü uzman kişilerden kasıt ne oluyor burada. Yani iki tane emlakçının bir bina hakkında ya da bir arsa hakkında verdiği bilgiyi ve görüşü benim kontrol edebilmem çok mümkün değil. Bizim için daha güvenilir bilgi, tabii ki SPK’ya tabi kuruluşların vermiş olduğu raporlar oluyor. Biz bu raporları dikkate alıyoruz ama bu raporların alınmasında da ayrı sorunlarla karşılaşabiliyoruz.” (K11, YMM)

İşletmelerin büyük çoğunluğunda stokların sayısı ciddi rakamlara ulaşabilmektedir. Dolayısıyla, dönüşümü yapan meslek mensuplarının hem işletmenin tüm stoklarına ulaşabilme düzeyinin az olması hem de değerlendirilmesi yapılacak stoklarla ilgili uzmanlığının bulunmaması nedeniyle stokların değerlendirilmesinde sorunlar yaşanabilmektedir. TMS / TFRS’ler ve BOBİ FRS’ye göre stokların maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değer arasındaki farkla değerlendirilmesi de stok değerlendirmesini zorlaştıran diğer bir neden olarak ifade edilmektedir. Katılımcı ifadelerine göre işletmeler tarafından stokların net gerçekleştirilebilir değerini ve stok değer düşüklüğünü tespit etmek amacıyla herhangi bir çalışma yapılmamaktadır. Bu nedenle, dönüşüm işlemi yapan meslek mensupları tarafından bu çalışmanın yapılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Burada da, net gerçekleştirilebilir değer belirlenmesi için ihtiyaç duyulan verilerin temininde sorunlarla karşılaşmaktadır. İşletmelerden değerlendirilmesi yapılacak olan stoklara ilişkin birim satış fiyatları, satış maliyetleri ve satış giderleri (nakliye giderleri vb.) gibi veriler istenilen düzeyde temin edilememektedir. Bu nedenlerden dolayı, dönüşüm işlemi yapan meslek mensuplarının tahminleri doğrultusunda subjektif bir değerlendirme yapılmaktadır. Stokların değerlendirilmesinde

sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini şu şekilde ifade etmişlerdir:

“Stoklarla ilgili değerlemeleri ele aldığımız zaman stok değer düşüklüğü ile ilgili firmalarda genellikle bir çalışma bulunmuyor. Yani stokların dönem sonu itibarıyla net gerçekleştirilir değeri ya da stokların geri kazanılabilir değeri ile ilgili bir çalışmayı firmalarda göremiyoruz. Firmalarda stoklara ilişkin net gerçekleştirilir değerlerin hesaplanmasına yönelik nakliye giderleri tarzında satış giderlerinin belirlenmesine ve bu giderlerin düşülmesine yönelik herhangi bir çalışma yapıldığını şimdiye kadar hiç görmedim. Bu çalışmalar firmalar tarafından yapılmadığı için de biz stokların değerlemesinde ciddi sorunlarla karşı karşıya kalıyoruz.” (K10, Denetçi)

“Stoklarla ilgili çalışmaları yaparken çok sorun yaşıyoruz. Mesela stoklarla ilgili birim satış fiyatını alamadığımız şirketlerde stokların değerlemesinde sıkıntı yaşıyoruz. Stok değer düşüklüğünü hesaplarken stokların birim satış fiyatlarını müşterilerden alamıyoruz. Dönüşüm sürecinde yaşadığım en büyük problem bu alanda oluyor. Kesinlikle ürünlerin yani o stokta bulunan malzemelerin birim satış fiyatlarını elde edemediğimiz için stok değer düşüklüğü ya doğru bir şekilde hesaplanamıyor ya da hiç hesaplanamıyor.” (K24, SMMM)

3.2.2.2. Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar

MSUGT'lere göre her yıl kıdem tazminatı karşılığı hesaplamak ve raporlamak isteğe bağlı bir uygulamadır. Ancak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre kıdem tazminatı karşılığı hesaplamak ve raporlamak zorunludur. TMS / TFRS'lere göre kıdem tazminatı hesaplamalarında aktüeryal varsayımların dikkate alınmasının ve hesaplanan tutarın bugünkü değerine indirgenmesinin zorunlu olması, katılımcıların büyük bir çoğunluğu tarafından dönüşüm sürecinde sorun yaşanmasına neden olmaktadır. BOBİ FRS'de aktüeryal varsayımların dikkate alınmaması ve hesaplanan kıdem tazminatı karşılıklarının bugünkü değerine

indirgenme zorunluluğunun olmaması, dönüşüm sürecinde meslek mensuplarına uygulama kolaylığı sağlamaktadır. Katılımcılara göre kıdem tazminatı hesaplamasında yaşanan sorunlar; kıdem tazminatı hesaplaması için gerekli bilgilerin işletmelerden istenilen zamanda ve formatta alınamaması, mevcut uygulamada kıdem tazminatı karşılığının ayrılmaması ve işletmeler tarafından kıdem tazminatına ilişkin çalışma yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasında sorun yaşayan katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Kıdem tazminatı meselesi var mesela değerlemede. BOBİ FRS’de nispeten daha kolay uygulamalar yer almakla beraber TMS / TFRS’lerde kıdem tazminatının değerlendirilmesi çok sıkıntılı oluyor. Orada da işte firmalardan çalışanlarla ilgili bilgi alınması problem. Yani ilk işe giriş tarihi, mesela firmanın başka bölümlerinde çalışmıştır, aldığı ücret tutarları gibi bilgilerin temin edilmesinde ve hesaplama yapılmasında sorunlar ortaya çıkıyor.” (K6, Kıdemli Denetçi)

“TMS / TFRS’lere göre kıdem tazminatının hesaplanmasında sorunlarla karşılaşabiliyoruz. Çünkü standartlarda aktüeryal varsayımlara göre hesaplama yapılması ve ayrılacak kıdem tazminatı karşılığının belirlenmesi için ek bilgi ve belgeler gerekiyor. Bu noktada işletmelerden sigortalı işçilerin ilk işe giriş tarihlerinin alınamaması gibi durumlardan dolayı belli varsayımlara göre hareket etmek zorunda kalıyoruz.” (K13, SMMM)

Katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülükler arasında yer alan dava gider karşılıklarının tespit edilmesinde sorun yaşandığı ifade edilmiştir. Bunun sebebi olarak işletme yöneticilerinin açılan davaları önemsememesi ve davalarla ilgili çalışma yapmaması ile avukatların davalara ilişkin bilgi vermeye sıcak bakmaması ve davalara ilişkin yazıları vermemesi gösterilmektedir. Katılımcılar tarafından karşılık ayrılması

için ihtiyaç duyulan davaların tutarları, riskleri, sonuçları, kazanma ve kaybetme oranlarına ilişkin bilgilerin temininde sorun yaşandığı ifade edilmiştir. Bahsedilen sorunlar nedeniyle gerçeğe uygun bir şekilde dava karşılığı hesaplayamayan katılımcıların, dava karşılığı ayırmama ya da kendi tahminlerine göre bir karşılık ayırma yolunu tercih ettikleri görülmüştür. Davalara ilişkin karşılık ayrılması ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Dönüşüm yaptığım firmalardan davalarla ilgili çalışmalar almak istiyoruz ama firmalarda böyle çalışmaları çok fazla göremiyoruz maalesef. Bizler de firmanın davalarına ilişkin bilgileri avukattan istiyoruz. Yani firma adına açılan davaları ve bunların kazanma oranlarını istiyoruz ama tabii böyle bir oranı zaten onlar da veremiyorlar. Verseler de sağlıklı olmuyor. Zaten bu davalar genellikle işten ayrılma, tazminat ya da ücret haklarıyla ilgili düşük meblağlı işçi davaları olduğundan herhangi bir karşılık ayrılmıyor. Bu da bizim için gerçek anlamda bir dava karşılığı ayırmamıza engel teşkil ediyor.” (K10, Denetçi)

“Davalara ilişkin karşılık ayırma ile ilgili sorunlar olabiliyor. Özellikle işçi davaları işletme aleyhine sonuçlandığı için çok büyük davalarla ilgili karşılık ayırma yoluna gidiyoruz. Burada davalarla ilgili bilgileri avukatlardan almak istiyoruz ama avukatlar genelde kayıtsız kalıyorlar. Biz burada işletme yöneticilerinden bağımsız olarak birebir avukatlarla mutabakat yazışmalarımızı yapmaya çalışıyoruz. İşletmenin aktifini etkileyecek düzeydeki davalara ilişkin işletme avukatlarından net bilgi ya da doyurucu bilgi alamadığımız durumlarda kendi irtibatımız olan avukatlardan da kazanma ya da kaybetme ihtimali ile ilgili ekstra görüş aldığımız durumlar oluyor. Bu durumda olan davalara davanın durumuna göre %50-%60 oranlarında dava karşılığı ayırıyoruz.” (K17, Denetçi)

Dönüşüm sürecinde TMS / TFRS'lere göre tüm vadeli borçlara ilişkin, BOBİ FRS'ye göre ise sadece bir yılın üzerindeki vadeli borçlara ilişkin vade farklarının ayrıştırılmasında sorunlar yaşanmaktadır. BOBİ FRS'de vadesi bir yılın altında olan borçlara ilişkin vade farklarının ayrıştırılmaması meslek mensuplarına önemli düzeyde kolaylık sağlamaktadır. Katılımcı ifadeleri incelendiğinde katılımcıların, vadeli alacaklar ile vadeli borçların değerlemesini birlikte cevapladıkları görülmüştür. Vadeli borçların değerlemesi ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini şu şekilde ifade etmişlerdir:

“Varlık ve kaynak hesaplarındaki vade farklarının ayrıştırılmasında sorunlarla karşılaşılmaktadır.” (K4, Kıdemli Denetçi)

“Alacak ve borçlar için de aynı şey geçerli. Örneğin BOBİ FRS'de sadece 1 yılı geçen vadeler için vade farkları ayrılırken TMS / TFRS'lerde böyle bir ayırım bulunmamakta. Şimdi orada BOBİ FRS'de 1 yılı geçen vadeli alacak ya da borç yok diye geçebilirsiniz ama TMS / TFRS'lerde çok ciddi sorun oluyor. Yani hangi alacak ne kadar vadeli? Ortada sözleşme yok. Firmadan alınan bir bilgi de yok. Yani orada ortalama vade belirlemek falan gerekiyor ya da tek tek hesapların vadelerine göre iskonto edilmesi gerekiyor.” (K7, YMM)

Katılımcılar tarafından kaynakların itfa edilmiş maliyet değerinin hesaplanmasında yaşanan sorunların temelinde etkin faiz yönteminin kullanılması ve etkin faiz oranının belirlenmesi yatmaktadır. Bu alanda sorunla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Değerleme olarak genelde şirket kredilerinin itfa edilmiş maliyetinin hesaplanması amacıyla etkin faiz yöntemini kullandığımızda bir faiz tahakkuku eklememiz gerekir veya vadeli mevduatta bir faiz tahakkuku olabiliyor. Bu faizlerin hesaplanmasında sorun yaşanabiliyor.” (K9, Kıdemli Denetçi)

“İtfa edilmiş maliyet bedelinin hesaplanmasında sorunlar yaşıyoruz. Etkin faiz oranının belirlenmesi ve bu orana göre itfa edilmiş maliyet hesaplanması dönüşüm işlemi zorlaştırmaktadır.” (K19, SMMM)

3.2.3. Varlık ve Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılara yöneltilen “MSUGTlere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde düzenlemeler arasındaki değerlendirme ölçülerinin farklı olması nedeniyle ortaya çıkan değerlendirme farklarının hesaplanmasında ve muhasebeleştirilmesinde sorunlarla karşılaşılıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunları ifade edebilir misiniz?” sorusuna verilen cevaplarla ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 4’te sunulmuştur.

Tablo 4. Varlık ve Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR		
Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar	Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar	Amortisman Hesaplamaları	Şüpheli Alacaklar	Araştırma ve Geliştirme Giderleri
	Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	Ertelenmiş Vergiler	

Değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlara ilişkin katılımcılar tarafından verilen cevaplar değerlendirildiğinde, bu cevapların “Değerlemeden Kaynaklanan Sorunlar” temasında yer alan cevaplarla genel itibarıyla benzerlik gösterdiği

görülmektedir. Katılımcılar, değerlemeden kaynaklı yaşadıkları sorunların bazılarını bu kısımda da ifade etmişlerdir.

3.2.3.1. Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcıların yarısından fazlası, dönüşüm sürecinde maddi duran varlıklara ilişkin yapılan amortisman hesaplamalarında ve muhasebeleştirme işlemlerinde çok önemli sorunlar yaşadığını ifade etmiştir. Katılımcıların yaşadığı sorunlar, genel itibarıyla maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarlarının, faydalı ömürlerinin ve hurda (kalıntı) değerlerinin belirlenmesinde yaşanmaktadır. Ayrıca katılımcılar tarafından tüm sabit kıymetler için kıst amortisman hesaplamasının yapılmasında, uygun amortisman yönteminin seçilmesinde, amortismanlara ilişkin düzeltme farklarının hangi hesaplara kaydedileceğinin belirlenmesinde, işletmelerin çok fazla amortismanına tabi varlığının olması ve bu varlıklara ilişkin güvenilir amortisman tablolarının alınmasında sorun yaşandığı belirtilmiştir. Katılımcı ifadelerine göre maddi duran varlıkların amortisman işlemlerinde yaşanan sorunların temelinde başta faydalı ömür ve hurda değerinin tespit edilmesi olmak üzere birçok alanda işletme yöneticileri tarafından tutarlı bir çalışma yapılmaması ve dönüşüm yapan meslek mensuplarının da kendilerini bu alanda yeterli görmemesi yatmaktadır. Amortisman hesaplamaları ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Standart hükümlerine göre amortisman hesaplamalarının yeniden yapılmasında sorunlarla karşılaşyoruz. Hurda değer belirlenmesi, gerçeğe uygun ekonomik ömrün belirlenmesi ve tekrardan amortisman hesaplaması yaparken sıkıntılar yaşıyoruz. Firmalar genelde hurda değerini çok fazla dikkate almıyorlar ve bununla ilgili çalışma da yapmıyorlar. Mesela dönüşüm yaptığımız bir ulaşım

firmasının otobüslerine VUK'a göre 5 yıl ekonomik ömür üzerinden hesaplama yapılmış ve muhasebeleştirilmiş ama bu otobüslerin hem ekonomik ömürlerinin belirlenmesinde hem de hurda değerinin belirlenmesinde sorunlar ortaya çıkıyor. Bizler tekrardan standart hükümleri doğrultusunda firma yöneticilerinin ekonomik ömür ve hurda değeri belirlemesini sağlayarak, yeniden amortisman hesaplaması yapıyoruz ve amortisman düzeltme kayıtlarını yapıyoruz. Hurda değerinin ciddi boyutlara ulaştığı firmalarda bu konu bizi fazlasıyla zorlamaktadır.” (K10, Denetçi)

“Şirketler tekdüzende sadece binek araçlar için kıst amortismanına göre amortisman ayırıyorlar. TMS / TFRS'lere göre ise bütün sabit kıymetleri kıst amortisman yöntemine göre tekrardan hesaplamamız gerekiyor. Diğer taraftan sabit kıymetlerin faydalı ömürlerinin yönetim tarafından belirlenmesi gerekiyor. Sabit kıymetlerin hem kıst amortismanlarının hesaplanması hem de faydalı ömürlerinin belirlenmesi gibi nedenler bizim amortisman hesaplamalarını gerçeğe uygun bir şekilde yapmamızı zorlaştırıyor. Makineler için amortisman ayırmada da 24 saat çalışıyor gibi amortisman ayırıyoruz ama aslında 10 saat çalıştığı durumlar olabiliyor. Dolayısıyla makineler için gerçekçi bir amortisman hesaplaması yapamıyoruz.” (K21, SMMM)

Şüpheli alacaklarla ilgili olarak MSUGT'lerdeki hükümler ile TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'deki hükümlerin farklı olması katılımcıların bu alanda sorun yaşamasına neden olmaktadır. Katılımcılara göre şüpheli alacak karşılıklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde yaşanan sorunların temelinde işletme yöneticilerinin kural bazlı bir düzenleme olan mevcut uygulamanın dışına çıkılmasına direnç göstermeleri ve ilke bazlı olan TMS / TFRS ve BOBİ FRS hükümlerine uyum sağlayamamaları yatmaktadır. Bu çerçevede yaşanan diğer sorunlar ise tahsil kabiliyetini kaybetmiş alacakların tespitinin yapılamaması, işletmelerin şüpheli alacaklar için beklenen kredi zararını hesaplayacak takip sistemlerinin olmaması ve şüpheli

alacaklarla ilgili işletme avukatlarından teyit mektuplarının alınamaması olarak ifade edilmiştir. Şüpheli alacakların hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Şüpheli ticari alacakların tespitinde ve bunların muhasebeleştirilmesinde sorunlar yaşıyabiliyoruz. Alacaklarla ilgili bizim standartlara göre karşılık ayırabilmemiz için tahsil kabiliyetini kaybetmiş olması gerekiyor. Ama müşteri işletmeler genelde tahsil edebileceklerine yönelik iyimser oluyorlar. Biz de daha kötümser olduğumuz için bu noktada anlaşmazlık yaşıyoruz. İşletmeler standart hükümlerinin mevcut uygulamadan farklı olduğunu anlayamıyorlar.” (K8, Kıdemli Denetçi)

“Şüpheli ticari alacakların değerinin hesaplanmasıyla ilgili de sorunlar yaşanabiliyor. İşletmeler bildiğimiz gibi normalde davaya rücu etmemiş herhangi bir alacağa karşılık ayırmıyor, çünkü kanunen kabul edilmeyen gider yazması gerekiyor. Ama bizim tarafımızda diğer karşılıklarda olduğu gibi gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanan bilançoya ulaşmaya çalıştığımızdan dolayı hareket görmeyen ya da ileride hareket görmeyecek bütün alacaklara TFRS 9'a göre beklenen kredi zararı hesaplaması yapılması gerekiyor. Bu beklenen kredi zararı hesaplamasına ulaşabilmek için de yine şirketlerin aslında kendi içerisinde bir takip altyapısı olması lazım. Vade analizine bağlı olarak hangi vadede yaptığı satışların yüzde ne kadarının şüpheliye düştüğünü belirteceği ve bunu takip edebileceği bir sistem olması lazım ki sonrasında ortaya çıkan beklenen kredi zararı hesaplaması bir altyapıda mantıklı bir çalışmaya dayanak olarak devam edebilsin. Ama maalesef o da mümkün olmuyor şu ana kadar. Bunu kuran işletmeler tabii ki var. Ama bu işletmelerin hepsi sağlam bir bilgi teknolojisi altyapısına sahip olan işletmeler oluyor. Sağlam bilgi teknolojisi altyapısına sahip olan işletmeler, şüpheli alacak karşılığının takibini yapabiliyorlar ama bunu yapamayan işletmelerde şüpheli alacak karşılığını bulmak zor oluyor. Hareket görmeyenlerin haricinde şüpheli alacakların

gelecekte hangisinin şüpheli olduğunu bulmak zor oluyor? Bazı noktalarda söz konusu şüpheli alacaklar avukat mektuplarından ortaya çıkıyor. Avukatlardan gerekli zamanda gerekli dönütleri alamıyoruz. Bu nedenlerle şüpheli alacak karşılığını hesaplamak genel itibarıyla sorunlu olabiliyor.” (K16, Sorumlu Denetçi)

MSUGT'lere göre araştırma ve geliştirme faaliyetleri kapsamında yapılan harcamalar aktifleştirilebileceği gibi doğrudan gider de kaydedilebilir. Oysa TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı ya da BOBİ FRS'ye göre araştırma safhasında yapılan harcamalar doğrudan gider kaydedilmekte ve geliştirme safhasında yapılan harcamalar ise aktifleştirilmektedir. Araştırma ve geliştirme harcamaları olan işletmelerin finansal tablolarının dönüşümünde görev alan katılımcı cevapları incelendiğinde, araştırma ve geliştirme safhalarının ayrılmasında ve dolayısıyla hangi harcamaların aktifleştirileceği hangi harcamaların doğrudan gider yazılacağı ile ilgili sorun yaşadıkları tespit edilmiştir. Katılımcılar, bu harcamaların hangi safhada yapıldığına ilişkin işletme yönetimi tarafından herhangi bir çalışma yapılmadığını ifade etmişlerdir. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri kapsamında yapılan harcamaların hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Araştırma ve geliştirme safhalarında yapılan giderlerin ayrıştırılmasında sorunlar yaşıyoruz. Bu kapsamda yapılan giderlerin hangi safhada yapıldığı ve ne kadar fayda sağlayacağını belirlenmesi ile ilgili sorunlar yaşanmaktadır.” (K1, Kıdemli Denetçi)

“Araştırma ve geliştirme gideri yapan işletmelerde araştırma safhası ile geliştirme safhasının belirlenmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Bu nedenle de hangi harcamaların gider olarak, hangi harcamaların da aktifleştirileceği net bir şekilde belirlenememektedir.” (K11, YMM)

3.2.3.2. Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar

Kaynakların değerlemesinden kaynaklanan sorunlar başlığı altında da ifade edildiği gibi katılımcıların özellikle TMS / TFRS'lere göre kıdem tazminatı hesaplamalarında sorunlarla karşılaşmalarının temelinde aktüeryal varsayımların dikkate alınması ve hesaplanan tutarın bugünkü değerine indirgenmesi yatmaktadır. Kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Özellikle TMS / TFRS'lere göre yapılan dönüşüm işlemlerinde kıdem tazminat karşılığının hesaplanmasında sıkıntılar yaşanıyor. Çünkü kıdem tazminatı hesaplamalarında aktüeryal varsayımların dikkate alınması ve buna göre hesaplamaların yapılması gerekiyor.” (K7, YMM)

“Kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanmasında sorunlar yaşıyoruz. Çünkü aktüeryal varsayımlar da dikkate alınarak kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması gerekiyor. Hesaplanan karşılık tutarlarını 31.12 tarihine indirgemek gerekiyor. Çünkü biz her şeyi 31.12'ye indirgeyerek hesaplarız. Bu hesaplamaları kıdem tazminatı karşılıkları için de yaparız. Kıdem tazminatı karşılıklarının net bugünkü değer hesaplamasının yapılması ve bu tutar üzerinden raporlanması gerekiyor. Bu noktada sorunlarla karşılaşabiliyoruz.” (K20, Sorumlu Denetçi)

MSUGT'lerde ertelenmiş vergilerle ilgili hüküm bulunmaması, hem işletme yöneticilerinin hem de dönüşüm yapan meslek mensuplarının bu alanda sorun yaşamasına neden olmaktadır. Katılımcı ifadelerine göre ertelenmiş vergilerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin karşılaşılan sorunların temelinde işletme yöneticilerinin bilgi eksikliği ile ertelenmiş vergi hesaplamasına ilişkin bilgi ve belgelerin

işletmelerden temin edilememesi yatmaktadır. Yöneticilerin bu konudaki bilgi eksikliği, ertelenmiş vergilere karşı olumsuz bakış açısı geliştirmelerine ve uygulamanın işletmeye ilave vergi yükümlülüğü getireceğine inanmalarına neden olmaktadır. Bu alanda sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Ertelenmiş vergi hesaplamakla ilgili herkes bir şekilde sıkıntı yaşıyor. Neden sıkıntı yaşıyor? Yani tecrübeyle alakalı olarak sıkıntılar yaşanıyor diyebilirim. Yanlış hesaplamalar olabiliyor. Ama bu konuda biz de hataya mahal vermemek için kendi açımızdan programları kullanıyoruz. Firmalar ertelenmiş vergi ile ilgili durumlarda genelde geri duruyorlar. Ne olduğuyla ilgili de çok fazla fikirleri olmuyor. Bu nedenle de bize çok yardımcı olamıyorlar.” (K13, SMMM)

“Ertelenmiş vergi tutarının hesaplanmasında sorun yaşıyoruz. Biz yaptığımız düzeltme kayıtlarından sonra bir de ertelenmiş vergi varlığı ve vergi yükümlülüğü çıkartıyoruz şirkete. O durumda şirkete bunu anlatırken problem yaşıyoruz. İşletmelerden gerçekten vergi yükümlülüğü olacağına inananlar oluyor.” (K18, SMMM)

3.2.4. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderler İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılara yöneltilen “MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde varlık, kaynak, gelir ve gider kalemleri ile ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşılıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunlar genel itibarıyla hangi işlemlerden kaynaklanmaktadır?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderler İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR				
Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlık Listeleri	Faydalı Ömür	Kalıntı Değer		
		Kullanım Amaçları		Gerçeğe Uygun Değer		
	Kıdem Tazminatları	İlk İşe Giriş Tarihi	Toplam Çalışma Süresi	Bordro Bilgileri	İzin Ücretleri	
		Personel Listesi	İşten Ayrılanların Bilgisi	Muhtemel Emeklilik Tarihleri		
	Stoklar	Stokların Tahmini Satış Fiyatı		Stokların Tahmini Tamamlanma Maliyeti ve Satış Giderleri		
		Stok Affı		Stok Listesi		
	Vade Farkları	Vade Süresi		Faiz Oranı		
		Vadeli İşlem Listesi		Vade Farkının Ayrıştırılması		
	Şüpheli Alacaklar	Hareketsiz Alacaklar	Alacakların Tahsil Kabiliyeti	Dava Aşamasındaki Alacaklar		
		Alacakların Takibi		Alacak Yaşlandırma		

3.2.4.1. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcı ifadelerine göre maddi duran varlıklarla ilgili esas itibarıyla maddi duran varlık listelerinin alınması, faydalı ömür ve kalıntı değerinin tespit edilmesi, kullanım amaçları ve gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde bilgi ve belge eksikliği sorunu ile karşılaşmaktadır. Maddi duran varlıklarla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Maddi duran varlıkların amortismanlarının ayrılması noktasında çok büyük sorunlar yaşıyoruz. Orada da varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde ciddi problemler yaşıyoruz.

Hurda değerinin belirlenmesinde, gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde problemler olabiliyor. Firmalar direk bir değerlendirme şirketine değerlendirme yaptırarak ekstra maliyete katlanmak istemiyorlar.” (K3, SMMM)

“Amortisman hesaplamalarında da bilgi ve belge eksikliğinden kaynaklanan sorunlardan bahsetmem gerekir. İşletmelerden sabit kıymet listelerini, alım tarihlerini, değerlendirme oranlarını, ekonomik ömürlerini eksiksiz bir şekilde almamız gerekiyor ama genelde istenilen şekilde alamıyoruz. Çünkü eksik bilgiler oluyor ve biz bu eksik bilgilerin tamamlanmasını istiyoruz. Bu nedenle sabit kıymetlere ilişkin yapılacak amortisman giderlerinin hesaplanmasına yönelik problemlerle karşılaşıyoruz. Bu tarz problemler de, şirketlerden bunları ayrıntılı bir şekilde isteyerek tekrar alıyoruz. Zaten tam olarak veriyi alamadığımız her çalışmayı yarım bırakıyoruz, çünkü yapamıyoruz diyebilirim. Hurda değer belirlenmesi bizim için her zaman sorun oluşturur. Çünkü hurda değeri, herkes için farklı bir değer olabilmektedir. Hiçbir işletme hurda değerim var demez, çünkü çoğu zaman bunu bilmezler bile. Bununla ilgili net bir bilgi alınmasında sorunlar yaşanabilmektedir.” (K20, Sorumlu Denetçi)

3.2.4.2. Kıdem Tazminatları İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Daha öncede ifade edildiği gibi TMS / TFRS'lere göre kıdem tazminatı hesaplamalarında aktüeryal varsayımların dikkate alınmasının ve hesaplanan tutarın bugünkü değerine indirgenmesinin zorunlu olması, dönüşüm sürecinde sorun yaşanmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan MSUGT'lere göre kıdem tazminatı hesaplamalarının ve raporlamasının zorunlu olmaması da, işletmelerin kıdem tazminatı hesaplamalarına gereken önemi vermemesine ve istenilen bilgilerin temin edilememesine neden olmaktadır. Bu alanda, esas itibarıyla çalışanların ilk işe giriş tarihleri, toplam çalışma süreleri, bordro bilgileri, izin ücretleri, personel listesi, işten ayrılanların bilgileri

ve çalışanların muhtemel emeklilik tarihleri gibi bilgilerin toplanmasında sorunlarla karşılaşmaktadır. Katılımcıların verdiği cevaplar incelendiğinde dönüşüm sürecinde kıdem tazminatı karşılığının hesaplamasına esas olan bilgi ve belgelerin, başta muhasebe altyapısı zayıf işletmeler olmak üzere tüm işletmelerden alınmasında genel itibarıyla sorun yaşandığı ve bunun sonucunda da gerçeğe uygun bir hesaplama yapılamadığı görülmektedir. Hesaplama düzeyinde yaşanan sorunlar, aynı zamanda kıdem tazminatı karşılıklarının bugünkü değer üzerinden kayda alınmasını ve dönüşüm sürecinin zamanında tamamlanmasını da zorlaştırmaktadır. Kıdem tazminatları ile ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Kıdem tazminatlarının hesaplamasında da bilgi eksikliğinden kaynaklı sorunlar yaşıyoruz. Mesela işe giriş tarihi ve ilk sigortalanma tarihi eksik. Daha doğrusu çok detaylı liste tutulmuyor çoğu şirkette. Yani personel listesini istediğinizde, ne zaman işe girdiklerine ilişkin bir tablo istediğinizde bu bilgileri bile temin edemiyorlar. Bazen fabrikada 300-400 kişi çalışıyor ama öyle detay bir liste olmadığı için insan kaynaklarının ekstra bir çalışma yapması gerekiyor. Bu listeyi hazırlamak, hem bayağı uğraştırıyor hem de dönüşüm işlemlerinin aksamasına neden oluyor.” (K9, Kıdemli Denetçi)

“Kıdem tazminatı karşılığını hesaplamada çok karmaşık bir sürece giriyoruz. Bu hesabı yaparken yaşadığımız en büyük sorun bilgi eksikliğinden kaynaklanıyor. Buradaki en büyük problem bilgi almak. Bilgi elimize ne kadar hızlı ve detaylı gelirse, biz de o kadar hızlı ve detaylı çalışmayı sonlandırırız. Yoksa bize bırakırlarsa, bu sefer biz zaten firmayı ne kadar yönlendirebiliriz ki yani firmanın içinde yaşamıyoruz sonuçta. Dışarıdan giren bir kişi olarak sadece dışsal anlamda bir bilgi oluşturmaya çalışıyoruz.” (K13, SMMM)

3.2.4.3. Stoklarla İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Stokların net gerçekleşebilir değerlerinin ve dolayısıyla ortaya çıkması muhtemel değer düşüklüklerinin hesaplanması, dönüşüm işini yapan meslek mensuplarının zorlandığı alanların başında gelmektedir. Bilindiği üzere TMS 2 Stoklar standardına göre net gerçekleşebilir değer hesaplanması için tahmini satış fiyatının, tamamlama maliyetinin ve satış giderlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmelerin muhasebe altyapılarının yetersizliği nedeniyle stok değerlemesine ilişkin ihtiyaç duyulan bilgilere ulaşabilme sorunu yaşanmaktadır. Sürekli olarak işletmelere sağlanan stok affı gibi kolaylıklar da işletme yöneticilerinin bu duruma gereken önemi vermesini engellemektedir. Stoklarla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlar; esas itibarıyla stokların tahmini satış fiyatlarının belirlenmesi, stokların tahmini tamamlanma maliyeti ve satış giderlerinin tespit edilmesi, sürekli çıkarılan stok afları ve stok listelerinin alınmasında yaşanmaktadır. Stoklarla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Stok değer düşüklüğüyle ilgili mutlaka çalışmanız olsun deniliyor ama hiçbir firmada stok değer düşüklüğüne ilişkin çalışma yapılmıyor. Firmaların neredeyse tamamı stoklarında değer düşüklüğü olmadığını iddia ediyorlar. Bu nasıl olabilir yani? Bir firma da hiç mi hurda olmaz. Hurda vardır ama genelde bu şekilde cevaplarla karşılaşıyoruz. Hatta elimizde de yeterli bilgi olmadığından en son aşamada, artık işletme bize böyle bilgi verdi; biz de bu bilgiyi doğru kabul ettik diye tutanağa bağlıyoruz. Mecburi bir şekilde işletmenin beyanını esas alıyoruz yani. Maalesef bizlerin gidip de bir işletmenin deposunu delik deşik ederek arama imkanımız olmuyor. Ayrıca o yetkinliğe de sahip değilim ki ben. Her türlü firma var. Ürün çeşitliliği çok fazla olan bir işletmede her ürün ile ilgili değer düşüklüğünü belirleyecek bilgi ve deneyime sahip olamayabilirim. Ben ne makine mühendisiyim ne inşaat

mühendisiyim. Dönüşüm işini yapan hiçbir kimsenin de firma yetkililerinin karşısına geçip ben bu yetkinliğe sahibim diyeceğini düşünmüyorum. Diyorsa da, yanlış yapıyor diye düşünüyorum. Çünkü herkes kendi uzman olduğu alanda işini yapmalıdır.” (K13, SMMM)

“En büyük bilgi eksikliği sorununu stoklarda yaşıyoruz. Stoklarla ilgili 2 yılda bir af çıktığı için dönüşümünü yaptığımız işletmelerde dönüşüm aşamasında stok sayımı yapmak istediğimizde ve envanter listenizi gönderin dediğimizde, stokumuz yok diyorlar; ama sonrasında stok affından yararlanma yoluna gidiyorlar. Aslında sürekli olarak stok affı çıktığı için dönüşüm aşamasında bizden stoklarını gizlemek istiyorlar ve dolayısıyla bizler de stoklarla ilgili yeterli bilgi alma noktasında sorun yaşıyoruz. Bu konuda işletmelerin %90’ında sorun çıkıyor.” (K17, Denetçi)

3.2.4.4. Vade Farkları İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

MSUGT'lere göre stoklara, alacaklara, borçlara ve sabit kıymetlere ilişkin vade farkları ayrıştırılmadığından TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülen finansal tablolarda bunların maliyetine dahil edilen vade farklarının ayrıştırılabilmesi için ilave bilgi ve belgelere ihtiyaç duyulmaktadır. Katılımcı cevapları incelendiğinde vade farklarına ilişkin sorunların genel itibarıyla etkin faiz yönteminin uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgelerin temin edilememesinden kaynaklandığı görülmektedir. Çünkü TMS / TFRS'ler ve BOBİ FRS'de etkin faiz yöntemine göre hesaplama yapılabilmesi için vadeli işlem listesinin, vade sürelerinin ve faiz oranlarının bilinmesi gerekmektedir. Katılımcı ifadelerine göre bu alandaki sorunlar; vadeli işlemlere ilişkin vade süreleri ve faiz oranlarının belirlenmesi, vadeli işlem listelerinin alınması ve vade farklarının ayrıştırılmasında yaşanmaktadır. Vade farkları ile ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Vadeli satışlar ya da vadeli alımlarda bir yılın üzerinde olan vade farklarında etkin faiz yöntemine göre vade farklarının ayrıştırılması durumuna firma genelde karşı çıkıyor. Firma biz pazarlığı bu şekilde yaptık diyerek finansal raporlama kriterlerini dikkate almak istemiyor. Biz bu duruma karşı çıkıyoruz ve onları bu konuda uyarıyoruz. En sonunda zor da olsa firmadan ihtiyaç duyulan bilgileri almaya çalışıyoruz.” (K3, SMMM)

“Vadeli alacaklarda vade farklarını belirleme noktasında da bilgi eksikliği sorunuyla karşılaşabiliyoruz. Firmalar vadeleri bazen 30, 60, 90 gün olarak belirtiyorlar ama birebir tahsil edemedikleri ve orada da vade farkı kesmedikleri için bize de vade girişleri yapılmış şekliyle veremiyorlar. Kullandıkları programlar da çoğu zaman buna müsaade etmiyor. O yüzden birebir karşılaştırmak noktasında sıkıntı olabiliyor.” (K13, SMMM)

3.2.4.5. Şüpheli Alacaklarla İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Daha öncede ifade edildiği gibi VUK ve dolayısıyla MSUGT'ler uyarınca sadece dava aşamasındaki alacakları şüpheli alacak olarak değerlendiren ve buna ilişkin alışkanlık geliştiren işletme yöneticilerinin standart hükümlerine göre çalışma yapmamaları, dönüşüm sürecinde meslek mensuplarının şüpheli alacakların belirlenmesinde ve karşılık ayrılmasında sorunlar yaşamalarına neden olmaktadır. Araştırmaya katılan katılımcı ifadelerine göre şüpheli alacaklarla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlar; esas itibarıyla hareketsiz alacakların belirlenmesi, alacakların tahsil kabiliyetinin tespiti, dava aşamasındaki alacaklar, alacakların takibi ve alacak yaşlandırma gibi hususlarda yaşanmaktadır. Bu alanda sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Şüpheli ticari alacakların tespit edilmesinde ve karşılık ayrılmasında işletmeler tarafından yapılması gereken çalışmaların eksik kalması nedeniyle sorunlar yaşıyoruz.

Dönüşüm aşamasında istenilen bilgi ve belgeleri temin edemiyorlar. Böyle olduğunda da ekstra çalışmalar yapmamız gerekiyor.” (K2, Kıdemli Denetçi)

“Şüpheli alacakların analizlerinde bilgi eksikliğinden kaynaklı sorunlarla karşılaşılıyor. İşletme yöneticileri sadece davalık olan alacakları için karşılık ayırmak istiyorlar. Onun dışında yıllardır tahsil edemedikleri alacaklar için karşılık ayırmak istemiyorlar. Tekdüzene göre bu şekilde alıştıkları için onları bu konuda ikna etmek için ayrı bir çalışma yapmak zorunda kalıyoruz. Bu konu bizi gerçekten çok fazla yoruyor.” (K19, SMMM)

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS ile uyumlu finansal tabloları, genellikle bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları tarafından MSUGT’ler uyarınca hazırlanan mizandan hareketle dönem sonunda dönüştürme yoluyla düzenlenmektedir. Meslek mensuplarının bu süreçte karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi amacıyla yapılan bu çalışmada, meslek mensupları ile yüz yüze ya da çevrimiçi görüşme gerçekleştirilmiştir. Nitel araştırma yöntemlerinden yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımı kullanılarak yapılan bu araştırmadan elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

1) Katılımcıların büyük çoğunluğu, mizan düzeyinde yapılan dönüştürme işleminde varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasında sorunlarla karşılaşmaktadır. Katılımcılar, genel itibarıyla maddi duran varlıkların, ilişkili taraflardan alacakların, bina ve arsaların, vadeli-vadesiz mevduatların, kısa-uzun vade ayırımının, olağandışı gelir ve giderlerin, kur farklarının, vade farklarının ve borçlanma maliyetlerinin sınıflandırılmasında sorun yaşamaktadır.

2) Katılımcılar, varlık ve kaynakların değerlemesi ile ilgili de sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Katılımcılar, genel olarak maddi duran varlıkların, şüpheli alacakların, vadeli

alacakların, stokların, kıdem tazminatı karşılıklarının, dava gider karşılıklarının ve vadeli borçların değerlendirilmesinde sorun yaşamaktadır. Ayrıca itfa edilmiş maliyetin hesaplanmasında ve gerçeğe uygun değerlerin tespit edilmesinde de sorunlarla karşılaşan katılımcılar, ilk kez bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal tablolarının mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde değerlendirme ile ilgili daha fazla sorun yaşamaktadırlar.

3) Katılımcılar, düzenlemeler arasındaki değerlendirme ölçülerinin farklı olması nedeniyle ortaya çıkan değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde de sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Katılımcıların bu alanda yaşadıkları sorunlar ise amortismanların, şüpheli alacakların, araştırma ve geliştirme giderlerinin, kıdem tazminatı karşılıkları ve ertelenmiş vergilerin hesaplanmasında ve muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkmaktadır.

4) Katılımcıların sorun yaşadığı diğer bir alan da varlık, kaynak, gelir ve giderlerle ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlardır. Katılımcılar birçok alanda bilgi eksikliği sorunu yaşamakta olup bu alanların başında maddi duran varlıklar, kıdem tazminatları, stoklar, vade farkları ve şüpheli alacaklar gelmektedir. Gerekli bilgi ve belgelerin işletmeler tarafından temin edilememesi nedeniyle bilgi eksikliği sorunu yaşayan katılımcılar, ilk kez finansal tablo dönüşümü yaptıran işletmeler ile muhasebe sistemi ve altyapısı zayıf olan işletmelerde bu sorunla daha fazla karşılaşmaktadırlar.

Bu sonuçlar, meslek mensuplarının farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların mizan düzeyinde yapılan dönüştürme işlemi sırasında varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasından, varlık ve borçların değerlendirilmesinden, düzenlemeler arasındaki değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile varlık, kaynak, gelir ve giderlerle ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşabilecekleri tahminimizi doğrular niteliktedir.

Dönüşüm sürecinde karşılaşılan bilgi eksikliği sorunu varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılması, değerlendirilmesi, değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin yaşanan sorunların da temel nedeni olup dönüşüm sürecinin tamamını olumsuz yönde etkilemektedir.

Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre bağımsız denetime tabi olan işletmelerin imkanlarının olması halinde finansal tabloların dönüşümünü ikili muhasebe sistemine göre yapmalarını sağlayacak şekilde muhasebe sistemlerini kurmaları ve bu sisteme uygun muhasebe personeli istihdam etmeleri gerektiği söylenebilir. Çünkü mizan düzeyinde dönüşüm sürecinde, MSUGT'ler uyarınca hazırlanan mizandan hareketle dönüştürme yoluyla düzenlenen TMS / TFRS ya da BOBİ FRS ile uyumlu finansal tablolarda sunulan bilgilerin faydalı finansal bilginin sahip olması gereken niteliksel özellikleri taşıyabilmesini engelleyecek ölçüde ciddi sorunlarla karşılaşabilmektedir. Ayrıca, TMS / TFRS ya da BOBİ FRS ile uyumlu finansal tablolar mizan düzeyinde dönüştürme yoluyla hazırlanmaya devam edilecekse, başta KGK olmak üzere yetkili kurumların meslek mensuplarının dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunları tespit ederek bu sorunların giderilmesine yönelik çalışmalar yapması gerekir.

Bu çalışma, meslek mensuplarının bakış açısıyla Türkiye'de MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara dönüştürülmesi sürecinde karşılaşılan sorunların tespit edilmesi konusunda yapılan ilk çalışmadır. Bu nedenle, bu çalışmanın muhasebe literatürüne katkı sağlayacağı ve çalışmadan elde edilen bulguların finansal tabloların dönüşümü sürecinde rol alan bağımsız denetim şirketi çalışanları, bağımsız denetime tabi işletmelerin yönetici ve muhasebe elemanları ile bu alandaki düzenleyici kurumlara faydalı olacağı düşünülmektedir. Bundan sonra yapılacak çalışmalar, araştırmacının dönüşüm sürecine dahil olarak süreç içerisinde karşılaşılan sorunları yakından gözlemlemesi ve çözüm önerileri üretmesi şeklinde yapılabilir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961). T.C. Resmi Gazete, Sayı: 10703-10704-10705. Erişim: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Erişim Tarihi: 04.02.2022.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011). T.C. Resmi Gazete, Sayı: 27846. Erişim: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>, Erişim Tarihi: 05.02.2022.
- Baltacı, A. (2018). Nitel Araştırmalarda Örneklem Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme. *BEÜ SBE Dergisi*, 7 (1), 231-274.
- Berg, B. L., & Howard, L. (2019). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri* (9. Baskıdan Çeviri). Çeviri Editörü: Asım Arı, Konya: Eğitim Yayınevi.
- Demir, Ş. (2020). Vergi mizanından BOBİ FRS'ye dönüşüm kayıtlarının yapılması ve finansal tablolar çıkarılmasına dair bütünsel bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (85), 1-24. Doi: 10.25095/mufad.673670.
- Elitaş, C., ve Ergüden A.E. (2016). Vergi usul kanunundan uluslararası finansal raporlama standartlarına doğru: finansal tabloların yolculuğu. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2 (2), 265-296.
- Kablan, A. (2021). VUK'a göre hazırlanmış finansal tabloların TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağına uygun finansal tablolara dönüştürme işlemleri ve finansal performans üzerindeki etkisinin COPRAS yöntemi ile analizi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 20 (62), 285-308. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/pub/mbbakis/issue/59563/787665>.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2021). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2021 Sürümü. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 04.03.2022.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2022). TFRS 2022 Seti (Kırmızı Kitap), Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.03.2022.

Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, (16 Aralık 1992), *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 21447 (M), Erişim: http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf, Erişim Tarihi: 01.03.2022.

Mejzlik, L. (2006). *Účetní informační systémy Využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví*. Prag.

Öztürk, E. (2013). *Dışarıdan atılan kayıtlar tekniği ile TFRS finansal tabloların hazırlanması*. Erişim: <https://docplayer.biz.tr/1536315-Disaridan-atilan-kayitlar-teknigi-ile-tfrs-finansal-tablolarin-hazirlanmasi.html>, Erişim Tarihi: 27.02.2022.

Procházka, D. (2012). ICT support of the financial statements conversion: main methods and their advantages/disadvantages. *International Journal of Management Cases*, 14 (1), Doi:10.5848/APBJ.2012.00007.

Uluslan, H. (2017). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*, 1. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları.

Yardımcıoğlu, M. (2013). Finansal tabloların UFRS'ye çevrimi. *Sosyoekonomi*, 20(20),27-58.Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sosyoekonomi/issue/21080/226961>

Yıldırım, A., ve Şimşek, H. (2021). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Güncellenmiş 12. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

TMS 7 KAPSAMINDA DÜZENLENEN NAKİT AKIŞ TABLOLARINDA FAALİYETE DAYALI MODELLEME VE ORAN ANALİZİ: BIST (BORSA İSTANBUL) GIDA, İÇECEK ENDEKSİNDEKİ İŞLETMELERDE BİR UYGULAMA

Dr. Öğr. Üyesi Yasemin EZİN¹

GİRİŞ

Ülkemizde gıda sektörü işletmeleri, toplumun temel ihtiyaçlarına yönelik arzından dolayı önemli bir konumdadır. Tüm işletmelerde olduğu gibi gıda sektöründeki işletmelerin finansal durumu, mali tablolarındaki verilerinden daha iyi anlaşılmaktadır. İşletmelerin mali tabloları hem iç bilgi kullanıcılarına hem de dış bilgi kullanıcılarına fayda sağladığı gibi aynı zamanda işletmelerin finansal performansını ölçmek için analizlerde kullanılmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında işletmelerin zorunlu tutması gereken mali tablolar, finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotlar olarak belirtilmiştir.

1 Adıyaman Üniversitesi, yezin@adiyaman.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-8068-6927

Muhasebe standartları kapsamında TMS 7 standardında ayrıntılı olarak nakit akış tabloları düzenlenmiştir. Bu kapsamda, işletmelerin mali tablolarında nakit akışları faaliyetlerine göre sınıflandırılmıştır. Bunlar, işletmenin esas faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklı olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Nakit akış tablosu analizlerinde bu bölümler dikkate alınarak analizler yapılmakta ve elde edilen veriler yorumlanmaktadır. Finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosunda sıkça karşılaşılan oran analizi yöntemi, aynı zamanda işletmelerin nakit giriş/çıkışı hakkında bilgileri içeren nakit akış tablosunda da kullanılmaktadır. Ayrıca Gup ve diğerleri (1993) tarafından geliştirilen faaliyetlere göre modelleme ise işletmelerin yıllar itibariyle profillerinin tespiti açısından yararlanılan bir başka analiz yöntemidir.

Bu çalışmada nakit akış tabloları hakkında muhasebe standartları kapsamında ayrıntılı bilgilere yer verilmiş olup, nakit akış tablolarındaki verilerden yararlanılarak oluşturulacak faaliyetler yöntemine göre modelleme analizi ve oran analizi hakkında açıklamalar yapılmıştır. Uygulama olarak ise BIST (BORSA İSTANBUL) Gıda, İçecek Endeksinde yer alan iki özel gıda, içecek işletmesinin 2016-2020 yıllarına ait TMS standartlarına göre hazırlanmış finansal durum tablosu ve nakit akış tablolarının yıllık verileri değerlendirilmiştir. Yapılan değerlendirme de nakit akış tablosu faaliyetlerinin pozitif/negatif durumları doğrultusunda geliştirilen nakit akış faaliyet modellerinin her iki işletme açısından yıllar itibari ile modelleri tespit edilmiş ve ayrıca işletmelere nakit akış oran analizleri yapılarak bulgular değerlendirilmiştir.

MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU VE FİNANSAL TABLOLAR

Günümüzde her ülkenin uygulamış olduğu muhasebe sistemi farklılık göstermektedir. Özellikle son yıllarda küreselleşmenin sonucu olarak finansal ve sermaye piyasalarının gelişmesi ile

birlikte uluslararası işletmelerin başka ülkelerdeki muhasebe uygulamalarına uyum sağlamak amacıyla uluslararası muhasebe standartları ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Aynı muhasebe dilini konuşuyor olmak için ülkelerin muhasebe standartları ile ilgili olarak benzer çalışmaları yürütmesi gerekmektedir. Bu nedenle muhasebe standartları uygulamasına yönelik çalışmalara Dünya’da 1973 yılında somut adımlar atılmışken, ülkemizde ise 1994 yılında TMS/IFRS tarafından çalışmalara başlanmıştır. Son yıllarda ise ülkemizde TMS/IFRS standartları ile ilgili çalışmaları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) yapmakta, UMS/IFRS standartları ile uyumlu standartları işletmeler için sunmaktadır. Standartlar Türkiye Muhasebe Standartları ve Denetim Standartları şeklinde iki ayrı standart olarak düzenlenmiş olup, Türkiye muhasebe standartları başlığı altında, Türkiye Muhasebe Standartları/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS), Büyük ve Orta Boy işletmeler için Raporlama Standartları (BOBİ IFRS) ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) olarak üç ayrı standart belirlenmiştir. Bunun yanında Küçük ve Mikro işletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ) Taslak aşamasındadır. Bu standartlar öncesinde ise 1992 yılında resmî gazetede yayınlanıp, 1994 yılında uygulamaya konulan Türkiye Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSGUT) ise muhasebe sistemimizin Tek Düzen Hesap Planı doğrultusunda oluşturan en temel düzenlemedir.

Muhasebe bilgi kullanıcıları için muhasebe standartları temel ilkeleri doğrultusunda hazırlanacak finansal tablolar, finansal bilgi kullanıcılarına ekonomik olayların gereğe uygun olarak sunmayı amaçlamaktadır. Hem MSGUT düzenlemesi ile oluşturulan finansal tabloların hem de TMS/IFRS kapsamında oluşturulan tabloların her ikisinde tabloların ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulup, karşılaştırılabilir özelliklerine sahip olması gerekmektedir. MSGUT ‘ta işletmelerin mali tabloları ile ilgili düzenlemede temel (zorunlu) ve ek mali tablolar yer almaktadır. Bunlar;

Temel mali tablolar: Bilanço ve gelir tablosu,

Ek mali tablolar: Satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu, olarak belirtilmiştir.

TMS/TFRS kapsamında ise TMS 1 finansal tabloların sunulduğu standardı 10. maddesinde tam bir finansal tablolar seti şu şekilde yer almaktadır;

“(a)Dönem sonuna ait finansal durum tablosu,

(b) Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,

(c) Döneme ait öz kaynak değişim tablosu,

(d) Döneme ait nakit akış tablosu,

(e) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar”

TMS’ de finansal durum tablosu MSGUT da yer alan bilanço tablosudur. Her iki düzenlemede de finansal durum tablosu (bilanço) ve gelir tablosu zorunlu tablolar arasında yer almaktadır. Ancak TMS/TFRS ayrıca öz kaynak değişim, nakit akış tablosu ve dipnotları zorunlu tablolar arasına eklemiştir.

TMS 7 STANDARDINA GÖRE NAKİT AKIŞ TABLOSU

Türkiye Muhasebe Standartlarında Nakit akış tablosunda işletmelerin ilgili dönemlere ait nakit giriş çıkışlarını, esas (işletme), yatırım ve finansman faaliyetleri olarak 3 ana kalemden sınıflandırılmıştır.

1. Esas(işletme) faaliyetleri: Bir işletmenin ana faaliyetlerinden doğan hasılatları olup, ayrıca yatırım ve finansman faaliyetlerini kapsamayan diğer faaliyetlerinden oluşmaktadır. Esas faaliyetlerden sağlanan nakit akışlarına TMS 7 standardının 14. maddesinde aşağıdaki durumlar örnek olarak verilmiştir;

“Mal satışından ve hizmet sunumundan elde edilen nakit tahsilatlar,

(b) Fikri mülkiyet lisansı, ücret, komisyon ve diğer hasılat türlerinden elde edilen nakit tahsilatlar,

(c) Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan nakit ödemeler,

(d) Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemeler,

(e) Sigorta şirketinin; primler ve tazminatlar, yıllık ödemeler (iratlar) ve poliçeyle ilgili diğer faydalara ilişkin nakit tahsilatları ve nakit ödemeleri,

(f) Özel olarak finansman veya yatırım faaliyetleriyle ilişkilendirilemediği sürece, gelir vergilerine ilişkin nakit ödemeler veya iadeler ve

(g) Aracılık ya da alım satım amacıyla elde tutulan sözleşmelerden kaynaklanan nakit tahsilatlar ve ödemeler.”

2. Yatırım faaliyetleri: İşletmelerin yatırım amacı ile edindikleri uzun vadeli varlıklar ve nakit benzeri özelliklerinde olmayan diğer yatırımların alınmasını ve elden çıkartılmasını içeren faaliyetlerdir. TMS 7 standardının 16. Maddesinde yatırım faaliyetlerini doğuran nakit akış işlemleri ise aşağıdaki örneklerde belirtilmiştir.

“(a) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer uzun vadeli varlıkların edinimi için yapılan nakit ödemeler. Bu ödemeler, aktifleştirilen geliştirme maliyetleri ile işletme tarafından inşa edilen maddi duran varlıklar için yapılan nakit ödemeleri de içerir,

(b) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer uzun vadeli varlıkların satışından elde edilen nakit tahsilatlar,

(c) Diğer işletmelerin özkaynak veya borçlanma araçlarını ve iş ortaklıklarındaki payları edinmek için yapılan nakit ödemeler (nakit benzeri olarak değerlendirilen ya da aracılık veya alım satım amacıyla elde tutulan bu tür araçlar için yapılan nakit ödemeler hariç),

(d) Diğer işletmelerin özkaynak veya borçlanma araçlarının ve iş ortaklıklarındaki payların satışından elde edilen nakit tahsilatlar (nakit benzeri olarak değerlendirilen ve aracılık veya alım satım amacıyla elde tutulan bu tür araçların satışından elde edilen nakit tahsilatlar hariç),

(e) Diğer taraflara nakden verilen avans ve krediler (bir finansal kuruluş tarafından verilen avans ve krediler hariç),

(f) Diğer taraflara verilen avans ve kredilerin geri ödemelerinden elde edilen nakit tahsilatlar (bir finansal kuruluşun, verdiği nakit avans ve kredilerin geri ödemelerinden elde ettiği nakit tahsilatlar hariç),

(g) Aracılık ya da alım satım amacıyla elde tutulanlar dışındaki futures, forward, opsiyon ve swap sözleşmeleri için yapılan ve finansman faaliyeti olarak sınıflandırılmayan nakit ödemeler ve

(h) Aracılık ya da alım satım amacıyla elde tutulanlar dışındaki futures, forward, opsiyon ve swap sözleşmelerinden elde edilen ve finansman faaliyeti olarak sınıflandırılmayan nakit tahsilatlar.”

3. Finansman faaliyetleri: Bir işletmenin ödenmiş sermayesinde ve borçlanma durumlarında değişikliğe neden olan faaliyetlerden oluşmaktadır. Esas (işletme) ve yatırım faaliyetlerinde olduğu gibi TMS 7 standardının 17. maddesinde finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarına örnekler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

“(a) Pay veya diğer özkaynak araçlarının ihracından elde edilen nakit girişleri,

(b) İşletmenin kendi paylarını edinmek veya itfa etmek için ortaklarına yaptığı nakit ödemeler,

(c) Borç senedi, bono ve tahvil ihracından, alınan kredi ve ipotekli kredilerden ve diğer kısa veya uzun vadeli borçlanmalardan elde edilen nakit girişleri,

(d) Borçlanılan tutarlara ilişkin nakit geri ödemeler ve

(e) Kiralamayla ilgili mevcut yükümlülük tutarını azaltmak amacıyla kiracı tarafından nakden yapılan ödemeler.”

Nakit akışları yaratan faaliyetler bir bütün olarak ele alındığında, bir işletmenin yükümlülüklerini (borçlarını) yerine getirebilmesi, kar paylarını dağıtabilmesi ve duran varlıklarına ilişkin yenileme yapabilmesi için yeterli düzeyde nakdinin

olması gerekmektedir (Orhan ve Başar,2015, s.111). Bu nedenle esas (işletme) faaliyetlerinden kaynaklı nakit giriş çıkışlarının kısa vade de negatif olması sorun teşkil etmez iken, uzun vade de işletmeler açısından sorun teşkil etmektedir.

NAKİT AKIŞ TABLOSUNDA FAALİYETLER ESASLI MODELLEME

İşletmelerde oluşan nakit girişlerinin nakit çıkışlarından fazla olma durumunda nakit akışı için pozitif, nakit girişleri nakit çıkışlarından az olma durumunda ise nakit akışı için negatif durum söz konusudur. Nakit akış tablosundan modeller oluşturulurken işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerinden sağlanan net nakit akışlarının pozitif veya negatif durumları dikkate alınmaktadır. Bu doğrultuda Model 1'den Model 8'e kadar modellemeler oluşturulmuştur.

Tablo 1. Nakit Akış Tablosunda Model Analizi

Modeller	İşletme Yapısı (Tahmini)	Esas (İşletme) Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit Akışı	Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit Akışı	Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit Akışı
Model 1	<i>Nadir Durum</i>	+	+	+
Model 2	<i>Başarılı İşletme</i>	+	-	-
Model 3	<i>Gerileyen veya Yeniden Yapılanan İşletme</i>	+	+	-
Model 4	<i>Büyüyen İşletme</i>	+	-	+
Model 5	<i>Küçülen İşletme</i>	-	+	+
Model 6	<i>Hızlı büyüyen, Genç İşletme</i>	-	-	+
Model 7	<i>Likiditasyona Giden İşletme</i>	-	+	-
Model 8	<i>Nadir Durum</i>	-	-	-

Model 1: İşletmelerde her üç faaliyetteki nakit akışının pozitif olması durumudur. Esas (işletme) faaliyetlerinden nakit girişi sağladığı görülmektedir. Aynı zamanda yatırım faaliyetlerinden uzun vadeli varlıklarının elden çıkartılmasından sağlanan nakit girişi olabileceği gibi finansman faaliyetlerinde de borçların artması yolu ile nakit girişi olduğu yorumlanabilir (Orhan ve Başar,2015, s.113). Ancak bu modelde süreklilik olmayacağı nedeni ile “nadir” görünen bir model olarak ifade edilmiştir.

Model 2: Bu tür işletmeler için “Başarılı İşletme” denilmesinin nedeni işletmenin esas faaliyetlerinden nakit girişi sağlarken aynı zamanda hem borçlarını ödemesi hem de kâr payı dağıtımını yapabilmesinden kaynaklıdır.

Model 3: İşletmenin esas faaliyetlerinden nakit girişi sağlaması yanında aynı zamanda yatırım faaliyetlerindeki negatiflik, uzun vadeli varlıklarını elden çıkartıldığını ifade etmektedir. Bununla birlikte finansman faaliyetlerinde yer alan borç ve ödenmiş sermaye kalemlerindeki nakit ödemeler dikkat çekmektedir. İşletmeler açısından istenen bir görünüm değildir.

Model 4: Bu modelde dikkat çeken nokta yatırım faaliyetlerindeki negatifliktir. Bu da işletmenin uzun vadeli yatırımlara yönelik alımlardan kaynaklı olması anlamındadır. Finansman faaliyetlerindeki pozitif nakit akışı yatırımların işletmelerdeki borçlanma yolu ile sağlanmış olabileceği yönündedir. Karşılaşılan bu durum işletmenin gelecek için yatırımlara yöneldiğine yönelik yorumlama yapılabilir (Orhan ve Başar, 2015, s.113).

Model 5: Bu modelde yer alan pozitiflik varlık satımı ile nakit girişi sağlandığını ve bir taraftan borçlanmanın arttığını ifade ederken, bir taraftan da esas (işletme) faaliyetlerinden nakit çıkışının olduğunu göstermektedir. Uzun vadeli varlık yatırımlarındaki azalış ve borç yükündeki artış küçülen işletmeler için söz konusu olabilmektedir.

Model 6: İşletmede finansman faaliyetleri ile nakit girişi sağlanırken, diğer taraftan esas (işletme) ve yatırım faaliyetlerinde nakit çıkışı oluşmaktadır. Yatırımlardaki nakit çıkışı varlık alımına işaret ettiğinden işletmelerin “büyüme” yolunda olduğunu ifade eden bir modeldir.

Model 7: Bu modelde işletme hem yatırım amaçlı varlıklarını sattığını hem de borçlarını ödemesini yaptığını aynı zamanda işletme faaliyetlerinden kaynaklı nakit ödemelerde bulunduğu şeklinde yorumlanabilmektedir. İşletmenin likiditeye doğru gittiği anlamına gelmektedir.

Model 8: Bu modelde tüm faaliyetler negatif durumdadır. İşletmenin yüklü bir ödeme sonrası nakit akışını göstermektedir (Orhan ve Başar, 2015, s.114).

Genel itibari ile yapılan çalışmalar da işletmelerin nakit akışı modellemesinde Model 2 ve Model 4 yapısına sahip olduğu, bazı işletmelerin Model 3 ve Model 6 yapısına da sahip olabileceği belirlenmiştir (Elmas, 2017, s. 260). Fakat Model 1, Model 5, Model 7 ve Model 8 yapıları işletmelerde nadir olarak karşımıza çıkmaktadır (Orhan ve Başar, 2015, s.114).

NAKİT AKIŞ TABLOSUNDA ORAN ANALİZİ

Finansal tabloların değerlendirilmesinde ve yorumlanmasında kullanılan yöntemlerden biri oran analizidir. Oran (rasyo) analizi finansal tablolarda yer alan verilerin nispi ilişkileri ele alınarak işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sağlamaktadır (Çabuk ve Lazol, 2018, s.198). Elde edilen sonuçlarda finansal tablolardaki iki hesap arasındaki ilişki yüzdesel oran şeklinde ifade edilmektedir. İşletmeler oran analizinde tek bir oran değil birden fazla oranı değerlendirmeye alırken, oranların değerlendirilmesinde işletmelerin bağlı olduğu sektör oranlarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Oran analizinde dikkate alınması gereken diğer hususlar ise şu şekilde sıralanabilir (Çabuk ve Lazol, 201, s.200-202):

-Anlamsız oran kullanmamaya özen gösterilmelidir.

-Oranlar doğru ve amaca yönelik yorumlanmalıdır.

-Oranları etkileyecek mevsimlik ve konjonktür olaylar yorumlamada göz önünde bulundurulmalıdır.

-Oranlardaki değişkenliğin nedenleri ve işletme için önemi doğru belirlenmelidir.

-Orandaki değişkenliklerde ek bilgilerden yararlanılarak yorumlanmalıdır.

-Oranlarda işletmenin geçmiş yılları ve sektörün durumu da incelenmelidir.

-Oranlar geçmiş yılları değerlendirirken, gelecek planlamasına da yön vermelidir.

Türkiye Muhasebe Standartları kapsamındaki işletmelerin zorunlu tutması gereken tablolar arasında nakit akış tablolarının da yer alması, oran analizlerinde artık işletmelerin nakit akış durumlarının da incelenmesini ortaya koymuştur. Nakit akış tablolarında kullanılan oran analizlerinden bazıları aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Elmas,2017, s.263, Ibarra, 2009. s. 91-107);

1. Esas (işletme) faaliyetlerinden nakit akışları/ Kısa Vadeli Yükümlükler
2. Esas (işletme) faaliyetlerinden nakit akışları/ Uzun Vadeli Yükümlükler
3. Esas (işletme) faaliyetlerinden nakit akışları/ Toplam Varlıklar
4. Esas (işletme) faaliyetlerinden nakit akışları/ Hisse senedi Sayısı
5. Esas (işletme) faaliyetlerinden nakit akışları/ Öz kaynak
6. Esas (işletme) faaliyetlerinden nakit akışları/ Toplam Duran Varlıklar
7. Esas (işletme) faaliyetlerinden nakit akışları/ Toplam Satış
8. Esas (işletme) faaliyetlerinden nakit akışları/ Net kar

Yukarıdaki oranlarda kullanılan hesaplarda işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları ile finansal durum tablosundaki hesap kalemlerinden yararlanılarak oransal formüller elde edilmiştir. Bu çalışmadaki, oranlama da işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının kullanılması ise, nakit akış tablosunda nakit girişlerinin genelinin esas faaliyetlerden olmasından kaynaklıdır. Bir işletme, işletme esas faaliyetlerinden ne kadar fazla nakit girişi yaratırsa, dönen varlıklarını etkin kullandığını ve likiditesinin yüksek olduğunu, işletmede karlılığın yüksek olacağını ve bundan dolayı kaynak sıkıntısının olmayacağını öngörmektedir (Savcı, 2006, s. 136).

LİTERATÜR TARAMASI

Nakit akış tablosu ile ilgili literatürde yapılan çalışmalarda hem modelleme hem de oran analizine yönelik olarak yapılan araştırmalar mevcuttur. Bu çalışmalardan bazılarında aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2. Nakit Akış Tabloları ile İlgili Yapılmış Bazı Bilimsel Çalışmalar

Yazar	Yöntem	Sonuç
Başkan ve Dozen,2019	Faaliyetler yöntemi, Stata 14 basit lojistik regresyon modeli	İşletme (esas) faaliyetlerden sağladıkları nakit akışlarının, varlıkların ve öz kaynakların etkinliğini artırdığı tespit edilmiştir.
Karğın, Aktaş,2011	Yüzde eğilimleri, oran analizi ve faaliyetler modeli yöntemi	2008 yılına ait esas faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarındaki azalışlar hem faaliyetler modelinde hem de diğer analizlerde de tespit edilmiştir.
Dereköy,2020	Korelasyon analizi, panel birim kök testleri, panel regresyon analizleri, nedensellik analizleri	İşletme, yatırım ve finansal faaliyetlerden kaynaklı nakit akışları ile likidite rasyoları arasında analiz sonucunda anlamlı bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir.

Koçyiğit ve diğerleri, 2021	Oran analizi ve faaliyetler modeli	2017 ve 2018 yıllarında Model 6, 2019 yılında Model 4 yapısında olup, oran analizleri de modellere paralel sonuçlar verdiği görülmektedir.
Aktaş ve diğerleri,2012	Faaliyetler yöntemi	Çalışmaya konu işletmelerin nakit akışları Model 2, Model 4 ve Model 6 profillerinde oldukları tespit edilmiştir.
Azgin ve Başar, 2016	Oran analizi	Analiz bulgularında, işletme faaliyetlerinden pozitif, yatırım faaliyetlerinden negatif, finansman faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışlarının negatif olduğu görülmektedir.
Karadeniz,2017	Faaliyetler yöntemi	Amerika, Avrupa ve Asya Pasifik Kıtalarında analize dahil edilen halka açık konaklama işletmelerinin nakit akış modellerinin çoğunluk olarak Model 2, daha sonra sırası ile Model 4 ve Model 3 işletme profillerinde olduğu gözlemlenmiştir.
Orhan ve Başar,2015	Faaliyetler yöntemi ve oran analizi	İşletmelerin en fazla (Model 2) işletme faaliyetlerinden pozitif, yatırım ve finansman faaliyetlerinden de negatif nakit akışına sahip oldukları saptanmıştır. Aktif büyüklüğünün Model 3, 6; Net kâr büyüme oranı, aktif kârlılığı oranı, öz kaynak karlılığı oranlarının Model4; Borç/aktif toplamı oranının Model 4, 6 ve 8 de anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Tabloda ilgili yazarların mali tablolarda nakit akış tablolarını incelerken kullandıkları yöntemler ve elde ettikleri sonuçlar özetlenmektedir.

VERİ SETİ VE YÖNTEM

İşletmelerin yıllar itibariyle finansal durumunu incelemek amacı ile mali tablolarından yararlanılmaktadır. Varlık ve kaynak hesapları finansal durum tablolarında, gelir gider hesapları gelir tablolarında, nakit giriş çıkışları ise nakit akış tablolarında yer almaktadır. Bu nedenle mali tablolar arasında nakit durumunun analizi için genel olarak nakit akış tabloları bilgilerine ve diğer tablolardan da bazı ek bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Nakit akış tablolarında yer alan mali verilerin değerlendirilmesinde genel olarak faaliyetler yöntemi ile model analizi ve oran analizi yöntemleri kullanılmaktadır. Bu doğrultuda çalışma kapsamında Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP), BIST (BORSA İSTANBUL) Gıda, İçecek endeksinde yer alan halka açık iki firma olan Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. ve Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmelerine ait 2016-2020 yılları finansal tablo özet bilgileri ve işletmelerin internet sayfalarından yıllar itibariyle finansal raporları incelenmiştir. Her iki işletmenin öncelikli olarak yıllar itibariyle nakit akış tablolarının modellemesi yapılmıştır. Daha sonra nakit akış tablolarının oran analizi yöntemi ile değerlendirilmesi ele alınmıştır.

ANALİZ VE BULGULAR

Çalışmada iki bölümden oluşmaktadır. Birinci kısımda nakit akış tablosu modellemelerine ait veriler analiz yapılmakta ve elde edilen bulgular değerlendirilmekte, ikinci kısımda ise nakit akış tablosu oran analizi yöntemine değinilmektedir.

1. Nakit Akış Tablosu BIST (Borsa İstanbul) Gıda İçecek Sektöründeki İşletmelerde Faaliyetler Modellemesi

Model oluşturulurken aşağıda yer alan nakit akış tablosu verileri kullanılmıştır.

Tablo 3. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. 2016-2020 Yılları Nakit Akış Tablosu Verileri

<i>PINAR SÜT NAKİT AKIM TABLOSU (BİN TL)</i>	2016	2017	2018	2019	2020
İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışları	44.930.570	37.492.404	123.983.195	60.357.357	-49.872.831
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları	-25.666.576	-44.871.624	-48.855.543	2.329.561	-61.926.396
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışlar	-19.090.812	8.191.126	-75.270.860	-48.904.344	95.709.447

Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesinin İşletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerinin tutarlarına bakılmadan negatif ve pozitif değerine göre oluşturulan modelleme aşağıdaki gibidir. İşletme 2016 ve 2018 yıllarına Model 2, 2017 yılında Model 4, 2019 yılında Model 3 ve 2020 yılında Model 6 olarak belirlenmiştir.

Tablo 4. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. 2016-2020 Yılları Nakit Akış Tablosu Modellemesi

YILLAR	MODEL Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. İşletme Yapısı	İFA	YFNA	FNA
2016	Model 2 Başarılı işletme	+	-	-
2017	Model 4 Büyüyen işletme	+	-	+
2018	Model 2 Başarılı işletme	+	-	-
2019	Model 3 Gerileyen veya yeniden yapılanan işletme	+	+	-
2020	Model 6 Hızlı büyüyen genç işletme	-	-	+

Genel olarak bakıldığında, 2016-2017-2018 yıllarında yatırım faaliyetleri nakit akışında negatiflik, söz konusu olduğundan uzun dönemli yatırımlara önem verdiği görülmektedir. Özellikle 2017 yılında özellikle finansman faaliyetlerindeki pozitif durum, işletmenin kaynaklarında da artış olduğuna işaret etmektedir. Finansal durum tablosundaki bilgilerden de yararlanıldığında toplam yabancı kaynaklardaki artış ise bu durumu desteklemektedir. 2019 yılında hem işletme faaliyetleri hem de yatırım faaliyetlerindeki nakit akışındaki pozitif durum, yatırım varlıklarının satışlarından kaynaklı nakit girişi olabileceğini, finansman faaliyetlerindeki negatiflik ise kaynaklarda bir ödeme yapılmış olma durumunu ifade etmektedir. Ancak 2020 yılında yatırım faaliyetlerindeki negatif durum ile işletme tekrardan yatırımlara yöneldiği görülmektedir.

Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmesinin bir diğer işletmede olduğu gibi, modelleme yapılırken aşağıdaki nakit akış tablosu verilerinden yararlanılmıştır.

Tablo 5. Tat Gıda Sanayi A.Ş. 2016-2020 Yılları Nakit Akış Tablosu Faaliyetler Modellemesi

TAT NAKİT AKIM TABLOSU TL	2016	2017	2018	2019	2020
İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışları	92.978.300	17.265.097	46.235.538	-3.412.146	20.833.374
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları	-22.778.234	-42.493.361	-24.546.932	-17.809.666	68.622.911
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları	-44.926.882	-4.863.803	-7.016.640	4.000.838	20.679.196

İşletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerinin tutarlarına bakılmadan negatif ve pozitif değerine göre oluşturulan modelleme ise aşağıdaki gibidir. İşletme 2016, 2017 ve 2018 yıllarında Model 2, 2019 yılında Model 6 ve 2020 yılında Model 1 olarak belirlenmiştir.

Tablo 6. Tat Gıda Sanayi A.Ş. 2016-2020 Yılları Nakit Akış Tablosu Faaliyetler Modellemesi

YILLAR	MODEL Tat Gıda Sanayi A.Ş. İşletme Yapısı	İFA	YFNA	FNA
2016	Model 2 Başarılı işletme	+	-	-
2017	Model 2 Başarılı işletme	+	-	-
2018	Model 2 Başarılı işletme	+	-	-
2019	Model 6 Hızlı büyüyen genç işletme	-	-	+
2020	Model 1 Nadir Durum	+	+	+

Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmesi genel olarak 2016-2017-2018 yıllarında başarılı bir işletme olarak görülmektedir. Faaliyetlerin nakit akışlarına bakıldığında 2019 ve 2020 yılında finansman faaliyetlerinde nakit girişi olduğu görülmektedir. 2019 hem işletme faaliyetlerinde hem de yatırım faaliyetlerinde negatif durum söz konusudur. Bu dönemde işletmenin finansman maliyetine katlanılarak varlık yatırımlarına yöneldiği şeklinde yorumlanabilir. Ancak 2020 yılında karşılaşılan durumda her üç faaliyette de nakit akışı pozitif görünmektedir. Çok sık karşılaşılmayan bu profilde işletmelerin ileriki dönemlerinde nakit çıkışlarının yaşanabileceği öngörülebilmektedir.

2. Nakit Akış Tablosu Oran Analizine İlişkin BIST (BORSA İSTANBUL) Gıda İçecek Sektöründeki İşletmelerde Bir Uygulama

Bu çalışmada, BIST (BORSA İSTANBUL) Gıda, İçecek Endeksinde yer alan iki özel gıda, içecek işletmesinin 2016-2020 yıllarına ait TMS standartlarına göre hazırlanmış finansal durum tablosu ve nakit akış tablolarının yıllık verileri değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda her iki işletmenin nakit akış tabloları ve finansal durum tablolarından oranlara dahil edilecek ilgili hesaplar özetlenerek aşağıda tablo haline getirilmiştir.

Tablo 7. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş.' nin 2016-2020 Yıllarına İlişkin Konsolide Olmayan Özet Mali Tablo Verileri (TL)

NAKİT AKIM TABLOSU VERİLERİ	2016	2017	2018	2019	2020
İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışları	44.930.570	37.492.404	123.983.195	60.357.357	-49.872.831
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları	-25.666.576	-44.871.624	-48.855.543	2.329.561	-61.926.396
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışlar	-19.090.812	8.191.126	-75.270.860	-48.904.344	95.709.447
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net artış veya Azalış	173.182	811.906	-143.208	13.782.574	-16.089.780
Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri	298.719	502.652	1.329.702	1.193.004	15.456.092
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri	502.652	1.329.702	1.193.004	15.456.092	361.785
FİNANSAL DURUM TABLOSU VE KAPSAMLI GELİR TABLOSU VERİLERİ					
Dönen Varlıklar	317.737.067	437.177.421	508.138.573	580.414.528	766.236.932
Duran Varlıklar	615.856.080	764.363.093	884.258.221	968.560.576	1.152.978.628
Toplam Varlıklar	933.593.147	1.201.540.514	1.392.396.794	1.548.975.104	1.919.215.560
Kısa Vadeli Yükümlülükler	257.479.076	361.116.573	472.727.322	471.573.317	694.997.328
Uzun Vadeli Yükümlülükler	82.775.707	150.258.091	138.229.245	179.154.653	162.604.428
Özkaynaklar	593.338.364	690.165.850	781.440.227	898.247.134	1.061.613.804
Toplam Kaynaklar	933.593.147	1.201.540.514	1.392.396.794	1.548.975.104	1.919.215.560
Dönem Karı	60.019.544	47.082.544	49.216.305	34.679.832	40.187.453
Toplam satışlar	1.067.776.692	1.240.050.704	1.487.832.140	1.664.585.471	2.028.470.217
Toplam Hisse Senedi Sayısı	4.495.105.125				

Tablo 8. Tat Gıda Sanayi A.Ş. Sanayi A.Ş. İşletmesinin 2016-2020 Yıllarına İlişkin Konsolide Olmayan Özet Mali Tablo Verileri (TL)

NAKİT AKIM TABLOSU VERİLERİ	2016	2017	2018	2019	2020
İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışları	92.978.300	17.265.097	46.235.538	-3.412.146	20.833.374
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları	-22.778.234	-42.493.361	-24.546.932	-17.809.666	68.622.911
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışlar	-44.926.882	-4.863.803	-7.016.640	4.000.838	20.679.196
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net artış veya Azalış	25.273.184	-30.092.067	14.671.966	-17.220.974	110.135.481
Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri	17.844.634	43.117.818	13.025.751	27.697.717	10.476.743
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri	43.117.818	13.025.751	27.697.717	10.476.743	120.612.224
FİNANSAL DURUM TABLOSU VE KAPSAMLI GELİR TABLOSU VERİLERİ					
Dönem Varlıklar	500.086.681	563.452.240	641.100.927	779.850.592	1.172.826.112
Durum Varlıklar	191.380.111	222.537.003	223.209.193	246.512.801	135.876.340
Toplam Varlıklar	691.466.792	785.989.243	864.310.120	1.026.363.393	1.308.702.452
Kısa Vadeli Yükümlülükler	153.333.404	270.876.344	246.759.458	274.590.344	411.381.935
Uzun Vadeli Yükümlülükler	77.173.021	22.137.264	116.675.236	191.188.136	192.573.352
Özkaynaklar	460.960.367	492.975.635	500.875.426	560.584.913	704.747.165
Toplam Kaynaklar	691.466.792	785.989.243	864.310.120	1.026.363.393	1.308.702.452
Dönem Karı	64.700.560	61.183.525	38.576.777	66.155.440	167.274.341
Toplam satışlar	981.120.246	1.074.034.710	1.155.378.200	553.221.806	802.944.100
Toplam Hisse Senedi Sayısı	13.600.000.000				

Her iki işletmeye ait mali veriler Tablo 5 ve Tablo 6 'da özetlenmiştir. Elde edilen bilgiler doğrultusunda oran analizleri yapılmıştır. Ancak Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesinin 2020 yılı, Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmesinin 2019 yılı esas (işletme) faaliyetleri nakit akışının negatif çıkması, nakit çıkışlarının nakit girişlerinden fazla olduğunu ifade ettiğinden oransal ifadelerde negatif değerleri kullanılmaktadır.

2.1. Esas (İşletme) Faaliyetlerinden Nakit Akışları/ Kısa Vadeli Yükümlükler

İşletme faaliyetlerinden oluşan nakit akışının kısa vadeli yükümlülükleri karşılama oranını göstermektedir. Bu oranın %40 ve daha fazla olması öngörülmektedir (Ibarra, 2009; Akt: Başar ve Azgın, 2016:787)

Tablo 9. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. ve Tat Gıda Sanayi A.Ş Kısa Vadeli Yükümlülüklerin Nakit Karşılama Oranı Tablosu

İşletmeler/Yıllar	2016	2017	2018	2019	2020
Pınar Süt	0,175	0,104	0,262	0,128	-0,072
Tat Gıda	0,606	0,064	0,187	-0,012	0,051

Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesi işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit girişleri kısa vadeli yükümlüklerini 2016 yılında %17,5 ini, 2017 yılında %10,4 ünü, 2018 yılında ise %26,2 sini, 2019 yılında %12,8 ini karşılamaktadır. Ancak 2020 yılında işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışının negatif olduğu, diğer bir ifade ile nakit çıkışı olduğundan kısa vadeli yükümlülüklerini karşılayacak düzeyde bir nakit akışı olmadığı söylenebilmektedir.

Tat Gıda işletmesinin, işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit girişleri kısa vadeli yükümlüklerini 2016 yılında %60,6 sını, 2017 yılında %6,4 ünü, 2018 yılında ise %18,7 sini, 2020 yılında %5,1 ini karşılamaktadır. Ancak Tat işletmesinde 2019 yılında işletme faaliyetleri nakit akışı negatif olduğundan kısa vadeli yükümlülükleri karşılamadığı görülmektedir.

2.2. Esas (İşletme) Faaliyetlerinden Nakit Akışları/ Toplam Yükümlülükler

İşletme faaliyetlerinden toplam yükümlülükleri karşılama oranını göstermekte olup, %20 ve daha fazla işletmeler için olumlu olarak yorumlanmaktadır (Ibarra, 2009; Akt: Başar ve Azgın, 2016:787).

Tablo 10. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. ve Tat Gıda Sanayi A.Ş. Toplam Yükümlülüklerin Nakit Karşılama Oranı Tablosu

İşletmeler/Yıllar	2016	2017	2018	2019	2020
Pınar Süt	0,132	0,073	0,203	0,093	-0,058
Tat Gıda	0,403	0,059	0,127	-0,007	0,034

Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. nin işletme faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışının toplam yükümlülüklerini yani borçlarını karşılama düzeyi 2016 yılında %13,2, 2017 yılında %7,3, 2018 yılında %20,3, 2019 yılında %9, oranında çıkmıştır. Ancak 2020 yılında işletme faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışında nakit çıkışı nakit girişinden fazla olduğundan toplam borcunu karşılamamaktadır.

Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmesinin işletme faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışının toplam yükümlülüklerini karşılama düzeyi 2016 yılında %40,3, 2017 yılında %5,9, 2018 yılında %12,7, 2020 yılında %3,4 oranında çıkmıştır. Ancak işletmenin 2019 yılı faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışının negatifliğinden dolayı toplam borçlarını karşılama düzeyi yetersiz görülmektedir.

2.3. Esas (İşletme) Faaliyetlerinden Nakit Akışları/ Toplam Varlıklar

Toplam varlıklardan sağlanan işletme faaliyetleri nakit akışlarını gösteren oran olup, orandaki yükseklik işletme açısından olumlu olarak anlaşılmaktadır.

Tablo 11. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. ve Tat Gıda Sanayi A.Ş. İşletme Faaliyetleri Nakit Akışı/ Toplam Varlık Oranları

İşletmeler/Yıllar	2016	2017	2018	2019	2020
Pınar Süt	0,05	0,03	0,09	0,04	-0,03
Tat Gıda	0,134	0,022	0,053	-0,003	0,016

Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesinin, işletme faaliyetlerinden oluşan nakit akışının toplam varlıklardan oluşan kısmının oranı 2016 yılında %5, 2017 yılında %3, 2018 yılında %9, 2019 yılında %4 olarak görülmektedir. Tat Gıda işletmesinin ise 2016 yılında %13,4, 2017 yılında %2,2, 2018 yılında %5,3 ve 2020 yılında %1,6 oranında tespit edilmiştir. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesinde 2020 yılı, Tat işletmesinin ise 2019 yılı işletme faaliyetleri nakit akışı negatif çıktığından nakit çıkışı olduğunu göstermektedir.

2.4. Esas (İşletme) Faaliyetlerinden Nakit Akışları/ Hisse Senedi Sayısı

İşletme faaliyetlerinden doğan nakit akışlarının hisse senedi başına düşen oranını ifade etmektedir. Oranın değerinin düşük olması işletmeler açısından istenilen bir durum değildir.

Tablo 12. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. ve Tat Gıda Sanayi A.Ş. İşletme Faaliyetleri Nakit Akışı/ Hisse Senedi Sayısı Oranları

İşletmeler/Yıllar	2016	2017	2018	2019	2020
Pınar Süt	0,01	0,01	0,03	0,01	-0,01
Tat Gıda	0,007	0,001	0,003	0,000	0,002

Tablo da görüldüğü üzere, işletme faaliyetleri nakit akışı / hisse senedi sayısı oranları incelendiğinde, Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesinin 2016 yılında %1, 2017 yılında %1, 2018 yılında %3, 2019 yılında %1 oranında tespit edilmiştir. Aynı orantı Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmesinde uygulandığında 2016 yılında %0,7, 2017 yılında %0,1, 2018 yılında %0,3 ve 2020 yılında %0,02 olarak görülmektedir.

2.5. Esas (İşletme) Faaliyetlerinden Nakit Akışları/ Öz Kaynak

İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının öz kaynaklara göre yüzdesel oranını göstermektedir. Oranın yüksek eğilimli olması işletmeler açısından olumlu bir durumdur.

Tablo 13. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. ve Tat Gıda Sanayi A.Ş İşletme Faaliyetleri Nakit Akışı/ Özkaynak Oranları

İşletmeler/Yıllar	2016	2017	2018	2019	2020
Pınar Süt	0,08	0,05	0,16	0,07	-0,05
Tat Gıda	0,202	0,035	0,092	-0,006	0,030

İşletmelerin işletme faaliyetleri nakit akışı/öz kaynak oranları yukarıdaki tablola da ele alınmıştır. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesinin 2016 yılında %8, 2017 yılında %5, 2018 yılında %16, 2019 yılında %7 olarak görülmektedir. Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmesinin ise 2016 yılında %20,2, 2017 yılında %3,5, 2018 yılında %9,2 ve 2020 yılında %3 oranında tespit edilmiştir.

2.6. Esas (İşletme) Faaliyetlerinden Nakit Akışları/ Duran Varlık

İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının duran varlıkların kullanımı ile oluşan yüzdesini göstermektedir.

Tablo 14. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. ve Tat Gıda Sanayi A.Ş İşletme Faaliyetleri Nakit Akışı/ Özkaynak Oranları

İşletmeler/Yıllar	2016	2017	2018	2019	2020
Pınar Süt	0,073	0,049	0,140	0,062	-0,043
Tat Gıda	0,486	0,078	0,208	-0,019	0,153

İşletmelerin işletme faaliyetleri nakit akışı/ duran varlık oranları Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesinin 2016 yılında %7,3, 2017 yılında %4,9, 2018 yılında %14, 2019 yılında %6,2 olarak görülmektedir. Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmesinin ise 2016 yılında %48,6, 2017 yılında %7,8, 2018 yılında %20

,8 ve 2020 yılında %15,3 oranında tespit edilmiştir. En yüksek oranlar Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. firmasında 2018 yılında tespit edilmişken, Tat Gıda Sanayi A.Ş. firmasında 2016 yılında görülmektedir.

2.7. Esas (İşletme) Faaliyetlerinden Nakit Akışları/ Toplam Satış

İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının toplam satışlara göre yüzdesel oranını göstermektedir.

Tablo 15. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. ve Tat Gıda Sanayi A.Ş. İşletme Faaliyetleri Nakit Akışı/ Toplam Satış Oranları

İşletmeler/Yıllar	2016	2017	2018	2019	2020
Pınar Süt	0,042	0,030	0,083	0,036	-0,025
Tat Gıda	0,095	0,016	0,040	-0,006	0,026

İşletmelerin işletme faaliyetleri nakit akışı/ toplam satış oranları finansal tablolarından hesaplanarak yukarıdaki tablo elde edilmiştir. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesinin 2016 yılında %4,2, 2017 yılında %3, 2018 yılında %8,3, 2019 yılında %3,6 olarak görülmektedir. Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmesinin ise 2016 yılında %9,5, 2017 yılında %1,6, 2018 yılında %4 ve 2020 yılında %2,6 oranında tespit edilmiştir. Toplam satışlardan sağlanan nakit oranlarında yıllar itibariyle Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. 2018 yılında, Tat Gıda Sanayi A.Ş. 2016 yılında en yüksek değere sahip olduğu tespit edilmiştir.

2.8. Esas (İşletme) Faaliyetlerinden Nakit Akışları/ Net Karı

İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının net kara göre yüzdesel oranını göstermektedir.

Tablo 16. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. ve Tat Gıda Sanayi A.Ş. İşletme Faaliyetleri Nakit Akışı/ Net Kar Oranları

İşletmeler/Yıllar	2016	2017	2018	2019	2020
Pınar Süt	0,749	0,796	2,519	1,740	-1,241
Tat Gıda	1,437	0,282	1,199	-0,0516	0,125

Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesinin 2016 yılında %74,9, 2017 yılında %79,6, 2018 yılında %251,9, 2019 yılında %174 olarak görülmektedir. Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmesinin ise 2016 yılında %143,7, 2017 yılında %28,2, 2018 yılında %119,9 ve 2020 yılında %12,5 oranında tespit edilmiştir. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesinin net karın nakde dönüştüğü yıllara 2018 ve 2019 yılları iken, Tat Gıda Sanayi A.Ş. da 2016 ve 2018 yılları olarak görülmektedir.

SONUÇ VE YORUM

Nakit akış tabloları, bir işletmenin üç ana faaliyetinin yarattığı nakit durumlarını yansıtmaktadır. Bu faaliyetlerden ilki işletmelerin mal/hizmet alım ve satımından doğan nakit işlemlerinin yer aldığı işletme faaliyetleri nakit akış bölümüdür. Bir diğeri ise, işletmelerin yatırım amacı ile edindikleri uzun vadeli varlıkları ile ilgili nakit işlemlerinin yer aldığı yatırım faaliyetleri nakit akış bölümüdür. Son bölüm ise işletmelerin öz kaynak veya yükümlülükleri (borç) dolayısıyla oluşan nakit tahsilatları ve ödemelerinin yer aldığı finansman faaliyeti nakit akış bölümüdür. İşletmenin nakit durumu hakkına bilgi sağlayan bu tabloların analizi hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcıları için dikkate alınmaktadır. Bu analizlerden en çok karşılaşılan yöntemler nakit akış faaliyet modellemesi ve oran analizi yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

BIST (BORSA İSTANBUL) Gıda, İçecek sektöründe yer alan Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş.ve Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmelerinin 2016-2020 yıllık finansal tablo verilerinin kullanıldığı bu çalışmada, nakit akış modellemesi ve oran analizi yöntemleri kullanılarak, elde edilen veriler yıllar itibariyle değerlendirilmiştir. Nakit akış modellemesinde Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesi yıllar itibariyle 2016 ve 2018 yıllarında Model 2, 2019 yılında Model 3, 2017 yılında Model 4 ve 2020 yılında Model 6 profillerinde iken, Tat Gıda Sanayi A.Ş. 2016, 2017 ve 2018 yıllarında Model 2, 2019 yılında Model 6 ve 2020 yılında Model 1 profillerinde tespit edilmiştir. Genel

işletme yapıları her iki işletme için başarılı, büyüyen ve gelişen yapıdadır. Ancak modelleme de Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesinin 2019 yılı Model 3 (Gerileyen veya yeniden yapılanan işletme), Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmesinin 2020 yılı Model 1 (Nadir durum) profilleri dikkat çekmektedir. Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesinin gerileyen profilinin 2020 yılında tekrar büyüyen yapıya kavuştuğu görülmektedir. Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmesinin ise 2020 yılındaki durumunda her üç nakit akış tablosundaki faaliyetlerinde para girişi olduğundan bir sonraki dönemde nakit çıkışlarının olacağı yüksek ihtimaldir.

Oran analizinde ise Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. işletmesinin, incelenen 8 oran içerisinde ilgili hesap kalemleri doğrultusunda 2016-2020 yılları arasında en fazla nakit yarattığı dönemin 2018 yılı olduğu, Tat Gıda Sanayi A.Ş. işletmesinde ise 2016 yılının olduğu görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Aktaş, R., Karğın, S. ve Karğın, M. (2012). Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi ile İşletmelerin Nakit Akış Profillerinin İncelenmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (56), 101-118.
- Azgın, N. & Başar, A. B. (2016). İşletme Performansının Ölçülmesinde Nakit Akış Analizlerinin Esasları Ve Borsa İstanbul Perakende Sektörü Üzerine Bir Araştırma. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (23) , 779-804 .
- Başkan, T. D. ; Dozen, B.. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre İşletmelerin Nakit Akış Profillerinin BİST 100 Endeksi Üzerinde Analizi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 2019, 11.4: 3347-3357.
- Çabuk, A., Lazol, İ. (2018). *Mali Tablolar Analizi*. Ekin Yayıncılık.
- Dereköy, F. (2020). Borç Ödeme Gücünün Ölçülmesinde Geleneksel Oranlar İle Nakit Akış Oranlarının Karşılaştırılması: İmalat Sektörü Örneği/Comparison Of Traditional Ratios And Cash Flow Ratios In Measurement Of Debt Payment: A Case Of Manufacturing Sector. *Uluslararası Ekonomi İşletme ve Politika Dergisi*, 4.1: 153-170.
- Elmas, B. (2017). *Finansal Tablolar Analizi*, Nobel Yayınevi.
- Gup, B. E., Samson W. D., Dugan M. T., Kim M. J. ve Jittrapanun, T. (1993). An Analysis of Patterns from the Statement of Cash Flows, *Financial Practice and Education*, Fall, 73-79
- Ibarra, V. C. (2009). Cash Flow Ratios: Tools For Financial Analysis. *Journal of International Business Research*, 8(1): 91-107.
- Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), <https://www.kap.org.tr/tr/Endeksler>.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4105/TurkiyeMuhasebeStandartlar%C4%B1>.
- Karadeniz, E. (2017). Halka Açık Konaklama İşletmelerinin Nakit Akış Profillerinin Analizi: Uluslararası Bir Karşılaştırma. *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*, 14.3: 167-185.

- Karğın, M. ; Aktaş, R.(2011). Türkiye muhasebe standartlarına göre raporlanmış nakit akış tablosu ve analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 52: 1-24.
- Koçyiğit, S.Ç. ; Senemoğlu, P.; Temiz, T. N. D.(2021). Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Modeli ve Oran Analizi ile Nakit Akış Profili Analizi: Özel Bir Sağlık Grubu Uygulaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14.3: 1163-1191.
- Savcı, M. (2006). *Mali Tablolar Analizi*. Aktif Yayınevi.
- Orhan, A. & Başar, B. (2015). *İşletmelerde Nakit Akış Profilleri ve Analizi: Bist 100 İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama*. Muhasebe ve Vergi Araştırmaları Dergisi, 8 (2), 107-122
- Pınar Süt Mamulleri A.Ş., <https://www.pinar.com.tr/urunler/detay-sut/Pinar-Sut-Urunleri/591/432/0>, Erişim Tarihi:10.02.2022
- Tat Gıda Sanayi A.Ş., <http://www.tatgida.com/tr/yatirimci-iliskileri/finansal-raporlar/finansal-raporlari/>, Erişim Tarihi:10.02.2022

RAPORLAMADA YENİ TREND: ENTEĞRE RAPORLAMA VE TÜRKİYE'DE YAYIMLANAN ENTEĞRE RAPORLAR ÜZERİNE BİR İNCELEME

Dr. Öğr. Üyesi Dursun KELEŞ¹

1. GİRİŞ

Günümüzde, salt finansal bilgilerin raporlanması işletmelerin değerlendirilmesi noktasında artık yetersiz kalmıştır. Özellikle, çok yönlü bir değerlendirmenin yapılabilmesi ve işletmelerin değer yaratma kabiliyetinin anlaşılabilmesi için finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgilerin de raporlanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. İşletmelerin sosyal, ekonomik, çevresel ve yönetsel performanslarına ilişkin sürdürülebilirlik raporları ve finansal raporlarının bütüncül şekilde sunulmasıyla geleceğe yönelik değer yaratma süreçlerinin değerlendirilmesi önem arz etmektedir. “Entegre Raporlama” adı verilen bu sistemin temeli, finansal ve finansal olmayan bilgiler arasında etkileşimi sağlayarak, işletmelerin gelecekte karşılaşmaları muhtemel fırsat ve riskleri dikkate alan raporlama uygulamalarına dayanmaktadır.

1 İğdir Üniversitesi, dursun.keles@igdir.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-9075-476X

Entegre raporlama, işletmelerin finansal bilgileri ile ekonomik, sosyal, çevresel ve yönetsel performanslarının etkilerinin bütüncül bir bakış açısıyla raporlanmasını konu almaktadır. Entegre raporlama, işletmelerin finansal raporları ile sürdürülebilirlik raporlarının birbiriyle entegre edilerek sunulması noktasında önemli bir rol üstlenmektedir.

Günümüzde önemi daha iyi anlaşılan entegre raporlamaya yönelik Türkiye'deki bazı kurum ve kuruluşlar tarafından da entegre raporlar yayımlanmaya başlamıştır. Bu çalışmada, entegre raporlamanın Türkiye'deki mevcut durumunun analizinin yapılması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, entegre raporlamaya yönelik teorik bilgiler açıklandıktan sonra literatür araştırması gerçekleştirilmiştir. Buna müteakip, Entegre Raporlama Türkiye Ağı internet sitesinde yayımlanan 2015-2020 yılları arasındaki entegre raporlara yönelik içerik analizi bulgularına yer verilmiş ve entegre raporlamada güvence denetiminin önemine yönelik değerlendirmelerde bulunulmuştur.

2. ENTEGRE RAPORLAMAYA GENEL BAKIŞ

Ekonomik sistem içerisindeki işletmeler, raporlama faaliyetlerini çeşitli şekillerde gerçekleştirmektedirler. Bu raporlar, finansal ve finansal olmayan unsurlardan oluşabilmektedir. İşletme paydaşları olarak nitelendirilen finansal bilgi kullanıcılarının, genellikle ilgi duydukları işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin finansal raporlar ile ilgilendiklerini ifade etmek mümkündür. Son dönemlerde ise, ilgi duyulan bu işletmelerin daha doğru ve sağlıklı bir şekilde değerlendirilebilmesi amacıyla finansal bilgilerin yanı sıra ekonomik, sosyal ve çevresel performanslarını yansıtan finansal olmayan bilgilere de ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu durum, finansal ve finansal olmayan unsurlarının bütüncül bir yaklaşımla raporlama sistemini ortaya çıkarmıştır. Bu raporlama sistemi, gerek finansal bilgiler gerekse finansal olmayan bilgiler ışığında işletmelerin gelecekte ne şekilde

değer yaratacağını ve sürekliliğinin nasıl sağlanacağını ortaya koyan “entegre raporlama” sistemidir.

Entegre raporlama; finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki etkileşimi sağlayan, kurumsal değer yaratma sürecine odaklanan, işletmelerin gelecekte karşılaşması beklenen risk ve fırsatları göz önüne alan, kuruluş stratejisini yansıtan bütüncül bir raporlama sistemidir (Öztürk, 2019: 1).

2.1. Entegre Raporlamanın Ortaya Çıkışı ve Amacı

Salt finansal bilgilerin yer aldığı raporlama, işletmelerin paydaşları olan bilgi kullanıcılarının sağlıklı karar vermeleri noktasında son dönemlerde artık yetersiz hale gelmiştir. Geçmiş dönemlere yönelik faaliyet sonuçlarına ilişkin finansal bilgilerin yanında işletmelerin geleceğine yönelik birtakım bilgilere de ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu durum ise, finansal raporlamanın yanında finansal olmayan bazı bilgileri de içeren kurumsal entegre raporlamanın yapılmasına yol açmıştır.

Entegre raporlamanın ortaya çıkış nedenlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Kaya, 2015: 116).

- Gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgileri raporlayan işletmelerin paydaşları olan bilgi kullanıcılarının ilgi duydukları işletmeleri tek bir ölçütle değerlendirmek istememeleri,
- İşletmelerin sunmuş oldukları raporların ve finansal performanslarının geçmişe yönelik olması ve geleceğe ilişkin bir provizyon sağlamaması,
- Sürdürülebilirlik raporlarının geleceğe yönelik olması ancak işletmelerin finansal durumunu yansıtan finansal bilgileri kapsamaması,
- Sürdürülebilirlik raporlarının işletmelere ait finansal göstergelerle desteklenmek suretiyle bütüncül bir şekilde raporlanmasının anlaşılabilirliği ve güvenilirliği artıracağı beklentisi.

Entegre raporlamanın amacı; işletmelerin stratejik hedeflerini, kurumsal yönetimi, iş modeli ve sermaye unsurlarıyla birleştirerek yaratmış olduğu değerleri paydaşlarına raporlamaktır (Feng vd., 2017: 331). Bununla birlikte entegre raporlama, işletmelerin stratejileri, süreçleri ve uzun dönemdeki fırsat ve tehditleri hakkında bilgi kullanıcılarına önemli birtakım bilgiler sunmayı amaçlamaktadır (Fasan vd., 2016: 205).

Entegre raporlamanın yararlarını ise; finansal ve finansal olmayan bilgilerin bütüncül şekilde raporlanması, uzun vadeli stratejilerin geliştirilmesinin sağlanması, risk analizine imkan tanınması, değer yaratma sürecinin gözlemlenmesi, rekabet gücünün artırılması, daha detaylı analize imkan tanınması işletmelerin paydaşları olan bilgi kullanıcılarının beklentilerinin karşılanması ve oldukça kapsamlı raporların sunulması şeklinde sıralamak mümkündür.

2.2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (UERÇ)

Entegre raporlama noktasında geleceğe yönelik genel bir temel oluşturmak amacıyla Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi-UERK (International Integrated Reporting Council-IIRC) tarafından 2013 yılında UERÇ yayımlanmıştır. UERÇ, entegre raporların hazırlanması ve raporlanmasına ilişkin birtakım ilkeleri düzenlemektedir. Bunlar; temel kavramlar, raporlama sürecinde yol gösterici kılavuz ilkeler ve entegre raporlarda bulunması gereken içerik öğeleridir. UERÇ’de düzenlenen bu ilkeler Tablo 1’deki gibidir.

Tablo 1. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İlkeleri

TEMEL KAVRAMLAR	KILAVUZ İLKELER	İÇERİK ÖĞELERİ
1. Sermaye	1. Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim	1. Kurumsal Genel Görünüş ve Dış Çevre
<i>a. Finansal Sermaye</i>	2. Bilgiler Arası Bağlantı	2. Kurumsal Yönetim
<i>b. Üretilmiş Sermaye</i>	3. Paydaşlarla İlişkiler	3. İş Modeli
<i>c. Fikri Sermaye</i>	4. Önemlilik	4. Fırsatlar ve Riskler
<i>d. İnsan Sermayesi</i>	5. Kısa ve Öz Olma	5. Strateji ve Kanyak Aktarımı
<i>e. Sosyal ve İlişkisel Sermaye</i>	6. Güvenilirlik ve Tamlık	6. Performans
<i>f. Doğal Sermaye</i>	7. Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik	7. Genel Görünüş
2. Değer Yaratma		8. Hazırlık ve Sunum Temeli

Kaynak: (Stent ve Dowler, 2015: 95)

Tablo 1’de yer alan temel kavramlar, UERÇ’deki kılavuz bilgilerin ve gereksinimlerin temelini oluşturmaktadır. Kılavuz ilkeleri, entegre raporlarda hangi içeriklerin yer alması gerektiğini ve bilginin nasıl raporlanacağı konusunda kılavuzluk etmekte ve entegre raporların hazırlanmasına destek vermektedir. İçerik öğeleri ise, bütün çerçevenin entegre düşünceye dayanarak işletmelerin entegre performans yönetimini uygulamalarına teşvikte bulunmaktadır (Bhasin, 2017: 20).

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Gerek finansal gerekse finansal olmayan raporlamayı konu alan entegre raporlamaya ilişkin uluslararası ve ulusal düzeydeki çalışmalardan bazıları aşağıdaki gibidir.

Güldoğan (2021) çalışmasında; İşletmelerin ortaya koymuş oldukları değer ile gelecekte oluşturmayı amaçladıkları değer

potansiyeli hakkında bilgi kullanıcılarının ölçüm yapmasına imkan veren bir entegre raporlama endeksi geliştirilmiştir. Bu endeksin oluşturulmasında çok kriterli karar verme yöntemlerinden olan “analitik hiyerarşi süreci” modelinden yararlanılmıştır. Çalışmada elde edilen bulgular sonucunda, entegre raporlama endeksini oluşturan en önemli göstergenin temel riskleri azaltmak ya da yönetmek veya temel fırsatlardan değer yaratmak üzere alınan önlemler göstergesi olduğu tespit edilmiştir.

Arzova ve Şahin (2021) çalışmalarında; Türkiye’de kamu ve özel sektör işletmelerinin 2015-2020 yılları arasına ilişkin entegre raporlarına verilen güvence beyanları analiz edilmiştir. Çalışmada, Türkiye’de henüz yeterli düzeyde entegre raporlama anlayışının oluşmadığı ve entegre raporların yaklaşık % 32’sine güvence hizmeti verildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Şimşek ve Terim (2020) çalışmalarında; 2016 yılında Türkiye’de entegre rapor yayımlayan beş kurumun entegre raporlarının uyumluluğu değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda; araştırmanın kapsamını oluşturan bu beş kuruluşa ait entegre raporların UERÇ’nin içerik öğelerine ilişkin gereklilikleri büyük ölçüde karşıladığı belirtilmiştir.

Çalışıcı (2020) çalışmasında; Kurumsal raporlamanın bugünü olarak görülen entegre raporlamaya ilişkin genel bilgiler verilerek, Türkiye’deki mevcut durum incelenmiştir. Çalışmada, işletmelerdeki bütün faaliyetlerin şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde hazırlanan iç ve dış raporların işletmelerin gerçek durumunu yansıtacağı ve bu raporların da denetim birimleri tarafından güvencelerinin sağlanacağı ifade edilmiştir.

Kevser (2020) çalışmasında; kamuya ait bankalarda entegre raporlamanın uygulanabilirliği hususunda örnek olay araştırması yapılmıştır. Çalışmada, Ziraat Bankası ve Vakıfbank’ın 2019 yılına ilişkin entegre raporları karşılaştırmalı

şekilde incelenmiş ve her iki bankanın da entegre raporlarda stratejik önceliklere önem verdikleri tespit edilmiştir.

Casonato, Farneti ve Dumay (2019) çalışmalarında; Entegre raporlamaya itibar ve güven bakış açısıyla yaklaşmıştır. Araştırma kapsamında, bir bankanın kamuya açıklanmış diğer raporları ile entegre raporlarında yer alan açıklamalar arasında birtakım farklılıklar tespit edilmiş, araştırmaya konu bankanın eylem ve açıklamalarının birbiri ile uyumlu olmadığı belirtilmiştir.

Öztürk (2019) çalışmasında; Entegre raporlama anlayışı hakkında bilgiler vererek Garanti Bankası tarafından yayımlanan entegre rapor incelenmiştir. Çalışma sonucunda, incelenen entegre raporun UERK tarafından yayımlanan UERÇ ile uyumlu olduğu tespit edilmiştir.

Dereköy (2018) çalışmasında; Entegre raporlama içeriklerinin UERÇ’ne uygunluğu analiz edilmiştir. Çalışma kapsamında yapılan analize göre, işletmelere ait entegre raporların büyük oranda UERÇ’nin içerik öğelerine uygun olduğu ancak standart bir formatlarının bulunmadığı tespit edilmiştir.

Köse ve Çetinel (2017) çalışmalarında; Finansal ve finansal olmayan bilgileri tek bir raporda sunan entegre raporlama hakkında bilgiler verilerek entegre raporlamanın içeriğinin nelerden oluştuğu incelenmiştir. Çalışmada, Türkiye’de ilk entegre rapor olma özelliği taşıdığı belirtilen Argüden Yönetişim Akademisi’nin 2015 yılına ilişkin entegre raporu analiz edilmiş ve işletmenin vizyonu, stratejileri, sahip olduğu sermaye unsurları, değer yaratma faaliyetleri finansal, sosyal ve çevresel bilgilere yer vermesi açısından işlevsel bir rapor olduğu belirtilmiştir.

Havlová (2015) çalışmasında; Entegre raporlamaya ilişkin gelişmelere zemin hazırlamak amacıyla 48 işletmeye ait entegre raporlar incelenmiştir. Çalışma sonucunda, entegre

raporlamanın benimsenmesi ile yayımlanan raporların sayısının ve kapsamının azaldığı tespit edilmiştir.

Karğın, Aracı ve Aktaş (2013) çalışmalarında; Entegre raporlamanın içeriği ve dünyadaki uygulama şekilleri değerlendirilmiştir. Çalışmada, finansal raporlama ve sürdürülebilirlik raporlamasının birleşiminden oluşan entegre raporlamasının Türkiye’de de uygulanması önerilmiştir.

4. TÜRKİYE’DE YAYIMLANAN ENTEGRE RAPORLAR ÜZERİNE BİR İNCELEME

Bu bölümde, Türkiye’deki entegre raporlamanın mevcut durumu incelenmiştir. Bu kapsamda, entegre raporlama yapan işletmelere ve yayımlanan entegre raporlara yönelik analiz gerçekleştirilmiş ve elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Araştırmanın amacı, Türkiye’de yayımlanmış olan entegre raporların analiz edilmesidir. Araştırmanın kapsamını ise, Entegre Raporlama Türkiye Ağı internet sitesindeki “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar”, “Kamu Kurumları”, “Özel Sektör İşletmeleri”, “Sivil Toplum Kuruluşları” ve “Yerel Yönetimler” başlıklı gruplar içerisinde yer alan kurum, kuruluş ve işletmelere ait 2015-2020 yılları arasına ilişkin entegre raporlar oluşturmaktadır. Henüz 2021 yılına ilişkin entegre raporlar yayımlanmadığı için araştırmanın kapsamına dahil edilememiştir.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın amacı ve kapsamı doğrultusunda, Entegre Raporlama Türkiye Ağı internet sitesinden temin edilen entegre raporlar içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Nitel analiz yöntemlerinden biri olan içerik analizi yöntemi, belgelerin ya da görüşme kayıtlarının sistematik şekilde karakterize edilmek suretiyle karşılaştırma yapmaya uygun

duruma getirilmesine imkan tanıyan bir yöntemdir (Coşkun vd., 2004: 234). İçerik analizi, bilgi kullanıcıları için önemli bir araç olarak nitelendirilen kurumsal raporların incelenmesinde sıklıkla kullanılan bir yöntemdir. Bu nedenle, kurumsal raporlar arasında yer alan ve araştırmanın konusunu oluşturan entegre raporların incelenmesinde içerik analizi yönteminin kullanılması tercih edilmiştir.

4.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bu bölümünde, Türkiye’de entegre raporlama yapan işletmelere ve yayımlanan entegre raporlara ilişkin analiz bulgularına yer verilmiştir.

Türkiye Entegre Raporlama Ağı internet sitesinde yayımlanan veriler ışığında oluşturulan entegre raporlamaya ilişkin veriler Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2. Türkiye'deki Entegre Raporların Sektörlere/Kuruluşlara Göre Dağılımı

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	Kamu Kurumları	Özel Sektör İşletmeleri	Sivil Toplum Kuruluşları	Yerel Yönetimler
1) Borsa İstanbul	1) Bankacılık Sektörü	1) Bankacılık Sektörü	1) Sivil Toplum Kuruluşları	1) Yerel Yönetimler
2) Merkezi Kayıt Kurumu	-Vakıfbank -Ziraat Bankası -Halkbank -Kalkınma Yatırım Bankası 2) Eğitim Sektörü -Yıldız Teknik Üniversitesi -Yıldız Teknik Üniversitesi Finans Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Merkezi	-Garanti BBVA -Türkiye İş Bankası -Türkiye Sınai Kalkınma Bankası -Yapı ve Kredi Bankası -Akbank 2) Çevre Sektörü -Akademi Çevre 3) Çimento Sektörü -Adana Çimento -Aslan Çimento -Çimsa -Nuh Çimento -Oyak Çimento 4) Demir-Çelik Sektörü -Oyak Maden Metalürji Grubu 5) Denetim Sektörü -Mazars Denge 6) Kimya Sektörü -Aksa Akrilik 7) Sigorta Sektörü Allianz Türkiye 8) Telekomünikasyon Sektörü -Turkcell 9) Hızlı Tüketim Ürünleri Sektörü -Coca Cola İçecek	- Argüden Yönetişim Akademisi Cemiyeti -Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı	-Kadıköy Belediyesi

Kaynak: (Entegre Raporlama Türkiye Ağı, agis, 2022)

Tablo 2’ye göre; Türkiye’de yayımlanan entegre raporlar; düzenleyici ve denetleyici kurumlar, kamu kurumları, özel sektör işletmeleri, sivil toplum kuruluşları ve yerel yönetimler başlıkları altında gruplandırılmış durumdadır. Bu gruplar içerisinde; Borsa İstanbul, Merkezi Kayıt Kurumu, bankacılık, eğitim, çevre, çimento, demir-çelik, denetim, kimya, telekomünikasyon ve hızlı tüketim ürünleri sektörleri ile sivil toplum kuruluşları ve yerel yönetimler yer almaktadır.

Türkiye’de 2020 yılı itibariyle yayımlanan entegre rapor sayılarına ilişkin veriler Tablo 3’teki gibidir.

Tablo 3. Türkiye’de Yayımlanan Entegre Rapor Sayılarının Yıllar İtibariyle Dağılımı

GRUPLAR	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	-	-	1	1	1	2
Kamu Kurumları	-	-	1	1	2	5
Özel Sektör İşletmeleri	-	4	4	7	12	15
Sivil Toplum Kuruluşları	1	1	1	2	2	3
Yerel Yönetimler	-	-	-	1	-	1
TOPLAM	1	5	7	12	17	26

Tablo 3’ten anlaşılacağı üzere; 2015 yılında 1 adet, 2016 yılında 5 adet, 2017 yılında 7 adet, 2018 yılında 12 adet, 2019 yılında 17 adet, 2020 yılında 26 adet entegre rapor yayımlanmıştır. En fazla entegre rapor yayımlayan grup özel sektör işletmeleri, en az entegre rapor yayımlayan grup yerel yönetimler olmuştur. Özel sektör işletmelerinin haricinde en fazla entegre rapor yayımlayan grubun ise kamu kurumları olduğu ifade edilebilir.

Türkiye’de yayımlanan entegre raporların, gruplar içerisindeki sektörlerle ilişkin ayrıntılı dağılımı Tablo 4’te yer almaktadır.

Tablo 4. Türkiye’de Yayınlanan Entegre Rapor Sayılarının Sektörel Dağılımı

GRUPLAR	SEKTÖRLER/ KURUMLAR	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	-Borsa İstanbul	-	-	1	1	1	1
	-Merkezi Kayıt Kurumu	-	-	-	-	-	1
Kamu Kurumları	-Bankacılık Sektörü	-	-	-	-	2	4
	-Eğitim Sektörü	-	-	1	1	-	1
Özel Sektör İşletmeleri	-Bankacılık Sektörü	-	-	-	-	-	-
	-Çevre Sektörü	-	1	2	3	4	5
	-Çimento Sektörü	-	-	-	-	-	1
	-Demir-Çelik Sektörü	-	3	2	4	4	3
	-Denetim Sektörü	-	-	-	-	1	1
	-Kimya Sektörü	-	-	-	-	1	1
	-Sigorta Sektörü	-	-	-	-	1	1
	-Telekomünikasyon Sektörü	-	-	-	-	-	1
	-Hızlı Tüketim Ürünleri Sektörü	-	-	-	-	-	1
	Sivil Toplum Kuruluşları	-Argüden Yönetişim Akademisi	1	1	1	1	1
-Darüşşafaka Cemiyeti		-	-	-	-	-	1
-Türkiye Eğitim Gönüllüleri V.		-	-	-	1	1	1
-Kadıköy Belediyesi		-	-	-	1	-	1
Yerel Yönetimler							
TOPLAM		1	5	7	12	17	26

Tablo 4 incelendiğinde; düzenleyici ve denetleyici kurumlar içerisinde yer alan Borsa İstanbul, kamu kurumları içerisinde yer alan bankacılık sektörü, özel sektör işletmeleri arasında yer alan çimento sektörü, sivil toplum kuruluşları içerisinde yer alan Argüden Yönetişim Akademisi’nin 2015-2020 yılları arasında en fazla entegre raporlama yapan sektörler/kurumlar olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, Türkiye’de 2015 yılı itibarıyla

ilk entegre rapor yayımlayan kurumun, sivil toplum kuruluşları arasında yer alan Argüden Yönetişim Akademisi’nin olduğu anlaşılmaktadır.

2015-2020 yılları arasında Türkiye’de yayımlanan entegre raporlara verilen güvence denetimi hizmetlerine ilişkin ayrıntılı bilgiler Tablo 5’teki gibidir.

Tablo 5. Türkiye’de Yayınlanan Entegre Raporlara Verilen Güvence Denetimi Hizmetlerine İlişkin Bilgiler

GRUPLAR	SEKTÖRLER/ KURUMLAR	GÜVENCE HİZMETİ SAYISI	GÜVENCE DURUMU	
			Makul Güvence	Sınırlı Güvence
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	-Borsa İstanbul	-	-	-
	-Merkezi Kayıt Kurumu	-	-	-
Kamu Kurumları	-Bankacılık Sektörü	4	-	X
	-Eğitim Sektörü	-	-	-
	-Bankacılık Sektörü			
	-Çevre Sektörü	14	-	X
	-Çimento Sektörü	-	-	-
	-Demir-Çelik Sektörü	-	-	-
Özel Sektör İşletmeleri	-Denetim Sektörü	-	-	-
	-Kimya Sektörü	-	-	-
	-Sigorta Sektörü	-	-	-
	-Telekomünikasyon Sektörü	1	-	X
	-Hızlı Tüketim Ürünleri Sektörü	1	-	X
Sivil Toplum Kuruluşları	-Argüden Yönetişim Akademisi	-	-	-
	-Darüşşafaka Cemiyeti	-	-	-
	-Türkiye Eğitim Gönüllüleri V.	-	-	-
Yerel Yönetimler	-Kadıköy Belediyesi	-	-	-

Tablo 5 incelendiğinde; Türkiye’de yayımlanan toplam 20 adet entegre rapor için güvence denetimi hizmeti alındığı görülmektedir. Bu güvence denetimi hizmetlerinin ağırlıklı olarak, gerek kamu kurumları arasında yer alan gerekse özel sektör işletmeleri arasında yer alan bankacılık sektöründe faaliyet gösteren kurumlara ait entegre raporlara ilişkin olduğu anlaşılmaktadır. En az sayıda güvence denetimi hizmeti alınan entegre raporların ise, sigorta sektörü ve hızlı tüketim ürünleri sektöründe faaliyet gösteren işletmelere ait olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, Türkiye’de entegre raporlama yapan sektörlerde alınan güvence denetimi hizmetlerine ilişkin güvence beyanlarının ise sınırlı güvence üzerine olduğu ifade edilebilir.

5. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Raporlama; gerek finansal gerekse finansal olmayan birtakım bilgileri kapsayan kayıtların sistemli bir şekilde sunumunu ifade etmektedir. Bunlar; finansal raporlama, faaliyet raporlaması, sürdürülebilirlik raporlaması ve sorumluluk raporlaması şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Finansal ve finansal olmayan bu bilgilerin raporlanmasındaki çeşitliliğin ise, raporlamada çok başlı bir yapının ortaya çıkmasına neden olduğu ifade edilebilir. Bu nedenle, raporlama alanında uygulama birliğinin sağlanması ve bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının daha doğru ve sağlıklı bir şekilde karşılanabilmesi amacıyla “entegre raporlama” adında yeni bir raporlama anlayışı gündeme gelmiştir.

Entegre raporlama, işletmelerin çevresel, sosyal ve ekonomik faaliyetlerine ilişkin bilgileri bütüncül bir yaklaşımla tek bir raporda birleştiren ve bu faaliyetlerin işletmelere kattığı değeri yansıtan kurumsal raporlama türü olarak ifade edilmektedir. Finansal ve finansal olmayan unsurların bir arada sunulmasına imkan veren entegre raporlama sisteminin, bilgi kullanıcılarının alacakları kararların isabetini artırma noktasında önemli bir rol üstlendiğini ifade etmek mümkündür.

Günümüzde önemi her geçen gün artış gösteren entegre raporlamaya yönelik 2013 yılında UERÇ yayımlanmış ve entegre raporlamayla ilgili ilke ve esaslar düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde Türkiye’deki bazı kurum ve kuruluşlar tarafından da entegre raporlar yayımlanmaya başlanmıştır. Bu gelişmeler ışığında hazırlanan çalışmanın amacı doğrultusunda, 2015-2020 yılları arasında Türkiye Entegre Raporlama Ağı internet sitesinde yayımlanan entegre raporlar içerik analizi yöntemiyle analiz edilmiş ve aşağıdaki bulgular tespit edilmiştir.

i) Türkiye’de yayımlanan entegre raporların sektörlere/kuruluşlara göre dağılımı incelendiğinde; “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar”, “Kamu Kurumları”, “Özel Sektör İşletmeleri”, “Sivil Toplum Kuruluşları” ve “Yerel Yönetimler” başlıkları altında gruplandırma yapılmış olduğu ve her bir grup altında birçok alt sektörlerin/kuruluşların yer aldığı tespit edilmiştir.

ii) Türkiye’de yayımlanan entegre raporların yıllar itibariyle dağılımı incelendiğinde; 2015 yılında 1 adet, 2016 yılında 5 adet, 2017 yılında 7 adet, 2018 yılında 12 adet, 2019 yılında 17 adet, 2020 yılında 26 adet entegre rapor yayımlandığı, ve en fazla entegre rapor yayımlayan grubun özel sektör işletmeleri, en az entegre rapor yayımlayan grubun ise yerel yönetimler olduğu tespit edilmiştir.

iii) Türkiye’de yayımlanan entegre raporların sektörel/kurumsal dağılımı incelendiğinde; düzenleyici ve denetleyici kurumlar içerisinde yer alan Borsa İstanbul, kamu kurumları içerisinde yer alan bankacılık sektörü, özel sektör işletmeleri arasında yer alan çimento sektörü, sivil toplum kuruluşları içerisinde yer alan Argüden Yönetişim Akademisi’nin 2015-2020 yılları arasında en fazla entegre raporlama yapan sektörler/kurumlar olduğu tespit edilmiştir.

iv) Türkiye’de yayımlanan entegre raporlara verilen güvence denetimi hizmetleri incelendiğinde; yayımlanan toplam 20

adet entegre rapor için güvence denetimi hizmeti alındığı, bu güvence denetimi hizmetlerinin ağırlıklı olarak, gerek kamu kurumları arasında gerekse özel sektör işletmeleri arasında yer alan bankacılık sektöründe faaliyet gösteren kurumlara ait entegre raporlara ilişkin olduğu görülmüştür. En az sayıda güvence denetimi hizmeti alınan entegre raporların ise, sigorta sektörü ve hızlı tüketim ürünleri sektöründe faaliyet gösteren işletmelere ait olduğu tespit edilmiştir.

Elde edilen bulgular ışığında, Türkiye’de henüz entegre raporlamanın yeterli düzeyde olmadığı ve yayımlanan raporların UERÇ’de belirtilen ilkeler noktasında standart bir formatının bulunmadığını ifade etmek mümkündür.

Özellikle, UERÇ’ye göre hazırlanan entegre raporların işletmelerin gerek finansal gerekse finansal olmayan bütün yönleriyle değerlendirilmesine imkan tanıması bakımından önemli bir araç olduğu dikkate alındığında, Türkiye’de entegre raporlamanın yaygınlaştırılması ve hazırlanan entegre raporlara yönelik yetkili kurumlar tarafından güvence denetimi hizmetinin sağlanmasıyla entegre raporlardan elde edilecek faydaların daha da artacağı ifade edilebilir.

Sonuç olarak, yapılan araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre Türkiye’de en fazla entegre rapor yayımlayan kesimin özel sektör işletmeleri olduğu ve yıllar itibarıyla yayımlanan entegre raporların sayısının artış eğiliminde olduğu ifade edilebilir. Türkiye’de, raporlanması konusunda henüz yasal bir zorunluluk bulunmayan entegre raporlamanın ve bu raporlara yönelik güvence denetimlerinin gelecekte özellikle belirli kriterleri sağlayan işletmeler için zorunlu hale getirilmesinin, entegre raporlardan istifade edecek bilgi kullanıcılarının elde edeceği faydaları önemli ölçüde artıracığı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- ARZOVA, S. B. ve ŞAHİN, B. Ş. (2021). Entegre Raporlara İlişkin Güvence Hizmetleri: Türkiye’deki Kamu ve Özel Sektördeki İşletmelerin 2015-2020 Dönemine Ait Entegre Raporların İçerik Analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (64): 51-66.
- BHASIN, M. L. (2017). Integrated Reporting: The Future of Corporate Reporting. *International Journal of Management and Social Sciences Research*, 6 (2): 17-31.
- CASONATO, F., FARNETI, F. ve DUMAY, J. (2019). Social Capital and Integrated Reporting, Losing Legitimacy When Reporting Talk is not Supported by Actions. *Journal of Intellectual Capital*, 20 (1): 144-164.
- COŞKUN, R., ALTUNIŞIK, R. ve YILDIRIM, E. (2004). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı, Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- ÇALIŞCI, Ç. (2020). Kurumsal Raporlamanın Bugünü: Entegre Raporlamanın Türkiye’deki Mevcut Durumu. *Pearson Journal of Social Sciences & Humanities*, 5 (9): 258-273.
- DEREKÖY, F. (2018). Entegre Raporlama Uygulamalarının Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Bağlamında Değerlendirilmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 16 (32): 589-608.
- Entegre Raporlama Türkiye Ağı (2022). Türkiye’de Yayımlanan Entegre Raporlar. Web: <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/entegre-raporlama/turkiyede-yayimlanan-entegre-raporlar.aspx>, adresinden 06.01.2022’de alınmıştır.
- FASAN, M., MIO, C. and PAULUZZO, R. (2016). Internal Application of IR Principles: Generali’s Internal Integrated Reporting. *Journal of Cleaner Production*, (139), 204-218.
- FENG, T., CUMMINGS, L. and TWEEDIE, D. (2017). Exploring Integrated Thinking in Integrated Reporting-An Exploratory Study in Australia. *Journal of Intellectual Capital*, 18 (2): 330-353.
- GÜLDOĞAN, Ö. (2021). Entegre Raporlama ve AHP Yöntemiyle Entegre Raporlama Endeksinin Oluşturulmasına Yönelik Bir Model Önerisi. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.

- HAVLOVÁ, K. (2015). What Integrated Reporting Changed: The Case Study of Early Adopters. *Procedia Economics and Finance*, (34): 231-237.
- KARĞIN, S., Aracı, H. ve Aktaş, H. (2013). Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6 (1): 27-46.
- KAYA, H. P. (2015). Entegre Raporlama Sisteminin Ortaya Çıkış Sebepleri ve Şirketlere Sağlayacağı Faydalar. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (45): 113-130.
- KEVSER, M. (2020). Entegre Raporlama ve Kamu Bankalarında Uygulanabilirliği Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (4): 4231-4251.
- KÖSE, E. ve Çetinel, T. (2017). Kurumsal ve Entegre Raporlama: Bir Araştırma. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (8): 155-181.
- ÖZTÜRK, S. (2019). Geleceğin Kurumsal Raporlama Yaklaşımı Olarak Entegre Raporlama: Garanti Bankası Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (81): 1-20.
- STENT, W. and DOWLER, T. (2015). Early Assessments of the Gap Between Integrated Reporting and Current Corporate Reporting. *Meditari Accountancy Research*, 23 (1): 92-117.
- ŞİMŞEK, A., ve TERİM, B. (2020). Entegre Raporlama Kavramı ve Entegre Raporlamanın Türkiye'deki Uygulama Örnekleri Üzerine Bir Araştırma. *Van Yüzcüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (47): 325-346.

GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMALARI

Dr. Öğr. Üyesi Serkan YÜCEL¹

GİRİŞ

Dünyada tarihsel süreçte gelişmekte olan ülkelerin en önemli problemlerinden birisi yüksek enflasyon olmuştur. Fiyatlar genel seviyesindeki yükseliş anlamına gelen enflasyon ülke ekonomilerini etkilediği gibi şahısları ve ticari işletmeleri de büyük oranda etkilemektedir. Ticari işletmelerin enflasyondan etkilenmeleri doğrudan doğruya parasal işlemlerin merkezinde olan muhasebe sürecine yansımaktadır. Muhasebenin en önemli amaçlarından biri ilgililere gerçeğe uygun bilgi sağlamaktır. Ancak yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların gerçeği yansıtmaktan uzaklaştığı dikkati çekmektedir.

Muhasebe işlemlerinde genel olarak “tarihsel maliyet yöntemi” esas alınmaktadır. Yani mali tablolarda yer alan varlıklar genellikle ilk edinildiklerinde elde etme maliyetleri ile kayda alınmakta, izleyen dönemlerde ise bazı varlıklar hariç tarihsel maliyetleri ile izlenmeye devam etmektedirler.

1 Düzce Üniversitesi, serkanyucel@duzce.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8744-5779

Bu şekilde tarihsel maliyet esasına göre tutulan muhasebe kayıtları ise, enflasyon dönemlerindeki önemli fiyat artışlarının etkisini içermemekte olup mali tablolarındaki finansal verilerin cari değerlerini yansıtmamaktadır. Bu durum bazen gerçeği yansıtmayan aşırı kârlara da yol açabilmektedir. Sonuç olarak işletmelerin mali tablolarında cari durum ile uyumlu olmayan yanıltıcı bir görüntü ortaya çıkmaktadır. Tarihsel maliyet muhasebesi sisteminin yapısından kaynaklanan ve enflasyon dönemlerinde yeterli olmamasına neden olan sınırlılıkları şu şekilde özetleyebiliriz (Misal, 2015: 1-2):

1. Tarihsel maliyet kayıtları, varlıkların parasal değerinde enflasyon nedeniyle meydana gelen artıştan kaynaklanan gerçekleşmemiş elde tutma kazançlarını içermemektedir.
2. Varlıkların maliyetlerini faydalı ömürlerine yaymak ve gelecekteki ikameleri için amortisman ayrılmaktadır. Ancak enflasyon nedeniyle amortisman miktarının yenileme maliyetini karşılamama durumunu hesaba katmamaktadır.
3. Tarihsel muhasebe altında, eski fiyatlarla elde edilen stoklar, cari fiyatlarla ifade edilen gelirlerle eşleştirilmektedir. Ancak yüksek enflasyon döneminde, stokların kayıtlı değerleri ile satışlardan elde edilen kazançların karıştırılması kârın fazla gösterilmesine neden olabilir.
4. Gelecekteki kazançlar, geçmiş kazançlardan kolayca tahmin edilememektedir.

Tarihsel maliyet yönteminin enflasyon dönemlerindeki bu kısıtlamalarından kaynaklanan olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak amacıyla muhasebe mevzuatlarında çeşitli düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte bu düzenlemeler tam anlamıyla istenen sonucu verememiştir.

Bu ve benzeri nedenler “Enflasyon Muhasebesi” kavramını ortaya çıkartmıştır. Enflasyon muhasebesi, yüksek enflasyon² durumlarında tarihsel maliyet muhasebesinden kaynaklanan sorunları düzeltmek için tasarlanmış bir dizi muhasebe sistemini tanımlayan bir terimdir (Misal, 2015: 1-2).

Enflasyon muhasebesinin iki temel amacı vardır (Köroğlu ve Uçma, 2005);

- Mali tabloların gerçeğe uygun duruma getirilmesi
- Sermayenin gerçek değeriyle korunması

Türkiye gelişmekte olan ülkeler sınıfında yer almakta olup tarihsel süreçte birçok kez yüksek enflasyona maruz kalmıştır. Özellikle 1990’lı yıllarda ciddi artışlar gösteren enflasyon (TEFE- Tüketici genel fiyat endeksi) 1994 de % 125 ile zirveye ulaşmıştır. Takip eden yıllarda Türkiye’deki TEFE’nin durumu aşağıdaki şekildedir:

Tablo 1: Türkiye’de 1995-2002 yılları TEFE oranları (TÜİK)

Yıllar	Yıllık Değişim
1995	76,0
1996	79,8
1997	99,1
1998	69,7
1999	68,8
2000	39,0
2001	68,5
2002	29,7

Önceki dönemlerde Türkiye’de enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkilerinin giderilmesi amacıyla bazı kısmi düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte 1990’lı yıllarda

2 Yüksek enflasyon durumunun tespiti mevzuatlara göre farklı şekillerde yapılmakta olup bölüm içinde detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Bununla birlikte genel olarak son 3 yıl enflasyonunun toplamının %100’ü aşması yüksek enflasyon olarak kabul edilmektedir.

yaşanan yüksek enflasyon “enflasyon muhasebesi” olarak adlandırılan genel düzenlemeleri gündeme getirmiştir. Bu amaçla en kapsamlı düzenleme 2003 yılında yapılmıştır.³ 2003 yılı sonrasında enflasyonda düşüş meydana gelmesi ile uygulama şartları oluşmadığından uzun yıllar enflasyon muhasebesi uygulanmamıştır. 2018 yılında yaşanan kur yükselişi, Covid-19 pandemisi, Rusya-Ukrayna Savaşı gibi önemli etkenlerden dolayı Türkiye’de tekrar bir yüksek enflasyon dönemi başlamış, buna paralel olarak da enflasyon muhasebesi tekrar gündeme alınmıştır.

Enflasyon muhasebesini; *“Tarihi maliyetlerle kaydedilmiş işletme değerlerinde fiyat değişmelerinin etkisini ortaya koyan ve gerekli önlemleri alarak işletmeye ait değerlerinin gerçeği göstermesini sağlayan muhasebe sistemi”* olarak tanımlamak mümkündür (Akdoğan, 2004: 29). Tanımdan anlaşılacağı üzere enflasyon muhasebesinde amaç, finansal tabloların raporlama tarihindeki paranın satın alma gücünden gösterilmesidir. Bunun için de parasal ve parasal olmayan kalemler katsayısıyla çarpılarak raporlama tarihindeki değere getirilmektedir (Gedik, 2021).

Bu bölümde enflasyon muhasebe yöntemleri, enflasyon muhasebesinin dünyada ortaya çıkışı ve Türkiye’deki uygulamalar ele alınmıştır.

1. ENFLASYONUN FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ VE ENFLASYON MUHASEBESİ YÖNTEMLERİ

İşletme yönetimi, yatırımcılar, kredi verenler gibi iç ve dış finansal tablo kullanıcıları alacakları kararlarda başta finansal durum tablosu (bilanço) ile Kâr ve Zarar tablosu (Gelir Tablosu) olmak üzere işletmelerin finansal tablolarını kullanmaktadırlar. Finansal tabloların kullanıcılarına beklenen faydaları en üst düzeyde sağlaması ise şüphesiz gerçeğe uygun değerleri en iyi şekilde yansıtmaları ile olabilir. Ancak yüksek enflasyon dönemlerinde meydana gelen fiyat değişimlerinin

3 Bu düzenlemeler detaylı bir şekilde bölüm içinde ele alınmıştır.

finansal tablolara tam olarak yansıtılmaması bu finansal tablo kullanıcıları açısından aşağıdaki sorunları ortaya çıkarmaktadır (Yalkın ve Gürdal, 2004: 17):

- İşletme Yönetimi: İşletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının finansal tablolarda gerçeğe uygun olarak yer almaması ve bunlara bağlı olarak işletme ile ilgili yanlış kararların alınmasına neden olabilir. Örneğin tarihsel maliyet yöntemi ile kayıtlı olan stokların cari fiyatları ile satılması durumunda aradaki farkın büyüklüğü derecesinde işletme kârları da yüksek çıkabilir. Bu da işletme yönetimini gerçek dışı bir olumlu tablo ile yanıltabilir.
- İşletmeye Yatırım Yapacak olan Yatırımcılar: İşletmelerin finansal tablolardaki verilerin gerçeği tam olarak yansıtılmaması yatırımcıların yanlış yatırım kararı alınmasına neden olabilir. Çünkü işletme varlıklarının güncel değerleri ile değerlendirilmemesi işletmenin piyasa değerinin mali tablolarından anlaşılmasına neden olabilir. Veya gerçeği yansıtmayan aşırı kârlılık durumu da yatırımcıları yanıltabilir.
- İşletmeye Kredi Verenler: Tarihsel maliyet yöntemi ile kayda alınmış olan işletme varlıklarının ve kaynaklarının güncel değeri yansıtılmaması işletmenin gerçek durumunun anlaşılmasını engelleyebilir. Bu da kötü durumdaki bir işletmenin kredi verenlerce daha iyi durumda olduğu şeklinde anlaşılmasına neden olabilir. Bu durum kredi verenler açısından işletmelere sağlanan kredilerin geri ödenmemesi riskinin tespit edilememesi ve dolayısıyla batık kredilerin ortaya çıkması sonucunu ortaya çıkarabilir.
- Devlet: İşletmenin diğer iç ve dış paydaşlarında olduğu gibi devlet de işletmelerin mali tablolarının güncel durumu yansıtılmamasından olumsuz etkilenebilir. Çünkü işletmelerin varlık ve kaynak yapıları

birbirinden farklı olup enflasyondan farklı şekilde etkilenmektedirler. Enflasyon etkisi mali tablolara tam olarak yansıtılmadığında bazı işletmelerden yüksek, bazılarında düşük vergi alınması durumu ortaya çıkabilir. Bu da vergi adaletsizliği sonucunu doğurabilir.

Bunların yanında enflasyon, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini de olumsuz etkilemektedir. Enflasyondan her sektörün farklı düzeyde etkilenmesi, aynı sektörde faaliyet gösteren firmaların finansal ve ekonomik yapılarının birbirinden farklı olması, varlıklar ve kaynakların maliyet esası ve para ile ölçülme kavramlarına göre muhasebeleştirilmesi karşılaştırma yapmayı zorlaştırmaktadır (Sayarı, 1999: 22).

Başlangıçta enflasyonun finansal tablolara olan olumsuz etkileri “kısmi düzeltme yöntemleri” olarak adlandırılan muhasebe uygulamalarına ilişkin bazı mevzuat düzenlemeleri ile giderilmeye çalışılmıştır. Ancak enflasyon oranlarının aşırı yüksek olduğu ve bu durumun süreklilik kazandığı ülkelerde kısmi düzeltme yöntemleri yeterli olmamıştır. Bu nedenle “enflasyon muhasebesi” olarak adlandırılan genel düzeltme yöntemlerinin geliştirildiği görülmektedir. Enflasyon muhasebesinin yani bu genel düzeltme yöntemlerinin temel amacı, finansal tablolardaki değerlerin, düzeltme tarihindeki paranın satın alma gücü cinsinden ifade edilebilmesini sağlamaktır (Uman ve Hacırüstemoğlu, 2004).

Bu yöntemler enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde paranın satın alma gücünün azaldığı ve muhasebenin bazı kavram ve ilkelerinin geçerliliklerini kaybettiği fikrine dayanmaktadır. Bunun için genel düzeltme yöntemleri, mali tablolardaki tüm hesap kalemlerini kapsayacak şekilde kapsamlı bir düzeltme yapılmasını öngörmektedir (Yalkın ve Gürdal, 2004: 33).

Finansal tablolar üzerinde fiyat değişiklikleri nedeniyle meydana gelen bozulmanın etkilerinin giderilmesi konusunda

enflasyon muhasebesi yöntemi olarak özellikle üç yöntemin ağırlık kazandığı görülmektedir (Öztürk, 2008: 112):

- a) Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi Yöntemi
- b) Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi
- c) Genel Fiyat - Cari Maliyet Muhasebesi (Karma Yöntem)

1.1. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi Yöntemi:

Bu yöntemde geleneksel muhasebede olduğu gibi maliyet esası ile diğer “genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri” benimsenmektedir. Geleneksel muhasebeden farkı ise ölçü birimi olarak paranın nominal değerinin değil, satın alma gücünün korunmasının esas alınıyor olmasıdır (Özdemir ve Arslan, 2007: 93). Bu nedenle bu yönetime “Satın Alma Gücü Yöntemi” adı da verilmektedir (Öztürk, 2008: 112; Alexander ve Nobes 2004: 342).

Genel fiyat düzeyi muhasebesi yönteminin temel amacı, enflasyon nedeniyle homojenliğini kaybetmiş finansal tabloların, aynı satın alma gücüne sahip olan para birimleriyle ifade edilip homojen hale getirilmesi; hasılat ve maliyetleri ise cari para değerleriyle ifade ederek, gerçek faaliyet kârının bulunmasıdır. Ayrıca bu yöntem parasal değerleri elde bulundurmanın neticesinde işletmenin maruz kalacağı enflasyon kayıplarını ya da elde edeceği kazancı ortaya koymayı amaçlamaktadır (Uman ve Hacırustemoğlu, 2004: 27).

Yöntem fiyatlar genel seviyesindeki değişimin finansal tablolarda meydana getirdiği etkileri giderebilmek için, tabloların genel bir endeks kullanılarak düzenlenmesi esasına dayanmaktadır. Bu yöntemde tarihi maliyet muhasebesi sisteminin ölçüleri kullanılmakta, paranın yerine fiyatlar genel seviyesini gösteren satın alma gücünden yararlanılmaktadır. Bu yöntemde dönem sonunda hazırlanan mali tablolar paranın satın alma gücünü yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmektedir (Civan vd., 2004:7). Bu yöntemde endeks

olarak bir ülkedeki enflasyonun genel seviyesini ölçen güvenilir fiyat endekslerinden biri esas alınmaktadır. Bu endeks TÜFE (Tüketici Fiyatları Endeksi), TEFE⁴ (Toptan Eşya Fiyatları Endeksi) veya milli gelir deflatörü olabilir (Çelik, 2003: 31).

1.2. Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi:

Bu yöntemde varlıklar, piyasa seviyelerindeki dalgalanmalar ve varlık değerlerini etkileyen diğer değişkenler dikkate alınarak cari fiyatları üzerinden fiyatlandırılır (Sharma ve Upadhyaya, 2021: 53). Özel fiyat düzeyi muhasebesi yöntemi adı ile de anılan bu yöntemde cari değerler esas alınmaktadır. Bu yöntem, enflasyonun her hesap kalemi üstündeki etkisinin farklı olduğu düşüncesine dayanmaktadır (Ünlü, 2004: 65).

Bu yöntem tek bir değerlendirme ölçüsünü esas almayı, varlıkların niteliğine göre net gerçekleştirilebilir değer, ikame maliyeti, net bugünkü değer vb. değer ölçülerinin kullanılmasını benimseyen bir yaklaşıma sahiptir. Bu yöntem fiyat değişmelerinin mali tablolara yansıtılmasını sağlamanın yanında; yalnızca bu amaçla geliştirilmiş olmayıp, maliyet esas yerine kullanılmak amacıyla geliştirilen bir yöntemdir (Yüksel, 1997: 84). Bu yöntemde düzeltme işleminde genel fiyat endeksi yerine özel fiyat endeksleri esas alınmaktadır. Bu özel fiyat endeksleri; resmi kuruluşların ilan ettikleri endekler ya da firmanın kendi deneyimleri çerçevesinde geliştirdiği endeksler olabildiği gibi işletme dışı değerlendirme uzmanlarının belirlenen endeksler de olabilmektedir (Çelik, 2003: 32).

İşletmelerin finansal tablolarının enflasyon etkisinden uzaklaştırılıp gerçeğe uygun şekline en çok yaklaşmasını sağlayan bu yöntemle ilgili bazı eleştiriler de vardır. Bunlar; cari değerlerin zor saptanabileceği, uygulamasının pahalı olabileceği ve özellikle endeks seçimi konusunda subjektif yargılara dayanılması nedeniyle karşılaştırma yapılmasının

4 2005 yılından itibaren TEFE yerine ÜFE (Üretici Fiyat Endeksi) kullanılmaya başlanmıştır.

zorlaşacağıdır (Çelik, 2003: 33). Uygulamada belli bir piyasası olan varlıkların cari fiyatlarının tespiti kolaydır. Ancak işletme varlıklarının içinde belli bir piyasası olmayan, kendine has özellikleri olan varlıkların cari değerlerinin tespitinin zorluğu bu eleştirileri haklı çıkarmaktadır.

1.3. Genel Fiyat- Cari Maliyet Muhasebesi (Karma Yöntem):

Enflasyon muhasebesi yöntemlerinden “Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi” yönteminin fiyatların değiştiği ortamlarda ölçme sorununa neden olması, “Cari Maliyet Muhasebesi” yönteminin de sadece fiyatlar özel seviyesinde meydana gelen artışları ele alması nedeniyle iki yöntemin birlikte uygulanması önerilmiştir (Bostancı, 2001).

Verilen isimden de anlaşıldığı üzere “Genel Fiyat-Cari Maliyet Muhasebesi” yöntemi, diğer iki yöntemi kaynaştırarak genel ve özel fiyat hareketlerinin bütün etkilerinin muhasebeye yansıtılması fikrinden kaynaklanmış entegre bir yöntemdir. Bu yöntemin enflasyon muhasebesi yöntemleri içindeki en iyi yöntem olduğunu savunanlar olduğu gibi karşıt görüşte olanlar da vardır (Yüce, 1999).

Ancak her iki yöntemin birleşmesinden oluşan bu yöntemin bilgi üretme açısından diğer yöntemlerden daha üstün olduğunu söylemek mümkündür. Bu yöntemin uygulanması sonucunda bulunan gerçekçi kâr özellikle enflasyonist dönemlerde firma yöneticileri, hisse sahipleri ve diğer üçüncü kişiler açısından önemli bir göstergedir. Fakat bu yöntemin uygulanabilmesi ve denetlenmesi oldukça güçtür (Acar ve Tugay, 2005: 83).

Enflasyon ortamında bazı ürünlerin fiyatlarının genel fiyat değişimlerinden farklı şekilde hareket ettiği görülmektedir. Bunun için stoklar ve sabit değerlerin yeniden değerlendirilmesi yapılırken genel fiyat endeksinin değil yerine koyma maliyetlerinin esas alınması, enflasyonun etkilerinin belirlenmesinde daha doğru sonuçlar verecektir. Kasa ve bankalar gibi hazır değerler, kısa ve uzun vadeli alacaklar ile

borçlar için ise genel fiyat endeksi değişiminin kullanılmasının daha uygun ve pratik olacağı düşünülmektedir. Sonuç olarak bu bileşik yöntemin diğer iki yöntemin tek başlarına uygulanmalarına göre daha iyi olduğu öngörülmektedir (Can, 2006: 46; Akgüç, 1990: 398-399).

Tarihsel maliyet esasına dayanan klasik muhasebe ile enflasyon muhasebesi modelleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar aşağıdaki tablodaki şekilde özetlenebilir (Can, 2006: 47):

Tablo 2: Klasik Muhasebe ve Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinin Karşılaştırması

	Klasik Muhasebe	Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi	Cari Maliyet Muhasebesi	Genel Fiyat-Cari Maliyet Muhasebesi
Ürettiği Bilgiler Anamlı ve Yorumlanabilir mi?	Hayır	Kısmen evet	Evet	Evet
Ürettiği Bilgiler İşletme İlgilerine Yarar Sağlıyor mu?	Hayır	Kısmen evet	Kısmet evet	Evet
Uygulanabilirlik Düzeyi Nasıl?	Kolay	Kolay	Zor	Çok Zor
Denetlenebilirlik Düzeyi Nasıl?	Kolay	Zor	Zor	Çok Zor

Klasik muhasebenin esas aldığı tarihi maliyet yönteminin uygulanmasının kolay olmasının yanında ürettiği bilgilerin anlamlı ve faydalı olma oranı düşüktür. Enflasyon muhasebesi modelleri ise ne kadar gerçeğe uygun değeri ortaya koymaya yakınsa o kadar faydalı ve anlamlı bilgiler üretebilmekte, bunun yanında uygulaması ve denetlenebilmesi zorlaşmaktadır. Tablo 2’de bu durumu açık bir şekilde görmek mümkündür.

2. DÜNYADA ENFLASYON MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Tarihsel süreçte enflasyon muhasebesi üzerine ilk teoriler 20.yüzyılın başında ileri sürülmüş olup ilk uygulamaların ise I. Dünya Savaşı’ndan sonra Almanya’da ve bazı Avrupa ülkelerinde olduğu görülmektedir. Dünyadaki ilk enflasyon muhasebesi uygulamaları şu şekilde özetlenebilir (Can, 2006: 53-62):

- I. Dünya Savaşı’nın etkileri ile 1923 yılı sonunda Alman para sisteminin çökmesi ülke ekonomisinin zor duruma düşmesine neden olmuştur. Bu nedenle enflasyon muhasebesi ile ilgili çalışmaların Almanya’da 1924 yılında başladığı görülmektedir. Ancak ilerleyen yıllarda fiyat istikrarı sağlanmış, enflasyonun düşmesi sebebiyle enflasyon muhasebesine olan ilgi azalmıştır.
- Fransa’da 1930 yılında sadece sabit varlıkların düzeltilmesini kapsayan bir uygulama ile enflasyon muhasebesi çalışmaları başlamıştır.
- Amerika Birleşik Devletleri’nde de enflasyon muhasebesi çalışmalarının 1930 yıllarında başladığı görülmektedir. Ancak ilk önemli düzenleme 1969 yılında Muhasebe Prensipleri Kurulu’nun 3 no’lu bildirisini ile genel fiyat düzeyi değişimlerine göre düzeltilmiş ek mali raporların sunulmasının istenmesi şeklinde yapılmıştır. Ancak yöntemin uygulanması zorunlu tutulmadığından az sayıda işletme tarafından uygulanmıştır. ABD’de yapılan diğer bir düzenleme ise FASB (Finansal Muhasebe İlkeleri Kurulu) tarafından 1974 yılında “Fiyatlar Genel Düzeyi Muhasebe Sistemi” nin önerilmesidir. Bu yöntem 1 Ocak 1976’dan itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Yurdakul, 2005: 111).
- Avusturya’daki çalışmalar II. Dünya Savaşı sonrasında başlamıştır. Milli parada meydana gelen değer kaybı

yüzünden 1954 yılında yeniden değerlendirme koşullarının belirlendiği görülmektedir.

- İngiltere'deki çalışmalar 1950'li yıllarda başlamış ancak 1968 yılına kadar herhangi bir uygulama yapılmamıştır. 1968'de perakende fiyat endekslerinin baz alındığı fiyatlar genel seviyesi yöntemi önerilmiş ancak uygulanmamıştır.
- Hollanda'da da enflasyon muhasebesi uygulamaları eskiye dayanmaktadır. Hollanda'daki yasalar işletmelere tarihi maliyet yöntemi ile cari maliyet yöntemi arasındaki tercih konusunda serbestlik tanımaktadır (Öcal, 1999: 98).

II. Dünya Savaşı sonrası bazı Avrupa ülkelerinde tarafından uygulanan enflasyon muhasebesi sonraki dönemlerde uzun yıllar Latin Amerika ülkelerinde de uygulanmıştır. Bu ülkelerden bazılarında enflasyon muhasebesinin gelişimi şu şekilde olmuştur (Yüksel, 1997: 161-164):

- II. Dünya Savaşı sonrası ortaya çıkan enflasyon nedeniyle Brezilya'da 1951 yılında sabit varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur. 1965 ve 1970 yılında ülkedeki hiperenflasyon koşulları nedeniyle 1973 ve 1974 senelerinde çalışma sermayesinin düzeltilmesi yaklaşımı kanunlarla düzenlenerek uygulanmıştır. Brezilya'da 1970'li yıllarda fiyat endeksleme sistemi enflasyon muhasebesi uygulamalarında kullanılmıştır (Çankaya ve Dinç, 2004: 370; Cheney,1990:126)).
- Arjantin'de 1960 yılında yalnızca sabit varlıkların ilan edilmiş katsayılara göre düzeltilmesini kapsayan kısmi uygulamalar yapılmıştır. Daha sonraki yıllarda endeks olarak TEFE kullanılmıştır. 1972 yılında ise enflasyon muhasebesinde fiyatlar genel seviyesi yöntemi uygulanmaya başlanmıştır (Yurdakul, 2005: 112).
- Bir başka Amerika ülkesi olan Meksika'da da 1976 yılında yayınlanan bir raporla fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin tercih edilmesi önerilmiş ve aynı yıl içinde

uygulanmasına başlanmıştır. Bu yöntemde düzeltmeler herbir dönem sonunda tüketici fiyatları endeksine göre yapılmıştır (Yurdakul, 2005: 116).

Enflasyon muhasebesi uygulamalarına olan genel ilginin artması 1973 petrol krizi ile olmuştur. 1970’lerden sonra enflasyon muhasebesi konusunda bazı yöntemler geliştirilmiş olup uygulamalar ülkeden ülkeye değişiklik göstermiştir. Ülkelerdeki enflasyonun hızı ile o ülkelerin sosyal ve ekonomik yapısı seçilecek yöntemi belirlemiştir. Yani uygulanacak yöntem konusunda ülkeler arasında bir görüş birliği bulunmamaktadır (Yüksel, 1997: 159-161).

3. TÜRKİYE’DE ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMALARI

Birçok gelişmekte olan ülkede olduğu şekilde Türkiye’de de, yüksek enflasyon dönemlerinde para biriminin satın alma değerinde ciddi düşüşler meydana gelmektedir. Bu da finansal tablo bilgilerinin aynı para birimi ile gösterilmesinde önemli sorunlara neden olmaktadır.

Tarihsel süreçte Türkiye’de enflasyonun finansal tablolar üstündeki olumsuz etkilerini azaltmaya yönelik farklı kurumlar tarafından yasal düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Genel olarak bütün firmaları ilgilendiren düzenlemeler Maliye Bakanlığı tarafından vergi mevzuatında yapılan güncellemeler ile yürürlüğe konulmuştur. Vergi mevzuatındaki düzenlemeler haricinde tarihsel süreçte Muhasebe Standartları Kurumları (TMUDES, TMSK, KGK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından bazı düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. BDDK ve SPK’ın yapmış olduğu düzenlemeler kendi yetki alanlarındaki şirketleri kapsayan dar kapsamlı düzenlemelerdir. Ancak Maliye Bakanlığı ve Muhasebe Standartları Kurul/Kurumları tarafından yapılan düzenlemeler daha geniş kapsamlıdır. Bu nedenle bu bölümde vergi mevzuatı düzenlemeleri ile muhasebe standartlarındaki düzenlemelere yer verilmiştir.

3.1. Vergi Mevzuatında Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları

Türkiye’de enflasyon muhasebesi konusundaki ilk çalışmaların büyük ölçüde “yeniden değerlendirme” adı ile yapıldığı ve 1950’lere kadar uzandığı görülmektedir. Türkiye’de İkinci Dünya Savaşı sonrası şiddetli bir enflasyon yaşanmış olup özellikle 1953 yılından itibaren ciddi fiyat artışları meydana gelmiştir. Enflasyon muhasebesi ile ilgili ilk önemli çalışma 1954 yılında yayınlanmış olmakla birlikte sözkonusu yıllarda Türkiye’nin içinde bulunduğu şartlar nedeniyle bu çalışmaya fazla ilgi gösterilmemiştir. 1954 yılını takip eden yıllarda da yüksek enflasyon yaşanmıştır ancak enflasyon konusundaki düzenlemeler yine ülkenin içinde bulunduğu siyasal ortam nedeniyle ele alınamamıştır. 1960 ihtilalinden sonra vergi reformunun yapılması ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile ilgili çalışmalar sonrasında konu tekrar güncellik kazanmış ve farklı çevrelerde tartışılmaya başlanmıştır (Can, 2006: 64; Uman, 1979: 117-120).

1960 ihtilalinden sonra oluşturulan reform komisyonları tarafından bazı raporlar yayınlanmıştır. Bu raporlar arasındaki 1963 tarihli “Yeniden Değerleme, Vergi ve Reform Komisyonu Raporu” enflasyon muhasebesi konusundaki ilk önemli belgelerdendir (İleri ve Altınışık, 2004: 46).

Yeniden değerlendirme kavramı ilk kez 1963 yılında 213 sayılı VUK’a 205 sayılı Kanun ile eklenen geçici 11. maddeyle dâhil olmuştur. Yeniden değerlemenin ne zaman yapılacağı ve değerlemede esas alınacak katsayıları tespit etme yetkisi ise Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanacak tebliğe bırakılmıştır (Uman, 2002: 166). Fakat, enflasyonda ve vergi gelirlerinde önemli değişim meydana gelmemesi nedeniyle bu tebliğ Maliye Bakanlığı tarafından 1982 yılına kadar yayınlanmamıştır. 1983 yılında kabul edilen 2791 sayılı yasanın 14 ncü maddesi ile Vergi Usul Kanunu’nun geçici 11 inci maddesi yeniden düzenlenmiştir. Yapılan bu düzenleme ile yeniden değerlendirme 1983 yılından geçerli olacak şekilde yürürlüğe girmiştir. Bu

kanunda “yeniden değerlendirme katsayıları” yayınlanmış olup takip eden yıllarda “yeniden değerlendirme oranı”nın Devlet İstatistik Enstitüsü’nün düzenlediği toptan eşya fiyatları genel endeksinde (Ekim ayı dâhil) bir önceki senenin aynı dönemine göre oluşan ortalama fiyat yükselişleri dikkate alınarak Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilip Aralık ayında yayınlanacağı hükme bağlanmıştır (İleri ve Altınışık, 2004: 46-47).

Bir başka düzenleme de 25.03.1987 tarih ve 3332 Sayılı Kanununun 16. maddesi ile yapılan düzenlemedir. Bu düzenleme ile geçici II. madde 213 Sayılı VUK ‘un 298. maddesinin ardına mükerrer 298. madde olarak eklenmiş ve “yeniden değerlendirme” geçici olmaktan kurtarılıp sürekli hale getirilmiştir (Çetiner, 1990: 27-28).

Yeniden değerlendirme uygulaması haricinde enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkilerini gidermek amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Kısmi nitelikte olduğu için “kısmi düzenlemeler” adı ile bilinen uygulamalar arasındaki en önemli düzenlemeler şu şekildedir (Yüce, 1999):

- Son giren ilk çıkar (LİFO) stok değerlendirme metodu
- Azalan bakiyeler usulü ile amortisman,
- Sabit kıymetleri yenileme fonu,
- Maliyet bedeli artırımı,
- Yatırım indirimde endeksleme,
- Menkul sermaye iratlarında indirim oranı uygulanması,
- Diğer kazanç ve iratlarda indirim oranının uygulanması,
- Zirai kazancın tespitinde maliyet bedeli artırımı,
- Finansman giderleri kısıtlaması,
- Araştırma ve geliştirme harcamalarında vergi erteleme.

Bu kısmi önlemlerin istenilen sonucu veremeyip yetersiz kalması nedeniyle Maliye Bakanlığı tarafından kısmi düzeltme yöntemlerine oranla daha bütüncül bir düzenleme olan ve “Enflasyon Düzeltmesi Kanunu” olarak bilinen 5024 sayılı kanun hazırlanmıştır. 5024 sayılı kanun ile vergi kanunlarında enflasyon düzeltmesine ilişkin düzenlemeler yapılmış, bunun yayında yukarıda bahsi geçen kısmi önlemlerin büyük çoğunluğunun uygulanmasına son verilmiş, bazılarında da değişiklikler yapılmıştır (Acar ve Tugay, 2005: 84).

3.1.1. Enflasyon Düzeltmesi Kanunu (5024 Sayılı Kanun)

Maliye Bakanlığı tarafından enflasyon düzeltmesi amacıyla yapılan en kapsamlı çalışma 5024 sayılı Kanunun yayınlanmasıdır. 17.12.2003 tarihinde kabul edilen 5024 sayılı kanun 30.12.2003 tarihli ve 25332 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak “01.01.2004” tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile VUK (Vergi Usul Kanunu), Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu’nda enflasyon muhasebesi düzenlemesine ilişkin değişiklikler yapılmıştır.

3.1.1.1. 5024 Kanun’da Enflasyon Düzeltme Yaklaşımları

Enflasyon düzeltme işlemleri ile ilgili olarak 5024 sayılı kanun ile aşağıdaki şekilde ikili bir yaklaşım benimsenmiştir (Tekşen ve Atay, 2004: 43-44):

- Geçici Enflasyon Düzeltmesi
- Sürekli Enflasyon Düzeltmesi

a) Geçici Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması

5024 Sayılı kanunun 5.maddesi ile VUK’a eklenen Geçici 25. maddede 31.12.2003 tarihli bilançoya **ilk ve özel** enflasyon düzeltmesi uygulanacağı hükmü yer almaktadır. VUK geçici madde 25’e göre; “31.12.2003” tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan değerlerin enflasyon düzeltmesine geçilip geçilmediğine bakılmaksızın sonraki yıllara hazırlık olarak 1970

yılından başlatılarak düzeltilme mecburiyeti getirilmiştir. Bu düzenleme çerçevesinde kazançları “bilanço usulünde” tespit edilen gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri “31.12.2003” tarihli bilançolarına enflasyon düzeltmesi uygulamışlardır. Yapılan enflasyon düzeltmeleri enflasyon düzeltme hesabı ile ilgili kıymetlere ait enflasyon fark hesaplarına kaydedilmiştir (Süzen ve Kayı, 2010: 470).

b) Sürekli Enflasyon Düzeltmesi:

Sürekli enflasyon düzeltmesine ilişkin düzenlemeler 5024 Sayılı Kanunun 2.maddesi ile 213 sayılı Kanuna eklenen mükerrer 298. madde ile yapılmıştır. Bu madde çerçevesinde gerekli şartların oluşması halinde **bilanço esasına** göre defter tutan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapması zorunlu hale getirilmiştir. Yapılan düzenlemelerin uygulamasına ilişkin olarak ise “338 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”nde düzenlemeler ve açıklamalar yapılmıştır. Ancak takip eden yıllarda gerekli şartlar oluşmadığı için enflasyon düzeltmesi 2004-2020 yılları arasında uygulanmamıştır. 2022 yılı başında enflasyon muhasebesinin tekrar gündeme gelmesi ile uygulama esaslarına ilişkin yeni bir VUK Genel Tebliği taslağı ilan edilmiştir.

3.1.1.2. Enflasyon Düzeltmesi Sürekli Uygulama ve Sona Erme Şartları

5024 Sayılı Kanun ile düzenlenen 213 Sayılı VUK’un Mükerrer 298. maddesinde enflasyon düzeltmesinin başlamasının ve sona ermesinin şartları şu şekilde yer almaktadır:

“Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100’den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10’dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer. Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35’e kadar indirmeye veya tekrar

kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir."

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere enflasyon düzeltilmesinde genel bir fiyat endeksi dikkate alınmaktadır. Buradan hareketle 5024 Sayılı Kanun ile birlikte enflasyon muhasebesi modellerinden "Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi" modelinin seçildiği söylenebilir (Karasioğlu ve Erdemir, 2005: 147).

3.1.1.3. Enflasyon Muhasebesinde Esas Alınacak Fiyat Endeksi

5024 sayılı kanunun 2. fıkrasında enflasyon düzeltilmesinde kullanılacak fiyat endeksinin "Devlet İstatistik Enstitüsü'nce Türkiye geneli için hesaplanıp ilan edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi (TEFE) olduğu ifade edilmektedir. 2002 yılında enflasyon muhasebesi uygulamasına geçen BDDK (Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu) ve 2003 yılında kısmen uygulamaya geçen SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) da bu endeksi kullanmışlardır (Altınışık, 2019: 78).

Fakat zaman içerisinde tüketici davranışlarında değişme olduğu için mal ve hizmet kalıplarına uygun olarak bir yenilenme ihtiyacı ortaya çıkmıştır Bu nedenle 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren endeks olarak ÜFE (üretici fiyat endeksi) kullanılmaya başlanmıştır (Demir, 2018: 43).

3.1.1.4. 5024 Sayılı Kanun Çerçevesinde Düzeltme İlkeleri

5024 sayılı kanun çerçevesinde enflasyon muhasebesine ilişkin yapılan düzenlemeler şu şekilde özetlenebilir:

- Enflasyon muhasebesi sadece şirket bilançoları üzerinde yapılacak olup diğer mali tablolarda düzeltme işlemi yapılmayacaktır.
- Bilançolardaki parasal kıymetler düzeltmeye tabi olmayıp parasal olmayan kıymetler düzeltmeye tabidir.
- Parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işleminde maliyet veya alış bedelleri içindeki reel olmayan finansman

maliyetleri (ROFM)⁵ düşülmüş değerleri dikkate alınacaktır.

- Düzeltmeye tabi olan herbir bilanço kalemi için enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tarihler birbirinden farklı olup bu tarihler 5024 Sayılı kanun ile düzenlenen VUK’un Mükerrer 298. maddesinin 3. bendinde detaylı şekilde açıklanmıştır. Burada yer almayan kıymetler için kanunda Maliye Bakanlığı’na, düzeltmede esas alınacak tarihi tespit etme yetkisi verilmiştir (Altınışık, 2019: 82).
- 5024 sayılı Kanunla VUK’un değiştirilen 298. maddesinin (2) fıkrasının (h) bendinde; bazı hesap kalemleri için enflasyon düzeltmesine dair temel düzenlemelerden farklı şekilde düzeltme işlemi yapılabilmesine imkan tanıyan iki tür toplulaştırılmış yöntem belirlenmiştir (Altınışık, 2019: 85):
 - a) Basit Ortalama Yöntemi
 - b) Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi

3.2. TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de Enflasyon Muhasebesi Düzenlemeleri

TMS/TFRS veya BOBİ FRS kapsamında finansal raporlama yapmak zorunda olan işletmeler yüksek enflasyon nedeniyle düzeltme yapılması gerektiğinde tabi oldukları standart çerçevesinde işlem yapmak durumundadır. Enflasyon düzeltmelerine ilişkin hükümler “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” adlı TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25’de yer almaktadır.

BOBİ FRS temel yayınlanma felsefesi olan “Önce Küçükleri Düşün” ilkesi çerçevesinde uygulamada kolaylıklar sağlanması amacıyla TMS/TFRS’den daha net, açık ve sade hükümler

5 Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM); “her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir” (Karasioğlu ve Erdemir, 2005: 149).

barındırmaktadır. BOBİ FRS'nin “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” başlıklı bölümü olan BÖLÜM 25 de ilk olarak bu çerçevede hazırlanmıştır. Ancak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KKGK) 03.03.2022 tarihli kurul kararı ile gerçeğe uygun sunum yapan finansal raporlama çerçeveleri arasında bir uyumsuzluk oluşmaması amacıyla BOBİ FRS Bölüm 25'in TMS/TFRS ile uyumlu şekilde tekrar düzenlendiği görülmektedir. Bu bölümde BOBİ FRS Bölüm 25'in önceki ve güncel hallerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

TMS 29'da bir ülkede faaliyet gösteren işletmelerin mali tablolarında enflasyon düzeltmesi yapılmasının gerekliliği şu şekilde ifade edilmektedir:

“Fiyatlar, zamanla özel ya da genel politik, ekonomik ve sosyal etkenlerin sonucunda değişir. Arz/talep değişiklikleri ve teknolojik değişiklikler gibi özel etkenler her bir mal veya hizmetin fiyatının önemli ölçüde ve birbirinden bağımsız olarak artmasına ya da azalmasına neden olabilir. Bunun yanında, genel etkenler fiyat seviyelerinde ve dolayısıyla da paranın genel satın alma gücünde değişimlere neden olabilir” (TMS 29.5).

“Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanması anlamlı ve faydalı değildir. Para satın alma gücünü öyle bir oranda kaybeder ki, farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması, aynı hesap döneminde bile yanıltıcı olur” (TMS 29.2).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere yüksek enflasyonlu bir ekonomide faaliyet gösteren firmaların mali tablolarında bozulmalar meydana geleceği bu da yanıltıcı sonuçlar doğuracağı için mali tablolarda enflasyon düzeltme işleminin yapılması gerekmektedir.

3.2.1. TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25'in Uygulama Kapsamı

TMS 29'a göre; “geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmeler, konsolide finansal tabloları da dahil

olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında TMS 29 hükümlerini uygulamak zorundadırlar” (TMS 29. 1). BOBİ FRS 25.1’de benzer şekilde bu bölüm hükümleri çerçevesinde yüksek enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş finansal tablolarının sunulması gerektiği belirtilmektedir. Ancak TMS 29’da yer alan “geçerli para birimi” ifadesi yerine BOBİ FRS Bölüm 25’de “ağırlıklı kullanılan para birimi” ifadesinin tercih edildiği görülmektedir.

3.2.2. Yüksek Enflasyonun Belirlenmesi

TMS 29’da yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlanmamıştır. TMS 29’a göre finansal tablolarda enflasyon düzeltilmesinin ne zaman gerekli hale geleceği konusu bir takdir meselesidir. Ancak bir ülkede şu durumların varlığı (bunlarla sınırlı kalmamak üzere) yüksek enflasyonun olduğunu göstermektedir (TMS 29.3):

- a) *“Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih eder. Elde tutulan yerel para, satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürme vb. suretiyle değerlendirilir;*
- b) *Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate alır. Fiyatlar da bu döviz cinsinden belirlenebilir;*
- c) *Kredili satış ve satın almalarındaki fiyatlar; süre kısa bile olsa, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenir;*
- d) *Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir ‘fiyat endeksi’ne bağlıdır ve*
- e) *Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100’e yaklaşmakta ya da aşmaktadır.”*

Yüksek enflasyonun varlığının tespiti ile ilgili olarak BOBİ FRS Bölüm 25’in önceki halinde ise şu ifadelere yer verilmiştir (BOBİ FRS 25.2):

“Ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmeler, Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç raporlama döneminde %100'den ve içinde bulunulan raporlama döneminde %10'dan fazla olması halinde finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar.”

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere BOBİ FRS'de TMS 29'dan farklı olarak yüksek enflasyonun durumunun tespitini kolaylaştırmak amacıyla vergi mevzuatına benzer düzenlemelerin benimsendiği görülmektedir.

Ancak KGG'nun 05 Mart 2022 tarihli 31769 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 03.03.2022 tarihli kurul kararı ile yukarıdaki ifadeler BOBİ FRS Bölüm 25'den silinmiştir. BOBİ FRS'nin yeni halinde ise TMS 29'da yer verilen yukarıdaki göstergelere benzer ifadelerin yer aldığı görülmektedir. Yani son yapılan değişiklik ile BOBİ FRS'de vergi mevzuatındaki yaklaşımın terk edilerek TMS 29'daki yaklaşımın benimsendiği dikkati çekmektedir.

3.2.3. TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25'de Yer Alan Enflasyon Düzeltmesi İlkeleri

TMS 29'da “tarihi maliyete göre düzenlenmiş” ve “cari maliyete göre düzenlenmiş” finansal tablolar ayrı ayrı ele alınmış olup düzeltme ilkelerine ayrı başlıklar altında yer verilmiştir. BOBİ FRS Bölüm 25'de böyle bir ayırım bulunmamaktadır. Düzeltme ilkeleri TMS 29'daki “tarihi maliyete göre düzenlenmiş tablolar” bölümündeki ilkeler ile benzer olup bu ilkeler şu şekilde özetlenebilir:

- Enflasyon düzeltmesi yüksek enflasyonun varlığının tespit edildiği raporlama döneminin başından itibaren tüm işletmeler tarafından finansal tablolara uygulanacaktır. Yüksek enflasyon dönemi sona erip ve enflasyon düzeltmesi işlemleri bırakıldığında; önceki raporlama döneminin cari ölçüm birimine göre ifade

edilen dönem sonu tutarları, izleyen finansal tablolarda defter değerleri için esas alınacaktır.

- İşletmelerin mali tablolarından; Finansal Durum Tablosu (Bilanço), Kapsamlı Gelir Tablosu⁶ ve Nakit Akış Tabloları enflasyon düzeltmesine tabidir.
- Finansal tabloların düzeltilmesinde, genel satın alım gücündeki değişiklikleri yansıtan “**genel bir fiyat endeksi**”⁷ kullanılacaktır.
- Parasal kalemlere enflasyon düzeltmesi **uygulanmaz** (TMS 29. 12) (BOBİ FRS 25.8).
- Endekse bağlı tahviller ve krediler gibi çeşitli anlaşmalarla fiyat değişikliklerine bağlanmış olan aktif ve pasifler, raporlama dönemi sonundaki değerlerine getirilmelerini sağlamak amacıyla **anlaşma şartları** çerçevesinde düzeltilir (TMS 29. 13) (BOBİ FRS 25.9).
- Bazı parasal olmayan kalemler, raporlama dönemi sonundaki cari tutarlarından taşınır (net kâr ve gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilenler gibi) ve bu nedenle düzeltilmezler. Diğer tüm parasal olmayan aktif ve pasifler **düzeltilir**” (TMS 29. 14) (BOBİ FRS 25.10-11).
- Her bir kalemin düzeltilmiş maliyeti veya amortisman düşülmüş düzeltilmiş maliyeti; tarihi maliyet ve birikmiş amortismanına bir genel fiyat endeksindeki elde etme tarihinden raporlama dönemi sonuna (bilanço tarihine) kadar olan sürede gerçekleşen **değişimin etkisinin** yansıtılmasıyla belirlenir. Örneğin, maddi duran varlıklar, hammadde ve ticari mallar, şerefiye, patent, ticari marka ve benzeri varlıklar **satın alma** tarihlerinden

6 BOBİ FRS’de Kapsamlı Gelir Tablosu yoktur. Burada “Kâr veya Zarar Tablosu”nun düzeltileceği belirtilmektedir.

7 BOBİ FRS Bölüm 25’in ilk halinde kullanılacak endeksin Türkiye İstatistik Kurumunun Türkiye geneli için hesapladığı Yİ-ÜFE olduğu belirtilmiştir. Ancak daha sonra mevzuatlar arasında uyumsuzluk olmaması KGK’nın 03.03.2022 kurul kararı için bu ifadeler silinmiş, TMS 29 ile uyumlu hale getirilmiştir.

itibaren düzeltilir. Yarı mamuller ve mamuller **satın alma ve üretim maliyetlerinin** oluştuğu tarihlerden itibaren düzeltilir” (TMS 29. 15) (BOBİ FRS 25.11).

- Maddi duran varlıkların elde etme tarihlerini içeren ayrıntılı kayıtlar bulunmayabilir veya tahmin edilmeleri mümkün olmayabilir. Böyle nadir durumlarda, bu standardın ilk kez uygulandığı dönemde, varlıkların **bağımsız profesyonel bir değerlendirme** neticesinde tespit edilen değerlerini düzeltmeye baz olarak almak gerekli olabilir (TMS 29. 16). Ayrıca maddi duran varlıkların düzeltilmesinin istendiği dönemlerde, bir genel fiyat endeksi bulunmayabilir. Böyle durumlarda, geçerli para birimi ile nispeten istikrarlı bir yabancı para birimi arasındaki değişim kuru hareketleri gibi esaslara dayalı bir **tahmin** kullanmak gerekebilir (TMS 29. 17). BOBİ FRS Bölüm 25’de bu şekilde açıklamalara yer verilmemiştir.
- Bazı parasal olmayan kalemler (örneğin daha önceki bir tarihte yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlıklar) elde etme tarihi veya finansal durum tablosu (bilanço) tarihi dışındaki tarihlerdeki cari değerlerinden taşınırlar. Böyle durumlarda, defter değerleri **yeniden değerlendirme tarihinden itibaren** düzeltilir (TMS 29. 18) (BOBİ FRS 25.11-b).
- Bir parasal olmayan kalemin düzeltilmiş değeri, eğer geri kazanılabilir tutarını aşıyorsa, ilgili Standartlar çerçevesinde **azaltılır** (TMS 29. 19) (BOBİ FRS 25.12).
- Özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir yatırım, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapabilir. Böyle bir yatırımın finansal durum tablosu (bilanço) ve kapsamlı gelir tablosu, yatırımcının işletmenin net aktifleri ve kâr ya da zarardaki payını hesaplamak amacıyla düzeltilir. Yatırımın düzeltilmiş finansal tabloları bir yabancı para biriminde hazırlanmışsa, **kapanış kurundan çevrilir**” (TMS 29. 20). BOBİ FRS Bölüm 25’de bu konuda bir açıklama bulunmamaktadır.

- Hem borçlanmayla finanse edilen sermaye harcamalarını düzeltmek, hem de borçlanma maliyetlerinin enflasyonun etkisine isabet eden kısmını aktifleştirmek uygun değildir. Borçlanma maliyetlerinin bu kısmı, maliyetlerin olduğu dönemde **gider olarak** muhasebeleştirilir (TMS 29. 21). BOBİ FRS 25.13'de aynı ifadelere yer verilmiştir.
- Bir işletme, açık bir faiz yükü oluşturmadan ödemeyi ertelemeye izin veren bir anlaşma çerçevesinde varlık edinebilir. Faiz tutarının tespitinin pratik olmadığı durumlarda; böyle aktifler iktisap tarihinden değil, **ödeme tarihinden itibaren** düzeltilir (TMS 29. 22). BOBİ FRS Bölüm 25'de benzer ifadeler bulunmamaktadır.
- Enflasyon düzeltmesinin ilk kez uygulandığı dönemin başında, geçmiş yıl kârları/zararları ve yeniden değerlendirme değer artışları hariç, özkaynak kalemleri işletmeye konuldukları ya da oluştukları tarihten itibaren bir **genel fiyat endeksi** ile düzeltilir. Önceki dönemlerde oluşan yeniden değerlendirme değer artışları **iptal edilir**. Düzeltilmiş geçmiş yıl kârları/zararları tutarı, düzeltilmiş finansal durum tablosundaki (bilançodaki) tüm diğer tutarlardan elde edilir (TMS 29. 24) (BOBİ FRS 25.14).
- Net kârdaki kazanç veya kayıplar, parasal aktifler ve parasal borçlar arasındaki dönem içi ağırlıklı ortalama farkın genel fiyat endeksindeki değişim ile çarpılması yoluyla **tahmin edilebilir** (TMS 29. 27). Net kârdaki kazanç veya kayıp, kâr ya da zarara **dahil edilir** (TMS 29. 28) (BOBİ FRS 25.18-19).
- Yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan bir ana ortaklık, yine yüksek enflasyonlu ekonomilerin para birimlerinde raporlama yapan bağlı ortaklıklara sahipse bağlı ortaklıkların finansal tabloları, ana ortaklığın finansal tablolarına dahil edilmeden önce raporlama yaptığı ülkenin para biriminde **genel bir fiyat endeksi** kullanılarak düzeltilmelidir. Eğer söz konusu

olan yabancı bir bağlı ortaklık ise, düzeltilmiş finansal tabloları **kapanış kurlarından** çevrilir (TMS 29.35). Farklı raporlama dönemi sonlarına ait finansal tabloların konsolide edilmesi durumunda, parasal olsun olmasın tüm kalemler, konsolide finansal tabloların düzenlenme tarihindeki cari ölçüm birimine göre düzeltilir (TMS 29. 36). BOBİ FRS Bölüm 25’de bu konu ile ilgili yapılan açıklamalar uyumludur.

- TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25’e göre yapılacak enflasyon düzeltmesi neticesinde varlık ve borçların finansal durum tablosundaki (bilançodaki) defter değerleri ile vergiye esas değerleri arasında farklar ortaya çıkabilir. Bu farklar ilgili standart/bölüm çerçevesinde muhasebeleştirilecektir. Bu konuda TMS 29’da fazla açıklama yer almamakta olup gerekli açıklamalar TFRS Yorum 7’de yapılmıştır.
- TMS 29’da BOBİ FRS Bölüm 25’den farklı olarak “Cari Maliyet Esasına Göre Hazırlanmış Finansal Tabloların Düzeltme İlkeleri” başlığı altında yer verilen düzenlemeler şu şekilde özetlenebilir:
- Cari maliyet esasına göre değerlenmiş kalemler hali hazırda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiklerinden **düzeltilmezler** (TMS 29. 29).
- Cari maliyet esasına göre hazırlanmış kapsamlı gelir tablosu düzeltme öncesi, genellikle ilgili işlem ya da olayların gerçekleştiği tarihlerdeki cari maliyetleri içerir. Satılan malın maliyeti ve amortisman gideri, tüketim tarihlerindeki cari maliyetlerden kaydedilir; satışlar ve diğer giderler gerçekleştikleri tarihlerdeki **parasal tutarlara göre** muhasebeleştirilir. Bu nedenle, tüm tutarların **genel bir fiyat endeksi** kullanılarak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre düzeltilmesi gerekir (TMS 29. 30).

3.3. Türkiye’de Enflasyon Düzenlemesi ile İlgili Son Durum:

Türkiye’de mali tablolarında enflasyon düzeltmesi ilk ve en son kez 2004 yılında uygulanmıştır. Takip eden yıllarında ise gerekli koşullar şartlar meydana gelmediği için 16 yıl boyunca (2005-2020 yılları arasında) enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır.

2021 yılında yaşanan yüksek fiyat artışları enflasyon muhasebesini tekrar gündeme getirmiş olup bu konuda bazı yasal düzenlemelerin yapılmasını gerekli kılmıştır. Bu doğrultuda ilk olarak 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanununun 31. maddesiyle vergi mevzuatında yeni bir düzenleme yapılmıştır. Bu madde ile 213 sayılı Kanununun mükerrer 298. maddesinin başlığı “Enflasyon Düzeltmesi, Yeniden Değerleme Oranı ve Yeniden Değerleme” şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca maddeye eklenen (ç) bendi ile enflasyon düzeltmesinin şartlarının oluşmadığı dönemlerde de gerçeğe uygun tabloların sunulabilmesi için “yeniden değerlendirme” uygulaması mevzuata eklenmiştir. Kahraman (2022)’ye göre maddenin isminin değiştirilip, (ç) fıkrası ile yeniden değerlendirilmesinin kalıcı olarak uygulama alınmasının nedeni onyedidir bozulan bilançoların gerçeği yansıtabilmesini sağlamaktır.

Bu düzenlemenin haricinde diğer bir girişim ise Gelir İdaresi Başkanlığına enflasyon düzeltmesine ilişkin bir VUK Genel Tebliğ Taslağının hazırlanmasıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan tebliğ taslağı 06/01/2022 tarihinde kamuoyunun bilgisine sunulmuş olup üzerinde yapılan çalışmalar devam etmektedir.

Türkiye’de 31.12.2021 tarihi itibarıyla son 3 yıllık kümülatif enflasyon oranları şu şekildedir (Şekercioğlu, 2022):

	Dönem	ÜFE	TÜFE
Endeks	2018 / Aralık	422,94	393,88
	2019 / Aralık	454,08	440,5
	2020 / Aralık	568,27	504,81
	2021 / Aralık	1022,25	686,95
Yıllık Enflasyon (2021)		%79,89	%36,08
3 Yıllık Enflasyon (2018-2021)		%141,70	%74,41

31.12.2021 tarihi itibari ile Türkiye'nin yıllık ÜFE (Üretici Fiyat Endeksi) enflasyon oranı 2021 yılı (son 12 ay) için % 79.89, 2018-2021 yılları (36 ay) için ise % 141.70'dir. Bu durumda enflasyon düzenlemesinin başlamasında kriter olarak "ÜFE" oranları dikkate alınırsa Türkiye'de yüksek enflasyon dönemi başlamıştır. Bunun yanında uluslararası denetim kuruluşlarının yüksek enflasyonlu ekonomi kriteri olarak IMF enflasyon verileri kullanılmaktadır. IMF tarafından oluşturulan enflasyon verileri ise Türkiye açısından "TÜFE" verilerinden meydana gelmektedir. Kriter olarak sadece TÜFE enflasyon oranının dikkate alınması durumunda ise 2021 yılı sonu itibariyle Türkiye'de üç yıllık kümülatif TÜFE oranı % 74.41 düzeyinde olduğu için 2021 yılı itibariyle yüksek enflasyon döneminin henüz başlamadığı anlaşılmaktadır (Şekercioğlu, 2022).

Bu çerçevede Maliye Bakanlığı tarafından enflasyon düzeltmesine ilişkin bir kesinlik kazandırmak amacıyla 7352 Sayılı kanun onaylanmış ve 29 Ocak 2022 tarihli Resmî Gazetede yayınlanarak yürürlüğe almıştır. 7352 Sayılı kanun ile VUK'a eklenen Geçici 33. Madde'de 2021 ve 2022 yılı mali tablolarına enflasyon düzeltmesi uygulanmayacağı, bununla birlikte 31.12.2023 tarihli mali tablolara (şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın) **enflasyon düzeltmesi uygulanacağı** belirtilmektedir.

Konunun netlik kazanması amacı ile KGK tarafından da bir duyuru yapılmıştır. KGK tarafından 20.01.2022 tarihinde yapılan duyuruda; TMS 29.3'e göre bir ülkede son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yaklaştığı ya da bu oranı aştığı durumlarda standardın uygulanmasının söz konusu olabileceği, TMS 29'nin uygulanmasında "genel fiyat endeksi olarak" TÜFE'nin esas alınması gerektiği, TÜİK tarafından açıklanan TÜFE oranlarına göre son üç yılın genel satın alım gücündeki kümülatif değişikliğin (%74,41) olarak gerçekleştiği bu yüzden TFRS'yi uygulayan işletmelerin 2021 yılına ait finansal tablolarında TMS 29 kapsamında herhangi bir düzeltme yapmalarına gerek bulunmadığı belirtilmektedir.

BOBİ FRS Bölüm 25 yapılan değişiklikten sonra TMS 29 ile uyumlu hale geldiği için aynı duyuru BOBİ FRS için de geçerlidir. Bu nedenle BOBİ FRS kapsamındaki firmalar da 2021 yılı tablolarına enflasyon düzenlemesi uygulamayacaklardır.

Yukarıdaki açıklamalar birlikte ele alındığında vergi mevzuatına göre 2021 ve 2022 yılı mali tablolarına enflasyon muhasebesi uygulanmayacağı, KGK tarafından yapılan duyuru çerçevesinde ise TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye tabi şirketlerin 2021 yılı tablolarına enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı görülmektedir. Bununla birlikte 2022 yılı verileri göz önünü alındığında 2022 yılı sonu itibarıyla TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye tabi şirketlerin enflasyon muhasebesini uygulamasına kesin gözüyle bakılabilir (Ayyıldız, 2022).

SONUÇ

Tarihsel süreçte dünya ülkelerinde çeşitli nedenler ile fiyatlar genel seviyesinde meydana genel aşırı yükselişler yani yüksek enflasyon dönemleri ülke ekonomilerini ve ticari hayatı olumsuz yönde etkilemiştir. Ticari hayatı olumsuz etkilemesinin en önemli sonuçlarından biri işletmelerin finansal durumlarını yansıtan mali tabloların gerçeği yansıtmaktan uzaklaşmalarına neden olmasındır. Bu nedenle dünyada mali tabloları enflasyondan arındırmanın yolları aranmaya başlanmış ve “enflasyon muhasebesi” adı ile bilinen uygulamalar başlamıştır.

Dünyada yüksek enflasyon dünya savaşları ve ekonomik krizler sonrasında ciddi boyutta yaşanmıştır. Enflasyon muhasebesi ile ilgili ilk çalışmaların başta Almanya olmak üzere Avrupa ülkeleri ve ABD’de yapılmaya başladığı görülmektedir. Ancak yüksek enflasyon dönemlerinin uzun soluklu olmaması enflasyon muhasebesi uygulamalarının önem kazanmasını engellemiştir. Bununla birlikte yüksek enflasyondan en çok etkilenen ülkelerin başta Latin Amerika ülkeleri olmak üzere gelişmekte olan ülkeler olduğu görülmektedir. Bu nedenle enflasyon muhasebesi uygulamaları bu ülkelerde daha çok önem kazanmıştır.

Türkiye de gelişmekte olan bir ülke olarak uzun yıllar enflasyon sorunu yaşadığı için “enflasyon muhasebesi” uygulamalarına ilişkin düzenlemeler önemli boyuttadır. Türkiye’de enflasyon muhasebesi konusunda yapılan düzenlemeleri ve güncel durumu şu şekilde özetlenebilir:

Türkiye’de enflasyon muhasebesi konusunda yapılan ilk çalışmalar “yeniden değerlendirme” şeklinde kendini göstermiş olup “kısmi düzenleme” olarak adlandırılan bazı yasal düzenlemelerden oluşmaktadır. Genel kapsamda yapılan ilk çalışma ise 2003 yılında 5024 sayılı kanunun yürürlüğe alınmasıdır. Bu kanun ile Maliye Bakanlığı tarafından başta VUK olmak üzere bazı vergi kanunlarında enflasyon muhasebesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanunda yer alan yaklaşım göz önüne alındığında enflasyon muhasebesi yöntemlerinden “Genel Fiyat Düzeyi” yönteminin benimsendiği görülmektedir. Ayrıca bu kanun çerçevesinde sadece “Bilançolar” enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmaktadır.

Enflasyon muhasebesi konusundaki diğer önemli düzenlemeler ise KGK tarafından yapılmıştır. KGK ilk olarak uluslararası standartlar ile uyumlu olarak TMS 29 “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” standartını yürürlüğe almıştır. 2022 yılında ise enflasyon muhasebesinin gündeme gelmesi ile BOBİ FRS kapsamındaki firmaların uygulamaları için BOBİ FRS Bölüm 25’i yayınlamıştır. Bu bölümde detaylı şekilde incelendiği üzere TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25 bazı küçük farklılıklar dışında birbirleri ile uyumlu durumdadır. Vergi mevzuatından farklı olarak TMS 29’a göre Bilanço (Finansal Durum Tablosu)’nun yanında Kapsamlı Gelir Tablosu, BOBİ FRS Bölüm 25’e göre ise Kâr ve Zarar Tablosu enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmaktadır. Bunun yanında her iki standarta göre de ayrıca “Nakit Akış Tablosu”na enflasyon düzeltilmesi uygulanacağı görülmektedir.

Bölüm içinde yer verildiği üzere vergi mevzuatına göre “fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil

son üç hesap döneminde **%100’den** ve içinde bulunulan hesap döneminde **% 10’dan** fazla olması halinde” enflasyon muhasebe uygulaması başlayacaktır. Vergi mevzuatında, uygulanacak endeks olarak da TEFE ve ÜFE’nin tanımlandığı görülmektedir. TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25’de ise daha detaylı ve yoruma açık göstergelere yer verilmiştir. Bunların arasında “Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100’e yaklaşmakta ya da aşmaktadır” ifadesi vergi mevzuatı ile tek ortak noktadır.

Türkiye’de enflasyon düzeltmesi ilk ve son kez 2003 yılı mali tablolarına uygulanmıştır. Aradan geçen 17 yıl boyunca şartların oluşmaması nedeniyle enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. Ancak 2020-2021 yıllarında enflasyonun tekrar yükselişe geçmesi ile birlikte enflasyon muhasebesi yeniden gündeme gelmiş, gerekli yasal düzenlemeler de yapılmıştır. Bununla birlikte Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleme ile 2021-2022 yılı mali tabloları için enflasyon düzeltmesinin ertelendiği 2023 mali tablolarına ise (şartlar oluşmasa bile) enflasyon düzeltmesinin zorunlu tutulduğu görülmektedir. KGK ise yaptığı duyuruda 2021 yılı tabloları için enflasyon düzeltmesinin şartlarının oluşmadığını açıklamıştır. Ancak Türkiye’de 2022 içinde yüksek enflasyon ortamı devam ettiği için TMS/TFRS ve BOBİ FRS kapsamındaki firmaların 2022 yılı mali tablolarına enflasyon düzeltmesinin gerekli olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, D., ve Tugay, O. (2005). Enflasyon Düzeltmesi ve Uygulama Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 26, 81–94.
- Akgüç, Ö. (1990). Mali Tabloların Analizi, *Muhasebe Enstitüsü Yayınları No: 61*, İstanbul
- Alexander, D. ve Nobes. C. (2004). Financial Accounting An International Introduction, *Peorson Education Ltd*, Second Edition, England.
- Altınışık, İ. (2019). Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkileri Gidermeye Yönelik Yöntemler. *In İksad Yayınevi*, Ankara.
- Ayyıldız, N. (2022). “Yeniden Enflasyon Muhasebesi”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeniden-enflasyon-muhasebesi/655001> (Erişim tarihi 15.06.2022).
- Bostancı, S. (2001). Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama ve TMS-2 Uygulaması, *Mali Çözüm*, Sayı: 55, ss.162-179
- Can, B. (2006). Enflasyon Muhasebesi. T.C. Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ve Ekonomi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Cheney, G. A. (1990). How Brazil’s Accountants Cope With Inflation, *Journal of Accountancy*, 170(2), ss.125-126.
- Civan, M., Kara, E., Yıldız, F. (2004). Enflasyon Muhasebesi, Gaziantep, Gazi Kitabevi
- Çankaya, F., ve Dinç, E. (2004). 5024 Sayılı Kanun’la Getirilen Enflasyon Muhasebesi Uygulaması ve Doğurduğu Sorunları. *Ankara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(3–4), 369–384.
- Çelik, A. (2003). Fiyatlar Seviyesindeki Değişmelerin Mali Tablolara Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinden Fiyatlar Genel Seviyesi Modeli Uygulaması. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası İstatistik Genel Müdürlüğü Ankara, Temmuz 2003, Uzmanlık Yeterlilik Tezi.
- Çetiner, E. (1990). Konaklama İşletmelerinde Yeniden Değerleme. *Anatolia*, 27–30.

- Demir, Ö. (2018). 5024 Sayılı Kanunun Uygulanmasında Enflasyon Endeksi ve Uygulama Sorunlarına Bakış. *Social Sciences (NWSAENS)*, 13(2), 42–53.
- Gedik, A. (2021). İllaki Enflasyon Muhasebesi. <https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/asli-gedik/illaki-enflasyon-muhasebesi.html> (Erişim Tarihi 04.04.2022).
- BDO Türkiye (2022). <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/yayinlarimiz/duyurular/denetim-duyurulari/ufrs-duyurusu1#:~:text=KKGK%20beklenen%20a%C3%A7%C4%B1klamas%C4%B1n%C4%B%2020%2F01,finansal%20tablolar%C4%B1nda%20enflasyon%20d%C3%BCzeltmesi%20yap%C4%B1lmayacak%C4%B1r.> (Erişim Tarihi 15.06.2022).
- İleri, H., ve Altınışık, İ. (2004). Enflasyon Düzeltmesinin Gerekliği Enflasyon Muhasebesinin Uygulanabilirliği ve Muhasebeciler Üzerine Yapılan Bir Araştırma: Karaman Örneği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 7(1–2), 39–52.
- Kahraman, A. (2022). Enflasyon Düzeltmesi Yap, Ama Matrah Değişmesin! Geçmişe Dönüş, https://www.ey.com/tr_tr/tax/enflasyon-duzeltmesi-yap-ama-matrah-degismesin-gecmise-donus (Erişim Tarihi 15.06.2022)
- Karasioğlu, F., ve Erdemir, N. K. (2005). Enflasyon muhasebesi uygulamalarında temel işlemler üzerine bir çalışma. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(Aralık), 145–167.
- Koroğlu, Ç., ve Uçma, T. (2005). Enflasyonun Mali Tablolar Üzerine Etkisi ve Enflasyon Düzeltmesinin İşletmelere Uygulanması. *Mevzuat Dergisi*, 8(90).
- Misal, D. (2015). A Critical study of Inflation Accounting. *Excel Journal of Engineering Technology and Management Science (An International Multidisciplinary Journal)*, 1(9), 1–3.
- Öcal, H. (1999). Enflasyon Muhasebesi Üzerine, *Yaklaşım, Dergisi*, Sayı 79, Temmuz, ss. 92 – 99
- Özdemir, F. S., ve Arslan, S. (2007). Enflasyon Muhasebesinde Kullanılan Yöntemlerin Karşılaştırmalı Analizi. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2, 87–104.
- Öztürk, V. (2008). Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının Mevduat Bankalarının Kârlarına Olan Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1, 109–139.

- Robson K. (1994). The Discourse Of İnflation Accounting, *European Accounting Review*, (3)2, 195-214.
- Sayarı, M. (1999). Enflasyonun Mali Analiz Üzerindeki Etkisi, *Muhasebe Bilim Dünyası*, 1(3).
- Sharma, P., ve Upadhyaya, A. (2021). Measuring Relationship Between İnflation Accounting and Performance Measurement. *International Journal of Advanced Research in Commerce, Management & Social Science*, 04(01), 52–58.
- Süzen, H. Z., ve Kayı, E. (2010). Enflasyon Düzeltmesinden Kalan Bilanço Kalemleri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (Basım Yılı: 2012), 469–476.
- Şekercioğlu, M. S. (2022). “Yüksek Enflasyon Dönemi Kavramı ve TMS 29 Çerçevesinde Enflasyon Düzeltmesi Esasları”. <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/mahmutsemihsekercioglu/003/> (25.01.2022).
- Tekşen, Ö. ve Atay, S. (2004). Vergi Hukuku Açısından Enflasyon Muhasebesinin Finansal Tablolara Etkileri. *Sayıştay Dergisi*, 55, 41–52.
- TÜİK (2022) <https://data.tuik.gov.tr/bulten/index?p=tuketici-fiyat-endeksi-mayis-2022-45794> (Erişim Tarihi 07.07.2022)
- Uman, N. (1979). Enflasyon Muhasebesi, *Boğaziçi Üniversitesi Yayınları*, İstanbul.
- Uman, N. (2002). Enflasyon Muhasebesi, *Denet Yayınları*, İstanbul
- Uman, N. ve Hacırüstemoğlu, R. (2004). 5024 Nolu Yasaya Göre Enflasyon Muhasebesi, *Alfa Yayınları*, İstanbul
- Ünlü, İ. Levent (2004). Enflasyon Düzeltmesi I, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 269, Ocak, s. 64 – 73.
- Yalkın, Y. K. ve Gürdal, K. (2004). Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye Uygulaması, *Turhan Kitabevi Basım ve Yayın*, Ankara
- Yurdakul, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Enflasyon Düzeltmesi ve Etkinliği. T.C. Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek lisans Tezi.
- Yüce, M. (1999). Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler, *Mevzuat Dergisi*, 2(18).
- Yüksel, A. (1997). Enflasyon Muhasebesi, *Literatür Yayıncılık*, İstanbul

MESLEKİ VE TEKNİK ANADOLU LİSELERİNDEKİ ÖĞRENCİLERİN MUHASEBE EĞİTİMİNDEKİ SORUNLARI VE BEKLENTİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Dr. Kadir GÖKOĞLAN¹

GİRİŞ

Muhasebe, genel anlamda finansal nitelikteki işlemleri kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, raporlayan bir bilim dalı olarak tanımlanmaktadır. Bu işlemler yapılırken muhasebe bir bilim olması sebebiyle kendine ait yöntem ve teknikler kullanılmaktadır. Bu yöntem ve teknikler muhasebenin kendine has kurallarıdır. Muhasebenin en belirleyici özelliği teorik ve uygulamanın bir arada yapılıyor olmasıdır. Muhasebe eğitimi verilirken mutlaka teori ve uygulama birlikte yapılmalıdır. Yoksa verilen eğitimden istenilen başarı elde edilemez. Özellikle bu eğitimi veren kişinin muhasebe alanında donanımlı olması önemli bir faktördür. Ayrıca verilen eğitimin güncel standartlarda ve ihtiyaca uygun olması, verilen eğitimin başarıya ulaşmasında etkili bir role sahiptir.

1 Dicle Üniversitesi, kadir.gokoglan@dicle.edu.tr, Orcid ID: 0000-0001-6397-8477.

Mesleki eğitim, belli bir mesleği öğrenmek ve bu mesleği yapabilmek için alınması gereken eğitim olarak tanımlanmaktadır. Bu eğitimlerde uygulamanın önemli bir yeri vardır. Mesleki eğitimde uygulama olmazsa verilen teorik eğitimin bir faydası olmayabilir. Belli bir süreden sonra unutulabilir. Özellikle değişen dünya koşullarına uygunluk açısından bakıldığında muhasebe eğitiminin uygulamalı olarak verilmesi gerekmektedir. Teori tek başına yeterli değildir. Bu yüzden muhasebe öğrencilerinin uygulamalı olarak eğitim almaları önemlidir. Staj eğitimi öğrencinin uygulamaya dönük eksikliğini gidermeyi amaçlamaktadır. Staj uygulamasında öğrenci teori ve uygulamayı bir arada görmektedir. Staj, eğitimin başarıya ulaşmasında büyük öneme sahiptir. Bu amaçla mesleki eğitim dersleri lise düzeyinde verilmektedir. Özellikle Mesleki ve Teknik Anadolu Liseleri bu işin mutfağı olarak tanımlanabilir.

Muhasebe meslek mensupları ve muhasebe meslek kuruluşları, mevcut ve ileriye dönük yeni meslek mensuplarının mesleki becerilerini geliştirmeye yönelik açık bir gereklilik olduğu görüşünü ifade etmişlerdir. Bu nedenle, ilgili yeterliliklerin geliştirilmesine katkıda bulunabilecek eğitim programları tasarlamak ve uygulamak için muhasebe eğitimcileri üzerinde artan bir baskı bulunmaktadır (Gammie ve Joyce, 2009). Dolayısıyla öğrencileri kendi öğrenimlerinde çok daha aktif rol almaya ve eğitimcileri ilgili aktif pedagojik yöntemleri kullanmaya teşvik eden yeterliliğe dayalı bir sistemi teşvik edilmektedir (Arquero ve Tejero, 2011). Ruchala ve Hill (1994) mesleki becerilerin önemine rağmen, muhasebe öğrencilerinin ve muhasebe meslek mensuplarının mesleki becerilerini geliştirmeye çalışırken karşılaştıkları engeller konusunda literatürde yeterli çalışmanın olmadığını belirtmiştir.

Mesleki ve Teknik Anadolu Liseleri, mesleki eğitim için kurulmuş olan ortaöğretim kurumlarıdır. Mesleki ve Teknik Anadolu Liseleri mesleki eğitimin başlangıcı olarak kabul

edilir. Bu eğitime erken yaşlarda başlanıldığı için öğrenciler için daha faydalı olmaktadır. Ayrıca mesleki eğitimin geliştirilmesi amacıyla yapılan MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sistemini Güçlendirme Projesi) projesi sayesinde günümüz şartlarına ve gelişimlere ayak uyduran bir mesleki eğitim verilmektedir. Bu okullarda 12.sınıf öğrencilerine beceri eğitimi verilmektedir. Bu eğitim uygulamaya dönük olarak 12 sınıf öğrencilerine işletme ortamında verilmektedir. Bu çalışmada bu okullarda verilen muhasebe eğitiminin beklentileri karşılama düzeyi ve bu eğitim verilirken karşılaşılan sorunları ele alıp çözüm yolları hakkında bilgi vermeye çalışılmıştır.

1. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe literatürü incelendiğinde Mesleki ve Teknik Liselerde muhasebe eğitimi üzerine birçok çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Muhasebe eğitimi ile ilgili ilk çalışmalar eğitimin şekli konusunda olmuştur. Cottell ve Millis, (1993), Bonwell ve Eison (1991) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe eğitiminde çağdaşlaşmaya yönelik bir takım metot ve stratejiler belirlenmiştir. Kunt (1992) tarafından meslek liselerinde beceri eğitimi ile ilgili çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada beceri eğitimi ile ilgili sorunlar dile getirilmiştir. Özgül (1995) tarafından yapılan çalışmada beceri eğitimi ile ilgili sorunlara değinilmiştir. Geiger ve Ogilby (2000) ilk muhasebe dersine ilişkin öğrenci algılarını ve bu algıların öğrencilerin gelecekte muhasebe mesleğini seçimi ile arasında nasıl bir ilişki olduğunu incelemeye yönelik yapılan çalışma sonucunda ilk derste muhasebe dersine karşı öğrencilerin ön yağlarının olduğunu belirtmiştir. Demirkan (2001) tarafından yapılan çalışmada, teori ve uygulamanın muhasebe eğitiminde önemli olduğunu belirtmiştir. Karaca (2003) tarafından yapılan çalışmada meslek yüksekokullarında muhasebe eğitiminin iş dünyasında yeterli görülmediği sonucuna varılmıştır.

Kalmış ve Yılmaz (2004) tarafından yapılan çalışmada muhasebe öğretiminde kullanılan yöntem ve tekniklerin yetersiz

kaldığı yapılan araştırma sonucunda ortaya çıkmıştır. Muhasebe eğitiminde geleneksel yöntemlerin öğretimde etkili olmadığı ve verilen derslerin yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Yılmaz ve Ciğer (2004) muhasebe eğitiminde kalitenin belirlenmesi ve artırılmasına yönelik yapılan çalışma sonucunda muhasebe eğitiminde becerilere ağırlık verilmesi ve uygulama eğitiminin işletmeler ile işbirliği çerçevesinde sürdürülmesi konusunda önerilerde bulunulmuştur. Byrne ve Flood (2005) tarafından yapılan bir çalışmada muhasebe eğitiminde öğrencilerin beklentilerinin farkında olmadıkları tespit edilmiştir.

Tekşen (2007), meslek yüksekokullarında yapmış olduğu çalışma sonucu öğrencilerin ve öğretim elemanlarının bilgi birikimi konusunda yetersiz olduklarını tespit etmiştir. Kaytmaz ve Aslantürk (2007), yapmış olduğu çalışma sonucunda öğrencilerin teorik bilgilerin yanında pratik yapma ve takım halinde çalışma gibi taleplerinin olduğu tespit edilmiştir. Sürer (2007) yılında Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde öğrencilerle birlikte öğretmenlere yaptığı anket çalışması sonucunda, muhasebe eğitiminde kaynak yetersizliğini, uygulama konusunda ve teknolojik açıdan birçok eksikliğin bulunduğunu tespit etmiştir. Pehlivan (2008) meslek liselerinde yapmış olduğu çalışma sonucunda öğrencilerin aldıkları muhasebe eğitiminden memnun oldukları sonucuna varmıştır. Çamtosun (2008) meslek liselerinde yapılan çalışmada öğrencilerin aldıkları eğitimin yeterli düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Yardım (2009) yapmış olduğu çalışma sonucunda işverenlerin staj uygulamasına gelen öğrencilerden memnuniyet düzeylerinin orta düzeyde olduğu tespit etmiştir. Şengel (2010) yapmış olduğu çalışmada muhasebe eğitim kalitesinin gün geçtikçe arttığını tespit edilmiştir. Yine Bay (2010) tarafından yapılan çalışmasında MEGEP projesinin bir takım yararlar sağladığı, aynı zamanda bir takım sorunları da beraberinde getirdiği sonucuna ulaşmıştır. Yılmaz (2011) çalışmasında işletmede beceri eğitimi alan öğrencilerin iş disiplini ve ahlakı kazandıkları tespit etmiştir.

Kırılıoğlu ve Gökğöz (2011) yapmış oldukları çalışmada beceri eğitimi alan öğrencilerin alanları dışında çalıştırıldığı ve ücretlerini alamadıkları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca Otlu vd., (2012) meslek yüksek okullarında yapmış olduğu çalışmada, eğitim verilen yerlerinin fiziki ve sosyal imkanlarının yetersiz olduğu sonucuna varılmıştır. Aksakaloğlu (2013) tarafından gerçekleştirilen çalışma sonucunda mezun olan öğrencilerin iş hayatına uyum sağlamada zorluk çektiğini belirlemiştir. Soylu (2014) yapmış olduğu çalışma sonucunda muhasebe eğitimi konusunda tavsiye ve önerilerde bulunmuştur. Tugay (2014) tarafından yapılan çalışmada muhasebe eğitiminde teknolojinin mutlak surette kullanılması gerektiği vurgulanmıştır. Atmaca ve Çoşkun (2014) tarafından yapılan çalışmada öğrencilerin muhasebe bölümünün kariyer olarak yetersiz olduğu anlayışının hakim olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çakır vd., (2014) tarafından yapılan çalışmada öğrencilerin muhasebe derslerinde zorlandıkları tespiti yapılmıştır. Akbulut vd., (2014) tarafından yapılan çalışmada muhasebe eğitiminin, meslek mensubu olmada yetersiz kaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Cernusca ve Balaciu (2015), meslek kuruluşlarının tutumunun muhasebe mesleği imajının geliştirilmesine kalıcı olarak katkıda bulunmada çok önemli bir rolü olduğunu vurgulamaktadır. Dolayısıyla öğrenciler sergilenen tutum doğrultusunda mesleğe olan bakış açısı etkilenmektedir. Teixeira vd., (2015) tarafından yapılan başka bir çalışmada muhasebe eğitimi alan öğrencilerin iş hayatına daha az hazırlıklı oldukları tespit edilmiştir. Özkan ve Aksoy (2015) tarafından yapılan bir başka çalışmada beceri eğitiminde ortaya çıkan sorunlar için çözüm önerileri üzerinde çalışılarak bir takım önerilerde bulunulmuştur. Gönen (2016) tarafından Meslek Yüksekokullarında yapılan başka bir çalışmada öğrencilerin muhasebe mesleğini seçmesindeki temel nedenin saygınlık olduğu tespit edilmiştir. Arguero vd., (2017) küresel iş ortamının, muhasebecilerin müşterilerine değer katmak için ihtiyaç duydukları becerilerde değişiklikler konusunda bir zorunluluk oluştuğunu belirtmiştir. Bu

durumun, muhasebe eğitimcileri üzerinde, ilgili becerilerin geliştirilmesine katkıda bulunabilecek eğitim programları tasarımları ve uygulamaları konusunda artan bir baskıya neden olduğunu belirtmiştir. Bu doğrultuda öğrencilerin bazı özelliklerinin (örneğin iletişim kaygısı, belirsizlik toleransı veya öğrenme stilleri) hem beceri geliştirme hem de pedagojik değişim üzerinde olumsuz sonuçlara neden olacağı düşünülmüştür. Çiftçi ve Çemrek (2018) tarafından yapılan çalışma sonucunda öğretmenler okutulan ders kitaplarının güncel olmadığı ve yetersiz kaldığı konusunda görüş bildirmiştir. Ayrıca staj eğitiminin olumlu yönlerinin olduğu belirtilmiştir. Pehlivan ve Karlıklı (2018) tarafından Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde yapılan çalışmada öğrencilerin, bu okullarda verilen muhasebe eğitiminin mesleğe hazırlamada yetersiz olduğunu düşündükleri sonucu bulunmuştur. Şendurur (2020), tarafından yapılan çalışmada özellikle beceri eğitimiyle ilgili sorunların olduğu tespit edilmiştir.

Literatür incelendiğinde muhasebe eğitimine dönük lisans ve yüksek lisans düzeyi ile ilgili çalışmaların sayısının çokça olduğu görülmektedir. Buna karşılık Liselere dönük olarak yapılan çalışmaların genel olarak beceri eğitimi ile sınırlı kaldığı, muhasebe eğitimi ile ilgili çalışmaların yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. Bunun yanında yapılan çalışmaların birçoğunun batı şehirlerinde yapıldığı, Güneydoğu ve Doğu Anadolu bölgesine yönelik çalışmaların yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. Yapılacak olan çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2. ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bu çalışmanın temel amacı muhasebe eğitiminin verildiği Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde öğrenci görüşlerine dayanarak eğitimin sorunları ve eğitimden beklentilerini belirlemektir. Çalışma sonucunda mevcut durum ortaya konulduktan sonra zayıf ve güçlü yönlerin neler olduğu belirlenmeye çalışılacaktır.

Diyarbakır'ın ilçeleri üzerine daha önce bu konuya ilişkin herhangi bir çalışma yapılmadığı tespit edilmiştir. Yapılan bu çalışmanın literatüre faydalı olacağı düşünülmektedir.

3. ÇALIŞMANIN VERİ SETİ VE YÖNTEMİ

Çalışmamızın bu bölümünde veri seti ve yöntemle ilgili bilgiler verilmiştir.

3.1. Veri Seti

Çalışmanın anket formunun oluşturulmasında Aydoğan (2018) tarafından gerçekleştirilen çalışma dikkate alınmıştır. Anket formunda toplam 33 adet soru bulunmaktadır. Bu ifadeler iki kısma ayrılmaktadır. Birinci kısım demografik bilgileri içeren kısım ikinci kısım ise muhasebe eğitim düzeyini ve beklentileri ölçmeye yönelik ifadelerin yer aldığı kısımdır. Ayrıca bu sorular için 5'li Likert ölçeği kullanılmış 1 en düşük 5 en yüksek katılımı belirtecek şekilde anket formu hazırlanmıştır.

Özellikle 10 ve 11.sınıf ta okuyan öğrencilerin uygulanan ankete katılımı daha fazladır. Anket toplam da 500 öğrenciye uygulanmıştır. Çeşitli nedenlerden dolayı 22 anket çalışma kapsamından çıkarılmıştır. Uygulanan anketlerden 488 adet anket çalışma kapsamına dahil edilmiştir. Anketlerin geri dönüş oranı %98 olarak belirlenmiştir.

Çalışmamda elde veriler Diyarbakır iline bağlı ilçelerde 2021-2022 eğitim yılında Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde okuyan öğrencilere uygulanan ankette elde edilmiştir. Anket katılan öğrenciler sadece belli bir sınıftan seçilmeyip, basit tesadüfi örneklem yöntemi kullanılmıştır. Bu çalışma Diyarbakır iline bağlı ilçelerde muhasebe eğitimi alan öğrenciler ile sınırlıdır.

3.2. Yöntem

Çalışma da yüz yüze anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Çalışma kapsamında belirlenen anketler Diyarbakır İlinin ilçelerinde yer alan Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde eğitim gören öğrenciler üzerinde uygulanmıştır. Anket formlarından elde edilen sonuçlar SPSS programı kullanılarak istatistiki analizler yapılmıştır. Analizler tablolar halinde sunularak yorumlama yapılmıştır.

4. ÇALIŞMANIN BULGULARI

Çalışmanın bu bölümünde frekans analizleri sonucunda öncelikle katılımcıların demografik özelliklerine yönelik analizler gerçekleştirilmiştir. Daha sonra ise çalışma kapsamında belirlenen ifadelere verilen cevaplar doğrultusunda çalışma bulguları açıklanacaktır.

4.1. Demografik Özelliklere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmaya katılan öğrencilerin demografik özellikleri ve meslek liselerine ilişkin bilgiler tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Tanımlayıcı İstatistikleri

Cinsiyet	Frekans	Oran %	Ailedeki Üye Sayısı	Frekans	Oran %
Bayan	380	77,9	3 kişi ve altı	44	9,0
Erkek	108	22,1	4-5 kişi	264	54,1
Toplam	488	100,0	6 ve daha fazla kişi	180	36,9
Yaş	Frekans	Oran %	Toplam	488	100,0
16 yaş altı	172	35,2	Lise Sonrası		
17 yaş ve üzeri	316	64,8	Düşünülen Eğitim Bölümü		
Toplam	488	100,0	Muhasebe	116	23,8
			Diğer	372	76,2
			Toplam	488	100,0
Meslek Lisesi Seçim Durumu	Frekans	Oran %	Meslek Lisesini Kendi Kararı ile Seçme Nedeni	Frekans	Oran %
Aile kararı ile	226	46,3	Üniversiteyi kazanamaması bile iş bulma imkanının olması Bu tür lisede dada	300	61,5
Kendi kararı ile	100	20,5	başarılı olacağım düşüncesi Okul sonrası	100	20,5
Arkadaş etkileşimi ile	34	7,0	muhasebe mesleğini yapma düşüncesi	76	15,6
Diğer nedenler	128	26,2	Diğer	12	2,5
Toplam	488	100,0	Toplam	488	100,0

Tablo 1'e göre araştırmaya katılan öğrencilerin büyük çoğunluğunu bayan öğrenciler oluşturmaktadır. Ayrıca katılımcıların yarısından fazlasının 17 yaş üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun ailede dört ve daha fazla kişi ile birlikte ikamet ettiği tespit edilmiştir. Katılımcıların çoğu liseyi bitirdikten sonra lisans eğitiminde farklı bir bölümde okumak istediklerini bildirmiştir. Araştırmaya katılan öğrencilerin yarısına yakınının ailesinin isteği üzerine

meslek lisesine gittiğini belirtmiştir. Kendi isteğiyle meslek lisesine giden katılımcıların en önemli nedenini üniversiteyi kazanamadıkları takdirde kolay bir şekilde iş bulacaklarına inandıkları tespit edilmiştir. İkinci sırada ise öğrencilerin normal veya daha farklı liselerde başarılı olamayacakları düşüncesiyle meslek lisesini tercih ettikleri görülmektedir.

5.2. Katılımcıların Muhasebe Eğitimi Algılarına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Katılımcıların muhasebe eğitiminden beklentileri ve görüşlerinin belirlenmesi amacıyla oluşturulmuş olan ifadelere verilen cevaplar tablolar halinde sunulmuştur. Tablo 2 araştırmaya katılan öğrencilerin ifadelere verdikleri cevaplara yönelik istatistiki bilgiler içermektedir.

Tablo 2: Katılımcıların Muhasebe Eğitimi Algılarına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

<i>İfadeler</i>	<i>Kesinlikle Katılmıyorum</i>	<i>Katılmıyorum</i>	<i>Kararsızım</i>	<i>Katılıyorum</i>	<i>Kesinlikle Katılıyorum</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Standart Sapma</i>
Ders araç gereçlerimi (ders kitabı, defter, ... vb) tam olarak getiriyorum.	16 (3,3)	28 (5,7)	20 (4,1)	184 (37,7)	240 (49,2)	4,23	0,93
Ders kitapları, muhasebe alanı için yeterli bilgi içeriyor.	40 (8,2)	80 (16,4)	104 (21,3)	204 (41,8)	60 (12,3)	3,34	1,14
Ders kitaplarındaki bilgiler seviyemize uygundur.	40 (8,2)	96 (19,7)	100 (20,5)	192 (39,3)	60 (12,3)	3,27	1,16
Ders kitaplarındaki bilgileri güncel buluyorum.	24 (4,9)	76 (15,6)	136 (27,9)	192 (39,3)	60 (12,3)	3,38	1,05
Okulda eğitimini aldığımız muhasebe derslerinin ders saatlerini yeterli buluyorum.	28 (5,7)	76 (15,6)	52 (10,7)	228 (46,7)	104 (21,3)	3,62	1,15

Okulumuzun muhasebe araç ve gereçleri (bilgisayar donanımı, basılı evrak... vb) muhasebe eğitimini karşılamaya yeterlidir.	28 (5,7)	60 (12,3)	96 (19,7)	236 (48,4)	68 (13,9)	3,52	1,06
Ders programlarında yer alan meslek dersleri sayıca yeterlidir.	24 (4,9)	60 (12,3)	68 (13,9)	272 (55,7)	64 (13,1)	3,59	1,02
Okul laboratuvarlarını mesleki eğitimimi geliştirmek için kullanabiliyorum.	60 (12,3)	76 (15,6)	80 (16,4)	208 (42,6)	64 (13,1)	3,28	1,23
Ders öğretmenlerinin mesleki bilgilerini yeterli buluyorum.	32 (6,6)	44 (9,0)	44 (9,0)	248 (50,8)	120 (24,6)	3,77	1,11
Muhasebe dersleri işlenirken ders anlatım teknikleri (anlatım soru cevap, anlatım, defter veya faturalar üzerinde uygulamalar... vb) kullanılmaktadır.	12 (2,5)	48 (9,8)	92 (18,9)	244 (50,0)	92 (18,9)	3,72	0,95
Dersler güncel bilgilerle örneklandırılarak anlatılmaktadır.	8 (1,6)	48 (9,8)	60 (12,3)	276 (56,6)	96 (19,7)	3,83	0,91
Verimli ders işlenmesi açısından sınıf mevcudumuz yeterlidir.	16 (3,3)	56 (11,5)	56 (11,5)	264 (54,1)	96 (19,7)	3,75	1,00
Okulda aldığımız muhasebe eğitimi sonucunda kendimi muhasebe işlemlerini (belge düzenleme, defterlere kayıt... vb) yapabilecek seviyede görüyorum.	40 (8,2)	124 (25,4)	192 (39,3)	80 (16,4)	52 (10,7)	2,88	1,11
Muhasebe ile ilgili dersleri kolaylıkla anlayabiliyorum.	36 (7,4)	88 (18,0)	140 (28,7)	176 (36,1)	48 (9,8)	3,22	1,09

Bilgi teknolojileri, muhasebe dersleri işlenirken (anlatım, anlatım-soru cevap, laboratuvar uygulaması) kullanılmaktadır.	12 (2,5)	56 (11,5)	72 (14,8)	232 (47,5)	116 (23,8)	3,78	1,01
Ders öğretmenleri öğrencilere sorular sorarak derse katılmalarına katkıda bulunur.	16 (3,3)	24 (4,9)	56 (11,5)	288 (59,0)	104 (21,3)	3,90	0,90
Ülkemizde mesleki eğitime gereken önem verilmektedir.	72 (14,8)	144 (29,5)	124 (25,4)	116 (23,8)	32 (6,6)	2,77	1,17
Ülkemizde meslek liselerinin önemi her geçen gün artmaktadır.	68 (13,9)	104 (21,3)	140 (28,7)	136 (27,9)	40 (8,2)	2,95	1,16
Mezun olduğumda bölümümle ilgili bir alanda çalışmayı düşünüyorum.	76 (15,6)	108 (22,1)	136 (27,9)	120 (24,6)	48 (9,8)	2,90	1,22
Muhasebe ile ilgili güncel konular ilgimi çekiyor.	52 (11,5)	104 (21,3)	132 (27,0)	152 (31,1)	44 (9,0)	3,04	1,16
Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesinde aldığınız muhasebe eğitiminin üniversitede alacağınız muhasebe eğitimine katkısı olacaktır.	52 (10,7)	28 (5,7)	88 (18,0)	256 (52,5)	64 (13,1)	3,51	1,12
Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesinden mezun olmanın iş sahibi olmada faydası olacaktır.	24 (4,9)	52 (10,7)	104 (21,3)	228 (46,7)	80 (16,4)	3,59	1,16
Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesinde okumaktan memnunum.	120 (24,6)	108 (22,1)	100 (20,5)	88 (18,0)	72 (14,8)	2,78	1,13
Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesinde aldığım muhasebe eğitiminin üniversitede alacağım muhasebe eğitimine faydası olacağını düşünüyorum.	32 (6,6)	52 (10,7)	104 (21,3)	248 (50,8)	52 (10,7)	3,48	1,19

Bugün seçme hakkına sahip olsam tekrar bu tür bir lise seçerdim.	56 (11,5)	52 (10,7)	128 (26,2)	180 (36,9)	72 (14,8)	3,27	1,03
Muhasebe dersinde bilgi teknolojileri kullanımı iş ve meslek hayatındaki uygulamalar açısından yeterlidir.	28 (5,7)	60 (12,3)	112 (23,0)	216 (44,3)	72 (14,8)	3,50	1,04

Tablo 2 dikkate alındığında katılımcıların çalışma kapsamında belirlenmiş olan ifadelere genel olarak katıldığı görülmektedir. Fakat özellikle almış oldukları eğitim kendilerine katma değer sağlamadığı görüşünde oldukları görülmektedir. Ayrıca ülkemizdeki muhasebe eğitimi ve meslek liselerine gereken önemin verilmediği konusunda hem fikir oldukları tespit edilmiştir. Özellikle öğrencilerin okulda kullanacağı araç ve gereçleri tam olarak tedarik ettiği ve okul tarafından yeterli düzeyde eğitim ve öğretime katkı sağlandığını belirtmiş olmalarına rağmen, şuan veya mezun olduklarında muhasebeye ilişkin faaliyetlerde kendilerini yetersiz buldukları belirtilmiştir. Bu durum dikkatli bir şekilde analiz edilmelidir. Öğrencileri bu yetersizliğinin verilen eğitim mi yoksa kişisel durumlardan mı kaynaklandığı belirlenmelidir. Bu şekilde öğrencilerin muhasebe mesleğini yapmak istemedikleri görülmektedir.

Diğer bir taraftan araştırmaya katılan öğrencilerin mezun olduktan sonra almış oldukları eğitimin kariyerlerine katkı sağlayacağı görüşünde hem fikirdirler. Özellikle öğrencilerin bilgi teknolojilerin muhasebe eğitiminde kullanılmasının mezuniyet sonrası iş yaşamlarında katkı sağlayacağı konusunda olumlu görüşte bulunmuşlardır. Bilgi teknolojileri artık iş yaşamının vazgeçilmez unsuru olmasından dolayı öğrencilerin okullarda bilgi teknolojileri ağırlıklı eğitimin önemi oldukça büyüktür.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışma Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerindeki öğrencilerin muhasebe eğitime ilişkin beklentiler ve sorunlarının belirlenmesini amaçlamıştır. Bu amaçlar Diyarbakır İline bağlı ilçelerde muhasebe eğitimi alan öğrenciler tarafından elde edilen veriler doğrultusunda şu sonuçlara ulaşılmıştır.

Çalışmaya katılan öğrencilerin büyük çoğunluğunun aile veya farklı bir faktör nedeniyle mesleki ve teknik liselerinde eğitim aldıklarını belirtmiştir. Bu sonuç öğrencilerin istemeyerek bu liselerde eğitim gördüğü sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca bu liselerden mezun oldukları takdirde muhasebe ile ilgili bölümden farklı bir alanda eğitim görmek istedikleri tespit edilmiştir. Dolayısıyla bu sonuç öğrencilerin muhasebe bölümlerine ilgilerinin düşük düzeyde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca kendi isteğiyle bu liselerde eğitim gören öğrencilerinde üniversite sınavlarında başarısız olacakları düşüncesiyle meslek liselerine kayıt yaptırdıkları görüşü hâkimdir. Kısaca mesleki ve teknik liselerin üniversite hayali kuramayan gençlerin tercih ettiğini söylemek mümkündür. Bununla birlikte bu öğrencilerin kariyer planlarında muhasebe mesleğinin olmadığı da çalışma ifadelerine verdikleri cevaplar neticesinde belirlenmiştir.

Çalışma kapsamında belirlenen ifadelere öğrencilerin kararsız kaldıkları tespit edilmiştir. Öğrencilerin eğitim gördükleri liseden memnun olmadıkları, aldıkları eğitim neticesinde yeterli olmadıkları görüşüne sahip oldukları tespit edilmiştir. Özellikle mesleğe yönelik ifadelerde olumsuz düşüncelerin olduğu görülmektedir. Fakat öğrencilerin kendilerine yönelik ifadeler, okula ilişkin ve ders materyallerine ilişkin ifadeler olumlu cevaplar verdikleri gözlemlenmiştir. Öğrencilerin okullardaki imkânların yeterli olduğu, eğitimcilerin mesleki ve teknik anlamda sıkıntısının olmadığını ve eğitim materyallerin yeterli olduğunu düşünmektedir. Özellikle öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik olumsuz

tutumlarının nedeninin araştırılması önem arz etmektedir. Bu çalışmada belirli ifadelerle ölçmek güçtür. Dolayısıyla öncelikli olarak eğitimcilerin öğrencilere yeterli düzeyde bilgilendirme yapmaları önem arz etmektedir. Kulaktan dolma bilgiler ile veya mesleğin itibarına yakışmayan meslek mensuplarının davranışlarından etkilenen öğrencilerin yeterli düzeyde iletişim kanalları kullanılarak doğru bilgilendirmeler yapılmalıdır. Bu konuda okullardaki rehberlik servislerine ve mesleki eğitimcilere büyük iş düşmektedir.

Çalışma kapsamında belirlenen ifadelere verilen cevaplar neticesinde en dikkat çekici noktanın öğrencilerin muhasebe eğitimine ve mesleğine gereken önemin verilmediği konusunda fikirlerinin oluşmasıdır. Özellikle bu durum günümüzde muhasebe mesleğini icra edebilmek için gerekli ruhsat alımının zorluğu, meslekte risk faktörünün yüksek oluşu, mesleğin itibarsızlaşması gibi nedenlerden dolayı meslek olarak tercih edilmediği de önemli faktörler olarak sıralanabilir. Ayrıca öğrencilerin yeterli donanımına sahip olmadan mezun oldukları, verilen eğitimlerin bilgi teknolojilerinden yeterince yararlanılma imkânının olmaması, meslek mensuplarının mesleğin itibarsızlaşmasına (ruhsatsız çalışma, etik kaygıların olmayışı, haksız rekabet vs.) katkı sağlamaları nedeniyle öğrencilerin muhasebe mesleğine bakış açılarının olumsuz oldukları görülmektedir. Bu sonuç öğrencilerin eğitim gördükleri okuldaki eğitimcilerin yeterliliği, verilen materyallerin yeterli olması ve okulun imkânlarının yeterli düzeyde olduğunu belirttikleri görüşler ile çelişmektedir. Burada okul veya eğitimciden ziyade öğrenci bazlı bir sıkıntının olduğu görülmektedir. Özellikle günümüzde sadece mesleki ve teknik liseleri değil diğer liselerdeki öğrencilerin kendilerini yormadan mezun olma isteklerinin varlığı bilinen bir gerçektir. Dolayısıyla mesleki ve teknik liselerdeki öğrencilerin çalışmama, okuduğu bölümü veya liseyi yeterince ciddiye almama gibi sıkıntılar yaşanıldığı görülmektedir. bu ve benzeri sıkıntıların giderilmesinde hem

öğrenci hem de okul yönetiminin doğru iletişim kurması oldukça önemlidir.

Diğer bir önemli noktanın mesleki ve teknik liselerinden geçmişte erkek öğrenci nüfusunun çoğunlukta olduğu düşünüldüğünde günümüzde bu tarz liselere daha fazla oranda kız öğrencilerin eğitim görmek istedikleri tespit edilmiştir. Bu sonuç bir noktada bayan öğrencilerimizin meslek eğitimine daha fazla önem verdiği ve mesleki eğitim sonrasında hemen çalışma yaşamına girmek istedikleri düşüncesinden kaynaklı olabileceği düşünülmektedir. Başka bir nokta da ise üniversite eğitimini almak istememeleri veya kendilerini üniversite de eğitim görmekte yetersiz olabilecekleri düşüncesine sahip olmalarından kaynaklı olabileceği düşünülmektedir. Ayrıca bu bölgelerde bayan öğrencilerin yükseköğretimde eğitime izin verilmemesi, farklı şehirlerdeki üniversiteleri kazanmaları halinde gönderilememeleri gibi nedenlerden kaynaklı olduğu düşünülmektedir.

Kısaca mesleki ve teknik liselerin özellikle bilgi teknolojilerinden mümkün olduğunca ve etkin bir şekilde faydalanmaları, verilen eğitimin teoriden daha fazla pratiğe yönelik olması, mesleğin itibarsızlaşmasının önlemesi amacıyla mesleki etik derslerinin öneminin vurgulanması ve eğitimcilerin mesleki bilgi ve becerilerini geliştirmek amacıyla okullarda akademik destek sağlanması gerekmektedir. Bu destek üniversite-lise işbirliğine dayalı veya lise-meslek örgütleri işbirliğine dayalı olmalıdır. Ayrıca okullarda hizmet içi eğitimlerin ciddi bir şekilde ve özellikle muhasebe mesleğine yönelik ise etik kuralların önemine vurgu yapılarak gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir. Bu şekilde hem öğrencilerimizin muhasebe mesleğine bakış açılarının değişmesine, mesleğe olan ilgilerinin artmasına hem de eğitimcilerimizin piyasa odaklı öğrenci yetiştirmelerine imkan tanıyacaktır.

KAYNAKÇA

- Akbulut, H., Pekkaya, M. & Aksakaloğlu, H. (2014). Meslek Mensuplarının Bakış Açısıyla Ticaret Meslek Liselerindeki Muhasebe Eğitimi: Bursa İli Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 73-92. DOI: 10.25095/mufad.396459
- Aksakaloğlu, H. (2013). *Ticaret Meslek Liselerinde Verilen Muhasebe Eğitiminin Muhasebecilik Mesleğine Uygunluğu: Bursa İli Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Zonguldak.
- Arquero, J.L. & Tejero, C. (2011). How well adapted are accounting students for Bologna? A comparative analysis of learning styles of Spanish social sciences students. *EDUCADE: The Spanish Journal of Accounting, Finance and Management Education*, 2, pp. 145-156.
- Arquero, J.L., Fernández-Polvillo, C. & Joyce, J. (2017). Relationships Between Communication Apprehension, Ambiguity Tolerance And Learning Styles In Accounting Students. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 20(1). pp. 13–2
- Atmaca, M. & Çoşgun, N. (2014). Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi'ne Bağlı Meslek Yüksek Okullarında Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Motivasyonlarının ve Beklentilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4(1), ss.167 - 184.
- Aydoğan, B. (2018). *Mesleki Ve Teknik Anadolu Liselerinde Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu, Muhasebe Eğitiminden Beklentiler Ve Karşılaşılan Sorunlar: Çorum İli Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Çorum.
- Bay, M. M. (2010). *MEGEP Kapsamında Ticaret Meslek Liselerindeki Muhasebe Eğitimi Uygulamasında Karşılaşılan Aksaklıkla ve Çözüm Önerileri: Ankara Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü. Ankara.
- Bonwell, C. C., & Eison, J. A. (1991). *Active Learning: Creating Excitement in the Classroom*. ASHE-ERIC Higher Education Report, Washington DC: School of Education and Human Development, George Washington University.

- Byrne, M. & Flood, B. (2005). A Study of Accounting Students' Motives Expectations and Preparedness for Higher Education, *Journal of Further and Higher Education*, 29(2), pp.111-124.
- Cottell, P.G.J. & Milis, B.J. (1993). Cooperative Structures In The Instruction Of Accounting, *Issues Account Education*, 8(1), pp. 40-60.
- Çakır, N., Canbaz, S. & Gümüş, S. (2014). Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Muhasebe Eğitimindeki Algı ve Beklentilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Uzunköprü MYO Örneği, *Pazarlama ve Pazar Araştırmaları Dergisi*, 1(2), ss.78-94.
- Çamtosun, İ. (2008), *Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi Sürecinde Ticaret Meslek Liselerindeki Muhasebe Eğitiminin Meslek Yüksek Okullarındaki Muhasebe Eğitimine Etkileri: İstanbul'da Bir Alan Araştırması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Çiftçi, Y. & Çemrek, N. (2018). Ticaret Meslek Liselerinde Muhasebe Eğitimi: Muğla İli'ndeki Meslek Liseleri Üzerine Bir Araştırma, *Ömer Halis Demir Üniversitesi İİBF Dergisi*, 11(1), ss.192-208.
- Demirkan, Ş. (2001), *Muhasebe Eğitim Yöntemleri*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu.
- Gammie, E. & Joyce, Y. (2009). Competence-based approaches to the assessment of professional accountancy training work experience requirements: The ICAS experience. *Accounting Education: An International Journal*, 18 (4-5), pp. 443-466.
- Geiger M. A. & Ogilby, S. M., (2000). The First Course in Accounting: Students' Perceptions And Their Effect On The Decision To Major in Accounting, *Journal of Accounting Education*, 18 (2): 63-78.
- Gönen, S. (2016). Önlisans Düzeyinde Eğitim Gören Öğrencilerin Muhasebe Eğitiminden Beklentilere Yönelik İzmir ve Denizli İllerinde Bir Araştırma, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 8(2),ss. 67-78.
- Kalmış, H & Yılmaz, B. B. (2004). Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi İçin Yapılması Gereken Geliştirmeler, XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. Antalya.

- Karaca, M. (2003). *Yüksekokullarda Muhasebe Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Yolları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Zonguldak.
- Kaytmaz B. Ç. & Aslantürk, B.E. (2007). Kavram Haritaları ve Muhasebe Eğitimi, Yönetim Muhasebesi Uygulaması”, XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya
- Kırlioğlu, H. & Gökğöz, A. (2011). Ticaret Meslek Liselerinde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Stajyerlikte Karşılaştıkları Problemler ve Çözüm Önerileri: İstanbul Örneği. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 7(13), 131-146. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijmeh/issue/54852/751137>.
- Kunt, M. (1992). *Ticaret Lisesi Öğrencilerinin Denizli İli Muhasebe Bürolarında Yapmakta Oldukları Beceri Eğitimi Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar ve Bunların Okul Başarısına Etkileri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
- Otlu, F., Durmuş, A. F. & Solak, B. (2012). Meslek Yüksekokulları Muhasebe ve Vergi Bölümlerindeki Muhasebe Eğitimi ve Bölümün Geleceği Hakkında Bir Araştırma: Malatya Meslek Yüksekokulu Uygulaması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55), ss.35-49.
- Özgül, N. (1995). *İşletmelerde Staj Yapan Meslek Lisesi Öğrencilerine Staj Yaptıkları Kurumların Mesleki Etkilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Özkan, F. & Aksoy, C. (2015). Ticaret Meslek Lisesi Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin İşletmelerde Beceri Eğitimi Uygulaması, Gaziantep İlinde Bir Alan Araştırması, *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 6(12),ss. 283-305.
- Pehlivan, A & Karlıklı, M. (2018). Ortaöğretim Kurumlarında Verilen Muhasebe Eğitiminin Muhasebecilik Mesleğine Uygunluğunun Değerlendirilmesi, *Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1), ss.151-165.
- Pehlivan, E. (2008). *Ticaret Meslek Liselerinde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Memnuniyetini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi*.

- Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kütahya.
- Ruchala, L.V. & Hill, J.W. (1994). Reducing Accounting Students' Oral Communication Apprehension: Empirical evidence, *Journal of Accounting Education*, 12(4), pp. 283-303
- Soylu, S. (2014). *Mesleki Açık Öğretim Lisesi Muhasebe Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü. Ankara.
- Sürer, H.M. (2007). *Ticaret Meslek Liselerinde Muhasebe Eğitimi Muhasebe Eğitiminden Beklentiler ve Karşılaşılan Sorunlar*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Şendurur, U. (2020). Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Eğitiminden Beklentiler ve Karşılaşılan Sorunlar: Ağrı ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (86), 97-110 . DOI: 10.25095/mufad.710240
- Şengel, S. (2010). Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), ss. 81-94.
- Teixeira, C., Gomes, D. & Borges, J. (2015). Introductory Accounting Students' Motives, Expectations and Preparedness for Higher Education: Some Portuguese Evidence", *Accounting Education*, 24(2), pp.123-145.
- Tugay, O. (2014). Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Muhasebe Dersine Yönelik Algıları ve Muhasebe Öğretim Elemanlarından Beklentileri Üzerine Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinde Bir Araştırma, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(3), ss.49-68.
- Yardım, E. (2009). *Ortaöğretimde Muhasebe Eğitiminin MEGEP ile Yeniden Yapılandırılması Sonrası Öğrenci ve İşveren Memnuniyetinin İncelenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kütahya.
- Yılmaz, S. & Ciğer, A. (2004). Küreselleşme ve Önlisans Muhasebe Eğitiminde Kalite Arayışı, XXIII Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 19-23 Mayıs 2004.
- Yılmaz, Y. (2011). *İşletmelerdeki Beceri Eğitimi Uygulamasının Muhasebe Eğitimine Katkısı ve Erzurum İl Genelindeki Ticaret Meslek Liselerinde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrenciler Üzerinde Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Erzurum.

YÖNETİM KARARLARINDA GEÇERLİ MALİYET ANALİZİ: BİR VAKA UYGULAMASI

Dr. Serkan DEMİRKAN¹

GİRİŞ

İşletmeler bakımından her zaman karşı karşıya kalınan bir durum olan karar verme süreci; problemin tanımlanması ile başlayan, alternatiflerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile devam eden ve son olarak alternatifler arasından yapılan seçim ile sonlandırılır. Artan rekabet ve her şeyin çok hızlı geliştiği bir süreçte; kararların da buna paralel olarak hızlı bir şekilde alınması gerekmektedir.

Yönetim kararlarında geçerli maliyet analizi konusu; yönetim muhasebesinde alınan kararlarla ilgili olan kavramların dikkate alınarak yapılacak karar verme analizidir. Bu karar verme sürecinin sonucunda yönetim işletmenin karlılık ve/veya maliyet kararları açısından optimum olacak kararı vermeye çalışacaktır. Yapılacak analizlerle işletmenin optimum çalışması sağlanarak verimliliği, karlılığı ve sürdürülebilirliği artan ve devam eden bir organizasyon oluşturulmuş olmaktadır.

1 sdemirkan55@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-0641-7336

Yönetim kararlarında geçerli maliyet analizi; yönetim muhasebesinin önemli konularından biri olmakla birlikte konunun daha ilgi çekici ve öğretici bir şekilde olması açısından vak'a biçiminde ifade edilmesi önemli görülmektedir. Bu bağlamda çalışmada öncelikle yönetim muhasebesinde alınan kararlara değinilmiş, sonrasında vaka çalışması yapılmıştır. Vaka çalışması yönetimin karşılaştığı iki olayla ilgili çözümleri ifade ederek yönetim muhasebesi bağlamında alınan kararları göstermektedir.

1. ÖZET LİTERATÜR

Öncelikle yönetim muhasebesi içerisinde yer alan ve karar verme süreçlerinde işletmede önem kazanan maliyet türleri hakkında yapılan çalışmalar taranmıştır.

Güneş, fırsat maliyeti kavramını açıklarken, tercihlerin ve ortaya çıkan fedakârlığa değinmiştir (Güneş, 1997: 80). Tarakçı ve Göktaş Batık maliyeti açıklarken, batık maliyetlerin işletmenin ileride alacağı kararlarda etkili bir rol oynayacağını savunmuştur (Tarakçı ve Göktaş, 2021: 58-59). Yükçü, geçerli maliyetlere dikkat etmemenin, hatalı kararları beraberinde getireceğini açıklamıştır (Yükçü, 2014: 20-21). Ek maliyetler ise Akdoğan'a göre tercihlerin farklılığı durumunda yarattığı toplam maliyetteki değişimlerdir (Akdoğan, 2000: 15). Büyükmirza (2021) maliyet ve yönetim muhasebesi adlı çalışmasında yönetim muhasebesi sürecini, yönetim kararlarında geçerli maliyet analizlerini ve ilgili diğer konuları ayrıntılarıyla ifade etmiştir.

Özer vd. (2004) çalışmalarında satın alma ve kiralama karar alternatiflerini vaka çalışması kapsamında incelemiştir. Net bugünkü değer (NBD) yöntemi kullanılarak yapılan analizler, öz kaynak ve yabancı kaynak kullanımı yönünde verilecek kararların, gerek amortisman ayırma yöntemleri gerekse yeniden değerlendirme uygulamasından önemli ölçüde etkilendiği ve banka kredisiyle satın almanın çoğu durumda diğer

finanslama alternatiflerine oranla daha avantajlı bir konum yarattığı sonucunu ortaya koyduğunu ifade etmişlerdir.

Akgemci (2008) çalışmasında Kahramanmaraş'ta bulunan imalat işletmelerinde yönetimin karar süreçlerinde maliyet ve muhasebe bilgi sürecine verilen önem ölçüsü değerlendirilmiştir. Yapılan analizlerle yönetim kararları için muhasebe bilgi siteminden elde edilen verilerin genel olarak önem arz ettiği ifade edilmiştir.

Arslan (2017) çalışmasında yönetim kararlarının geçerli maliyet analizlerine alternatif bir araç olarak bulanık TOPSIS (Technique for Order Preference by Similarity to Ideal Solution) yöntemi ile üretim işletmeleri üzerinde inceleme yapmıştır. Bu yöntemin kullanılabilir olduğunu ifade etmiştir.

Altaş (2019) çalışmasında stratejik maliyet yönetimi açısından fiyatlandırma konusunu incelemiş, stratejik maliyet yönetiminin karar verme sürecindeki önemini içsel ve dışsal birtakım analizler yaparak ifade etmeye çalışmışlardır.

Yükçü vd. (2021) çalışmalarında 1919 yılında Scapa Flow denizinde yaşanan gemi batırma vakasında ve benzer gemi batırma vakalarında alınan gemi batırma kararlarını, yönetim muhasebesinde uygulanan karar analizleri ile analiz etmişlerdir. Sonuç olarak; yönetim muhasebesinin parasal unsurları ele alırken, parasal olmayan diğer unsurlara da önem vermesinin, yapılan karar analizlerinin savaşlar gibi toplumsal olaylara uyarlanmasına olanak sağladığını ifade etmişlerdir.

2. PARASAL – PARASAL OLMAYAN GETİRİ VE MALİYETLER

İşletme yönetimi tarafından herhangi bir olay veya işlem için verilecek kararlar neticesinde edinilecek getiriler yalnızca parasal nitelikte olmayabilir. Parasal getirilerin yanı sıra, bireye ya da topluma göre değeri değişen ve parasal niteliği olmayan, parayla ölçülemeyen getiriler de bulunmaktadır. Bu getirileri, parasal niteliği olmayan getirilerden ayıran en temel

nokta, getiriye elde edecek birey veya topluma göre sübjektiflik içermesi ve parasal karşılığının bulunmamasıdır. (Yükçü vd., 2021:13).

Getirilere benzer şekilde maliyetlerinde parasal olmayan nitelikleri vardır. Literatüre bakıldığında maliyet tanımları genellikle parayla ölçülme üzerinde yoğunlaşmaktadır. Yapılan tanımlar kâr, istikrar ve benzeri genel amaçları olan işletmeler bağlamında yapılmaktadır. Maliyet kavramı birey veya toplum yaşamında yalnızca işletme içinde değil, bütün alanlarda hem parasal hem de parasal olmayan bir biçimde varlığını sürdürmektedir. Parasal olmayan maliyetler de bu yaşam seyri içerisinde bireylerin, toplumların özelleştirdiği maliyetlerdir. Örneğin bir toplumun bir olay sonucunda kendisine has bir değerinin zarar görmesi, kaybedilmesi bir maliyettir. Parasal olmayan maliyetler tüm dünya tarafından kabul görmüş; saygınlık, onur gibi değerlerin kayıpları ile de zuhur edebilmektedir. Parasal olmayan maliyetlere verilebilecek en temel ve nesnel örnek insan kayıplarıdır. Çalışan insanlar işletmelerde parasal bir maliyet unsuru olarak görülse de örneğin bir savaşta hayatını kaybettiğinde parasal olmayan bir maliyet söz konusu olmaktadır. Kısaca parasal maliyetler ile parasal olmayan maliyetler arasında ki fark aynı getiriler gibi parayla ölçülemeyen değere sahip olmasıdır. Bir durum karşısında taraflar bir karar vermeden parasal değerleri hesaplarken parasal olmayan değerleri de hesaba katmalıdırlar. Bu verilecek kararlarda daha doğru seçim yapılmasını kolaylaştırır (Yükçü vd., 2021:13-14).

3. YÖNETİM MUHASEBESİNDE ALINAN KARARLARLA İLGİLİ KAVRAMLAR

Yönetim muhasebesini öteki muhasebe dallarından ayıran en önemli özelliklerden birisi finansal olmayan olayları da karar verme analizlerinde kullanmasıdır. Ayrıca, yönetim strateji ve hedeflerinin farklılaşması ile karar verme sürecinde maliyetlerin etkisinin önem derecesi de değişen bir hal almaktadır. Yönetim

kararları son kararlar olduğundan rapor edilen maliyetler ve getirilerin çok değişik açılardan ele alınması ve amaçlara uygun olması önemlidir. Bu bağlamda yönetim muhasebesi sistemi kapsamında maliyet kavramları çeşitlilik kazanmaktadır (Yükücü vd., 2021:14).

3.1. Batık Maliyetler

Batık maliyetler, geçmiş dönemde katlanılan maliyetlerdir. Katlandıktan sonraki dönemlerde alınacak kararlar, batık maliyetler üzerinde etki yaratmamaktadır. Batık maliyetler; çoğunlukla geçmişe ait verilmiş bir kararla ilgili olduğundan, bugün verilecek kararlarda etkisi olmayacağından tarihsel maliyet olarak da ifade edilebilir (Akdoğan, 2000:15). Örneğin bir işletme üretimini yapılması düşünülen bir ürün için araştırma-geliştirme maliyetlerine katlanmıştır. Daha sonra bu ürünü üretme kararından vazgeçen işletme için öncesinde katlandığı araştırma-geliştirme batık maliyetlerdir. İşletmenin almış olduğu üretip üretmeme kararları, katlanılan araştırma-geliştirme maliyetlerini değiştirmemektedir. Bu durumun aksine; batık maliyetler karar sürecini etkileyebilirken, alınan kararların batık maliyetlere etkisi olmaz. Tarihi maliyet olarak da adlandırılan batık maliyetler, işletmelerin gelecekle ilgili alacakları kararlarında önemli bir faktördür. (Tarakçı ve Göktaş, 2021: 58-59).

3.2. Geçerli ve Geçersiz Maliyet

Geçerli maliyetler; farklı kararlar, yöntemler veya seçenekler doğrultusunda değişebilen maliyetlerdir. Örneğin bir ürünün üretiminde iki farklı teknik belirlenmiştir. Birinci teknik ile ürünler için ambalaj maliyeti adet başına 1 TL'dir. İkinci tekniğin kullanımı ile ortaya çıkan ambalaj maliyeti ise adet başına 0,6 TL'dir. Burada iki seçenek arasında maliyetlerde bir fark ortaya çıkmakta olduğu için ambalaj maliyeti geçerli bir maliyet olmaktadır. Geçersiz maliyetler ise farklı seçeneklere tepkisiz kalan maliyetlerdir. Yukarıdaki örnekten yola çıkarak; Her iki teknikte de ambalaj maliyeti 1 TL oluyor ise ambalaj maliyeti

geçersiz bir maliyet olmaktadır. İki farklı kararında maliyet üzerinde bir fark yaratmaması nedeniyle bu geçersiz maliyet durumu bir bakıma batık maliyetlere de benzemektedir. Alınan kararlarda geçerli maliyetlerin yerine geçersiz maliyetlerin dikkate alınmaması gereklidir. Asıl etkiyi yaratacak geçerli maliyetlerin arka planda kalması, kararların da hatalı olmasına yol açabilmektedir (Yükücü, 2014: 20-21).

Karar verme süreçlerinde bir maliyetin geçerli maliyet olarak nitelendirilebilmesi için; gelecekte gerçekleşebilme beklentisi olan bir maliyet olması, karar seçenekleri arasında farklı tutarlarda olması lazımdır (Gürsoy, 1999:423). Bu nitelikleri taşıyan geçerli maliyetler karar verme sürecinde iki farklı şekilde uygulanabilir. Bunlar fırsat maliyeti ve ek maliyetlerdir (Büyükmirza, 2008:567).

3.2.1. Fırsat Maliyeti

Fırsat maliyeti, seçilen durumun alternatiflerinin maliyetidir. Seçilmeyen işlemin maliyeti ile ortaya bir fedakârlık çıkmaktadır (Güneş, 1997: 80). Örnek vermek gerekirse, gideceği yere taksi kullanmak yerine yürüyerek giden bir insan için, taksiye ödeyeceği para bir fırsat maliyetidir. Eğer kişi taksi kullanarak gitseydi, bu sefer de yürürken tüketeceği enerjisi ve zamanı bir fırsat maliyeti olacaktı. Bu durumda kişi enerjisi ve zamanından fedakârlık etmiş olmaktadır. Karar alma aşamasında fırsat maliyetlerinin hesaplanması gereklidir. Seçeneklerin fırsat maliyetlerinin bilinmesi ve hesaplanabilmesi önemlidir. Fırsat maliyetleri sadece parasal nitelikte olmamaktadır. Yönetimin hedefleri sadece parasal kazançlarla sınırlı kalmayabilir. Bu nedenle fırsat maliyetinin parasal veya miktara dayalı olmayan çeşitleri bir öznelilik içermektedir.

Fırsat maliyeti, alternatifler arasında yapılan seçim nedeniyle, seçilmemiş olan en iyi alternatifin vazgeçilen net yararı olarak ifade edilebilir. Vazgeçilen seçeneklere ait olan fırsat maliyetleri muhasebe kayıtlarında bulunmazlar. Bunun nedeni; gerçekleşen kazanç ve işlemlerin kayda tabi

olması gerekliliği, fakat vazgeçilen ya da kaçırılan kazancın saptanması zor olması açısından kayda alınma durumu olmaz. Bu bağlamda; kayıtlara geçirilemediği için de fırsat maliyetinin belgelendirilmesi zordur (Horngren ve Foster, 1991, s. 376).

3.2.2. Ek Maliyetler

Ek Maliyet, seçenekler arasında tercih farklılığı sonucunda toplam maliyetlerde ortaya çıkan değişimler olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2000: 15). Örneğin, işletme üretimini 5 ton yaptığı mamulü için üretimi 8 tona çıkardığı zaman toplam maliyetleri 250.000 TL'den 400.000 TL'ye yükselmektedir. Aradaki fark olan 150.000 TL ek maliyet olmaktadır. İşletme üretim kapasitesini artırma tercihinde bulunmuş ve ek maliyete katlanmıştır. Esasında burada işletmenin üretim kapasitesinin 8 ton üretim yapmaya elverişli olduğu varsayılarak hareket edilmiştir. Ayrıca ek maliyetler unsuru değişken maliyet üzerinden gelmektedir. İşletmenin mevcut kapasitesinin 8 tonun altında olması, bir takım kapasite arttırıcı sabit maliyetlere katlanmasını gerektirecekti. Bu halde de ek maliyetler hem sabit hem de değişken maliyetler ile ortaya çıkacaktır (Yükçü, 2014: 20).

3.3. Kontrol Edilebilir - Kontrol Edilemeyen Maliyetler

Kontrol edilebilir maliyetler, işletme yöneticilerinin verecekleri kararlardan etkilenebilen maliyetler olarak ifade edilebilir. Verilen kararlar neticesinde maliyetler artış veya azalış gösterebilir. Örneğin, üretim hattında bulunan makinelerden birisinin devre dışı bırakılması sonucunda bu makineden kaynaklanan elektrik ve işçi maliyetleri üzerinde azalış sağlanabilir. Maliyetin kontrol edilebilir olması demek ilgili yöneticinin ilgili maliyet üzerinde sorumluluk ve yetkisinin olmasını gerektirir.

Kontrol edilemeyen maliyetler ise, yöneticinin kararlarından etkilenmeyen maliyetler olarak ifade edilebilir. Verilen örnekte yönetici, üretim hattıyla ilgili bir yöneticidir. Bu bağlamda pazarlama bölümüyle ilgili bir yöneticinin üretim bölümüne ait

kararla ilgili sorumluluk ve yetki sahibi olmadığı için, üretim işçileri ve makine elektrik giderleri üzerinde bir kontrolü de olmayacaktır. Bunların yanı sıra işletme bir bütün olarak düşünülürse kontrol edilemeyecek maliyetler vardır. Bu maliyetlere vergi maliyetleri ve hammadde fiyatlarında değişimlerden kaynaklanan maliyetler örnek verilebilir (Yükçü vd., 2021:15).

4. VAKA UYGULAMASI: İKİ VAKA BİR HİKAYE

Hasan Bey; Ankara'da işletme bölümünü okurken; öğrendiği bilgiler sayesinde ve okuduğu yaşam öykülerinden ilham alarak; mezun olduktan sonra bir işletme kurmayı, üretim sektöründe faaliyet göstermeyi ve ülkesinin ekonomisine katkıda bulunmayı hedeflemişti. Gün geldi mezun oldu fakat elinde sermayesi olmadığından hayallerini gerçekleştirmek adına adım atamadı ve hayallerini bir süreliğine ertelemek zorunda kaldı.

Mezun olduktan sonra iş sınavlarına giren ve başarılı bir öğrenim geçmişi olan Hasan Bey açılan bir çok iş sınavında başarılı oldu fakat ilerlerde şirketi ile ilgili hayallerine adım attığında şirketi bütün yönleriyle iyi değerlendirebilip okuyabilmek için buna yardımcı da olabilecek hesap uzmanlığı mesleğini tercih etti. Bu mesleğin hem ücreti hem de sunduğu olanaklar fevkaladeydi. Meslekte 2 yılını doldurduktan sonra tanıştığı hanımefendiyle evlenme kararı aldı. Hanımefendi Ankara'da plastik döküm fabrikası olan bir ailenin tek kızıydı. Ailesi ileri görüşlü karaktere ve idealistliğe önem veren bir aileydi bu nedenle kızlarının Hasan Beyle evlenmesine mani olmanın ötesinde evlenmelerine olumlu bakmışlardı. Hasan Bey'in ailesi Kırıkkale'de yaşayan mazbut bir aileydi. 2 kız kardeşi 1 erkek kardeşi vardı. Babası öğretmen annesi ev hanımıydı. Çocuklarının eğitimine önem veren bir aileydi. Hasan Bey'in 2 kız kardeşi doktor erkek kardeşi ise hukuk fakültesi mezunudur. Onlar başta Hasan Bey'in Feride hanımla evliliğinde tereddüt yaşasalar da Feride Hanım'ın ailesinin yaklaşımı ve oğullarının hayatına saygı duyduklarından dolayı bu evliliği onayladılar. Hasan Bey ile Feride Hanım Ankara'da X Otel'de nikahlandılar.

Feride Hanım Endüstri Mühendisliği mezunu yüksek lisansını Amerika'da yapmış sayılarla arası iyi olan, diksiyonu güzel olan, zeki bir hanımdı. Okulunu okurken aile şirketine staj biçiminde çalışmış plastik döküm yapan şirketlerinde; üretim departmanı başta olmak üzere pazarlama ve muhasebe finansman departmanlarında da bulunmuştur. Tahsilini bitirdikten sonra ise 2 yıl kadar daha fabrikasının üretim bölümünde çalışmış ve sonrasında Yönetim Kurulu Üyesi olarak iş hayatına devam etmeye başlamıştır. Hasan Bey ise Hesap uzman yardımcısı olarak başladığı meslek hayatında yeterliliğini vererek hesap uzmanı olmuş başarılı bir şekilde kariyerini sürdürmüştür. Feride Hanım'ın Babası Kamil Bey; Hasan Bey'i çok sevmekte ve takdir etmektedir ve onunla sohbetlerinde üretim sektörü hayallerini dinlemekte özel teşebbüste etkin biri olmak istediğini dinlemekte aslında bunları duymak hoşuna gitmektedir. Çünkü Hasan Bey damadının şirketine önemli bir pozisyon işgal edeceğini ve onunla şirketin daha iyi duruma gelebileceğini düşünmektedir.

Kamil Bey bir gün otururken ona şirketine çalışma teklifi sunmuş ve üretimden sorumlu genel müdür yardımcılığı pozisyonunu teklif etmiştir. Hasan Bey yapılan teklife şaşırmış, sevinmiş ama biraz da tedirgin olmuştu. Bu bir aile şirketiymi ve karısı yönetim kurulu üyesiydi. İşler konusunda profesyonel olmaktan çıkılması durumunda bunun olumsuz yanlarının olacağını düşündü. Diğer taraftan özel sektörde üniversiteden beri hayalini kurduğu bir ortamda hem de yönetici olarak çalışmak onu heyecanlandırıyordu. Biraz düşünmek istedi. Hasan Bey bir haftalık bir düşünme dönemi içerisinde eşiyile konuşmuş çekincelerinden bahsetmiş, Feride hanım ise eşini çok iyi anladığını fakat eşinin işinde çok başarılı olacağını da bildiği için kendisinin şirkete katılmasının sinerji yaratacağını ifade etmiş ve profesyonel bir iş ortamları olduğunu bunu kendisinin de yaşayarak öğreneceğini ifade etmiştir. Böylece Hasan Bey Kamil Beyin teklifine olumlu yanıt vererek ve şirketin diğer yönetim kurulu üyelerinin de onayı alınarak

finansman biriminden sorumlu genel müdür yardımcısı olarak göreve başlamıştır. Bu arada yeri gelmişken Feride Hanımların sahip oldukları şirketten bahsetmek gerekirse;

Şirket 1975 yılında Feride Hanım'ın babası Kamil Hiçşaşmaz ve 4 kardeşi Adil Hiçşaşmaz, Ahmet Hiçşaşmaz, Mustafa Hiçşaşmaz, Ragıp Hiçşaşmaz olmak üzere 5 ortaklı olarak ŞAŞMAZ A.Ş. adı altında Ankara Merkezli olarak kurulmuştur. Şirketin sermayesi bugünün değeriyle 10.000.000 TL'dir. Ortaklar sermayeye eşit oranda katılmıştır. Şirketin faaliyet alanı plastik dökümüdür. Şirketin merkezi Ankara'dadır. Şirketin Yönetim Kurulu Başkanı Kamil Hiçşaşmaz'dır.

Hasan Bey diğer genel müdür yardımcılarını, genel müdür ve yönetim kurulu üyeleriyle tanıştıktan sonra kendi bölümünü tanımak için de bir toplantı düzenledi. Üretimle ilgili genel bilgileri almak için bölüm müdürü Akın Bey'e rapor hazırlanmasını talimat verdi.

Hasan Bey raporları inceledi, şirketi yakından tanımaya çalıştı, karlılık raporları, maliyet raporları, kapasite raporları derken şirkete de baya alışmaya başlamıştı. Hasan Bey şirketi daha karlı hale getirmek ve yurt içindeki başarısını yurtdışında da satış yaparak perçinlemek istiyordu. Bu fikrini üst yönetimle paylaştığında üst yönetimden de destek görüyordu. Hasan Bey kapasite raporlarına baktığında halen yüzde 62,5 kapasiteyle çalışıldığını görmüştü. Yani kapasitenin tamamı kullanılmıyordu. Bunun genel müdüre rapor edildiğini öğrenen Hasan Bey, Pazarlama müdürü Biricik Hanımla görüşmüş % 20 fiyat indirimi yapılırsa Azerbaycan'a 40.000 adet satış yapabileceklerini ve bunun genel müdür Hayri Bey'e bildirildiğini fakat Hayri Bey'in bunu reddettiğini öğrenmiştir. Hasan Bey bunun üzerine Biricik Hanım'a yeniden bir rapor hazırlamasını rica etmiş ve üretim müdürünü yanına çağırarak ona tam kapasitede çalışılması için hazırlanması talimatını vermiştir.

Hasan Bey'in bu görüşmelerinden sonra Şaşmaz A.Ş.'nin %20 hissesine sahip olan ve Genel Müdür Hayri Bey'in Kayın

pederi olan Adil Hiçşaşmaz Hasan Bey'i yanına çağırarak ne yapmaya çalıştığını ona fırsat vermeden kızgın bir şekilde sorarak daha dün geldin nedir bu hareket diyerek ona engel olacağını söyledi.

Hasan Bey odasından çıktığında koridorda şaşkın bir şekilde yürürken kayın pederi ve yönetim kurulu başkanı olan Kamil Hiçşaşmaz'la karşılaştı. Kamil Bey ona neden böyle olduğunu neye canının sıkıldığını sordu. Hemen bir cevap alamayınca gel seninle bir çay içelim diye odasına davet etti. Hasan Bey bir anlık dalgınlıktan sonra kendini toparlayarak kendisiyle zaten görüşmek isteyeceğini odasından birkaç rapor alıp sonra onu ziyaret etmek istediğini söyledi. Hasan Bey odasına gidip pazarlama müdürü, üretim müdürünün hazırladığı raporları da alarak Kamil Bey'in yanına geldi. Kamil Bey de sekreterine içecek bir şeyler söyledikten sonra kimse tarafından rahatsız edilmek istemediğini toplantıda olduğunu söylemesini emretti.

Hasan Bey aldığı raporlarla ilgili bilgileri Genel Müdür'e konunun aksettirildiğini ve red cevabı alındığını Kamil Bey'e ilettiler. Daha sonra Muhasebe Müdüründen aldığı bilgileri çıkardı. Buna göre geçen yıla ait üretim bilgileri şöyle oluşmuştur:

- Toplam Satışlar 100.000.000
- Toplam değişken gider 50.000.000 TL
- Üretim miktarı 100.000 adet
- Birim Sabit gider:220 TL 22.000.000 TL (Toplam Sabit Maliyet)
- Birim Satış fiyatı:1000 TL
- Birim Değişken gider:500 TL
- Reklam ve Genel Yönetim Giderleri:Birim Başına :100 TL
- Toplam:10.000.000

İşletmenin 160.000 mamul kapasitesi vardır ve yapılan çalışmalar neticesinde fiyatta % 20 indirim yapılırsa 40.000 adet

mamulün Azerbaycan'a satılabileceğini ifade etmiştir ve daha önce satış komisyonu için birim başına 60 TL gider yapan işletme bu satış için komisyon ödemeyecektir. Çünkü Azerbaycan'daki firma aracı firmayı devreden çıkararak doğrudan şirketle irtibata geçmiştir. Kamil ey Hasan Bey'i iyice dinledikten ve önünde raporlara da baktıktan sonra bu önerinin değerlendirilmesi gerektiğini düşünmüştür. Kamil Bey bu konuyla ilgileceğini ve Adil Bey'le görüşeceğini söyleyerek Hasan Bey'i uğurlamıştır.

Ertesi gün Kamil Bey Adil Bey'le görüşmeye çalışmış Adil Bey ise bu konuda kendisine karşı çıkmış ve böyle bir konunun yönetim kurulunda önlerine gelmesi durumunda rey vermeyeceğini ve ona engel olmaya çalışacağını söylemiştir.

Kamil Bey, Hasan Bey'i de çağırarak Adil Bey'e durumu anlatmaya çalışmıştır. Şöyle ki:

Mevcut Durum:

Toplam satış geliri	100.000.000 (1000*100.000)
Değişken üretim Gideri	50.000.000 (500*100.000)
Sabit gider	22.000.000
Satış komisyonları	6.000.000 (60*100.000)
Reklam ve Genel Yönetim Giderleri	10.000.000
Gider toplamı	88.000.000
Kar	12.000.000

Her iki durum bir arada gösterilmek istenirse:

Toplam satış geliri	100.000.000	132.000.000 (1000*100.000)+ (800*40.000)	32.000.000-Ek Gelir
Değişken üretim Gideri	50.000.000	70.000.000 (500*100.000)+ (500*40.000)	20.000.000-ek maliyet
Sabit gider	22.000.000	22.000.000	
Satış komisyonları	6.000.000	6.000.000	
Reklam ve Genel Yönetim Giderleri	10.000.000	10.000.000	
Gider toplamı	88.000.000	108.000.000	20.000.000Ek maliyet
Kar	12.000.000	24.000.000	12.000.000 Ek kar

Bu kararın değerlendirmesinde değerlendirmeler için geçerli maliyet kapsamında değerlendirilebilecek tek maliyet türü değişken maliyetlerimizdir. Sipariş aracı firmayı devre dışı bıraktığından satış komisyonları, fabrikada bu siparişi karşılayacak kadar kapasite olması sebebiyle sabit giderlerin tümü bu karardan etkilenmeyecektir. Bunlar teknik tabirle batmış maliyetlerdir.

Görülen o ki Azerbaycan'a yapılabilecek 40.000 adet mamul satışı hem kapasiteyi daha verimli kullanmayı sağlayacak hem de karı % 100 arttıracaktı.

Kamil Bey ve Adil Bey bu analizi dinledikten sonra gözleri fal taşı gibi açılmıştı. Ama ortada daha büyük bir soru işareti vardı. Bu analizi Adil Bey'in damadı Hayri Bey'in yapabilmesi ya da böyle bir analizi yaptırarak şirketi böyle karlı bir işe sokma konusunda harekete geçirebilirdi, fakat bunu yapmamıştı. Adil Bey ve Kamil Bey Hayri Bey'in tutumuna anlam verememişlerdi. Çok mu yetersizdi? Yoksa başkalarının kendinden önce şirket için karlı işleri yapmak konusunda hızlı davranmalarını kaldıramayıp engel olmaya mı çalışmaktaydı?

Hasan Bey bu üretimin ve satışın yapılmasını sağladı ve şirketin ihracat kapısını aralamış ve karlılığını arttıracak adımları ilerleyen safhalarda devam ettirmiş ve katkıda bulunmuştur. Yaklaşık iki yıl bu şirkette çalıştıktan sonra akraba ilişkilerinde bulunulan şirketlerde profesyonelliği sağlayamamanın sıkıntılar doğurduğu, üst düzey kararlar almada üst düzey yöneticilerin tecrübeleri kadar, yeterli bilgi seviyelerinin olması gerektiği, şahsi hırsların yerine profesyonel tutumların olması gerektiğinin önemini kavradı.

Bu arada Hasan Bey'in ailesi de Ankara'ya taşındılar. Hasan Beyin erkek kardeşi zaten Ankara'da bir büroda Avukatlık yapıyordu. Babası Kırıkkale'deki evini ve babadan kalma arsalarını satarak Ankara'dan bir ev aldı geri kalan parasını da bankaya yatırdı. Artık Ankara'da ikamet etmeye başlamışlardı.

Bir gün bir aile meclisinde Hasan Bey'in kardeşi babasıyla konuştuklarını ve kendilerinin de bir işletme kurmak istediklerini bu nedenle fikrini almak istediklerini söylediler. Bu fikir esasında Hasan Bey'in hoşuna gitmiştir. Ama bu işin böyle lafla söylenecek kadar kolay olmadığını bunun için ince çalışmalar yapılması gerektiğini söyledi. Kuruluş çalışmaları, fizibilite etütleri, işteğal edilecek konu, talep tahminleri, maliyetler önemli konulardı. Bunlar konuşulduktan sonra Hasan Bey'de konuyu evde eşi Feride Hanım'a da açtı. Feride Hanım kocasının fikrine olumlu yaklaştı. Bu fikri Kamil Bey'e de açan Hasan Bey Kamil Bey'in biraz tereddüt ettiğini anladı. Kamil Bey zaten yoğun olduğunu beraber bu işin altından kalkıp kalkamayacağı konusunda iyi düşünmesi gerektiği konusunda tavsiye verdi. Fakat Hasan Bey onu da ikna etmişti.

Hasan Bey'in babası ve 3 kardeşiyle birlikte her biri 250.000 TL sermaye koyarak işletmeyi kurdular. İşletme matbaa işiyle işteğal edecekti. Bunun için bir işyeri kiraladılar, matbaa için gerekli makineleri, matbaa işçileri aldılar ve muhasebe, pazarlama, yönetim departmanlarını oluşturdular. İşçilerin birbirleriyle çalışma uyumları gayet iyiydi. İşletmede istihdam edilen muhasebe müdürü 15 yıl deneyimi olan mali müşavir Adnan Beydi. Pazarlama, satış ve dağıtımla ilgili birime ise Saffet Bey bakacaktı.

İşletmede çalışmalar devam ederken bir toplantı yapılması kararlaştırıldı. İşletmenin durumu ile ilgili raporların sunulacağı ve değerlendirmeler yapıp belirli kararların alınacağı üst düzey bir toplantı yapılacaktı. Toplantı için işletmenin faaliyet durumu hakkında rapor, talep raporları, işletme gider raporları, üretim raporları, üretilen mamuller için alınan fiyatlar vs. üretim satış ve muhasebeyi ilgilendiren raporlar değerlendirilecekti. Hasan Bey bu raporların hazırlanmasını Adnan ve Saffet Beylerden ve üretim kısmında bulunan sorumlu Yelda Hanımdan talep etti. Hasan Bey bu arada belirtmek gerekir ki Şaşmaz A.Ş. de çalışmaya devam etmekte ve başarılı icraatlarda bulunmaktadır. Ailesiyle bu işletmede yer alması eşi ve kayınpederi nazarında

bir sorun yaratmamış daha çok finansal danışmanlık yapar gibi aile şirketlerine ortak olmuştu.

Hasan Bey istenilen raporları yönetim toplantısında inceledikten sonra bir yönetim analizi yapılması gerektiğini ve buna göre durumun analiz edilip üretim ve satışların yönlendirmesinin bu analize göre yapılmasının makul olacağını söyledi. Diğer ortaklar da Hasan Bey'in önerisini çok doğru bulmuşlardı. Diğer ortaklar olan aile üyeleri ona çok güveniyorlardı zaten. Aşağıda raporlardan derlenen analiz edilecek bilgileri tek rapor halinde hazırlanmasını Adnan Bey'den istedi ve ona birtakım sorular yöneltti:

Sadece kitap üretimi (baskısı) yaparsak başa baş noktamız ve karımız ne olurdu?

Baskıda öncelik sıralaması ne olmalı, hangi mamulden ne kadar baskı yapılması gerekir?

Sağlayabileceğimiz en yüksek kar rapordaki rakamlar üzerinden ne olacaktır?

Sorularının cevaplarının açıklanmalı olarak yapılmasını ve sonrasında geri dönüş yapılmasını istedi.

Yönetime sunulan raporda matbaada mamul birimi yani bir adet baskı başına gelir ve giderler ile makine saati kullanımları ve her bir mamul için aylık talep miktarları aşağıdaki gibidir:

	Kitap	Defter	Belge (fatura vb.)
	Ortalama 200 sayfa	Ortalama 100 yaprak	Adet
Alınan fiyat	40 TL	10 TL	0,10 TL
Kağıt ve kapak gid.	26 TL	5,40 TL	0,03 TL
Direkt işçilik gid.	3 TL	1,75 TL	0,01 TL
Diğer değişken gid.	3 TL	1,55 TL	0,01 TL
Talep (adet)	50.000	100.000	10.000.000
Makine kullanımı (s/adet)	0,1	0,05	0,0002

Aylık toplam sabit maliyet 880.000 TL olup tamamı tüm mamuller için ortak niteliktedir. Aylık makine kapasitesi 20.000 saattir.

Adnan Bey rakamları bu şekilde toparlayıp düzgün tek bir sayfa haline getirdikten sonra Hasan Bey ve tabii ki diğer ortaklar için sorulan soruların cevaplarını hazırlamaya başladı.

Başabaş noktası: Toplam Sabit Maliyet/Katkı Payı

$$=880.000/40-32$$

$$=110.000 \text{ adet}$$

Kar= Toplam Gelir-Toplam Gider

$$=(50.000*40 \text{ TL})- (26+3+3)*50.000-880.000$$

$$= - 480.000 \text{ olmaktadır.}$$

Adnan Bey, baskıda öncelik sıralamasını bulmak için her birinin katkı payını her biri için gerekli makine saatine oranladı. Şöyle ki:

Kitap = Katkı payı/ mak.saad

$$=8/0,1$$

$$=80 \text{ TL/saad}$$

Defter= Katkı payı/mak.saad

$$=(10-8,70)/0,05$$

$$=26 \text{ TL/saad}$$

Belge için=Katkı payı/mak.saad

$$=(0,1-0,05)/0,0002$$

$$= 250 \text{ TL/saad}$$

Buna göre baskıda öncelik sıralaması belge, kitap ve defter şeklinde olması gerektiğini saptadı.

Daha sonra bir diğer cevaplanması istenen soru olan hangi mamulden ne miktarda basılması gerektiğinin cevabını ise şöyle hesapladı:

Belge için;

Belge talebi: 10.000.000 adet

Mak.saatt kısıtı=20.000/0,0002

=100.000.000 adet

Kullanılan makine saat= 10.000.000*0,0002=2.000 mak. Saat

Kitap için;

Kitap talebi: 50.000 adet

Mak.s. kısıtı= (20.000-2.000)/0,1

=180.000 adet

50.000 adet*0,1= 5.000 mak.saati

Defter için;

Defter Talebi=100.000 adet

Mak.s. kısıtı=(20.000-5.000-2.000)/0,05

=260.000 adet

Sağlanabilecek en yüksek karı hesaplamaya çalıştığında ise aşağıdaki sonuçlara ulaşmıştır:

Kar= (0,05*10.000.000)+(8*50.000)+(1,3*10.000)-toplam sabit maliyet

Kar=(500.000+400.000+130.000)-880.000

Kar=150.000 TL

Adnan Bey bulduğu sonuçları yönetimle paylaşmış ve kararlar buna göre alınmıştır.

Hasan Bey de toplantıda diğer üyelere yönetim muhasebesi biliminin çok önemli olduğunu verilecek kararlarda rasyonel

olmayı sağladığını belirtmiş ve kararlarda mutlaka kullanılması gerektiğini ifade etmiştir.

SONUÇ

Yönetim muhasebesini diğer muhasebe uygulamalarından ayıran en önemli özellik bir sorumluluk taşımasıdır. Nihai kararı veren yöneticiye yol göstermesi için yönetim muhasebesi uygulamalarının yapılması, olası risklerden korunmayı sağlayabilir. Bu noktada yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi kullanılarak yapılacak karar verme analizleri, kararın doğru bir şekilde alınmasına yardımcı olacaktır.

Yönetim, işletmenin sahip olduğu olanakları en iyi nasıl kullanılacağı ve üretim araçlarının en düşük maliyet ile gerçekleştirilecek biçimde nasıl bir araya getireceği problemleri ile karşılaşmaktadır. Her seçenek çeşitli kriter kullanılarak değerlendirilir ve en uygun olanı seçilir. Verilen kararların etkileri gelecekte kendini göstereceği için bu durumda da karar seçeneklerinde geçerli maliyetler kullanılmaktadır.

Bu çalışmada yönetim kararları süreçlerinde geçerli maliyet analizleri kapsamında vaka çalışması yapılmıştır. Vaka çalışmasıyla bir işletmede karşılaşılan kapasite, üretim, alternatif karar verme işlemlerinin nasıl olacağı hikayelendirilerek ifade edilmeye çalışılmıştır. Yönetim muhasebesi karar verme süreçlerinin uygulanması işletmelerin kararlarında optimum davranmalarını sağlayarak doğru hareket etmelerine yön gösterir.

Hikayelendirilerek anlatılmaya çalışılan yönetim kararlarında geçerli maliyet analizi sürecinin özellikle bu alanda öğrenim gören öğrenciler bağlamında hikayelendirilerek vaka uygulaması şeklinde gösterilmesinin daha anlaşılır ve yararlı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2000), Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. Gazi Kitabevi, 5.Baskı, Ankara.
- Akgemci, M. (2008). Karar seçeneklerinin Değerlendirilmesinde Maliyet bilgilerinin Kullanılması: Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Projesi: Kahramanmaraş.
- Altaş, M. (2019). Stratejik Maliyet yönetimi Açısından Fiyatlama, Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi: SAKARYA.
- Arslan Coşkun, M. (2017). Yönetim Kararlarında Geçerli Maliyet Analizlerine Alternatif Bir Yöntem: Bulanık TOPSIS Yöntemi. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 3(2), 72-101.
- Büyükmirza, K. (2021). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. *Gazi Kitabevi*, 24. Baskı, Ankara.
- Güneş, R. (1997), Fırsat Maliyeti ve Fırsat Maliyetlerinin İşletme Yönetimi Kararlarında Kullanılması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(Güz), 77-94.
- Gürsoy, C. T., (2009), Yönetim ve Maliyet Muhasebesi. 3. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Hongren, C., Foster, G. (1991). Cost Accounting A Managerial Emphasis. Prentice Hall New Jersey, International Editions.
- Özer, G., Çetin, T.A., Özcan, M. (2004). Satınalma ve Finansal Kiralama Kararlarının Analizi: Bir Vaka Çalışması. *Mevzuat Dergisi*, 7(77).
- Tarakçı, E. İ., Göktaş, B. (2021). Muhasebe ve Finans Alanında Bilimsel Çalışmalar. *Efe Akademi Yayınevi*, İstanbul.
- Yükçü, S. Polat, B. T., Yükçü, C. (2021). Savaş Tarihi Muhasebesi: Bir Vaka Analizi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2021(Özel Sayı), (11-24)
- Yükçü, S. (2014). Yönetim Muhasebesi. *Altın Nokta Yayınevi*, 2.Baskı, İzmir

MUHASEBE DERSLERİNE YÖNELİK ÖĞRENCİ TUTUMLARININ BELİRLENMESİ: SAĞLIK YÖNETİMİ BÖLÜMÜNDE BİR ARAŞTIRMA

Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOĞULLARI¹

GİRİŞ

Muhasebe, gerek içsel gerekse dışsal paydaşların kararlarını etkileme potansiyeline sahip faydalı bilgiler sağlayan bir mekanizmadır. Bahse konu bilgilerin nitelik açısından etkili sonuçlar ortaya koymasında, firmaların muhasebe birimlerinde çalışan yetkililere önemli görevler düşmektedir. Bu yetkililerin muhasebe açısından nitelikli bir eğitim almış olmaları görevlerin başarılı bir şekilde yürütülmesine imkân tanımaktadır. Muhasebe eğitimi, farklı eğitim kuruluşları tarafından verilmektedir. Türkiye’de muhasebe eğitimi genel itibarıyla meslek liseleri, üniversitelerin yüksek okul, meslek yüksek okulları, ilgili fakülteleri ve lisansüstü programları bünyesinde çeşitli dersler adı altında verilmektedir. Bu dersler, eğitim alınan bölümün niteliğine göre zorunlu veya seçmeli bir

1 Hakkâri Üniversitesi, osmanseyitogullari@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-4585-7265

özellik gösterebilmektedir. Örneğin; iktisadi ve idari bilimler fakültelerinin işletme bölümünde okuyan öğrenciler genel muhasebe derslerini zorunlu, devlet muhasebesi dersini ise seçmeli olarak alabilmektedirler.

Tutum; bireyin belirli bir nesne, davranış, durum, kişi veya karşılaşılan herhangi bir olaya ilişkin tepki verme eğilimi olarak ifade edilmektedir (Ajzen, 1993: 41). Bireylerin tutumları bilişsel, duyuşsal ve davranışsal olmak üzere üç temel bileşen çerçevesinde şekillenmektedir. Bilişsel bileşen, bireyin belirli bir nesne veya kişi hakkındaki sahip olduğu düşünce ve inançları yansıtmaktadır (Jain, 2014: 6 – 7). Tutumların duyuşsal bileşeni, bireyin bir tutum nesnesi ile ilgili duygularını ifade eder (Haddock & Maio, 2008: 115). Davranışsal bileşen ise, belirli bir nesne veya duruma yönelik bireyin davranışsal eylemlerle hareket etme eğilimi ile ilgilidir (García-Santillán vd., 2012: 8).

Bu çalışma, Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sağlık Yönetimi bölümünde öğrenim gören lisans öğrencilerinin muhasebe derslerine yönelik tutumlarını belirlemeyi amaçlamaktadır. Çalışma kapsamında, öncelikle muhasebe dersleri ile ilgili öğrenci tutumlarını yansıtan literatürdeki farklı araştırmalara değinilmiştir. Daha sonrasında ise, araştırmanın yöntem ve bulgularına yer verilmiştir.

1. LİTERATÜRDEKİ ARAŞTIRMALAR

Muhasebe dersleri, çoğunlukla üniversitelerin iktisadi ve idari bilimler fakültelerinin farklı bölümlerinde verilmektedir. Literatürde muhasebe derslerine yönelik öğrenci tutumlarını ortaya koyan farklı çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalarla ilgili kapsamlı bilgiler aşağıda verilmiştir.

Çelik ve Serinkan (2011), Pamukkale Üniversitesinde öğrenim gören öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik tutumlarını yansıtmayı amaç edinen çalışmalarında kavramsal çerçeveden hareketle bir ölçek geliştirmişlerdir. Basit tesadüfi örnekleme yönteminin kullanıldığı araştırmada 512 anket verisi

değerlendirilmeye alınmıştır. Verilerin analizi sürecinde faktör analizine başvurulmuş ve geliştirilen ölçek bilişsel, duyuşsal ve davranışsal olmak üzere 3 boyuta indirgenmiştir. Ayrıca çalışmada öğrenci tutumlarının cinsiyet, muhasebe dersleri alınma sıklığı ve bölümler açısından farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek adına t testi ve varyans analizlerine başvurulmuştur. Yapılan analizler sonucunda; cinsiyetin öğrenci tutumları açısından belirleyici bir etken olmadığı, ders alma sıklığına göre öğrencilerin bilişsel ve duyuşsal tutumlarında farklılık gözlemlendiği ve bölümler açısından öğrencilerin tüm boyutlara yönelik tutumlarının farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Chen ve diğerleri (2012) tarafından yapılan çalışmanın amacı, muhasebe dersleri alan öğrencilerin öğrenme kaygıları ile tutumları arasındaki ilişkiyi incelemektir. Bu amaç çerçevesinde, güney Tayvan'daki çeşitli üniversitelerin konaklama işletmeciliği bölümünde okuyan 422 öğrenciye anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Verilerin analizi sürecinde betimsel istatistikler, madde analizi, faktör analizi, güvenilirlik analizi ve kanonik korelasyon analizi kullanılmıştır. Araştırma sonucunda; öğrenme tutumunun öğrenme arzusu ile öğrenme kaygısının fizyolojisi ile psikolojisi arasında anlamlı ilişkiler bulunduğu, öğrenme alışkanlıkları ile öğrenme kaygısının fizyolojisi arasında anlamlı bir ilişkiye ulaşıldığı tespit edilmiştir.

Ertuğrul ve Özdemir (2014), ege bölgesindeki üniversitelerde eğitim alan ön lisans ve lisans öğrencilerinin muhasebe derslerine yönelik tutumlarını ölçmeyi amaçlamışlardır. Bu amaç doğrultusunda, kolayda örneklem yöntemi tercih edilerek 821 öğrenciye anket çalışması uygulanmıştır. Anket verilerinin çözümlenmesi sürecinde faktör analizine başvurulmuştur. Yapılan analiz kapsamında, çalışmaya katılan öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik tutumlarının “gereksiz, sıkıcı ve angarya”, “istek ve arzu”, “gereklilik”, “isteksizlik” ve “amaçsızlık” olmak üzere 5 faktör çerçevesinde şekillendiği tespit edilmiştir.

Varıcı ve Bulut (2015), çalışmaları ile Ondokuzmayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde eğitim gören öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik endişe ve tutumlarını belirlemeyi amaçlamışlardır. Bu amaç çerçevesinde, tabakalı örneklem tekniği kullanılarak 188 öğrenciye anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında, öğrencilerin derse yönelik endişelerinin “ders çalışma ve sınav kaygısı”, “bunalma ve ayak direme”, “karamsarlık”, “korku” ve “çekingenlik” olmak üzere 5 faktör altında toplandığı, öğrenci tutumlarının ise “değer vermeme”, “isteklilik”, “gereklilik” ve “olabilirlik” olmak üzere 4 faktör bünyesinde şekillendiği tespit edilmiştir. Ayrıca muhasebe derslerine yönelik öğrencilerin endişe düzeyleri ile tutumları arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu araştırma kapsamında belirlenmiştir.

Kutlu ve Öztürk (2017), çalışmaları ile Kafkas, Atatürk ve Ağrı Üniversitelerinin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinde öğrenim gören öğrencilerin muhasebe derslerine ilişkin tutumlarını etkileyen temel faktörleri belirlemeyi amaçlamışlardır. Basit tesadüfi örnekleme yönteminin benimsendiği çalışmada 744 anket verisi değerlendirilmeye alınmıştır. Araştırma sonucunda, öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik tutumlarında belirleyici olan en önemli faktörün “akademisyenler / eğitimci” olduğu görülmüştür.

Şeker ve İşleyen (2017), Hitit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde öğrenim gören öğrencilerin genel muhasebe dersleri ile ilgili tutumlarını “bilişsel”, “duyuşsal” ve “davranışsal” boyutta incelemeyi amaçlamışlardır. Tam sayım örnekleme yönteminin tercih edildiği çalışmada 644 öğrenciye anket çalışması uygulanmıştır. Anket verilerinin analizi sürecinde cronbach alpha, t testi ve anova testlerine yer verilmiştir. Bölüm, dersten memnuniyet düzeyi, muhasebe mesleğine yönelim durumu, ders alma sıklığı ve derse çalışmaya neden olan etkenler açısından araştırmaya katılan öğrencilerin tutumlarının farklılık gösterdiği yapılan analizlerle belirlenmiştir. Bununla birlikte, erkeklerin kadınlara göre

“duyuşsal” ve “davranışsal” tutumlarının daha olumlu olduğu çalışma kapsamında tespit edilmiştir.

Cengiz ve Tekin (2019), Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi bünyesinde muhasebe dersi alan öğrencilerin tutumlarında belirleyici olan stres faktörlerini tespit etmeyi amaçlamışlardır. Bu amaç doğrultusunda, kolayda örnekleme yöntemine başvurularak 238 öğrenciye anket çalışması yapılmıştır. Toplanan anketlerin değerlendirilmesi sürecinde frekans analizi, t testi ve varyans analizine yer verilmiştir. Araştırma sonucunda “sosyal çevre” ve “gelecek kaygısı” stres faktörlerinin öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik tutumlarında belirleyici olduğu görülmüştür. Ayrıca muhasebe dersleriyle ilgili öğrenci tutumları ile öğretim elemanlarına yönelik tutumlar arasında anlamlı ve pozitif ilişkiler tespit edilmiştir.

Ercan ve Değirmenci (2019) çalışmaları ile Adıyaman Üniversitesinde kayıtlı ön lisans öğrencilerinin muhasebe derslerine yönelik tutumlarını tespit etmeyi amaçlamışlardır. Anket yönteminin kullanıldığı çalışmada, 174 öğrencinin cevapları değerlendirilmiştir. Anket verileri keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizleri, t – testi ve anova analizleri aracılığıyla test edilmiştir. Çalışma sonucunda, öğrencilerin muhasebe dersleri ile okudukları bölüme yönelik memnuniyet derecelerinin tutumlarına pozitif bir şekilde yansıdığı, cinsiyetin muhasebe dersleri ile ilgili tutumları yansıtmakta rol almadığı belirlenmiştir.

Temelli (2019) araştırmasında, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde öğrenim gören son sınıf öğrencilerinin muhasebe derslerine yönelik teknoloji kullanma tutumlarının derse odaklanma ve ilgileri üzerine etkisini incelemeyi amaçlamıştır. Basit tesadüfi örneklem yönteminin kullanıldığı araştırmada 164 öğrenciye anket çalışması uygulanmıştır. Anket verilerinin değerlendirilmesinde faktör analizi, yapısal eşitlik modellemesi, regresyon ve korelasyon analizlerinden yararlanılmıştır. Araştırma sonucunda, öğrencilerin muhasebe

derslerinde teknolojiye yer verilmesine ilişkin tutumları ile derse odaklanma ve ilgi düzeyleri arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca, derse yönelik odaklanma ve ilginin muhasebe derslerinde teknoloji kullanımına yönelik öğrenci tutumlarından etkilendiği araştırma kapsamında gözlenmiştir.

Apak (2020) tarafından yapılan çalışmanın amacı, Aksaray Üniversitesinde öğrenim gören ön lisans öğrencilerinin muhasebe derslerine yönelik tutumlarının belirlenmesidir. Çalışma kapsamında 117 öğrenciye anket çalışması yapılarak verilerin değerlendirilmesinde t testi ve anova analizine yer verilmiştir. Araştırma sonucunda, öğrencilerin bulunduğu sınıfa göre muhasebe derslerine ilişkin tutumlarının farklılaştığı görülmüştür.

Çil Koçyiğit ve Ekinci (2020) çalışmaları ile Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Sağlık Yönetimi bölümünde okuyan öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik endişe ve tutumlarını incelemeyi amaçlamışlardır. Bu bağlamda, basit tesadüfi örneklem yöntemi tercih edilerek 240 öğrenciye anket çalışması yapılmıştır. Anket verilerinin analizi sürecinde, t testi, anova ve korelasyon analizine başvurulmuştur. Araştırmaya katılan öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik endişe düzeyleri ile tutumları arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu gözlenmiştir. Öte yandan cinsiyet, sınıf ve kariyer planlaması değişkenleri açısından dersle ilgili öğrenci endişe ve tutumlarının farklılık sergilediği tespit edilmiştir.

Gölpek Karababa (2020), Hasan Kalyoncu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde öğrenim gören öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik tutumlarını belirlemek amacıyla çalışmasında ölçek geliştirmiştir. Kolayda örnekleme yöntemi kullanılarak ölçek kapsamında 168 öğrencinin yanıtları değerlendirmeye alınmıştır. Verilerin analizinde keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizlerine başvurularak ölçek "ilgi", "kaygı" ve "gereklilik" olmak üç boyut altında toplanmıştır. Bununla birlikte öğrenci tutumlarının cinsiyet, sınıf, bölüm ve not ortalaması açısından farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek adına t testi ve varyans analizine yer verilmiştir.

Kadın öğrencilerin muhasebe dersleri ile ilgili “*genel tutum*” ve “*gereklilik*” boyutuna yönelik ifadelerle katılım düzeylerinin daha yüksek olduğu, bölüm açısından öğrenci tutumlarının tüm boyutlar açısından farklılık gösterdiği, 3.sınıfta bulunan öğrencilerin “*ilgi*” ve “*gereklilik*” boyutlarına yönelik tutumlarının farklılık sergilediği belirlenmiştir.

Kurtlar ve Yıldız (2020), muhasebe dersi alan öğrencilerin bireysel ve bölümsel açıdan tutumlarını değerlendirmek amacıyla Mersin Üniversitesinde anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Anket verilerinin değerlendirilmesinde faktör ve farklılık analizlerinden yararlanılmıştır. Araştırma sonucunda, cinsiyet değişkenine göre öğrencilerin “*bilişsel*” tutumlarının farklılaştığı ve bölüm açısından öğrenci tutumlarının farklılık gösterdiği belirlenmiştir.

2. YÖNTEM

Bu çalışmanın amacı, demografik değişkenler ekseninde sağlık yönetimi bölümü öğrencilerinin muhasebe derslerine yönelik tutumlarını incelemektir. Mevcut durumu yansıtmaya potansiyelinden dolayı çalışma, tanımsal bir nitelik göstermektedir. Çalışmanın örnekleme sürecinde kolayda örnekleme yönteminden yararlanılmıştır. Bu kapsamda, Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sağlık Yönetimi bölümünde öğrenim gören 131 öğrenciden yüz yüze anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Veri toplama aracı olarak Çelik ve Serinkan (2011) tarafından geliştirilen *bilişsel* (8 madde), *duyuşsal* (7 madde) ve *davranışsal* (8 madde) olmak üzere üç boyuttan oluşan “*muhasebe derslerine yönelik tutum ölçeği*” ve demografik sorular kullanılmıştır. Söz konusu ölçek, *Hiç Katılmıyorum*’ dan *Tamamen Katılıyorum*’ a uzanan 5’li likert tipindedir. Anket çalışması sonucunda ulaşılan veriler, çeşitli istatistiksel teknikler (frekans dağılımları, güvenilirlik analizi, betimsel ve karşılaştırmalı istatistikler) kullanılarak değerlendirilmiştir.

Çalışma kapsamında test edilen hipotezler aşağıdaki gibidir:

H_{1a} : Cinsiyet değişkenine göre öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik bilişsel tutumları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H_{1b}: Cinsiyet değişkenine göre öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik duyuşsal tutumları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H_{1c}: Cinsiyet değişkenine göre öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik davranışsal tutumları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H_{2a}: Yaş değişkenine göre öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik bilişsel tutumları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H_{2b}: Yaş değişkenine göre öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik duyuşsal tutumları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H_{2c}: Yaş değişkenine göre öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik davranışsal tutumları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H_{3a}: Memnuniyet değişkenine göre öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik bilişsel tutumları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H_{3b}: Memnuniyet değişkenine göre öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik duyuşsal tutumları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H_{3c}: Memnuniyet değişkenine göre öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik davranışsal tutumları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

3. BULGULAR

Araştırmaya katılan öğrencilerin demografik özelliklerini ortaya çıkarmak amacıyla frekans dağılımları irdelenmiştir. Sonuçlar Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Cinsiyet		
Erkek	43	32,8
Kadın	88	67,2
Yaş		
18 – 20	41	31,3
21 – 23	72	55,0
24 ve üzeri	18	13,7
Sınıf		
1. Sınıf	54	41,2
2. Sınıf	34	26,0
3. Sınıf	17	13,0
4. Sınıf	26	19,8
Dersten Memnuniyet Durumu		
Evet	81	61,8
Hayır	50	38,2

Tablo 1’de görüldüğü üzere katılımcıların %32,8’i erkek, %67,2’si kadındır. Bu oranlar, kadın katılımcıların erkeklerin iki katından daha fazla olduğunu göstermektedir. Araştırmaya katılan öğrencilerin yaşlarına bakıldığında %31,3’ü 18 – 20 yaş, %55,0’i 21–23 yaş aralığında iken %13,7’si ise 24 yaş ve üzerindedir. 21 – 23 yaş aralığında yer alan katılımcılar, araştırmaya daha fazla katkı sunmuşlardır. Sınıf düzeyi açısından katılımcıların durumu incelendiğinde, %41,2’si 1. sınıf, %26,0’sı 2. sınıf, %13,0’ü 3. sınıf ve %19,8’i ise 4. sınıf öğrencilerinden oluşmaktadır. Araştırmaya katılım sağlayanlar arasında en fazla kesimin 1. sınıf öğrencileri olduğu görülmüştür. Katılımcı öğrencilerin muhasebe türü derslere yönelik memnuniyet düzeyleri irdelendiğinde, %61,8’i evet ve geri kalan %38,2’i ise hayır yanıtını vermişlerdir. Bu oranlar, katılımcıların çoğunluğunun muhasebe türü derslerden memnun olduklarını göstermektedir.

Muhasebe derslerine yönelik tutum ölçeği ile ilgili betimsel istatistikler Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2. Tutum Ölçeğine İlişkin Betimsel İstatistikler

Tutum Boyutları	Ortalama (X)	Standart Sapma
Bilişsel	3,25	1,159
Duyuşsal	2,84	1,320
Davranışsal	2,77	1,260

Araştırmada yararlanılan muhasebe dersleri ile ilgili tutum ölçeği üç boyuttan oluşup, *Hiç Katılmıyorum'* dan (1) *Tamamen Katılmıyorum'* a (5) uzanan 5'li likert tipindedir. Bu nedenle ilgili ölçekten alınabilecek puanlar en düşük 1, en yüksek 5 ve orta değer olarak 3'tür. Tablo 2 incelendiğinde, araştırmaya katılan öğrencilerin bilişsel tutumlarının ($x = 3,25$) orta değerden yüksek düzeyde, duyuşsal ($x = 2,84$) ve davranışsal tutum ($x = 2,77$) düzeylerinin ise orta değerden düşük olduğu gözlenmiştir.

Muhasebe derslerine ilişkin tutum ölçeği ile ilgili yapılan güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 3'te özetlenmektedir.

Tablo 3. Tutum Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Tutum Boyutları	Cronbach Alpha Katsayıları
Bilişsel	0,946
Duyuşsal	0,973
Davranışsal	0,966

Tablo 3'ten görüldüğü üzere muhasebe derslerine yönelik tutum ölçeğinin Cronbach alfa iç tutarlılık katsayısı değerlerine bakıldığında; bilişsel tutum (0,946), duyuşsal tutum (0,973) ve davranışsal tutum (0,966) boyutlarının yüksek derecede güvenilir olduğu tespit edilmiştir.

Cinsiyet açısından katılımcıların muhasebe derslerine yönelik tutum düzeyleri ile ilgili betimsel ve karşılaştırmalı istatistikler Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4. Cinsiyet Açısından Betimsel ve Karşılaştırmalı İstatistikler

Tutum Boyutları	Cinsiyet	N	Ortalama (X)	Standart Sapma	sd	t	p
Bilişsel	Erkek	43	3,10	1,149	129	-1,023	0,308
	Kadın	88	3,32	1,163			
Duyuşsal	Erkek	43	2,78	1,280	129	-0,343	0,732
	Kadın	88	2,87	1,345			
Davranışsal	Erkek	43	2,71	1,158	129	-0,348	0,729
	Kadın	88	2,79	1,312			

Tablo 4 kapsamında, katılımcıların muhasebe derslerine yönelik tutumlarının cinsiyete göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla H_{1a} , H_{1b} ve H_{1c} hipotezleri test edilmiştir. Araştırmaya katılan öğrencilerin cinsiyet açısından tutumları karşılaştırıldığında herhangi bir anlamlı farklılaşmaya ulaşılmamıştır. Buna göre; öğrencilerin bilişsel tutum düzeyleri $t = -1,023$; $p > 0,05$, duyuşsal tutum düzeyleri $t = -0,343$; $p > 0,05$ ve davranışsal tutum düzeyleri $t = -0,348$; $p > 0,05$ olduğundan H_{1a} , H_{1b} ve H_{1c} hipotezleri kabul edilmemiştir. Tablo 4 incelendiğinde, ortalamalar açısından kadınların erkeklere göre bilişsel, duyuşsal ve davranışsal tutumlarının daha yüksek düzeyde olduğu görülmüştür.

Katılımcıların yaşlarına göre muhasebe derslerine yönelik tutum düzeyleri ile ilgili betimsel ve karşılaştırmalı istatistikler Tablo 5'te özetlenmektedir.

Tablo 5. Yaş Açısından Betimsel ve Karşılaştırmalı İstatistikler

Tutum Boyutları	Yaş	N	Ortalama (X)	Standart Sapma	F	p
Bilişsel	18 – 20	41	3,43	1,092	1,430	0,243
	21 – 23	72	3,24	1,166		
	24 ve üzeri	18	2,88	1,251		
Duyuşsal	18 – 20	41	2,99	1,418	0,959	0,386
	21 – 23	72	2,84	1,284		
	24 ve üzeri	18	2,48	1,227		
Davranışsal	18 – 20	41	3,04	1,299	1,835	0,164
	21 – 23	72	2,70	1,222		
	24 ve üzeri	18	2,42	1,260		

Tablo 5 çerçevesinde, muhasebe derslerine yönelik katılımcı tutumlarının yaşa göre farklılık sergileyip sergilemediğini belirlemek amacıyla H_{2a} , H_{2b} ve H_{2c} hipotezleri test edilmiştir. Araştırmaya katkı sunan öğrencilerin yaş açısından tutumları karşılaştırıldığında herhangi bir anlamlı farklılaşma gözlenmemiştir. Buna göre; öğrencilerin bilişsel tutum düzeylerine yönelik $F= 1,430$; $p>0,05$, duyuşsal tutum düzeylerine yönelik $F= 0,959$; $p>0,05$ ve davranışsal tutum düzeylerine yönelik $F= 1,835$; $p>0,05$ olduğundan H_{2a} , H_{2b} ve H_{2c} hipotezleri kabul edilmemiştir.

Öte yandan ortalamalar açısından bakıldığında, 18 – 20 yaş aralığında yer alan katılımcıların diğer yaş grubunda bulunanlara göre bilişsel, duyuşsal ve davranışsal tutumlarının daha yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir (Tablo 5.).

Katılımcıların muhasebe türü derslerden memnun olma durumlarına göre, söz konusu derslere yönelik tutum düzeyleri ile ilgili betimsel ve karşılaştırmalı istatistikler Tablo 6'da gösterilmektedir.

Tablo 6. Memnuniyet Açısından Betimsel ve Karşılaştırmalı İstatistikler

Tutum Boyutları	Memnuniyet	N	Ortalama (X)	Standart Sapma	sd	t	p
Bilişsel	Evet	81	3,6975	1,004	129	6,438	0,000
	Hayır	50	2,5250	1,025			
Duyuşsal	Evet	81	3,3704	1,179	129	6,780	0,000
	Hayır	50	1,9829	1,065			
Davranışsal	Evet	81	3,2994	1,113	129	7,279	0,000
	Hayır	50	1,9050	0,981			

Tablo 6 kapsamında, muhasebe derslerine yönelik katılımcı tutumlarının memnuniyet durumuna göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla H_{3a} , H_{3b} ve H_{3c} hipotezleri test edilmiştir. Araştırmaya katkı sunan öğrencilerin derslerden memnun olma durumları açısından tutumları karşılaştırıldığında anlamlı farklılaşmalar gözlenmiştir.

Farklılığın hangi grup lehine olduğuna bakıldığında “Evet” yanıtı verenlerin lehine, “Hayır” yanıtı verenlerin aleyhine bir durumla karşılaşmıştır. Buna göre; öğrencilerin bilişsel tutum düzeylerine yönelik $t = 6,438$; $p < 0,05$, duyuşsal tutum düzeylerine yönelik $t = 6,780$; $p < 0,05$ ve davranışsal tutum düzeylerine yönelik $t = 7,279$; $p < 0,05$ olduğundan H_{3a} , H_{3b} ve H_{3c} hipotezleri desteklenmiştir.

Öte yandan ortalamalar açısından bakıldığında, “Evet” yanıtını veren katılımcıların “Hayır” yanıtını verenlere göre bilişsel, duyuşsal ve davranışsal tutumlarının daha yüksek düzeyde olduğu gözlenmiştir (Tablo 6.).

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Muhasebe derslerine yönelik tutumları belirlemeyi amaç edinen bu çalışma, sağlık yönetimi bölümünde öğrenim gören lisans öğrencileriyle gerçekleştirilmiştir. Bu amaç doğrultusunda öğrencilerin söz konusu derslere ilişkin tutumları cinsiyet, yaş ve derslerden memnun olma durumu açısından irdelenmiştir.

Çalışmaya katılan öğrencilerin bilişsel tutumları ölçek orta değerinden yüksek iken duyuşsal ve davranışsal tutumları ise ölçek orta değerinden düşük çıkmıştır. Cinsiyetin muhasebe dersleri ile ilgili öğrenci tutumlarını yansıtmaya yönünden belirleyici bir rol üstlenmediği tespit edilmiştir. Bu bulgu, Çelik ve Serinkan (2011) ile Ercan ve Değirmenci (2019) tarafından yapılan çalışma sonuçları ile örtüşmektedir. Araştırmaya katılan öğrencilerin tutumlarının ortaya çıkarılmasında yaş değişkeni belirleyici bir özellik göstermemiştir. Ortaya çıkan bu sonuç, Çil Koçyiğit ve Ekinci (2020)’nin araştırma bulguları ile benzerlik göstermektedir. Muhasebe türü derslerden memnun olma durumlarına göre öğrencilerin ilgili derslere yönelik tutumlarının farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Memnuniyet açısından ulaşılan söz konusu bulgu, Ercan ve Değirmenci (2019) tarafından ulaşılan çalışma sonuçlarıyla örtüşmektedir.

Muhasebe türü dersler, gerek sağlık yönetimi bölümünde gerekse ilgili diğer bölümlerde öğrenim gören öğrencilerin en çok zorlandığı dersler arasında yer almaktadır. Burada sorunun temelinde öğrencilerin muhasebenin temel işleyişi ile ilgili mantığı kavrayamama durumu yatmaktadır. Bu noktada akademisyen ve araştırmacılara düşen temel görev, sorunun kaynağına inerek etkili çözüm yolları geliştirmek ve ortaya çıkan sonuçları muhasebe eğitimi sürecine uyarlamaktır. Böylece üniversitelerin ilgili lisans ve ön lisans programlarında öğrenim gören öğrenciler muhasebe eğitimi açısından daha nitelikli bir şekilde mezun olabilmektedir. Bu sayede firmaların muhasebe birimleri açısından ihtiyaç duyulan yetkin iş gücünün karşılanması da mümkün hale gelebilmektedir.

KAYNAKÇA

- Ajzen, I. (1993). Attitude theory and the attitude-behavior relation. In D. Krebs & P. Schmidt (Ed.), *New directions in attitude measurement*, Berlin: Walter de Gruyter
- Apak, İ. (2020). Ön lisans öğrencilerinin muhasebe derslerine yönelik tutumları üzerine bir araştırma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 20(40), 227-236.
- Cengiz, S. & Tekin, B. (2019). Lisans düzeyinde muhasebe eğitimi alan öğrencilerde strese neden olan faktörlerle derse yönelik tutumları arasındaki ilişkinin araştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (81), 183- 212.
- Chen, B. H., Hsu, M.S. & Chen, M.H. (2012). The relationship between learning attitude and anxiety in accounting classes: the case of Hospitality Management University students in Taiwan. *Quality & Quantity*, 47(5), 2819-2820.
- Çelik, M. & Serinkan, C. (2011). Muhasebe dersine yönelik tutumlarda üniversite öğrencilerinin bireysel ve bölümsel farklılıkları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(3), 289-321.
- Çil Koçyiğit, S. & Ekinci, N. (2020). Sağlık yönetimi bölümü öğrencilerinin muhasebe dersine yönelik endişeleri ve tutumları: Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi örneği, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 15(54), 506-528.
- Ercan, C. & Değirmenci, B. (2019). Ön lisans öğrencilerinin muhasebe derslerine ilişkin tutumlarının incelenmesi. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 11(21), 613-624.
- Ertuğrul, İ. & Özdemir, S. (2014). Muhasebe dersi alan ön lisans ve lisans öğrencilerinin derse yönelik tutumlarının tespiti: Ege bölgesinde bir uygulama. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1), 204-214.
- García-Santillán, A., Moreno-García, E., Carlos-Castro, J., Zamudio-Abdala, J.-H., GardunoTrejo, J. (2012). Cognitive, affective and behavioral components that explain attitude toward statistics. *Journal of Mathematics Research*, 4(5), 8-16.
- Gölpek Karababa A., (2020). Lisans öğrencilerinin muhasebe dersine yönelik tutumlarının değerlendirilmesi.

Yükseköğretim ve Bilim Dergisi, 10(1), 66-77. <https://doi.org/10.5961/jhes.2020.368>

- Haddock, G. & Maio, G. R. (2008). Attitudes: content, structure and functions. In: Hewstone, Miles, Stroebe, Wolfgang and Jonas, Klaus eds. *Introduction to social psychology: a European perspective*, 4th ed., BPS textbooks in psychology, Oxford: Blackwell.
- Jain, V. (2014). 3D model of attitude. *International Journal of Advanced Research in Management and Social Sciences*, 3(3), 1-12.
- Kurtlar, M. & Yıldız, E. (2020). Muhasebe Dersine Yönelik Tutumların Bireysel ve Bölümsel Farklılıklarının Belirlenmesi: Mersin Üniversitesi Örneği, *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(2), 52-67.
- Kutlu H. A. & Öztürk S. (2017). Basic factors that affect the students' attitudes towards accounting courses: a research. *Marmara Business Review*, 2(2), 147-168.
- Şeker, Y. & İşleyen, A. (2017). Muhasebe Derslerine Karşı Öğrenci Tutumlarının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları, Çizgi Kitabevi*.
- Temelli, F. (2019). Öğrencilerin muhasebe derslerinde teknoloji kullanımına yönelik tutumlarının, derse odaklanma ve ilgileri üzerine etkisinin faktör analizi ve yapısal eşitlik modeli ile incelenmesi: Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi İİBF Örneği. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(4): 3651-3667.
- Varıncı, İ. & Bulut, E. (2015). Muhasebe dersine yönelik endişeler ve tutumlar: Samsun Ondokuzmayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Örneği. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 293-314.

E-DÖNÜŞÜM PERSPEKTİFİNDE E-MUHASEBE UYGULAMALARININ GELİŞİM SERÜVENİ

Öğr. Gör. Dr. Ahmet AKATAK¹

GİRİŞ

Geçmişte toplum yaşantısında insanlar için sunulan hizmetlerin çoğunda zaman, mekân ve fiziki olarak bizzat kişinin kendisinin bulunması gibi hususlar gerekliyken, günümüzde bu hizmetler teknolojinin getirmiş olduğu yenilikler sayesinde hem mekândan ve zamandan hem de kişinin fiziksel varlığından bağımsız dijital ortamda gerçekleştirilebilmektedir.

Elektronik dönüşüm (e-dönüşüm) diğer bir adıyla dijitalleşme son zamanlarda yaşanan gelişmeler sonucunda ortaya çıkmış ve manuel olarak işlenen verilerin gelişmiş bir teknoloji ile kullanılması ve bunun da hızlı biçimde bilgisayarlar aracılığıyla kayıt edilmesi, izlenmesi ve işlenmesi süreci şeklinde ifade edilmektedir (Tekbaş, Kurnaz ve Azaltun, 2018: 223-224). E-dönüşüme geçilmesiyle muhasebede bilinen kayıt altına alma yöntemlerinin sınırlılıkları ortadan kalkmış,

1 Mardin Artuklu Üniversitesi, ahmetakatak@artuklu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-6263-1033

verilerin kontrol edilmesi, bilginin saklanması ve bilgiye istenildiği anda erişim kolaylaşmıştır. Bilgisayarların yaygın kullanımı, rekabet baskısı ve küreselleşme gibi etmenlerden ötürü muhasebe işlemlerinde de elektronik dönüşüme geçiş hız kazanmıştır. Dolayısıyla 2000 yılında muhasebe bilgi sistemindeki işlemlerin sadece %25'lik kısmı dijitalken, 2017 yılında bu oranın %98'e ulaşması muhasebedeki elektronik dönüşümün en belirgin göstergelerinden birisidir (Aslan ve Özerhan, 2017: 868).

Türkiye'de e-dönüşüm süreciyle ilgili yetkili kuruluş Maliye Bakanlığı yeni adıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'tir (Tektüfekçi, 2017: 79). Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın e-dönüşüm süreci, kurum ve kuruluşların hem muhasebe uygulamalarını hem de muhasebe uygulayıcılarını yakından etkilemiştir. E-dönüşüm ile birlikte muhasebe alanında elektronik muhasebe (e-muhasebe) adı altında yeni bir kavram ortaya çıkmıştır. Literatürde e-muhasebe defter tutma, beyanname düzenleme, fatura işleme, tahsilat ve ödeme işlemlerini kapsayan tüm mali nitelikteki işlemlere ait sürecin devlet birimleri (maliye, defterdarlık vb.), muhasebe meslek mensupları ve vatandaşlar tarafından elektronik ortamda yürütülmesi şeklinde tanımlanmıştır (Tuğay ve Güler, 2021: 701). E-muhasebe, bilgisayar teknolojisinden istifade ederek işletmelerin ticari yaşam döngüsünde ihtiyaç duyacakları alış-satış, stok, raporlama ve fatura kesme gibi işlemler ile finansal verileri işleyen muhasebe işlemini tanımlamak için kullanılan terim olan elektronik muhasebe anlamına gelir.

İşletmelerin ihtiyaç duydukları iş süreçlerinin ve verilerinin dijital ortamda işlenmesini kapsayan e-muhasebe uygulamaları da hızla gelişen dijitalleşmenin bir getirisi olarak karşımıza çıkıyor. Hazine ve Maliye bakanlığı muhasebe alanındaki elektronik belge sistemini kademeli olarak uygulama kararı almıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda muhasebede çeşitli yazılım programları ve elektronik uygulamalar dijital dönüşüme entegre bir şekilde 2005'te e-beyanname, 2010'da

e-fatura, 2013'te e-defter ve e-arşiv fatura, 2018'de e-müstahsil makbuzu, e-irsalıye ve e-serbest meslek makbuzu, 2020 yılında e-dekont uygulamaları kullanılmaya başlanmıştır (Yücel ve Bağdat, 2022: 4; www.gib.gov.tr).

Bu kapsamda çalışmada e-dönüşüm konusu incelenecek ve e-dönüşüm perspektifinde e-muhasebe uygulamalarının durumu, kullanım şekilleri ve işleyişleri açıklanarak bu faaliyetlerin kullanım alanları ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

1. E-DÖNÜŞÜM SÜRECİNİN OLUŞUMUNDA YASAL DÜZENLEMELER

Dönüşüm, var olandan başka bir duruma geçme veya biçim alma, inkılâp, şekle bürünme anlamları ile içinde bulunulan durumdan daha ileri bir duruma, biçime veya hale geçişi ifade etmektedir. (TDK, 2022).

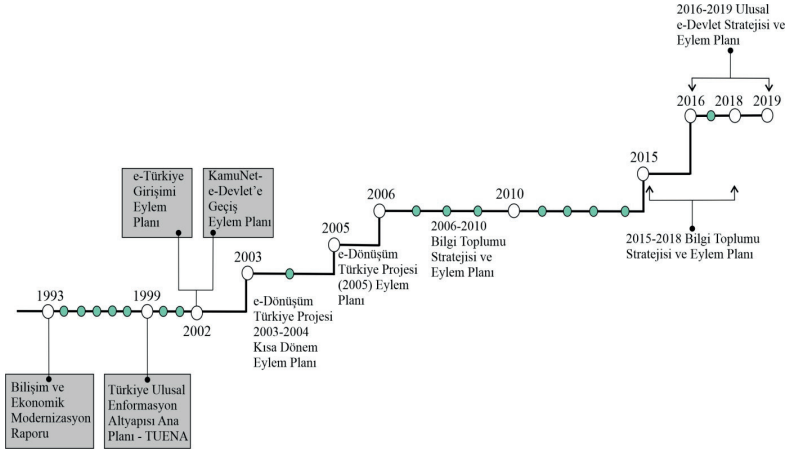
E-dönüşüm ise; “e” elektronik anlamını taşıdığından, elektronik olmayan bir ortamdan elektronik ortama dönüşümü, bir başka söylemle elektronik araçlardan istifade edilmeyen durumdan, elektronik araçlardan istifade edilen duruma geçişi ifade etmektedir. Daha anlaşılır haliyle e-dönüşüm, bilişim teknolojisinin sadece iletişim aracı olarak kullanıldığı bir yapıdan farklı olarak iş ve işlemlerin yürütülmesi, denetlenmesi ve sonuçlandırılmasında kullanılan bir platform olarak ifade edilebilir. E dönüşüm, kişilerin Bilgi ve İletişim Teknolojilerini (BİT) kullanarak iş anlayışı ve çalışma hayatlarının yanında sosyo-kültürel anlayışlarının “elektronik” dönüşümünü de kapsamaktadır. Bundan dolayı e-dönüşüm sürekli gelişen ve hızlıca yenilenen bir süreçtir. Kamu ve özel sektör işletmeleri de bu sürecin birer parçasıdır (Canpolat, 2019: 6). Bu bağlamda e-dönüşüm, BİT'lerin etkin kullanımıyla bir kurumun iş ahlakı, iş modeli, iş akışı, ürün ve hizmetlerinin bütünlük içerisinde yürütülmesi sürecidir (Kaypak, 2010: 1506).

Kamu ve özel şirketlerin finansal süreçlerinin kontrolünün elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin bir sonucu olarak

ortaya çıkan e-dönüşümü tanımlayacak olursak; işletme hedefleri doğrultusunda faaliyetlerin etkili bir şekilde elektronik platformlarda yürütüldüğü, bireylerin hayat anlayışlarının elektronik yaşamla entegre olduğu, iş ve işlemlerin daha pratik yapılmasını sağlayan yöntemler bütünüdür (Sevim, 2009: 13).

1990'lı yıllardan beri tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de internetin sunmuş olduğu hizmetlerden istifade ederek bilgi toplumu olma yönünde ciddi aşamalardan geçildiği gözlenmektedir. 1993'te Orta Doğu Teknik Üniversitesi tarafından ilk internet bağlantısının yapılmasından sonra bazı kamu kuruluşları bilginin tek taraflı sunulduğu ve ekseriyetle kurumsal anlamda hizmet veren internet siteleri kurmaya başlamıştır. Bunu takiben 1998'den itibaren kuruluşların internet sitelerinden sadece sunulan hizmetlere dair çeşitli formların edinilmesi ve bilgi verilmesi mümkün olabilmektedir. 2001 yılından sonra kamu kurumlarında internet siteleri aracılığıyla sunulan hizmetlerin tek çatı altında yürütülmesi görüşü belirlemeye başlamıştır (Akçakaya, 2017: 18). Bu gelişmeleri takiben 2002'de tasarlanan Acil Eylem Planı'nda e-dönüşüm Türkiye projesinden bahsedilmiş, söz konusu projenin oluşumu, yürütülmesi ve izlenmesi için Kalkınma Bakanlığı görevlendirilmiştir. Avrupa Birliği'nin bilgi toplumu oluşturma yönündeki çabalarına uygun olarak ülkemizde 27 Mart 2003'te yayımlanan 2003/12 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile "E-Dönüşüm Türkiye Projesi" yürürlüğe girmiştir. Bu projenin yürütülmesi, istenen hedeflere erişmek ve kamu kuruluşları arasında eşgüdümü sağlamak için Kalkınma Bakanlığı nezdinde Bilgi Toplumu Dairesi oluşturulmuştur (Canpolat, 2019: 52).

Kurumlar zamanla bilişim teknolojisinden daha fazla istifade ederek iş süreçlerini hızlandırmak, karar destek sistemlerini iyileştirmek, verimliliği artırmak ve giderlerini azaltmak için birçok projeyi hayata geçirmiştir (DPT, 2005: 1). Ayrıca aşağıdaki şekilde 1993-2019 yılları arasında Türkiye'de e-devlet politikalarının genel çerçevesine dair yaşanan gelişmeler gösterilmiştir.



Şekil 1: Türkiye'de E-Devlet Sistemine Yön Veren Plan ve Eylemler

Kaynak: 2016-2019 Ulusal E-Devlet Stratejisi ve Eylem Planı

Türkiye'de e-dönüşümün sağlıklı bir şekilde oluşturulması ve gelişimine hukuki altyapı kazandırmak, araştırma geliştirme faaliyetlerini desteklemek, bilgi güvenliğini sağlamak ve kötü niyetli kullanımları engellemek gibi amaçlarla çeşitli planlamaların yanı sıra birtakım yasal düzenlemeler de yapılmıştır. Bu düzenlemelerin ilki 2003 tarihinde çıkarılan "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu"dur. Kanun ile kişilerin bilgi edinmesine dair esas ve usullere yer verilmiş olup hakkın kullanılmasında tarafsızlık, eşitlik ve açıklık ilkelerine yer verilmiştir. İkinci bir düzenleme 2004 tarihinde çıkarılan "Elektronik İmza Kanunu" dur. Bu kanunla e-izmaya dair işlemler ve elektronik sertifika hizmet sağlayıcılarının yükümlülükleri belirlenmiş, elle atılan ıslak imza ile e-imzanın eşdeğer olduğu açıkça ifade edilmiştir. Üçüncü düzenleme 2005 tarihinde çıkarılan "Evrensel Hizmet Kanunu"dur. Kanun ile elektronik olarak sunulan bilgiden toplumun tüm kesiminin yararlanmasını sağlamak için haberleşme sektöründe evrensel hizmetin uygulama esaslarına yer verilmiştir. Dördüncü düzenleme 2007'de çıkarılan "İnternet ortamında yapılan

yayımların düzenlenmesi ve bu yayımlar yoluyla işlenen suçlarla mücadele edilmesi hakkında kanun” dur. Kanun ile internetin toplu kullanımına dair yükümlülükler yer verilmiş, internet ortamında işlenecek suçların içeriği ve bu suçlarla mücadeleye dair ilkeler açıklanmıştır. Son düzenleme 2008 tarihinde çıkarılan “Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun”dur. Kanun araştırma geliştirme merkezleri ve gerçekleştirilecek projeler ile teknogirişime destek ve teşvikleri kapsamaktadır. 2008’de çıkartılan bu kanun 2023’ün sonuna kadar geçerli olacaktır (Canpolat, 2019: 62-63).

1.1. E-Dönüşümün Avantajları ve Dezavantajları

Elektronik dönüşüm ya da diğer adıyla dijital dönüşüm hem avantajlar hem de dezavantajları bulunan bir süreç olarak görülmektedir. Dijital dönüşüm hem kişiler için hem de kamu kurumları ve özel sektördeki işletmeler için birçok avantaj ve dezavantajlı durumlar yaratmaktadır. Dijitalleşmenin gün geçtikçe daha fazla hayatımıza girmesiyle beraber e-dönüşüm, bilgi toplumunda başarının itici gücü olarak görülmektedir (Gigova, vd. 2019: 1).

Yaşadığımız yirmi birinci yüzyılda hızlı gelişim sonucunda her alanda bir dönüşüm yaşanmaktadır. Her ülke dijitalleşmenin etkisiyle sınırların ortadan kalktığı, globalleşmenin var olduğu bir ortamda değişim ve dönüşümle birlikte çağın gereklerine uygun olarak kendi idari yapılarını şekillendirmek zorunda kalmıştır. Teknolojide ve iletişim alanında yaşanan gelişmeler aynı zamanda devletin vatandaşlarına sunmuş olduğu kamu hizmetlerinin iyileştirilmesine ve en üst düzeyde verimli olmasına olanak tanımıştır. Bu sebeple iletişim ve bilişim teknolojileri kullanılarak e-dönüşümün kullanılması günümüzde önemli bir durum teşkil etmektedir (Demirel, 2006: 120-121).

Bu e-dönüşüm süreciyle birlikte özellikle kamu idarelerinde bilişim teknolojilerinin kullanımı elde bulunan kaynaklardan en üst düzeyde verim ve düşük maliyet sağlamakta iken; kamu kuruluşlarının sunmuş olduğu hizmetten istifade eden

kişiler açısından da daha az çaba daha yüksek memnuniyet ve verimlilik anlamına gelmektedir. İleri teknoloji kullanımı çalışma faaliyetlerini zamandan ve mekândan bağımsız hale getirerek dijitalleşme sayesinde her işlem daha şeffaf bir ortamda yürütülmekte ve ilgili tarafları ek masraflardan kurtarmaktadır. E-dönüşüm aynı zamanda çalışma şartlarında esneklik sağlamış, verilerin işlenmesini kolaylaştırmış, veriye erişimin çok hızlı ve güvenilir olmasına olanak tanımış, verilerin çok uzun ömürlü saklanmasıyla kolaylaştırarak maliyet ve zaman tasarrufu sağlamaktadır. Baş döndüren bir hızla günden güne etkisini daha çok hissettiren bilgi teknolojilerinin sunmuş olduğu olanaklar ve değişen ihtiyaçlar doğrultusunda e-dönüşüm, kamu kurumları ve özel sektördeki işletmeler için güvenilir bir denetim imkânı yaratır (Arslan ve Demirkan, 2019: 54).

Dijital dönüşümün sağladığı faydalardan bir diğeri de tasarruf konusudur. Bir evrakın basımı, gönderilmesi ve saklanması işletmeler için ciddi bir gider kalemidir. Özellikle, yüz binlerce evraktan söz ediyorsak bu maliyetler çok daha artıyor. Bu evrakların basım ve kargo giderleri bir yana, işletme içinde arşivlenmesi ve gerektiğinde ulaşılması dahi ciddi bir çaba gerektirmektedir. E-dönüşüm süreci, belgeleri online olarak, bulut adı verilen sunucularda muhafaza etmenizi ve ihtiyaç duyulduğunda saniyeler içinde ulaşmanızı sağlıyor. Gönderim için yapılması gereken tek şey, evrakların online olarak gönderilmesi oluyor. Basım maliyetine göre, yüzde 80 daha fazla tasarruf sağlayan e-dönüşüm süreci, saklama ve gönderim konuları da göz önünde tutulduğunda, bir şirkete 25 kata kadar tasarruf sağlayabiliyor (<https://www.sesgazetesi.com.tr>). E-dönüşümün başka bir faydası sürdürülebilir bir çevre için modern bir yaklaşım sunmasıdır. Dünyanın sınırlı kaynaklarının her geçen gün tükendiği göz önünde bulundurulursa ağaç kesimi azaltılarak kâğıt kullanımı en aza indirilerek sıfır atık ve daha yeşil bir dünya ya olanak tanınacaktır. Bu nedenle, dünya çapında birçok işletme basılı evrakları azaltıp dijital dönüşüme adım atıyor.

Birçok avantajına rağmen e-dönüşüm sisteminin dezavantajları da bulunmaktadır. Bilişim teknolojilerinde kullanılan yazılım ve donanım programlarının mevcut iş akış süreçlerine dâhil edilmesinde zorluklar yaşanmıştır. Bilgi teknolojilerinde var olan uygulamaların kalitesi gün geçtikçe artarken sistemsel eksiklikler ve aksamalar, bazen işin yarım kalmasına sebep olmaktadır (Gönen ve Rasgen, 2019: 2909).

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımı yapılan işlerin kalitesini arttırdığı bir gerçektir fakat bu kullanılan teknolojik sistemin öncelikle teknik alt yapısının yeterli olması gerekmektedir. Teknik alt yapıyı oluşturmak ve donanımsal anlamda dijital sistemi tamamlamanın zorluğu e-dönüşüm sürecinin dezavantajlarından biridir. Bunların yanında e-dönüşümde kullanılan dijital uygulamaların işleri yürüten kullanıcılar tarafından yeterince bilinmemesi veya yeni öğrenilmesi birtakım zorluklara sebep olmaktadır. İnternet dünyasının büyük bir rol üstlendiği dijital dönüşüm sürecinde yürütülen işler sanal mecra üzerinden gerçekleştirildiğinden insanların yüz yüze iletişim kuramamasına neden olmaktadır. Bu süreçte internet tarayıcılarından istifade edilmesi güvenliği tehdit eden siber saldırılara da sebebiyet vermektedir (Erdoğan, 2020: 15).

2. MUHASEBEDE E-DÖNÜŞÜM SÜRECİNİN GELİŞİMİ

Dijital dönüşümle beraber sosyo-ekonomik hayat çok hızlı bir ivmeyle dönüşüme uğramıştır. Bu dönüşüm etkisini birçok alanda olduğu gibi mali işlemlerin yürütüldüğü muhasebe alanında hissettirmiştir. Teknolojinin getirmiş olduğu yeniliklere muhasebe alanında hızlı bir şekilde ayak uydurulması ve benimsenmesi yıllardır kullanılagelen geleneksel tekniklerin verilere istenildiği anda ulaşma konusundaki yaşanan zorlukları ortadan kaldırmıştır. Artık istenilen verilere ve kayıtlara çok hızlı ulaşılması, verilerin kontrol altına alınması ve kayıtlarla ilgili otomatik karşılaştırma yapılabilmesi dijital yeniliklerin önemiyetini ortaya koymuştur. Bu yenilikler

klasik muhasebe anlayışını etkilemiş ve fiziki olarak yapılan defter tutma anlayışından çıkmış ve muhasebede dijitalleşme düşüncesi benimsenmiştir. Bu yeni muhasebe anlayışında, muhasebe işlemlerinde ciddi anlamda değişiklikler yaşanmış, muhasebenin temel işlevi olan kaydetme, sınıflandırma ve raporlama fonksiyonları yerini akıllı uygulamalara bırakmıştır. Farklı yaklaşımlar kullanılarak işlemleri yürütebilen yapay zekâ sayesinde karmaşık verilerin çabuk işlenmesi ve ele alınması mümkün olmuştur (Erdoğan, 2020: 8).

Ülkemizde 2003'te "E-Dönüşüm Türkiye Projesi" uygulanmaya başlanmıştır. Bu projenin amacı yürütülen çalışmaların tek bir çatı altında toplanmasıdır. Devlet Planlama Teşkilatına verilen bu görev ile Türkiye için e-dönüşüm uygulamaları zorunluluk haline gelmiştir. E-dönüşüm sadece ülkemizin içinde bulunduğu bir durum değil tüm dünya ülkelerini kapsayan bir süreçtir. Aşağıdaki tabloda e-dönüşüm kapsamında Türkiye'de e-muhasebe uygulamalarının gelişimi gösterilmiştir.

Tablo 1: Türkiye'de E-Muhasebe Uygulamalarının Gelişimi

Tarih	Elektronik Gelişim
30.12.2001	E-Defter, E-Belge ve E-Kayıt tanımlamalarının getirilmesi (VUK'un 242/2. mad. ve 4731 Sayılı Kanunun 4-e mad. ile yapılan düzenleme)
4.12.2003	E-Dönüşüm Türkiye Projesi'nin 2003-2004 KDEP'nin yürürlüğe girmesi
31.07.2004	E-Beyanname uygulamasına ilişkin yasal düzenleme (VUK'un 28. mad. 5228 Sayılı Kanununun 3. mad. ile eklenen fıkra) ve Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirilmesi (VUK'un 257/4. maddesi-ne 5228 Sayılı Kanununun 8. Mad. ile eklenen fıkra)
3.03.2005	E-Beyanname üzerinden elektronik ortamda beyanname gönderme zorunluluğunun başlaması (346 Nolu VUK GT)
6.02.2008	Ba ve Bs Formları'nın aylık olarak gönderim zorunluluğu getirilmesi (381 Nolu VUK GT)
5.03.2010	E-Fatura ve Mali Mühür uygulamaları ile ilgili genel tebliğ yayınlanması (397 Nolu GT)

1.08.2010	E-Tebliğ uygulaması (6009 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler)
13.12.2011	E-Defter uygulaması (1 Sıra Nolu E-defter GT)
1.04.2016	E-Tebliğat sisteminin kullanılmaya başlaması (453 Sıra No.lu VUK GT)
17.12.2017	01.01.2018 tarihi itibarıyla kazancı basit usulde tespit edilenlerle, serbest meslek kazancı sahiplerine defter beyan sistemi zorunluluğunun getirilmesi (486 Sıra No.lu VUK GT)
19.10.2019	E-defter, E-Fatura, E-Arşiv Fatura ve diğer e-belgelere geçiş zorunluluğunun kapsamı genişletildi (509 Sıra No.lu VUK GT)

Kaynak: Yücel ve Bağdat, 2022: 4

Modern işletmecilik anlayışını benimseyen işletmeler teknolojinin sunmuş olduğu uygulamalardan yararlanmaktadır. Son yıllarda özellikle gelişmelerle uyum içinde birçok kuruluş muhasebe uygulamalarında bütünlük sistemine dayalı web tabanlı muhasebe uygulamalarını kullanmaktadır. Geliştirilen çeşitli yazılım programları sayesinde muhasebe uygulamaları e-dönüşüm süreciyle beraber oldukça geniş bir kullanım alanı bulmaktadır (Tektüfekçi, 2017: 22).

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişim ve değişim endüstri, tarım, ticaret, ulaşım ve sosyo-ekonomik gibi birçok alanı etkilemiştir. Bu alanlarda varlık gösteren kurum ve kuruluşların iş hacmi ve faaliyetleri genişledikçe çıkar gruplarının bilgi ihtiyacı da artmıştır. Gerek duyulan bilgi ihtiyacının karşılanması ve işlemlerin hızlı bir şekilde yürütülmesi muhasebe bilgi sisteminde bilgisayarların yanında son teknolojik yeniliklerin kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Bilgisayarların muhasebe işlemlerinde kullanılması faturalama, borç takibi, stokların kolay tutulması, maaşların ödenmesi ve müşteri bilgileri gibi işlemlerin kolay bir şekilde yapılabilmesini sağlamıştır. Yaşanan gelişmelerin sonucunda ülkemizde e-dönüşüm süreciyle beraber muhasebe uygulamalarında da e-fatura, e-defter ve e-beyanname gibi yeni faaliyetlerin olduğu görülmektedir.

Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunundaki düzenlemeler ve mevzuat değişiklikleri ile tam olarak muhasebede e-dönüşüm süreci başlamıştır. Muhasebedeki belgelerin düzenlenmesi, saklanması, gönderilmesi ve hatta ibrazının gerçekleştirilmesi ile muhasebe defterlerinin elektronik ortamlarda tutulmasına dair işlemleri düzenlemeyle yetkilendirilmiş kuruluş Hazine ve Maliye Bakanlığıdır. Bakanlık tarafından e-dönüşüm sürecinde ilk olarak e-beyanname ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır (Garip ve Karasioğlu, 2019: 434).

Tarihsel süreç içinde e-dönüşüme bağlı olarak e-muhasebe uygulamalarına ilk geçiş 2003-2004 yıllarında alınan “Vergi beyanı, tahakkuku ve ödemelerinin elektronik ortamda yapılması” kararı ile başlamıştır. Bu kararı takiben 1 Mayıs 2004 yılında e-bildirge sistemi uygulanmaya başlamıştır. Maliye Bakanlığına yayınlanan tebliğde e-kayıtlar hakkında açıklamalara yer verilmiştir. 2011 yılında tebliğde yapılan değişiklikle beraber e-defter ile ilgili ifadeler yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu uyarınca oluşturulması mecburi olan belgelerin dijital olarak hazırlanmasına dair yayınlanmış olan tüm tebliğler incelenmiş, işlerin daha düzenli yürütülmesi, tek kaynağa bağlı kalınması ve elektronik belge sisteminde bütünlüğü sağlamak için 19 Ekim 2019 tarihinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tebliğ yayınlanmıştır. Son tebliğın yayınlanmasından itibaren daha önceki yıllarda yayınlanmış olan tüm tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır (Tuğay ve Güler, 2021: 701).

2.1. E-Muhasebe Uygulamalarına Geçiş Gerekçeleri

Dünyanın dört bir yanında dijitalleşmenin çok hızlı bir şekilde kullanılagelmesi, insanların bu duruma hazırlıklı olmasını ve teknolojik yeniliklere ayak uydurmasını neredeyse zorunlu bırakmıştır. Bazen birtakım işlerin yürütülmesi için yapılan yasal düzenlemelerle dijitalleşmeye uyum sağlamak gereklidir. Dijital anlamda birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında

da değişiklikler ve yenilikler meydana gelmiştir. Dijitalleşmenin etkisiyle ihtiyaçların karşılanma şekillerinde yaşanan değişiklikler, muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri en aza indirmek, vergi kayıplarını engellemek ve işlemlerin hızlı bir şekilde gerçekleşmesini sağlamak gibi nedenlerle elektronik muhasebe uygulamaları kullanılmaktadır. Geçmişte olduğu gibi gelecekte de muhasebenin ne denli bir öneme ve kullanım alanına sahip olduğu düşünülürse e-dönüşüm sürecinde en çok etkilenen alanlardan biri olduğu anlaşılmaktadır (Akyüz, 2020: 682).

E-muhasebe uygulamalarına geçişin ana gerekçelerinden biri uluslararası genel kabul görmüş standartlara uyum için zemin hazırlamaktır. Elektronik muhasebe uygulamaları işlemlerin hızlandırılması, belgelerin kolayca muhafaza edilmesi, denetimin şeffaf ve kolay bir biçimde gerçekleşmesi, vergi denetiminin artırılması, kayıt dışılığın engellenmesi ve maliyetlerin minimuma düşürülmesi gibi kolaylıklar sağlamaktadır (Garip ve Karasioğlu, 2019: 434). Ayrıca Vergi Usul Kanunu ve TTK' ya göre mükelleflerin bazı muhasebe belgelerini fiziki olarak saklama ve muhafaza etme durumunda kolaylıklar sağlayan e-muhasebe uygulamalarına geçiş gerekçelerinden bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz (Doğan, 2017: 75):

- İş ve işlemlerdeki yüksek operasyonel (baskı, kırtasiye, personel) maliyetler,
- Küreselleşen dünya ekonomisi,
- Uluslararası kurum ve kuruluşlardan bilgi talep edenlerin artması,
- Ekonomik sistem içindeki diğer aktörler ile uyum içinde olma isteği,
- Vergi kaybını önleme isteği,
- Arşivlenen belgelerin kolay, hızlı ve düşük maliyetle sağlanması,

- Klasik posta işlemlerinden kaynaklanan gecikmeler,
- Manuel belge oluşturmada kaynaklanan hatalar,
- Alacak ve borç takibinin elektronik ortamda anlık izlenme imkânı,
- Muhasebe belgelerinde anlık değişikliklerin yapılabilirliği,
- Nakit yönetiminde kolaylıklar sunması,
- Denetimin şeffaf ve kolay bir şekilde gerçekleşmesi,

3. TÜRKİYEDE E-MUHASEBE UYGULAMALARI

Muhasebenin en temel işlevlerinden biri işletmenin ekonomik faaliyetleri ve mali yapısı hakkında doğru bilgi vermektir. İşletmenin finansal açıdan ne durumda olduğunu nasıl ilerlediğini gösteren bilanço ve gelir tablosu gibi mali tablolar bulunmaktadır. İşletmelerle ilgili olan bilgi kullanıcıları bu tablolardan yola çıkarak işletme hakkında fikir sahibi olma, yorum yapabilme, işletme beklentilerini ve yatırım kararlarını verebilmektedir. Son yıllarda daha fazla hissedilen ekonomik ve teknolojik gelişmeler, işletmelerin yönetim anlayışlarını da değiştirmektedir. Bu değişim işletmeleri, yönetim anlayışlarını bilimsel yöntemlerle yerine getirmeye zorlamıştır. Bilgi kullanıcıları için güvenilir ve doğru veriler sağlayan, tutulan defterlerin ve raporların yorumlanmasına imkân tanıyan, analizlerin yapılmasını sağlayan, gelecekte işletmeler için gereken planları hazırlayan ve yönlendiren, işletmenin kaçınılması gereken noktaları belirleyen, işletmenin bir fonksiyonu olan muhasebe bilim dalı çok önemli işlerliğe sahip hale gelmiştir (Dursun vd. 2019: 264).

Elektronik dönüşüm süreci ile birlikte elektronik fatura, elektronik defter, elektronik belge, elektronik arşiv fatura, elektronik ticaret, elektronik kayıt, elektronik denetim gibi kavramlar türemiş ve bu kavramlar muhasebe bilimine farklı bir boyut kazandırmıştır. Bu dönüşüm süreciyle beraber fiziki

olarak gerçekleştirilen birçok işlem ve belgeler dijital hale gelmiş ve internetin hüküm sürdüğü bir dünyanın etki alanına girmiştir. Teknoloji ve internetin sağladığı pratiklik, hız, maliyet avantajı, zaman tasarrufu, verimlilik ve diğer kolaylıklar gibi sebeplerle birçok işlemin fiziki ortamdan sanal ortama taşındığı bir dönem başlamıştır. E-dönüşüm şeklinde ifade edilen bu dönemde birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da birtakım yenilikler olmuştur. İlk e-beyanname uygulaması ile başlayan e-muhasebe uygulamaları, daha sonraki zamanlarda birçok belgenin elektronik ortamda gerçekleşmesine ortam hazırlamıştır (Kurtcebe ve Utku, 2020: 76).

Bir kısmı uygulanması zorunlu olan, bir kısmı da isteğe bağlı olarak uygulanan bu dijital uygulamalar birçok özelliğiyle kişilere, kurumlara ve işletmelere fayda sağlamaktadır. Bu bölümde elektronik dönüşüm ile beraber bilgi teknolojilerinin muhasebe alanındaki uygulamaları olan e-uygulamalar ele alınmıştır.

3.1. E- Beyanname

Vergi Usul Kanununa göre “E-beyanname düzenlenmesinin amacı, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini ifa ederken bilgi ve iletişim teknolojilerinden istifade etmek, vergi beyannameleri ile bildirimlerinin hızlı, zahmetsiz, ekonomik ve güvenilir bir şekilde sevk edilmesini sağlamak, beyannamelerin doldurulmasındaki hataları asgari seviyeye indirmek, mükellef mağduriyetini önlemek, beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak işlemleri kolaylaştırmak ve mükellefe daha iyi hizmet sunmaktır.” (VUK, 2004, 25599 sayılı Resmi Gazete).

E-beyannameye dair ilk düzenleme 30.09.2004'te 25599 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 340 sıra numaralı genel tebliğ ile yapılmıştır. Uygulamadan yararlanıp vergi dairesinden şifre temin eden kullanıcılar, belli bir tutar üzerinde net satış hasılatına sahip olduğundan dolayı beyannamelerini muhasebe elemanlarına imzalatmayan mükellefler, bağımsız olarak çalışan

SMMM ve YMM'ler ile avukatlar, kamu kurum ve kuruluşları ve noterler kullanabilmektedir. 2004 yılı Ekim ayında hayata geçirilen bu uygulamadan yaklaşık 1 yıl sonra uygulamanın kapsamı genişletilmiş ve belirlenen süreler dışında beyanname verilebilmesi, pişmanlık talep beyannamelerinin verilmesi de elektronik olarak işlem görmeye başlamıştır. Mesai saatine bakılmaksızın e-beyanname uygulaması ile aşağıda sıralanan şu beyannameler beyan edilebilmektedir:

- Kurumlar Vergisi Beyannamesi,
- Katma Değer Vergisi Beyannamesi,
- Özel İletişim Vergisi Beyannamesi,
- Banka Muameleleri Vergisi Beyannamesi,
- Sigorta Muameleleri Vergisi Beyannamesi,
- Damga Vergisi Beyannamesi,
- Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi,
- Muhtasar Beyannamesi,
- Noter Harçları Vergisi Beyannamesi,
- MEP İştirakçileri Kurumlar Vergisi Beyannamesi,
- Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi,
- BA Formu(Bildirim alım) ve BS Formu(Bildirim satım),
- Kurum Geçici Vergi Beyannamesi,
- Gelir Geçici Vergi Beyannamesi,

Uygulamanın yürürlüğe girmesiyle beraber maliye bakanlığına bildirilen beyannamelerin çoğu elektronik ortama aktarılmıştır. E-beyanname uygulaması ilk olma özelliğinden dolayı diğer elektronik uygulamaların kullanılmasına zemin hazırlamış ve öncülük etmiştir. E-beyanname uygulamasının faydaları şu şekilde sıralanabilir:

- Beyannamelerin saklanması kolaylaşmış ve muhafaza edilme maliyetleri azalmıştır,
- Beyannamelerde hata oranı azalmıştır,
- Mükellefler vergi dairelerine daha az giderek zaman tasarrufu elde etmiştir,
- Mükelleflere ait bilgilerin depolanabilme imkânı olmuştur,
- Yılda yaklaşık 6 bin ton kâğıt tasarrufu sağlanmıştır,
- Mürekkep, basılı materyal ve iş gücü gibi maliyetlerden tasarruf edilmiştir (Kızmaz, 2021: 55).

Uygulamanın yürürlüğe girdiği ilk zamanlarda verilemeyen fakat belirlenmiş olan yasal süreyi aşan beyannameler, düzeltmeyle verilen beyannameler, fiziki olarak verilen ölümlü halindeki kıst dönem aylık beyannameler ve 02.08.2016'dan sonra da kıst döneme denk gelen gayrimenkul sermaye iradı beyannameleri, ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hakkındaki beyannameler, diğer kazanç ve iratlara ilişkin beyannameler dâhil olmak üzere 2018 sonu itibariyle toplamda 94 milyon beyanname elektronik ortamda gönderilmiştir. E-beyanname uygulamasının ne kadar çok tercih edildiğini ortaya koymak adına sayıca incelediğimizde uygulamanın başladığı yıl olan 2004'te kâğıt ortamda hazırlanan beyanname oranı % 0,5 iken, 2018 sonu itibariyle elektronik olarak gönderilme oranı %99,61 olmuştur (GİB, 2018 Yılı Faaliyet Raporu).

E-dönüşüm süreciyle beraber geçmişten şimdiye kadar mükelleflerce elektronik ortamda sunulan beyannamelerin sayısındaki artış neticesinde denetim işlemlerinde zaman, mekân ve iş gücü tasarrufu yapılmış, ayrıca ülkenin doğal ve ekonomik kaynaklara katkıda bulunulmuştur. E-beyanname ile kâğıt unsurundan vazgeçilmesi sonucunda yaklaşık 117 bin ağaç kesilmekten kurtulmuş ve her yıl yaklaşık 6 bin ton kâğıt tasarrufu sağlanmıştır. Vergi dairelerinde yıllık 14.000 bin adam/ay işgücü tasarrufu yapılmıştır. Ayrıca işlemleri yürütmek zorunda kalıp vergi dairelerine giden mükellefler yıllık 1 milyon 485 bin işgünü tasarruf sağlamıştır (Atuş, 2019: 6).

3.2. E-Fatura Uygulaması

Vergi usul kanuna göre “Fatura, yapılan iş veya satılan emtia karşılığında alıcının borçlandığı meblağı göstermek üzere işi yapan ya da emtiayı satan tüccar tarafından alıcıya verilen ticari vesikadır”. E-fatura ise, “Kâğıt faturanın ihtiva ettiği esasa dair tüm bilgileri ve hukuki unsurları taşıyan, kamu idarelerinin belirlediği usul ve esaslara göre hazırlanması, müşteriye iletilmesi, gerektiğinde ibrazı zorunlu olan elektronik belgedir” şeklinde tanımlanır. Başka bir şekilde e-fatura, GİB tarafından belirlenen bir standardı olan, VUK gereği faturada olması elzem bilgileri içeren, merkezi bir platform üzerinden alıcı ve satıcı arasındaki ilişkinin yürütüldüğü elektronik bir belgedir. E-fatura, elektronik belge şeklinde satıcılar tarafından oluşturulan faturaların dijital platformlar vasıtasıyla alıcılara ulaştırılmasını sağlamaktadır (Erdoğan, 2020: 20).

E-fatura sisteminin benimsenmesi ve hayata geçirilmesinde ana etkenlerden biri vergi kaçakçılığının önlenmesi adına, denetim fonksiyonunun GİB tarafından kolay bir şekilde yürürlüğe konmasıdır. Kâğıt faturada geriye dönük tarihli yanıtıcı ve hileli belge düzenlenerek gerçekte var olmayan alış ve satışlar yapılabilmektedir. Bunun aksine e-faturada düzenleme tarihi ve saati yer alması gibi sebeplerle büyük oranda vergi kaçakçılığının yaşanması önlenmektedir. E-fatura kullanılmasındaki amaçları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Öz ve Bozdoğan, 2012: 83):

- İşletmelerde verimliliğin artırılması ve etkinliğin sağlanması,
- İşletme birimleri arasında iş akışını tek sistemde toplama,
- Kamu kurum ve kuruluşlarında hizmet kalitesini artırma,
- Ticari faaliyetler bakımından uluslararası standartları yakalama,
- Etkin denetim sistemi oluşturma,

E-fatura uygulamasından istifade edenlerin kayıtlı listesi Gelir İdaresi Başkanlığına ilan edilmekte ve bu listeler belirli zamanlarda güncellenmektedir. E-fatura hazırlama zorunda bulunan mükellefler, e-fatura yerine normal şekilde fatura düzenleseler vergi mevzuatı açısından hiç fatura düzenlememiş gibi görüneceğinden sisteme kayıtlı kullanıcıların e-fatura düzenleme şartlarına uymaları gerekmektedir. Bu uygulamaya dâhil olan kullanıcıların dâhil olmayan kullanıcılarla icra ettiği mal ve hizmet alışverişlerinde mevcut hükümler doğrultusunda kâğıt fatura hazırlamaya devam edeceklerdir. Hangi mükellefin e-fatura uygulamasına kayıtlı olduğu listelerden kontrol edilebilmektedir. Ayrıca listelerde olmayan mükelleflerin e-fatura gönderemeyeceği ve alamayacağı açık bir şekilde belirtilmiştir (Tektüfekçi, 2016: 48). E-fatura sisteminde kaydı bulunmayanların e-fatura iletebilmeleri ve alabilmeleri mümkün olmamakla birlikte, mal veya hizmet satışı sonucunda e-fatura ve normal kâğıt faturanın oluşturulması da mümkün değildir. Elektronik fatura uygulamasının kayıtlı olan kullanıcılara sağlamış olduğu en önemli kolaylıklardan biri gönderilen veya alınan elektronik faturaların sanal ortamda muhafaza edilebilmesi ve istendiği anda ibraz edilebilmesidir (Doğan, 2017: 71).

Elektronik faturanın özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Gülten, 2018: 63-64):

- Maliye bakanlığının belirlemiş olduğu kurallara uygun düzenlenir ve içerdiği bilgileri tamdır,
- E-fatura iş akış süreci tamamen elektronik ortamda olur,
- Belli bir formatı vardır
- Birtakım standartları sağlamak zorundadır,
- E-faturalar sanal ortamda hazırlandığı için internet saldırılarına yönelik korunmalıdır,
- E-faturalar belirli sektöre has değildir,

- E-faturalar tüm sektörün ihtiyacını görecek şekildedir,
- E-faturalar arşivlenebilir olmalı,
- E-faturalar gerek duyulduğunda doğrulanabilmeli,
- E-faturaların oluşturulma tarihi ve numaralarının otomatik olarak yapılması gerekir,

Mükellefler kâğıt ortamında düzenlemiş oldukları faturaları VUK' a göre 5 yıl, TTK'ya göre 10 yıl saklamak zorundadırlar. Bu durum işletmelerin çeşitli giderlere katlanmasını doğurmaktadır. Özellikle iş hacmi yüksek olan ve çok sayıda işlem yapanlar açısından maliyet yüksek tutarlara çıkmaktadır. Arşivdeki faturayı çok daha sonra bulmak çok zahmet gerektiren bir iş olduğu gibi zaman kaybına da sebep olmaktadır. E-fatura sisteminde ise birkaç anahtar kelime sayesinde saniyeler içerisinde arama yapılarak istenilen faturaya kolay şekilde ulaşmak mümkündür. Bunların yanında gecikmiş ödeme sorunları ile karşı karşıya kalan işletmeler için e-fatura "anlık izleme ve değerlendirme" sisteminin oluşturulmasını sağlamıştır. İtiraz işlemleri e-fatura ile "anlık" yapılabilmekte ancak normal faturada itiraz süreçleri çok uzun sürmektedir, dolayısıyla işletmeler ödemelerde ciddi sorunlar yaşamaktadır. E-fatura uygulaması ticari faaliyetler yürüten alıcılar ve borçlular hesaplarının otomasyonu için işletmelere bütünleşme olanağı sunmaktadır. E-fatura hem kullanıcılara hem de işletme yöneticilerine nakit yönetiminde de kolaylıklar sunmaktadır. Gerçekten de e-fatura uygulaması ile işletmeler eskisine kıyasla çok daha kolay ve hızlı şekilde fatura işlemlerini gerçekleştirebiliyor. Kâğıt ve basım masrafının yanı sıra arşivleme ve dağıtım gibi maliyetler de ortadan kalkıyor. Yurt içi ve yurt dışı dâhil tüm fatura işlemleri e-fatura uygulaması üzerinden oldukça pratik bir şekilde yürütülmektedir. Yetkilendirilmiş kullanıcı, uygulama üzerinden fatura bilgilerine erişip işlemlerini gerçekleştirebiliyor. Kâğıt faturanın karşı tarafa ulaşip ulaşmadığını kontrol etmek zaman ve mekân bakımından zarardır. E-faturanın karşı tarafa ulaşip ulaşmadığı

bilgisi ise “anlık” olarak satana iletilmektedir. Globalleşen dünya ekonomisi, uluslararası işletmelerin belirmesi neticesi ve dünya ekonomisinin diğer aktörleri ile uyumun kaçınılmaz olduğu, tüm işletmelerin e-fatura sistemine dâhil olmasıyla oluşacak sinerjinin makroekonomiye yayılması sonucu ülke ekonomisinin kazançlı çıkarılması ve çevre dostu olması gibi sebeplerden dolayı e-faturaya geçiş kaçınılmaz olmuştur (Doğan, 2017: 75).

Son beş yıldaki e-fatura uygulamasına yönelik yıl bazında kayıtlı kullanıcı sayısı, düzenlenen e-fatura sayısı ve fatura tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2: 2017-2021 Yılları Arası E-Fatura Kullanımı

YIL	E-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	Düzenlenen e-Fatura Sayısı	Fatura Tutarı (TL)
2017	72.036	177.485.032	2.637.574.673.267
2018	88.837	220.286.825	3.651.595.777.463
2019	187.597	241.232.989	4.825.522.880.839
2020*	332.400	366.655.334	9.936.847.336.196
2021	532.910	534.971.392	12.232.908.151.369

*2020 yılında 33.618.917.694.759,50 TL olan toplam fatura tutarı; iptal faturaların tespit edilmiş olması nedeni ile uygulamanın gelişiminin sağlıklı izlenebilmesi açısından 9.936.847.336.196 TL olarak güncellenmiştir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2021 Faaliyet Raporu

3.3. E-Arşiv Fatura Uygulaması

Ticari faaliyetler neticesinde işletmeler her alım ve satım işlemlerinde fatura düzenlemek zorundadırlar. Özellikle iş hacmi çok büyük olan işletmelerde düzenlenecek olan fatura sayısı da çok fazla olacaktır. Bu düzenlenen faturaların yasal süreler içinde saklanması ve muhafaza edilmesi e-arşiv uygulaması ile mümkün olmaktadır.

E-arşiv; Yasal olarak belirlenmiş standartlara uygun bir şekilde dijital platformda düzenlenen faturanın elektronik ortamda saklanmasıdır. E-arşiv fatura ise, vergi usul kanununa göre fiziki olarak düzenlenmesi, tutulması ve ibraz edilmesi zorunlu olan faturanın, 433 sıra numaralı VUK genel tebliğinde bulunan şartlara göre dijital ortamda oluşturulması ve diğer nüshasının elektronik ortamda ibrazı ve saklanmasına olanak tanıyan bir uygulamadır (Erdoğan, 2020: 24). Bu uygulamanın temel amacı, hazırlanmış olan faturaların sanal platformlar aracılığıyla elektronik ortamda korunmasını sağlamaktır. Böylelikle faturanın düzenlenme tarihi üzerinden ne kadar uzun zaman geçmiş olsa dahi faturaya kolayca ulaşılabilmektedir. Örneğin çok fazla işlem yapan işletmelerde, ibrazı istenen faturanın bulunması uzun zaman alırken e-arşiv fatura sistemi sayesinde çok kısa sürede istenilen fatura bulunabilir (Elçin, Usta ve Gerekan, 2018: 20).

Kullanıcılar e-arşiv fatura uygulamasından istifade edebilmek için önce e-fatura sistemine kayıtlı olmalıdır. Elektronik fatura kayıt sistemi kapsamında izinli mükelleflerin 01.04.2015 tarihinden geç olmamak üzere GİB'in belirleyeceği tarihe kadar e-arşiv uygulamasına geçiş yapmaları gerekmektedir. İnternette mal ve hizmet satışını gerçekleştiren işletmeler ile 2014 yılında gelir tablosu brüt satış hasılatı 5 milyon ve üzerinde olan mükelleflerin 01.01.2016 tarihine kadar uygulamaya geçişleri zorunlu kılınmıştır (Kurtcebe ve Utku, 2020: 77). 1.1.2020 tarihinden itibaren faturalarda vergiler dâhil toplam tutarının 30.000 bin TL'yi (mükellefler için vergiler dâhil toplam 5.000 TL'yi) geçmesi halinde "E-arşiv fatura" şeklinde faturaların düzenlenmesi zorunlu kılınmıştır (VUK Genel Tebliği Sıra No 509: 17). En son 22 Ocak 2022 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (sıra no: 509)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (sıra no: 535) 'e göre e-fatura ve e-arşiv uygulamasına dâhil olmayan mükellefler için halen uygulanmakta olan 5.000-

30.000 TL e-arşiv fatura sınırı 01.03.2022 tarihinden itibaren 2.000-5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir.

Buna göre; 01.03.2022 tarihinden itibaren vergi mükellefi olmayan nihai tüketicilere yapılan satışlarda vergiler dâhil toplam tutarın 5 Bin TL'yi, vergi mükelleflerine düzenlenenler açısından ise 213 Sayılı 22.01.2022/32-4 Kanununun 232 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen, işlemin gerçekleştiği yıla ait fatura düzenleme zorunluluğuna ilişkin tutarı (2022 yılı için 2.000 TL) aşması halinde, faturaların kâğıt fatura yerine elektronik ortamda e-arşiv fatura olarak düzenleme zorunluluğu getirilmiştir (VUK, 2022, 31727 sayılı Resmi Gazete).

E-arşiv fatura uygulamasının sağladığı avantajlar şöyledir (Akbulut, 2019: 239):

- Fatura işlemleri elektronik ortamda yapıldığı için fiziki maliyetler azalmıştır,
- Faturalar, isteyen alıcılara anında ulaştırılır,
- Gerek duyulduğunda arşivlenen faturalara kolaylıkla erişim sağlanır,
- Faturalar mekân ve zaman fark etmeksizin iletilebilir,

Son beş yıla ilişkin olarak e-arşiv fatura uygulamasından yıl bazında yararlanan mükellef sayısı ve düzenlenen faturalara ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3: 2017-2021 Arası E-Arşiv Fatura Kullanımı

YIL	E-Arşiv Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı(Adet)	Düzenlenen e-Fatura Sayısı (Adet)
2017	11.306	1.236.469.920
2018	24.030	1.709.500.104
2019	155.050	2.341.192.585
2020	321.700	2.873.142.411
2021	478.384	3.572.791.951

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2021 Faaliyet Raporu

3.4. E-Defter Uygulaması

Muhasebenin temel fonksiyonlarından olan kaydetme ve sınıflandırma işlemleri defterler aracılığıyla yapılır. Yevmiye defteri kaydetme işlevinde, defteri kebir sınıflandırma işlevinde kullanılan muhasebe defterleridir. E-dönüşüm süreciyle beraber bu iki defterin tutulması mümkün olmuştur. Elektronik ortamda tutulacak defterlerin şekil düzeni ve şartlarını düzenlemeye yetkili kurum Hazine ve Maliye Bakanlığıdır. Elektronik yöntemlerle erişimin sağlandığı ve belgelerin işlenmesi elektronik kayıt sistemi sayesinde yapılmaktadır. Elektronik defter şekil şartlarından bağımsız olarak VUK'a veya TTK'ya göre tutulması gereken defterlerde gereken bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür şeklinde tanımlanabilir (Tektüfekçi, 2016: 81-82). Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse; bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanarak, yasal olarak belirlenmiş olan defterlerin, kanunlar ile belirtilen standartlar kapsamında hazırlanıp arşivlendiği, elektronik ortamda değişmezliğinin garantilendiği düzenlemelerin tümüne e-defter denilmektedir (Gökçen ve Özdemir, 2016: 147). E-defterin özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Gülten ve Erdem, 2016: 62-63):

- Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan elektronik şekil şartlarına tamamıyla bağlıdır,
- Hazırlanıp tasdik edilmesi ve korunması elektronik ortamda olmalıdır,
- Şekil şartları bakımından standart bir formata sahip olan e-defter, özünde herhangi bir değişiklik yapılamayacağı güvence altında olmalıdır,
- Tek bir sektöre veya işletmeye yönelik değildir,
- E-defterin hazırlanması fiziki olarak hazırlanan defterlerden daha az zaman alır,

E-defter uygulamasının başlangıcından günümüze kadar ki tarihsel süreci aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere 5070 Elektronik İmza Kanunu ile başlar 3 Sıra No'lu elektronik defter genel tebliği ile süregelmektedir.

Tablo 3: Düünden Bugüne E-Defter Yasal Mevzuatları

5070 Elektronik İmza Kanunu (23.01.2004)
6102 YTTK-Yeni Türk Ticaret Kanunu (14.02.2011)
1 Sıra No'lu Elektronik Defter Tebliği (13.12.2011)
2 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği (24.12.2013)
431 Kayıt Saklama Gereksinimleri (29.12.2013)
434 E-Fatura E-Defter Usul ve Esasları (23.01.2014)
447-448 E-Defter E-Fatura Usul ve Esasları (04.04.2015)
454 E-Fatura E-Defter Genişleme Tebliği (20.06.2015)
3 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği (19.10.2019)

Kaynak: Yıldırım, 2020: 45

E-defter kamu ve özel kesim yapısındaki kurumların işleyişini kolaylaştıran uygulamadır. E-defter uygulamasının temel amaçları şöyle sıralanabilir (Doğan, 2017: 486):

- Defter kayıtlarının tutulmasını teknolojik değişikliklere uyarlamak,
- Fiziki basım ve arşivleme zorunluluklarını kaldırmak için işlemlerin elektronik platformlarda yapılmasına olanak tanımak,
- Kamu kesimi ve özel sektörde yeni açılımlar sağlamak,
- Vergisel işlemlerde gönüllü uyumu artırmak,
- Uluslararası standartlarla uyumlu denetimi mümkün kılmak,

3.5. E-İrsaliye Uygulaması

Malın bir yerden başka bir yere taşınması esnasında kullanılması gereken ve sevk irsaliyesi olarak adlandırılan belgenin elektronik ortamda üretilmiş şekline e-irsaliye denir. Ticari faaliyetlerini yürüten işletmelerin e-irsaliye uygulamasını tercih etmelerindeki en önemli etmen maliyet tasarrufudur (Kurtcebe ve Utku, 2020: 77). E-fatura ile birlikte hazırlanan yardımcı belge niteliğinde olan e-irsaliye gelir idaresi başkanlığı e-fatura

paketi ve kılavuzları çerçevesinde ilk yayım tarihi olarak 10.11.2016 tarihinde taslak şeklinde yer almış, zorunluluk unsuru olmaksızın isteğe bağlı olarak 01.01.2017 tarihinden itibaren uygulamaya geçirilmiştir (Tektüfekçi, 2018: 361).

E-irsaliye işletmelerin mal hareketlerinin elektronik ortamda takip edilmesi amacıyla kâğıt olarak düzenlenen sevk irsaliyesinin elektronik ortamda düzenlenmesi, malı teslim alan alıcıya elektronik olarak gönderilmesi ve elektronik ortamda ibraz edilmesini mümkün kılan uygulamadır. E-irsaliye yeni belge türü olmamakla birlikte düzenlenen irsaliye belgesi ile aynı hukuki özelliklere sahiptir. İlgili tebliğe göre e-irsaliye uygulamasından istifade etmek isteyen mükellefler 01.01.2018 tarihinden itibaren e-irsaliye uygulamasını kullanabileceklerdir. E-irsaliye uygulamasına 19.10.2019 tarihli 509 sıra no'lu VUK genel tebliğinde belirtilen geçiş zorunlulukları şu şekilde açıklanmıştır: Özel tüketim vergisi kanunu ekli 1 sayılı listedeki mallara ilişkin imalat ithalatını yapan Enerji Piyasası Denetleme Kurulu lisansına sahip mükellefler, maden kanunu kapsamında maden üretimi ruhsatına sahip maden üretim faaliyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişi mükellefler, şeker kanununa göre şeker ve şeker türevlerinin imalini yapan mükellefler, elektronik fatura uygulamasına dâhil olan demir ve çelikte bu hammaddeden eşya üretimi imalatı ithalat ihracatı yapan mükellefler, gübre takip sistemine kayıtlı olan gübre alım satım faaliyetinde bulunan mükellefler, elektronik fatura uygulamasına dâhil olanlar ile 2018 yılı itibariyle brüt satış hasılatı 25 milyon TL üzeri olan mükellefler, sebze ve meyve alım satımı komisyonculuk faaliyetinde bulunan hal kayıt sistemine kayıtlı mükellefler, 01.01.2020 tarihi itibariyle GİB tarafından yapılan araştırmayla vergiye uyumu düşük mükellefler ile riskli mükelleflere yazılı bildirim ile 3 ay süre içinde elektronik irsaliye uygulamasına geçişleri zorunlu hale getirilebilmektedir. İlgili tebliğde geçişi zorunlu tutulan diğer vergi mükellefleri ise 01.07.2020 tarihi itibariyle geçiş yapmaları ve düzenlenecek

irsaliyelerin e-irsaliye olarak almak ve vermek zorundadır. (VUK Genel Tebliği, Sıra No: 509).

3.6. E-Bilet Uygulaması

Kara yolu, deniz yolu ve hava yolu taşımacılığı biletleri başta olmak üzere tiyatro ve sinema gibi kültürel etkinliklerin yanında spor müsabakaları için düzenlenen biletler dâhil olmak üzere elektronik ortamda hazırlanan istenildiği zaman ibrazının yapılabildiği ve GİB'e iletilmesi mümkün olan belge türüne e-bilet uygulaması denir (GİB, VUK Genel Tebliği Sıra No: 509, 2019: 1-56).

E-bilet veya dijital bilet, hizmetleri satın alanın lehine doğan hakların dijitalleştirilmesi için bir araçtır. Bu belgeyi satın alanın e-bilet üzerinde yazılan hizmetleri isteme hakkına sahip olduğunu gösteren bir kupon veya sertifikadır (Khan vd. 2009: 421). Bu uygulamanın amacı çok sayıda kâğıt bilet düzenleyen ve bu biletlerin ikinci nüshasını saklamak zorunda olan mükelleflerin yükünü hafifletmek için çıkarılan elektronik uygulamadır (Erdoğan, 2020: 35). E-bilet fiziki olarak düzenlenen bilet ile aynı hukuki niteliğe sahiptir. Bu uygulamaya geçiş yapacak mükellefler için karayolu taşıma yönetmeliği kapsamında olanlar, şehirlerarasında tarifeli yolcu taşıma işini yapan D1 yetki belgesi olanlar, 2021 veya takip eden yıllarda işe başlayanlar çalışmaya başladıkları ayı takip eden dördüncü ayın başından itibaren e-bilet sistemine geçmeleri gereklidir. E-bilet uygulamasına geçenlerin aynı zamanda e-fatura uygulamasına da geçmeleri gereklidir (GİB, VUK Genel Tebliği Sıra No: 509, 2019: 1-56).

3.7. E-Serbest Meslek Makbuzu Uygulaması

Elektronik Serbest Meslek Makbuzu tebliğde yer alan şartlara göre elektronik belge olarak hazırlanmış serbest meslek makbuzunu, e-smm uygulaması ise GİB tarafından belirlenmiş şartlara uygun olarak serbest meslek makbuzunun elektronik ortamda düzenlenmesi, saklanması ve ibrazını

kapsayan uygulamayı ifade etmektedir (Tektüfekçi, 2018: 364). Uygulamanın amacı kâğıt ortamında düzenlenen serbest meslek makbuzunun elektronik belge olarak muhatabının isteği üzerine başkanlığa elektronik ortamda iletilebilmesidir. VUK 487 sıra no'lu genel tebliği ile yürürlüğe girmiş ve 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren isteyen meslek mensupları uygulamayı kullanmaya başlamıştır. E-smm sırasıyla elektronik ortamda serbest meslek makbuzu hazırlanması, ilgili kişiye elektronik ortamda veya kâğıt olarak makbuzun iletilmesi ve hizmet sağlayıcısı tarafından GİB'e günlük raporlanması olmak üzere üç aşamada gerçekleşir. E-serbest meslek makbuzunda olması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Serbest meslek mensubunun adı ve soyadı, vergi dairesi, VKN ya da TCKN ve adresi,
- Müşteriye ait bilgiler (isim, soy isim, unvan, adres)
- Belgeye dair bilgiler (belge numarası, düzenlenme tarihi ve zamanı)
- Alınmış para miktarı

E-serbest meslek makbuzu uygulaması ile tahsilat makbuzu işlemi son bulacaktır. Belgeler 10 yıl sistemde saklı kalacak ve istenildiği zaman belgelere ulaşılabilecektir. 09.02.2020 itibarıyla 13116 kayıtlı kullanıcı uygulamadan istifade etmektedir (Yıldırım, A. 2020: 58-59).

3.8. E-Müstahsil Makbuzu Uygulaması

Müstahsil makbuzu, vergiye tabi olmayan çiftçilerin mal satın alınması sırasında düzenlemiş oldukları fatura yerine geçen belgedir. Bu belgenin elektronik ortamda hazırlanmasına e-müstahsil makbuzu denmektedir. 17.12.2017 tarihli 30273 sayılı resmi gazetede yayınlanan 487 sıra no'lu VUK genel tebliği ile yürürlüğe girmiştir. Uygulama zorunlu olmamakla beraber uygulamaya dâhil olacak mükelleflerin; e-fatura,

e-arşiv ve e-defter uygulamalarına dâhil olma zorunlulukları ise bulunmamaktadır (487 VUK Genel Tebliği, 2017: 6).

E-müstahsil makbuzu üzerinde bulunması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Malı satan ve alanın isim soy ismi, alıcının unvanı, VKN veya T.C. kimlik numarası ile adresi, alıcının vergi dairesinin bilgisi,
- E-belgenin düzenleme tarihi, saati ve dakikası, düzenlenme zamanı ve belgenin numarası,
- Müstahsil makbuzuna konu olan malın cinsi ve bedeli, vergi ve diğer kesintilerine ait tutarlar belirtilmelidir (GİB, VUK Genel Tebliği Sıra No: 509, 2019).

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden alınan mallara dair hazırlanan müstahsil makbuzunun elektronik olarak düzenlenmesi, bilhassa tarımsal ürünlerde fiyat farklılaşmasının önlenmesi açısından önem taşımaktadır. E-müstahsil makbuzuna ilişkin kapsam ve geçiş süreleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5: E-MM Uygulamasına Yönelik Düzenlemeler

E-MM Kapsamına Giren Mükellef Grupları	Uygulamaya Geçiş Tarihi
Hal kayıt sistemine kayıtlı komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle uğraşan mükellefler	01/01/2020
e-fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükelleflerden faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar	01/07/2020
2020 veya izleyen yıllarda e-fatura uygulamasına geçen ve müstahsil makbuzu düzenleme zorunluluğu olanlar	e-fatura uygulamasına geçiş süresi içinde

Kaynak: Kurtcebe ve Utku, 2020: 80

SONUÇ

Teknolojik ürünlerin kullanımı her ne kadar artsa da bilişim ve iletişim teknolojilerinden doğru bir şekilde yararlanma oranı henüz istenilen seviyede değildir. Bu seviyeye ulaşamamasında kurum ve kuruluşların yeni teknolojik ürünleri hemen kabullenememesi, yetkili ve ilgililerin dijital platformların nasıl kullanılacağını bilememesi ve yeni yöntemlere kapalı olunması gibi etkenler gerekçe gösterilebilir. Dijitalleşmeyle beraber hem kamu hizmetlerinin hem de özel kesim işlemlerinin birçoğunda internetten faydalanıp teknolojik araçların kullanılması yoluyla bu işlemlerin icra edilmesi kaçınılmaz olmuştur. Kaçınılmaz bu değişime yönelik olarak Hazine ve Maliye bakanlığı vergi gelirlerini artırmak, vergi toplama maliyetini azaltmak, vergi kaçırmanın önüne geçilmesi, vergi denetimlerinin etkinliğini arttırmak, yapılan işlemlerin daha hızlı ve şeffaf yürütülmesini sağlamak amacıyla e-dönüşüm sürecini başlatmıştır.

E-dönüşüm süreciyle beraber elektronik ortamda gerçekleştirilen birçok işlem Maliye Bakanlığı'nın çalışma sistemini teknolojik dönüşüme göre şekillendirmesine ve yeni uygulamaların hayata geçirilmesine sebep olmuştur. Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı dönüşüm ticari faaliyetlerin ve mali nitelikli işlemlerin en çok görüldüğü muhasebe alanında da dönüşümü zorunlu kılmıştır. Elektronik dönüşüm ile muhasebe alanında e-fatura, e-arşiv fatura, e-beyanname, e-defter, e-serbest meslek makbuzu, e-müstahsil makbuzu, e-irsaliye ve e-bilet gibi elektronik belge ve uygulamalar hayata geçirilmiştir. Fatura hazırlamaktan ödeme ve tahsilata, defter tutmaktan beyanname hazırlamaya kadar birçok mali karakterli işlemlerin kamu kurum ve kuruluşları, muhasebe meslek mensupları, işletmeler ve kişiler tarafından elektronik ortamda yapılması e-muhasebe uygulamaları sayesinde gerçekleşmektedir.

E-muhasebe kısaca muhasebeye dair işlemlerin internet vasıtasıyla elektronik ortamda yapılması şeklinde ifade edilebilir. İşlemlerin yürütülmesinde e-muhasebe uygulamalarının ciddi katkısı olmuş, iş süreçleri tamamen değişmiş ve modern iş süreçleri ortaya çıkmıştır. Bu yeni e-muhasebe uygulamaları bilgi kullanıcıları, mükellefler ve işletmeler için çok büyük kolaylıkları da beraberinde getirmektedir. E-muhasebe uygulamaları ile anlık kayıt yapılabildiği için kayıt esnasında yapılacak hatalar en aza inmektedir. Hataların azaltılması hem denetim sistemini hem de kamunun vergi takibini kolaylaştıracaktır. Geçmişe göre günümüzde muhasebe mesleğinin yürütülmesinde daha az personele ihtiyaç duyulmaktadır. Elektronik ortamda işlerin çok fazla olması otomasyonla icra edilecek işleri de arttıracaktır. Bundan dolayı daha nitelikli ve kalifiye olma noktasında muhasebe meslek mensupları daha fazla çalışmaya ve kendini gerçekleştirmeye yönelecektir.

E-dönüşüm perspektifinde e-muhasebe uygulamalarının gelişim serüvenini ele aldığımız bu çalışmamızda muhasebe işlemlerinde fiziki kâğıt ortamından dijital ortamlara geçiş ile beraber ciddi anlamda zaman ve maliyet tasarrufu yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sadece maddi açıdan bir kazanım olarak görülmemeli, çevreci yaklaşım açısından bakıldığında e-dönüşüm sürecinin dolaylıda olsa kesilmeyen ağaç sayısını ciddi oranda etkilediği söylenebilir. E-muhasebe uygulamaları sayesinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kolay ve hızlı bir şekilde denetimler yapılabilmektedir. E-dönüşüme geçilmesiyle beraber mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin azaldığı kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmenin ve şeffaflığın arttırıldığı tartışılmaz bir gerçektir. Gelecekte e-muhasebe uygulamalarının daha fazla alana yayılarak ticari ve sosyoekonomik hayatı kolaylaştıracağı söylenebilir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, K. (2019). İnternette hediye amaçlı alınan ürünün gönderiminin e-arşiv fatura yerine sevk irsaliyesi ile belgelendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 29(154), 237- 243.
- Akçakaya, M. (2017). E-Devlet Anlayışı ve Türk Kamu Yönetiminde E-Devlet Uygulamaları. *Yüzyüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Sayı.3. s.11.
- Akyüz, F. (2020). Yeni Tebliğler Kapsamında Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Dönüşüm Algılarının İncelenmesi: Uşak İli Örneği. *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(9), 680-693.
- Arıkan, Y. (2015). E-Uygulamalar. web: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/e-uygulamalar.pdf> (Erişim Tarihi, 15 Ağustos 2020)
- Arslan M. ve Demirkan, S. (2019). Endüstri 4.0 ve muhasebe sistemine etkisi üzerine kuramsal bir inceleme. *Enderun Dergisi*, 3(1), 40-56.
- Aslan, Ü. ve Özerhan, Y. (2017). Big data, muhasebe ve muhasebe mesleği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(4), 862-883. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mbdd/issue/33192/331154>
- Atuğ, M. (2019). Gelir İdaresi Başkanlığında e-Devlet Uygulamaları. <http://docplayer.biz.tr/1622148-Gelir-idaresi-baskanligi-nda-e-devletuygulamalari.html> (25.03.2019).
- Canbolat, İ. (2019). *Türk Vergi İdaresinde e-Dönüşüm*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Demirel, D. (2006). "Küresel Eksende Devletin Yeni Kimliği: Etkin Devlet". *Sayıştay Dergisi*. (60)
- Devlet Planlama Teşkilatı. (2005). *E-Devlet Proje ve Uygulamalar*. Ankara.
- Doğan, U. (2017). *900 Soruda E-Fatura ve E-Defter*. (4. Baskı). Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- Dursun, G. D., Ektik, D. ve Tutcu, B. (2019). Mesleğin dijitalleşmesi: muhasebe 4.0. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(6), 263-271.

- Elçin, R., Gerekan, B., ve Usta, M. (2018). E-Fatura, E-Defter Ve E-Arşiv Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlar: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, (146).
- Erdoğan, E. (2020). *Dijital Muhasebe Uygulamaları Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli İle İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. İnönü Üniversitesi. Yüksek Lisans Tezi. Malatya.
- Garip, O. ve Karasioğlu, F. (2019). E-muhasebe uygulamaları güncel sorunlar ve çözüm önerileri: Karaman'da bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*. 22 (2), 433-446.
- GİB. (2019). e-beyanname. <https://ebeyanname.gib.gov.tr/sss.html#a8> (25.03.2019).
- GİB. (2021). Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu. http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/n9JE8+Gelir_Idaresi_2021_Faaliyet_Raporu.pdf Erişim tarihi: (07.04.2022)
- Gigova, T., Valeva, K. ve Nikolova-Alexieva, V. (2019). Digital Transformation–Opportunity for Industrial Growth, *In 2019 International Conference on Creative Business for Smart and Sustainable Growth (CREBUS)*, 1-4.
- Gökçen, G. ve Özdemir, M. (2016). Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması'. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*. Sayı 46, 137-154.
- Gönen, S. Ve Rasgen, M. (2019). Endüstri 4.0 ve muhasebenin dijital dönüşümü. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(3), 2898-2917.
- Gülten, S. ve Erdem, A. (2016). *E Uygulamalar Seminer Notları*.
- Gülten, S. (2018). Güncel Elektronik Muhasebe/ Maliye Uygulamaları. Eskişehir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. Eskişehir. Erişim Adres: <http://www.esmmmo.org.tr/storage/file/4a050d7f42d34418b4851ac006872115.pdf>
- Kaypak, Ş. (2010). *E-Dönüşüm Sürecinde E-Devlet Yapılanması ve Antakya Belediyesi'ne Yansımaları*. 8. Uluslararası Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi Bildiriler Kitabı. İstanbul.

- Khan, M. F. F., Takeshi, Y., So, I., Bessho, M., ve Sakamura, K. (2009). A secure and flexible electronic-ticket system. In *2009 33rd Annual IEEE International Computer Software and Applications Conference* (Vol. 1, pp. 421-426). IEEE.
- Kızmaz, E.S. (2021). *Bilişim Sistemlerinin Ve Teknolojilerinin Muhasebe Ve Finansal Raporlama Uygulamalarına Etkisi*. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Kahramanmaraş.
- Kurtcebe, E. ve UTKU, M. (2020). Muhasebe Ve Vergi Uygulamalarında E Dönüşüm: 509 No' lu V.U.K. Genel Tebliğinin Ticari Hayata Etkileri. *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi* 3 (1), 75-84.
- Öz, E. ve Bozdoğan, D. (2012). Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 67-92.
- Sevim, A. (2009). *Dijital Muhasebe*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1903,Eskişehir.
- Tekbaş, İ., Kurnaz, E. ve Azaltun, M. (2018). Dijital Muhasebe Okuryazarlığı: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. 5. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulan tam metin bildiri. İzmir, 223-238.
- Tektüfekçi, F. (2016). *E-Dönüşüm Sürecinde Elektronik Muhasebe Uygulamaları*. (1.Basım). Kitapana Basım Yayın Dağıtım Bilişim. İzmir.
- Tektüfekçi, F. (2017). E-Dönüşüm Sürecinde E-Muhasebe Uygulamaları: Türkiye Örneği. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 12(1): 79-88.
- Tuğay, O. ve Güler, A. (2021). Elektronik Muhasebe Uygulamaları Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri: Isparta İlinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 14 (2), 695-726.
- Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.org.tr/index.php?option=com_bts&view=bts (19.02.2022)

T.C. Resmi Gazete. (2016). Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, 2016-2019 Ulusal E-Devlet Stratejisi ve Eylem Planı, Ankara.

T.C. Resmi Gazete. 30.09.2004 ve 25599 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 340). Ankara.

VUK Genel Tebliği Sıra No: 487. (17 Aralık 2017)

VUK Genel Tebliği Sıra No 509: 17. (19 Ekim 2019)

Yıldırım, A. (2020). *E-Dönüşüm Sürecinde E-Muhasebe Uygulamaları: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale.

Yücel, S. ve Bağdat, A. (2022). Muhasebe Eğitimi Alan Yükseköğretim Öğrencilerinin E-Muhasebe Uygulamaları Konusundaki İlgi Ve Farkındalıklarının İncelenmesi. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(25), 1-22.

<https://www.sesgazetesi.com.tr/haber/5571819/dijital-donusum-nedir-avantajlari-nelerdir>. Erişim Tarihi: 20.05.2022

www.gib.gov.tr

MUHASEBEDE ETİK KAVRAMI VE ALANDAKİ ÖNEMİ

Arş. Gör. Dr. Seda AĞGÜL¹

GİRİŞ

Muhasebe, işletmelerin finansal tablolarının durumu hakkında işletmelere ve paydaşlarına veri sağlayan önemli bir disiplindir. Bu verilerin sağlıklı bir biçimde yansıtılması, ancak etik ilkelere riayet edilerek sağlanabilir. Bu bağlamda, muhasebe bilgilerinin objektif ve güvenilir olması, bu bilgilerinin denetiminin de etik ilkeler çerçevesinde yapılması, alınacak olan muhasebe kararlarını da olumlu olarak etkileyecek ve paydaşların işletmelerle ilgili doğru kararlar alabilmelerini mümkün kılacaktır. Ayrıca özellikle son yıllarda patlak veren denetim skandallarının önlenmesi açısından da olumlu sonuçlar doğuracaktır.

Etik, sosyal yaşamda insanların vicdanlarının sesini dinleyerek doğru ve yanlış ayırt etmek olarak benimsenmiştir. Geçmiş toplumlara ve kültürlere bakıldığında bu toplumların kendi değer yargılarını kendilerine göre biçimlendirdiği görülmektedir. Bu doğrultuda her meslek grubunun da kendi içerisinde oluşturduğu değer yargıları ve etik kuralları vardır. Her meslek grubunun ortaya çıkardığı etik kurallar bütünü, o

1 Kafkas Üniversitesi, seda.baggul@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-2850-916X

mesleğe ait “meslek etiği” ni oluşturmaktadır. Etik kurallar, otoriteler ve meslek mensupları tarafından belirlenmiş olsalar bile meslek mensupları kesin sınırlar içerisinde yer almayan doğrular veya bu kararları etkisi altına alan çeşitli faktörlerden dolayı etik kuralları ihlal edebilecek boyutlarda kararlar alabilmektedirler.

Özellikle son yıllarda patlak veren muhasebe skandalları sonrası, muhasebe ve denetim otoritelerinin oluşturduğu kuralların her koşulda ve her yerde tam anlamıyla uygulanmadığı ortaya çıkmıştır. Bu durum “meslek etiği” ile ilgili tartışmalara neden olmuş ve meslek mensuplarının etik ilkelere riayet etmesi hususunda yeni düzenlemelerin oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Birçok meslek dalında ve doğal olarak muhasebe mesleğinde de etik kuralların etkinliğinin artırılması ve etik kurallara uyulmaması durumunda uygulanacak yaptırımların ne denli caydırıcı olabileceği hususu üzerinde önemle durulmaktadır. Her alanda olduğu gibi muhasebe ve özellikle denetim alanında da, muhasebecilik ve denetçilik mesleğinde de etik kurallar önemli rol oynar. İçinde bulunulan alandaki ahlaki ölçütlere uyum düzeyi, alanın güvenilir olması hususunda etkilidir. Muhasebe meslek mensupları ve özellikle mükelleflerin, çıkarları doğrultusunda etik ikilem yaşamaları ve etik kurallardan sapmaları, işletme paydaşlarını olumsuz etkilemekte ve dünya çapında skandalların yaşanmasına sebep olmaktadır.

Bu çalışmada muhasebe ve denetimde uyulması gereken etik ve ahlaki kurallara ve son yıllardaki muhasebe skandallarına yer verilerek muhasebe ve denetimdeki etik kavramı üzerinde durulacak ve muhasebe ve denetim alanındaki etik ilkelerin öneminden söz edilecektir.

1. ETİK KAVRAMI

“Etik” kelimesi, Yunanca “ethos” kelimesinden gelmektedir. “Ethos” kelimesi ise “karakter, huy ve gelenek” anlamlarına karşılık gelmektedir. Dilimizde “ahlak” diye ifade edilen ve

Latince kökenli “morality” sözcüğü de yine yakın anlamli olarak “davranış, adet, alışkanlık” demektir. Türkçe’ye Arapça’dan girmiş olan “ahlak” kelimesi ise “hulk” kelimesinden türemiş ve “huy, mizaç, karakter” anlamlarını karşılamaktadır (Yıldız, 2010: 159). Bu sözcük, arzu edilen bir yaşamın araştırılarak tüm etkinliklerin ve amaçların gerçekleştirilmesi, nelerin yapılip nelerin yapılmayacağı, nelerin istenip nelerin istenmeyeceği ya da nelere sahip olunup nelere sahip olunamayacağını bilgisine sahip olunması anlamına gelmektedir (Naktiyok ve Yıldırım, 2018: 59). Etik kavramı, insanların birbirleriyle olan ilişkilerinin zemininde yer alması gereken değer ve yargıları, doğru-yanlış ve iyi-kötü şeklindeki mefhumları, ahlaki boyutta ele alan felsefi bir disiplin olarak da düşünülebilir (Kaplan, 2009: 344).

Bazı kaynaklarda ise etik kavramı aşağıdaki ifadelerle tanımlanmıştır (Kutlu, 2011: 4):

- Bireylerin eylemlerinin doğru-yanlış, iyi-kötü olup olmadıkları hususunda yargılanabilmelerine imkân veren moral ilkeler sistemidir.
- Kişilerin inançları çerçevesindeki ahlaki ilkelerdir.
- Kişi eylemlerinin özel bir grubu olan davranış kurallarıdır.
- Moral değerler çerçevesinde doğruyu ve yanlışını inceleyen çalışma alanıdır.

İnsan yaşamının bireysel ve toplumsal olarak ahlaki faktörleri, etiğin alanını oluşturur. Bu boyutuyla bilhassa son zamanlarda siyasetten çevre bilimine, iktisattan spora hayatın her alanındaki insani zaafıya gönderme yapan bir değer olarak karşımıza çıkmakta ve olan ile olması gereken arasındaki uzaklığı sorgulamak, etik kavramının temel hedefini oluşturmaktadır (Kesgin, 2009: 146). Birikimli bir etik bilgiye sahip olmak, tek başına değerli değildir. Zira bilgisayarlar da her türlü bilgiyi işleyerek depolamakta ve kullanmakla birlikte herhangi bir değer yargısı oluşturmamaktadır. Bu bağlamda,

bilgisayarların hafızaları karşı taraf için saygı duyulacak bir durum oluşturmamaktadır. Bunun için etik bilginin var olması uygulama ya da pratik olmadan tek başına bir anlam yüklenememektedir (Mahmutoglu, 2009: 227).

Etik kavramı sistemsel bir yaklaşımla aşağıdaki tablodaki gibi ele alınabilmektedir:

Tablo 1. Etik Sistemleri

Sistemin Adı	Temsilcisi	Tanımı
Amaçlanan Sonuç Etiği	John Stuart Mill (1806-1873)	Bir eylemin ahlaki boyuttaki doğruluğunu, hedeflenen sonuçları belirler.
Kural Etiği	Immanuel Kant (1724-1804)	Bir eylemin ahlaki boyuttaki doğruluğunu, standartlar ve yasalar belirler.
Toplumsal Sözleşme Etiği	Jean Jack Rousseau (1712-1778)	Bir eylemin ahlaki boyuttaki doğruluğunu, belli bir toplumun normları ve gelenekleri belirler.
Kişisel Etik	Martin Buber (1878-1965)	Bir eylemin ahlaki boyuttaki doğruluğunu, kişinin vicdanı belirler.

Kaynak: (Sayım, 2011: 47)

1.1. Meslek Etiği Kavramı

Etik kavramı, son yıllarda ülkemizde ve dünyada neredeyse tüm disiplinlerde sık sık gündeme gelmekte ve bu bağlamda her meslek grubunda birtakım eğitimler gerçekleştirilerek mesleki kurallar oluşturulmaktadır. Günümüzde her meslek alanındaki meslek mensubunda bir takım bireysel, mesleki ve ahlaki boyutta nitelikler aranmakta olup meslek üyelerinin söz konusu nitelikleri taşıması durumunda mesleğin ve meslek mensubunun ilerleyeceği yönünde fikirler mevcuttur (Özçelik ve Angı, 2017: 142). Meslek etiği, belirli bir meslek grubunun o mesleğe dayalı oluşturarak koruma altına aldığı; meslek mensuplarına emreden, onları belli şekilde davranmaları için

zorlayan; bireysel eğilimlerine sınır koyan; yeterli olmayan ve ilkesiz mensupları dışlayan; meslek içi rekabette düzenlemeler yapan ve hizmet ideallerini koruma amaçlı oluşturulan mesleki kurallardır (Yıldız, 2010: 160).

Sorumluluk, yükümlülük, ödev gibi kavramlar etik açısından oldukça önemli kavramlardır. Herhangi bir alandaki meslek mensubu sadece kendi çıkarlarını değil, meslektaşlarının, müşterilerinin, toplumun ve devletin de çıkarlarını gözeterek onlara karşı yükümlülüklerini yerine getirmelidir. Mesleğini, alanındaki kurallar ve standartlar doğrultusunda icra eden kişiler, kamunun güvenini sağlamanın yanı sıra zaman ve kaynak israfının da önüne geçmiş olurlar. Toplumun bir meslek mensubundan beklentisi, adil ve herkesin saygı duyduğu bir tutum içerisinde olmalarıdır. Meslek mensuplarının hem kendi hem de toplumun çıkarlarını gerçekleştirmek için sorumluluklarının bilincinde olmaları gerekmektedir. Doğru davranan bir toplulukta, toplumsal çıkarlar kişisel çıkarların önüne geçer ve toplumun refah seviyesi yükselerek siyasi ve ekonomik anlamda istikrar sağlanır (İşgüden ve Çabuk, 2006: 61).

Çağımızda bir mesleğin faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi adına mesleği icra edenlerin bazı bireysel, mesleki ve ahlaki vasıfları taşıması şarttır. Meslek mensuplarının bu nitelikleri taşıması, meslek mensubu için de mesleğin gelişimi açısından da faydalı olacaktır (Sakarya ve Kara, 2010: 58). Etik ilkeler barındırmayan bir meslek günümüzde artık akla getirilmemektedir. Çünkü etik değerler, mesleklere meslek özelliği kazandıran, mesleklere şahsiyet yükleyen, mesleği bilinen standartlara getiren değerlerdir. Etik değerler sayesinde ise iş dünyasında başarılı ve sağlıklı ilişkilerin geliştiği ortamlar oluşmaktadır (Selimoğlu, 2006:437).

Etik ilkelerin ihlali bireysel, kurumsal ve toplumsal açıdan çeşitli sonuçlar doğurmaktadır. Bu sonuçlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Kutlu, 2011: 36):

Tablo 2. Etik İhlallerinin Bireysel-Kurumsal-Toplumsal Sonuçları

BİREYSEL	KURUMSAL	TOPLUMSAL
İş kaybı	Saygınlığını kaybetme	Yozlaşmanın kurumsallaştırılması
Saygınlığını yitirme	Müşteri kaybı	Etik değerlerin önemsizleşmesi
Toplumdan soyutlanma	İmaj zedelenmesi	Anemik davranışların yaygınlaşması
Güvenilirliğini yitirme	İşbirliğinin zayıflaması	Toplumsal bağların zayıflaması
Kişisel benliğin zarar görmesi	Grup çalışmalarının etkinliğini kaybetmesi	Saygı ve güven ortamının kaybı
Mesleki ve örgütsel bağlılıkta zayıflama	Kurum içi iletişimin zarar görmesi	Uluslararası toplumdan dışarıda kalma
Özsaygının kaybedilmesi	Örgütsel bağlılığın zayıflaması	
Çalışma arkadaşlarıyla ilişkilerin bozulması	Hukuki yaptırıma maruz kalma	
Kişisel imajın bozulması	Finansman sıkıntısı	

Kaynak: (Kutlu, 2011: 36)

Bir örgütte etiğin kurumsal bir hal alması için örgütün genel olarak tüm değerlerini ve amaçlarını ifade eden, örgütün aldığı kararların ahlaki uygunluğunu sağlamak için öncü olan etik ilkeler, tüm toplumlar için uygulanabilecek standart bir nitelikte değildir. Bu demektir ki etik kurallar toplumdan topluma farklılık arz etmekte ve hatta toplum içerisindeki etik ilkeler arasında da çoğu zaman farklılıklar görülmektedir. Fakat kabul edilmelidir ki her topluluğun ve her mesleğin mesleki otoriteleri tarafından belirlenen etik ilkeleri olmalıdır çünkü meslek etiği, genel etik oluşumlarının meslekteki somut biçimidir (Yalçın, 2011: 49).

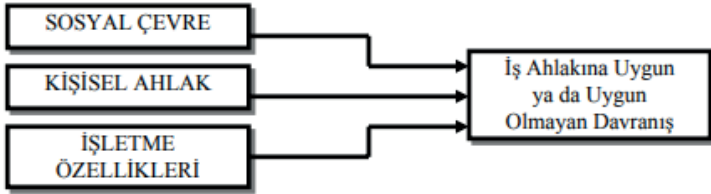
Meslekler arasındaki farklılıklara karşın, meslek ahlâkı ile ilgili davranış kurallarında aşağıdaki üç ortak özellik bulunmaktadır (Yıldız, 2010: 161-162):

1. Meslek mensuplarından beklenen, hukuk kurallarının gerektirdiği seviyenin üstünde bir tutum sergilemeleri ve yüksek davranış düzeyini korumalarıdır.

2. Ahlâk kurallarının tasarımı, dürüst davranmayı özendiren ve kamuoyunda pozitif bir imaj oluşturmayı hedefleyecek şekilde olmalıdır.

3. Mesleği icra eden gruplar, standart ahlâk kurallarına uymayan davranışlara yasak getirmeli ve bu davranışları sergileyenlere cezai işlem uygulamalıdır.

Meslek ahlakı olgusu sosyal çevre, kişisel ahlak ve işletme faktörlerinin meydana getirdiği bir bütündür. Kişilerin ahlaka uygun olan ya da olmayan davranışları; yaşadıkları çevreden, aile yapısından, eğitim düzeylerinden, dini inanışlarından ve çalıştıkları işletmenin örgütsel yapısından etkilenir. Bu anlamda toplum, hissedarlar, müşteriler, rakipler, siyasi ve yasal çevreyi oluşturan kuruluşlar da meslek ahlakını etkisi altına alan dış çevre etkenleridir. Bu durum aşağıdaki şekilde özetlenebilir:



Şekil 1. İş Ahlakına ile Uyumlu Davranışları Etkileyen Unsurlar

Kaynak: (Kutlu, 2008: 149).

1.2. Muhasebe Meslek Etiği

Muhasebe ve denetim mesleği, ülkenin iktisadi olarak bütünlüğünü meydana getiren kurum, işletme, dernek, vakıf, sendika gibi oluşumların, muhasebe ve denetim faaliyetlerini; yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere göre, objektif, sır saklayan ve güven veren bir tutum içerisinde; belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yerine getiren kişilerin devamlı olarak edindikleri iş ve uğraş alanıdır (Çukacı, 2006: 95).

Etik, yasal gerekleri aşan değerlerde kendini kontrol etmek olarak görülebilecek ideal bir insani özelliktir. Etik kavramına muhasebeciler tarafından bakıldığında ise müşteriler, toplum ve diğer muhasebe meslek mensupları ile olan ilişkilerde uyulması gerekli olan kaidelerin yerine getirilmesi, moral ilkeler sisteminin çalıştırılması denilebilir. Bu durumda, muhasebe meslek etiği; muhasebe meslek mensuplarının hem faaliyetlerini gerçekleştirdikleri sırada hem de herhangi bir durumdan ötürü mesleki faaliyetlerin durmak zorunda olduğu durum ve zamanlarda işlerin kanunların gerektirdiği gibi yürütülmesinin yanında toplumun değer yargıları dikkate alınarak güvenilir bilgilerin topluma arz edilmesi ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Özçelik ve Angı, 2017: 142-143).

Muhasebede etik olgusu, ruhsat sahibi meslek üyelerinin yeterlilik, güvenilirlik, objektiflik, özgür karar alabilme, özdenetim ve dürüstlüğünün simgesidir. Yani muhasebede etik, kanuni ilkelere uygun işlemlerin ve toplumun mevcut değerlerini de önemseyerek güvenilir verilerin arz edilmesi gayesiyle uyulması gereken kurallar bütünüdür (Daştan, 2009:285).

Muhasebe mesleğini özünden uzaklaştıran üç sorunun varlığından söz edilmektedir. Bunların birincisi, ticaretin, muhasebe meslek mensuplarının kişisel çıkarları ile müşterilerine hizmet etme arasında sıkıntı yaşamasına sebep olacak şekilde giderek artmasıdır. Bu durum, mesleğin bir kamu hizmetinden ziyade özel hizmet alanı ile ilişkili olduğu sonucunu doğurmaktadır. İkincisi, iş hayatı ve mesleğin yapı ve ilişkilerinde artarak devam eden karmaşıklık. Üçüncüsü ise, ahlaki değer ve mesleki standartlarda yaşanan değişimlerdir (Ergün ve Gül, 2005: 146).

Muhasebe mesleğinde etik, yürütülen faaliyetlerin kanunlara uygunluğuyla birlikte sağlanan bilgilerin toplumun

güncel değer yargıları gözetilerek sunulmasıdır. Bu bağlamda muhasebe mesleği etik kuralları üç özellik taşımaktadır ki bu özellikler meslek mensubunun topluma karşı sorumluluğunu ifade etmektedir. Buna göre muhasebe meslek mensubu: 1. Bağımsız, tarafsız ve dürüst olmalıdır. 2. Bünyesinde, mesleğinin gereği olan teknik bilgi, deneyim ve yeterliliği barındırmalıdır. 3. Mesleki özen ve titizliğini, mükelleflerine hizmet sunarken de göstermeli ve sorumluluklarının bilincinde olmalıdır. (Sayım ve Usman, 2016: 135).

Hata ve hile kavramları, kasıt unsuru açısından birbirinden farklılık arz eder. Hatalı fiil ve davranışlar kasıt unsuru içermemektedir. Bir muhasebe kaydının unutulması ya da tekrar kaydedilmesi, rakam hatası, ispat niteliğindeki bir evrakın kaybedilmesi, ters kayıt, hesap hatası gibi muhasebe kayıt hataları ve değerlemedeki hatalar, muhasebe hatalarına örnek olarak verilebilir. Hilede ise hatanın aksine kasıt vardır ve işlem kayıt ve belgeleri bilerek tahrif edilir. Bu anlamda muhasebe hata ve hilelerini ayıran temel unsur kasıt unsurudur. İşletmelerde yapılan hileler; firma varlıklarının şahsi çıkarlar doğrultusunda kullanımı (çalışanları yaptığı hileler), hileli finansal raporlama, yolsuzluk ve ahlaki değerlere uymayan davranışlar olmak üzere üç grupta toplanabilir (Dinç ve Cengiz, 2014: 228). Ayrıca şirket çalışanları ve şirketten olmayan birtakım gruplar tarafından yapılan hileler aşağıdaki sıralananlar gibi olabilmektedir (Öztürk, 2016: 4):

- Gerçeğe uygun olmayan muhasebe kayıtları
- Sahte fatura ödemeleri,
- Harcama kalemlerinde tahrifat yapma,
- Hesaplarda oluşan açığı gizlemek amacıyla nakit çalma ya ad muhasebe kayıtlarını değiştirme.

2000'li yıllara gelene kadar ABD'nin yedinci büyük şirketi olan, başta enerji olmak üzere birçok alanda yatırım faaliyeti bulunan ve yenilikçi yapısıyla diğer şirketlere örnek teşkil eden

Enron, enerji alanındaki iki şirketin birleşmesiyle 1985 yılında kurulmuş ve on beş yıl kadar kısa bir zaman dilimi içerisinde tüm paydaşlarını memnun eden sonuçlar elde ettiği iddiasında bulunmuştur. Bu noktada Enron, bağımsız denetçisinden, Wall Street'ten ve ülkenin ileri gelen politikacılarından gerekli desteği almış fakat hile vakaları patlak verince yine bir ay kadar çok kısa bir sürede iflas ederek yüzbinlerce yatırımcısının ve çalışanın mağduriyetine sebebiyet vermiştir (Koban ve Karakaya, 2022: 92). Enron vakası muhasebe mesleğine karşı yapılan bir onursuzluktur. Enron vakası başta olmak üzere WorldCom, Microsoft, Peregrine Systems, Rite Aid, Sunbeam, Tyco, Waste Management, W.R. Grace ve Xerox şirketlerinde yaşanan muhasebe suistimalleri, etik anlamda çok daha fazla ilkeye ihtiyaç duyulduğunun bir kanıtıdır (Armstrong, Ketz ve Owsen, 2003: 1).

Muhasebedeki etik kurallarla ilgili ulusal ve uluslararası alanda pek çok düzenleme yapılmıştır. Bu anlamda ilk çalışma 1966'da Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından gerçekleştirilmiştir. 1998 yılında ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından "Muhasebe Mesleği için Meslek Yasası" çıkarılmıştır. Muhasebede etiğe dair Türkiye'deki düzenlemeler ise, Maliye Bakanlığı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB), Sermaye Piyasası Kurulu ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılmıştır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 61).

INTOSAI Mesleki Etik Kurallarını oluşturan ilkeler aşağıdaki başlıklar altındadır (Demir, 2015: 344):

-Dürüstlük: INTOSAI'nin etik ilkelerinden en önemlisidir. Dürüstlük kavramı genel itibarıyla doğruluk ve adalet kavramlarıyla birlikte değerlendirilmektedir. Kamuoyunda oluşturdukları güven duygusunu devamlı hale getirmek için denetçilerin davranışlarında kusur olmamalı ve davranışları şüphe uyandırmayacak şekilde olmalıdır.

-Bağımsızlık: Denetçiler, denetimini gerçekleştirdikleri işletmeden bağımsız olmalı ve konuları objektif olarak incelemelidirler. Bağımsızlık ilkesi “nesnel davranış” ve “yansızlık” olarak iki ilkedен oluşmaktadır. Denetçinin bağımsızlığı ilkesi, şahsi ya da dış çıkarlardan dolayı asla zedelenmemelidir.

-Tarafsızlık: Yüksek denetim kurumunun bir özelliği olan ve kamuoyunca da var olduğu algılanan politik tarafsızlığını koruması oldukça önemlidir. Bu sebeple denetçiler denetim mesuliyetlerini tarafsız olarak gerçekleştirebilmek için politik etkenlere mesafe koymaya özen göstermelidirler.

-Çıkar Çatışmasından Kaçınmak: Denetçiler bağımsızlıklarına ve dürüstlüklerine zarar getirebilecek ya da böyle bir görüntünün ortaya çıkmasına sebebiyet verebilecek hediye veya para ödülleri geri çevirerek bağımsızlıklarını koruma altına almalı ve olası bir çıkar çatışmasını ortaya çıkmadan engellemelidirler.

-Meslek Sırlarını Saklamak: Denetçiler, denetim faaliyetleri boyunca sağladıkları verileri üçüncü kişilerle yazılı ya da sözlü olarak paylaşmamalıdır. Fakat Yüksek Denetim Kurumunun olağan faaliyetlerinin özelliği olan ve hukuki mevzuatla koruma altına alınmış yükümlülüklerini gerçekleştirmek amaçlı yapılan açıklamalar bu durumun içinde değildir.

-Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Gelişime Açık Olmak: Denetçiler, yürürlükte olan denetim, muhasebe ve mali yönetim standartlarını, prosedürlerini, politikalarını ve uygulamalarını bilmeli ve tüm bunları uygulamaya koymanın yanı sıra denetlenen kurumun faaliyetlerine şekil veren anayasal, yasal ve kurumsal prensip ve standartlarla ilgili de bilgi birikimine sahip olmalıdırlar.

Faaliyetlerini gerçekleştirirken muhasebe meslek mensuplarına yol gösterici olan AICPA ve IFAC'ın yayımladığı mesleki etik ilke ve kurallar aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Buyruk Akbaba, 2018: 767-768):

Tablo 3. AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları

İlkeler	Kurallar
Sorumluluklar	Bağımsızlık
Kamu Yararı	Dürüstlük ve Tarafsız Davranma
Dürüstlük	Genel Standartlar
Tarafsızlık ve Bağımsızlık	Standartlara Uygun Davranma
Mesleki Özen	Muhasebe İlkeleri ile Uyum
Hizmetteki Kapsam ve Nitelik	Sır Saklama
	Şarta Bağlı Ücret
	Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
	Reklam Yasağı
	Komisyon ve Bilirkişi Ücreti
	Mesleki Unvan ve Şirketleşme
	Meslek Etiğine Aykırı Davranışlarla İlgili Yaptırımlar

Kaynak: (Buyruk Akbaba, 2018: 768)

Tablo 4. IFAC Meslek Etiği Kuralları

Bölüm A (Tüm Çalışanlar)	Bölüm B (Bağımsız Çalışanlar)	Bölüm C (Bağımlı Çalışanlar)
Etik Çatışmaların Çözülmesi	Bağımsızlık	Sadakat Çatışması
Mesleki Yeterlilik	Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanılmasına Dair Sorumluluklar	Meslektaşlara Destek
Vergi Uygulamaları	Ücretler ve Komisyonlar	Bilginin Sunuluşu
Sınır Ötesi Faaliyetler	Bağımsız Muhasebecilikle Bağdaşmayan Uygulamalar	Mesleki Yeterlilik
Gizlilik	Müşteri Paraları	
Doğruluk ve Tarafsızlık	Diğer Bağımsız Meslek Faaliyetindeki Muhasebeci İlişkileri	
Tanıtım	Reklam ve Teşvik	

Kaynak: (Buyruk Akbaba, 2018: 768)

2. MUHASEBE VE DENETİMDE ETİĞİN ÖNEMİ

Muhasebe mesleği, diğer meslek gruplarına nispetle kamusal bir hüviyet misyonu edindiği için mesleki prensipler ve ilkeler doğrultusunda yürümektedir. Muhasebe meslek mensuplarının etik kurallara gerektiği kadar riayet etmemesi, son yıllarda yaşanan muhasebe skandallarına zemin hazırlamıştır. Bunun sonucu olarak, muhasebe mesleğinin güvenilirliği üzerinde daha çok durulmuş ve muhasebede meslek etiği algısı daha belirgin bir hale gelmiştir (Yılmaz ve Kaya, 2014: 23).

Muhasebe mesleğinde neden etik olmalı, aşağıdaki gerekçelerle açıklanabilir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 60):

- Muhasebe meslek mensuplarınca etik, moral ilkeler sisteminin işletilmesi, toplum, müşteriler ve meslektaşları ile ilişkilerde bulunması gerekli olan kaidelerin yerine getirilmesi için,
- Toplumun refahı açısından muhasebe mesleğinin önemi, diğer mesleklerin taşıdığı öneme göre daha fazla olduğu için,
- Değer yargılarında çelişkide kalma, kurallarda ve kararlarda anlaşmaya varamama ve mesleki konulardaki sorunları çözmek için,
- Muhasebecilik mesleğini toplumun nezdinde küçük düşme riskine karşı koruma altına almak ve yüceltmek için,
- Doğru olanı söyleme, mesleki çalışmalarını yürütürken dürüst davranma ve tutarlı-doğru kararlar alma yolundaki sorumlulukları belirlemek için,
- Mesleki etik kuralları geçerliliğinin yanı sıra toplumun mesleğe ve mesleki işlerine karşı güven ve saygınlığının artması için gereklidir.

Çağımızda firmalar ve bireyler yoğun piyasa baskısından kurtulmak için sıkı bir rekabet yarışı içerisine girmektedirler.

Bu yoğun baskının etkisiyle “kestirmeden”, “köşe dönmeçi”, ahlaki değerlere ve etiğe aykırı çareler aramaktadırlar. Belki bu yolla kısa vadede başarı elde edilebilmektedir fakat uzun vadede bu durum bireyin hem kendisi hem de çalışma prensipleri açısından olumsuz sonuçlara yol açmaktadır (İşgüden ve Çabuk, 2006: 66).Tüm toplumu ilgilendiren bir sorun olma niteliğini sürdüren etiğe aykırı davranışlar, işletme ortaklarını zor duruma sokmanın ve işletme paydaşlarının yanılmasına sebebiyet vermenin yanı sıra devletin vergi gelirlerinin de düşmesine sebep olmaktadır (Akpınar, 2019: 34).

İşletmelerde hile yapmaya zemin oluşturabilecek unsurların bir araya gelmesiyle çalışanlar ve yöneticiler tarafından hile yapılabilir. Sözü edilen unsurlar şunlardır (Kirik, 2007: 53-54):

a) Baskı Unsuru: İşletmenin çalışanları üzerinde farklı sebeplerle oluşan baskılardır. Örneğin; işletme çalışanın borcundan ötürü ölümle tehdit edilmesi.

b) Fırsat Unsuru: Firmanın hile yapılmasına fırsat verecek bir yapıda olması. Örneğin; işletme çalışanın işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmadığı algısıyla rahatlıkla parayı zimmetine geçirmesi.

c) Haklı Gösterme Unsuru: Gerçekleştirilen hileli işlemleri haklı gösterme gayretidir. Örneğin; işletme çalışanın aldığı parayı sonradan yerine koyacağını, bunu yapmasıyla suçlanacağını düşünmediğini öne sürmesi.

Muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetlerini yürürlükteki mevzuatla genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve temel kavramlarına uygun olarak yürütmektedirler. Söz konusu temel kavramlardan olup etik kavramı ile doğrudan ilişki içerisinde olan “sosyal sorumluluk kavramı” na göre etik kurallara uymak zorunludur. Çünkü sosyal sorumluluk kavramı öteki tüm kavram ve ilkelerin yürütülüşlerindeki etkinlik düzeyini doğrudan etkisi altına almaktadır. Sosyal

sorumluluk kavramı muhasebe yönünden ise meslek üyesinin üzerindeki sorumluluğu yerine getirmesini, muhasebenin boyutunu, anlamını ve hedefini belirtmektedir (Sakarya ve Kara, 2010: 58). Bu yüzden meslek sahipleri, etik karar alma konusunda kendilerini geliştirmeden önce sosyal sorumluluk kavramının önemini idrak etmelidirler (Haas, 2005: 66).

Bilindiği üzere 12 temel muhasebe kavramı oluşturulmuştur. Bu kavramlardan, meslek etiği ile ilişkili olanlar aşağıdadır. İlk kavram olan “sosyal sorumluluk kavramı”nın etik ile direkt olarak ilgisi bulunmakta ve bu kavram meslek mensuplarının etik kurallara uygun davranmasını zorunlu hale getirmektedir. Etik ile ilgili kavramlar (Demir, 2015: 347):

- Sosyal Sorumluluk Kavramı: Muhasebenin anlamını, kapsamını, yerini ve amacını bildiren sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin fonksiyonunu yerine getirmedeki sorumluluğunu ifade etmektedir. Bu kavram, muhasebenin organize edilmesinde, muhasebe uygulamalarında ve finansal tabloların hazırlanıp paydaşlara sunulmasında belli birey ve grupların değil bir bütün olarak toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve sonuç olarak dürüst, objektif ve gerçeğe uygun bilgi üretilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: Muhasebenin bu kavramı, muhasebe kayıtları yapılırken izlenecek yolların seçiminde tarafsız olunması ve ön yargı barındırmadan davranılmasının yanında muhasebe kayıtlarının gerçek halini gösteren ve usulüne uygun biçimde hazırlanmış tarafsız belgelere dayandırılması gerektiğini belirtir.

- Özün Önceliği Kavramı: Özün önceliği kavramına göre, gerçekleştirilen işlemler muhasebeleştirilirken ve bunlara ilişkin değerlendirmeler yapılırken biçimden çok, öz esas alınmalıdır. Genel itibariyle işlemlerin biçim ve özleri birbirine paraleldir fakat bazen birbirlerinden farklılaşabilmektedirler. Böylesi bir durumda, özün biçime önceliği vardır.

- Tutarlılık Kavramı: Bu kavram, muhasebe faaliyetleri yürütülürken esas alınan muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde aynı şekilde devam etmesi gerektiğini vurgular. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunların değerlendirme sonuçlarının karşılaştırılabilir nitelikte olması, tutarlılık kavramının amacıdır. Geçerli sebeplerin varlığı halinde işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirmekte özgür olmakla birlikte yapılan bu değişikliklerin ve söz konusu değişimlerin mali etkilerinin finansal tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

- Tam Açıklama Kavramı: Finansal tabloların, bu tablolardan veri elde edecek olan kişi ve kuruluşların doğru kararlar alabilmelerine destek olacak derecede açık, anlaşılır ve yeterli hazırlanması gerektiği üzerinde duran tam açıklama kavramına göre, finansal bilgiler tablolarda tam olarak açıklanmalıdır ve finansal tablo kalemleri arasında olmayan fakat alınacak kararları etkileyebilecek düzeydeki, gerçekleşme ihtimali bulunan olaylara da yer verilmelidir.

Bir işletmenin hissedarları için ortak oldukları işletmenin muhasebe kayıtlarının tutulmasında etik standartlara uyulması olumlu bir durumdur. Etik ilkelere riayet eden bir muhasebeci ise işletme yöneticilerinin etik ilkeleri ihlal etmesini engellemiş olacaktır. Toplum da işletme muhasebecilerinin denetçilerinin etik standarda uyumlu davrandığına kanaat getirmişse işletmedeki meslek mensuplarına ve genel olarak muhasebe bilgi sistemine bir bütün olarak güven duyacaktır. Muhasebe meslek mensubunun etik davranması, iç kontrol ve kurumsal yönetişimin lehine sonuçlar doğuracak bununla birlikte etkin bir iç denetim sistemi devreye girecektir. Ayrıca bu durum muhasebecinin paradan, zamandan ve enerjiden de tasarruf etme ihtimalini arttıracak ve doğru davranan meslek mensubunu herhangi birinin günün birinde aşikâr etmeyeceği tesellisiyle izini belli etmemeye çalışmak için ilave bir zaman harcamak zorunda bırakmayacaktır (Akpınar, 2019: 36).

Son zamanlarda içine düşülen etik ikilemlerin çözülmesinde aşağıdaki aşamalardan oluşan formel bir yaklaşım benimsenmektedir (Kutlu, 2008: 151):

1. Geçerli durumların belirlenmesi,
2. Belirlenen duruma dayalı ahlaki sorunun belirlenmesi,
3. Bu sorunun etkileyeceği kişinin, kişilerin ve bunların sorundan nasıl etkileneceklerinin belirlenmesi,
4. Etkilenen kişilerin sorun çözümü sırasında alternatif davranış biçimlerinin belirlenmesi,
5. Her seçenek için olası sonucun belirlenmesi,
6. En uygun davranış şeklinin seçilmesidir.

Mesleklerin icra edilmesinde toplum yararının gözetilmesini esas alan meslek etiği, meslek mensuplarına kişisel eğilimlerinden çok, otoritelerce belirlenmiş olan kurallara uymayı öğütleyen ve onları bu ilkelere uymaya zorlayan ilkeler bütünüdür. Meslek etiğinin bu özelliği, dünyanın her yerindeki meslektaşların aynı ilkeler sistemine uyması sonucunu doğurur. Özellikle son zamanlarda Enron, Anderson Worldwide, Bristol-Myers Squibb, CMS Energy, Merrill Lynch, Xerox, Adelphia Communications şirketlerinde yaşanan muhasebe skandalları sonucu, meslek etiğinin önemine daha fazla vurgu yapılmaktadır. Bu skandalların ardından yapılan çalışmalar göstermiştir ki yeteri kadar şeffaflığın olmaması, firma çalışanlarında artan parasal güdüler ve bozuk örgüt kültürü, bu skandallara neden olan faktörlerdendir (Erol Fidan ve Subaşı, 2014: 112).

Enron'da günümüzde etkisi ve önemi daha iyi anlaşılan temel iç kontrol zaafı aşağıdaki maddelerle açıklanabilir (Koban ve Karakaya, 2022: 98-99):

- İç kontrol ortamıyla ilgili zaafı: Etik ilkeler, hilelere sessiz kalınması, aşırı risk almaya olan eğilim, üst düzey yöneticilerin yanlış tutumları, kurum kültürü yapısı,

para ve başarı hürsünün ahlaki değęerlerden önce gelmesi, paydaşlara rüşvet mahiyetindeki jestler, başarıya aşırı odaklanma, yanıltıcı muhasebe yöntemlerinin uygulanması. Tüm bunların yanı sıra Amerikan kùltürü yapısındaki rekabetçi ve başarıma-kazanmaya odaklı kùltür de bu skandalların yaşanmasına zemin hazırlamıştır.

- Parasal verilerin güvenilirliğiyle ilgili zaaf lar: Gelir tahakkuklarının kaydının yanlış yapılması, varlıkların yanlış değ erlenmesi.
- Risklerin değ erlenmesiyle ilgili zaaf lar: Aşırı risk alma ve aşırı özgüvenli olma.
- Hileler: Komplo, hileli mali tabloların hazırlanmasıyla yüklü ikramiyeler alınması, içeriden bilgi sızdırma eylemleri, iflas etmeden önce şirket hisselerinin elden çıkarılması. Şirketin CEO'su Jeffrey Skilling ve CFO'su Andrew Fastow başta olmak üzere üst yönetimdekiler bir şekilde şirketin mali durumunu gerçekten daha olumlu yansıtarak kazanç elde etmişlerdir. Şirketin bağımsız denetçisi olan Arthur Andersen firması da şirketin sağladığı yüksek miktardaki danışmanlık bedellerinden mahrum kalmamak için bu hilelere sessiz kalmıştır.
- Çıkar çatışması (conflict of interest): Bağımsız denetçilerin aynı şirkette danışmanlıktan fazla maddi kazanç sağlanması ve CFO'nun SPE'lerin işlemleri üzerinden prim sağlanması.

Yaşandığı dönem itibariyle sadece ABD'yi değil tüm dünyayı etkileyen Enron vakası, iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının üstünkörü değil profesyonel bir anlayışla oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır. İç denetim için firmaların dış denetime hazırlanma sürecidir denebilir. İç kontrol ve iç denetimi sağlamak amacıyla gerekli olan altyapının

hazırlanması için alınması gereken tedbirlerin alınmaması, işletmelere telafisi mümkün olmayan zararlar vermektedir. Bu durum, finansal bilgi konusunda hileli bilgiler sağlanmasına neden olmaktadır. Bunun sonucu olarak da uluslararası muhasebe standartlarının yazılması için ortam sağlanmıştır (Aslan, 2018: 168).

2002 yılında ABD'de yaşanan muhasebe skandallarının ardından denetim ve etik konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır. Etiğe aykırı muhasebe uygulamalarının engellenmesi adına radikal değişikliklere ihtiyaç duyulmuş, SEC tarafından çıkarılan reform niteliğindeki Sarbanes – Oxley Yasası yürürlüğe girmiştir. Daha çok kurumsal yönetim, yeni muhasebe ve denetim sistemleri ile ilgili düzenlemeler içeren yasanın getirdiği başlıca düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Dinç ve Cengiz, 2014: 225):

- PCAOB (Kamu Gözetim Kurulu) oluşturulmuştur.
- Denetlenen firmalarda defter tutma gibi hizmetlere yasak getirilmiştir.
- Hukuki danışmanlık hizmetlerine yasak getirilmiştir.
- İç denetim sağlanması, denetlenen firmada yasaklanmıştır.
- Hileyle alakalı yeni federal suçlar tanımlanmıştır.

SONUÇ

Muhasebe meslek mensupları, muhasebe ve denetim faaliyetlerini yürütürken sosyal sorumluluk kavramı gereği toplumun çıkarlarını kendi çıkarlarından üstün tutmalı ve etik ilkelere uyumlu davranmalıdırlar. Mesleğin saygınlığının korunması, işletme paydaşlarının işletmeye olan güveninin artması adına etik ihlali yapmamalı, meslek otoriteleri tarafından belirlenen standartları uygulamalıdırlar.

Bazı zamanlarda muhasebe ve denetim mesleğini icra edenler doğru davranıp davranmama konusunda ikileme

düşebilmektedirler. Özellikle mükelleflerin vergiden kaçınma amacıyla hileli işlemlere başvurması ve meslek mensubunu da çeşitli yollarla ikna ederek hilesine ortak etmesi ve benzeri durumlar sıklıkla söz konusu olabilmektedir. Bu durum, etik ihlallerin gerçekleşmesine, finansal tabloların verileriyle oynanmasına, paydaşların manipüle edilmesine kadar gidebilmektedir. Bu ve benzeri sebeplerle özellikle son yıllarda büyük çaplı muhasebe ve denetim skandalları yaşanmış, yaşanan skandalların ardından etik kavramının önemi gündeme gelmiştir. Meslek etiğine ters düşen davranışlar sonucunda ise etik ve meslek etiği kavramları ile ilgili çalışmalar hız kazanmıştır.

Enron, Xerox, Lucent gibi büyük şirketlerde yapılan hileli işlemler sonucu meydana gelen denetim skandalları, finansal tabloların doğruluğuna ve kalitesine olan güveni sarsmış ve kamuoyunda büyük bir gündem oluşturmuştur.

Etik ve ahlak kavramları ile doğrudan ilişkili olan, muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramı gereği işletmeler, paydaşlarına karşı sorumludurlar. Muhasebenin kapsamını, yerini, hedefini ve anlamını gösteren sosyal sorumluluk kavramı çerçevesinde muhasebe ve denetim meslek mensupları iş ve işlemlerini gerçekleştirirken tüm toplumun çıkarlarını gözetmeli ve finansla tabloları hazırlarken ve bunları denetlerken doğru, tarafsız ve dürüst bir tutum içerisinde olmalıdırlar. Mali tablolarını gerçeğe uygun verilerle hazırlamalı, hileli işlemlere başvurmamalı, paydaşların güvenini sarsacak davranış ve eylemlerde bulunmamalıdırlar. Çünkü bir işletmenin finansal tablolarına sarsılan güvenin tekrar telafi edilmesi kamuoyunu ikna anlamında oldukça güç bir durumdur. Denetimin temeli kamu çıkarlarının muhasebe standartları doğrultusunda korunup korunmadığının tespit edilmesidir. Toplumla göre bu tespiti denetçinin yapması gerekmektedir. Denetçiye tekrar güven duyulmasını ise toplumun denetçiden beklentilerinin karşılanması sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Akpınar, T. (2019). Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallar. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (4), 34-39.
- Armstrong, M. B., Ketz, J. E., Owsen, D. (2003). Ethics Education In Accounting: Moving Toward Ethical Motivation And Ethical Behavior. *Journal of Accounting Education*, 21, 1-16.
- Aslan, Y. (2018). İç Kontrol ve İç Denetim Mekanizmasının Gerekliği: Enron Vakası. *Uluslararası Batı Karadeniz Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 2 (2), 168-177.
- Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etiklerle İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (6), 57-72.
- Buyruk Akbaba, A. N. (2018). Muhasebede Etik, Mesleki Değerler, Etik ve Tutum, IES 4 Kapsamında İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), 762-778.
- Çukacı, Y. C. (2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (1), 89-111.
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 26 (1), 281-311.
- Demir, B. (2015). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik. Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi, 4 (4), 341-352.
- Dinç, Y. ve Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (1), 221-236.
- Ergün, H. ve Gül, K. (2005). Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarının Algılanışı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (25), 144-154.
- Erol Fidan, M. ve Subaşı, Ş. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64), 111-130.

- Haas, A. (2005). Now Is The Time For Ethics In Education. *The CPA Journal*, 75 (6), 66-68.
- İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9 (16), 59-86.
- Kaplan, Ç. (2009). Kamu Yönetiminde Etik ve Kamu Çalışanlarının Etik Kavramını Algılayışları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (3), 343-355.
- Kesgin, A. (2009). Etik Üstüne. *Dinî Araştırmalar Dergisi*, 12 (35), 143-160.
- Kirik, Z. (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Koban, A. O. ve Karakaya, G. (2022). Enron Vakası'nın Denetim, Risk Yönetimi ve İç Kontrol İlkeleri Çerçevesinde İncelenmesi. *Denetim Dergisi*, 0 (24), 91-106.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63 (2), 143-170.
- Kutlu, H. A. (2011). Meslek Etiği. *Nobel Yayıncılık*, Ankara.
- Mahmutoğlu, A. (2009). Etik ve Ahlâk; Benzerlikler, Farklılıklar ve İlişkiler. *Türk İdare Dergisi*, 81 (463-464), 225-249.
- Naktiyok, S. ve Yıldırım, F. (2018). Etik İklimin İş Tatmini ve İşe Yabancılaşma Düzeyine Etkisi. *Erzurum Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3 (6), 57-71.
- Özçelik, H. ve Angı, G. G. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği ve Etik İkilem Algıları: Antalya İli Örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 0 (50), 141-158.
- Öztürk, S. (2016). Muhasebe Hileleri ile Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü. *Nobel Yayıncılık*, Ankara.
- Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010). Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından

Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12 (18), 57-72.

Sayım, F. (2011). Sağlık Piyasası ve Etik. *MKM Yayıncılık*, Bursa.

Sayım, F. ve Usman, Ö. (2016). Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algısı-Yalova Örneği. *Maliye Dergisi*, (170), 131-146.

Selimoğlu, S. K. (2006). Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik. *Mali Çözüm Dergisi*, (Özel Sayı), 437-456.

Yalçın, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (52), 47-66.

Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 0 (36), 155-178.

Yılmaz, R. ve Kaya, M. (2014). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları ile İlişkisi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 2 (1), 17-35.

UZAYLA İLGİLİ EKONOMİK FAALİYETLERE YÖNELİK MUHASEBE VE VERGİ SORUNLARI

Dr. Ayhan YATBAZ¹

Prof. Dr. Ali Rıza GÖKBUNAR²

GİRİŞ

Muhasebe ve vergi inceledikleri konular farklı olmakla birlikte uygulamada iç içe geçmiş iki farklı alandır. Muhasebe mali nitelikteki işlemleri kaydetme, ölçme, raporlama ve analiz etme süreci olarak, vergi bir ülkedeki ekonomik faaliyetler sonucunda ortaya çıkan harcama ve gelirler üzerinden yapılan devlet kesintileri olarak tanımlanabilir. Vergi hesaplamalarında büyük oranda muhasebenin ürettiği bilgilerden yararlanır. Örneğin firmalarca ödenen Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Bankacılık ve Sigortacılık Muameleleri Vergisi gibi daha birçok vergi muhasebenin ürettiği mali bilgiler esas alınarak hesaplanır ve devlete ödenirken bu bilgiler dayanak gösterilir. Vergi açısından muhasebenin üstlendiği bu misyon

1 Manisa Celal Bayar Üniversitesi, ayhanyatbaz@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-6059-4176

2 Manisa Celal Bayar Üniversitesi, argokbunar@hotmail.com, ORCID:0000-0001-7955-832X

Uzay Çağı olarak tabir edilen günümüzde daha önemli hale gelmiştir. 1960'lardan itibaren insanoğlunun girişmiş olduğu uzay yarışı bugün devletlerin yanı sıra özel sektörün de devreye girmesiyle birlikte doruk noktaya ulaşmıştır. Önceden sadece ABD ve Sovyet Rusya arasında uzaya çıkma faaliyeti sadece soğuk savaşın bir parçası konumundayken bugün özel sektörün bu alana girmesiyle birlikte birçok ticari alan ortaya çıkmıştır. Şimdilik uzay turizmi, uzay madenciliği, farklı gezegenlerde yaşam, uzayda enerjisi bu alanlara örnek gösterilebilir. Özel sektörün devreye girmesiyle henüz kuluçka döneminde olduğu söylenebilen bu alanların önünde birer ekonomik faaliyet olarak birtakım muhasebe ve vergi sorunları durmaktadır. Söz konusu ekonomik faaliyetlerin nasıl vergilendirileceği, hangi kurallar çerçevesinde muhasebeleştirilip raporlanacağı, mevcut düzenlemelerin bu ihtiyaçları ne derecede karşıladığı gibi sorular bu çalışmanın asıl odak noktasını oluşturmaktadır. Çalışmada uzay alanında yaşanabilecek olası muhasebe ve vergi sorunları dünyadaki ve Türkiye'deki gelişmeler ışığında ele alınarak genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Ticari uzay endüstrisinin bugün geldiği noktada, ne yazık ki muhasebe bu gelişmelere tam olarak ayak uydurabilmiş değildir. Bugünkü gelişmeler göz önüne alınacak olursa, uzay turizminin önümüzdeki on yıl içinde önemli bir endüstri olacağı çok açık bir öngörüdür. Halihazırda SpaceX gibi bazı ticari uzay şirketleri şimdiden uzay turizmi ve konaklamacılığı çalışmaları yürütmektedir. Kısa bir zaman içinde uzayda madencilik faaliyetleri gibi üretim yapan ticari şirketler de ortaya çıkacaktır. Daha ekonomik olan nanouyduların geliştirilmesiyle birlikte daha fazla teknoloji Dünya'nın yörüngesine yerleştirilebilecektir. Şimdiden Ay ve Mars'ta madencilik faaliyetlerine yönelik iş planları bulunmaktadır. Tüm bu olasılıkların ortak noktası ise muhasebedir. İnsanoğlu uzayda düzenli olarak seyahat etmeye, yaşamaya ve çalışmaya başladığında, çözümü olmayan birtakım muhasebe problemleri ortaya çıkacaktır. Uzay faaliyetlerine yönelik hangi vergi

düzenlemeleri, hangi muhasebe standartları ve hangi denetim standartlarının olacağı çözümü arayan belli başlı muhasebe sorunlarıdır (De Gregorio, 2016).

Uzay araştırmaları geçmişte devletlerin tekelindeyken, bugün geline nokta özel sektörün de içinde bulunduğu önemli bir sektör haline gelmiştir. Özellikle telekomünikasyon alanında birçok şirket Dünya yörüngesine uydular göndermekte ve bu anlamda ticari faaliyet göstermektedirler. Sadece iletişim alanında değil aynı zamanda uzay turizmini yapmak isteyen özel şirketler de mevcuttur. Bunlardan en çok tanın şirketi SpaceX önümüzdeki on yıl içinde Mars'a seyahatler düzenlemeyi ve burada koloniler kurmayı hedeflemektedir. Bu anlamda öncelikle başarılması gereken en önemli konu yeniden kullanılabilir roketler inşa etmektir. Şu an geline nokta bu amacın gerçekleştiği söylenebilir. Şimdi ise sırada bu roketlerle güvenli bir şekilde insanları Mars'a taşımak ve orada yaşamaya uygun yaşam alanlarını oluşturmaktır. SpaceX şimdilik Dünya'da faaliyet gösteren ve dolayısıyla Dünya düzenlemelerine tabi bir şirkettir. Bu manada muhasebe anlamında da herhangi bir sorun yok gibi görünmektedir. Ancak Mars'ta koloniler kurulup burada tarımsal, ekonomik ve madeni faaliyetler başladığında, bu faaliyetlerin hangi düzenlemelere göre idare edileceği henüz çözülmüş değildir.

Ekonomik faaliyetler tarihsel olarak bugüne değin önemli evrelerden geçmiştir. Sanayi Devrimi'yle birlikte buhar gücünün makinelerde kullanılmaya başlanmasına kadar, insanoğlu kıt kaynak ve imkânlarla yaşamını sürdürmüştür. Sanayi Devrimi'yle toplumun tüketim ihtiyacından fazla kitlesel üretim imkânları ortaya çıkmıştır (Türkel, 2022, s. 1). Bugün geline nokta ise insanoğlunun uzay serüveniyle birlikte ekonomik faaliyetler çok farklı bir boyuta ulaşmıştır. Uzay ekonomisinde yaşanan gelişmelere paralel olarak, bu alana yönelik muhasebe ihtiyacı da ortaya çıkmaktadır. Bu ihtiyacın karşılanması için gerek akademisyenler arasında gerekse de hükümetler arasında çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bu

çalışma çok yakın gelecekte önemli bir sektör haline geleceği öngörülen uzay ekonomisini ve bunun yaratacağı muhasebe sorunlarını konu edinmekte ve tartışmaya açmaktadır.

1. Türkiye’de Uzay Faaliyetleri

Türkiye’de uzay faaliyetleri ilk olarak 1999 yılında Yer Gözlem Uyduları geliştirme çalışmalarıyla başlamıştır. İzleyen yıllarda bir İngiliz uydu şirketiyle iş birliği yapmak suretiyle Türkiye’ye ait uydu geliştirme çalışmalarına başlanmış ve aynı zamanda bu alanda çalışacak insan gücünün de yetişmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Çalışmalar sonunda Türkiye’nin ilk optik uzaktan algılama yer gözlem uydusu olan BİLSAT geliştirilmiş ve yörüngeye başarıyla yerleştirilmiştir. BİLSAT projesi kapsamında TÜBİTAK bünyesinde Yer İstasyonu ve Uydu Üretim/Test Laboratuvarı kurulmuştur. Aynı zamanda yerli imkânlarla Çok Bantlı Kamera (ÇOBAN) ve Gerçek Zamanlı Görüntü İşleme Kartı (GEZGİN)³ hayata geçirilmiştir. BİLSAT’ın ardından 2004-2011 yılları arasında RASAT adıyla Türkiye’nin ilk yerli imkânlarla yapılmış Yer Gözlem Uydusu geliştirilmiş ve 2011 yılında başarıyla yörüngeye yerleştirilmiştir. Yüksek Performanslı Uçuş Bilgisayarı (BİLGE) ve Gerçek Zamanlı Görüntü İşleme (GEZGİN-2) de bu dönemde geliştirilen diğer ekipmanlar olmuştur. Türk Hava Kuvvetleri’nin istihbarat ihtiyacını karşılamak amacıyla TÜBİTAK Uzay’ın ana yürütücüsü olduğu TUSAŞ tarafından 2007-2012 yılları arasında milli imkanlarla geliştirilen GÖKTÜRK-2 uydusu 18 Aralık 2012 tarihinde yörüngeye fırlatılmıştır. TÜBİTAK Uzay Teknolojileri Araştırma Enstitüsü’nün yanı sıra TUSAŞ Havacılık ve Uzay Sanayi (TAI), ASELSAN ve CTech firmaları tarafından desteklenen Türkiye’nin ilk yerli haberleşme uydusu TÜRKSAT 6A uydusu 2022 yılında tamamlanarak uzaya fırlatılacaktır. Uydu teknolojileri, haberleşme sistemleri, veri ve görüntü işleme ve optik sistemler konularında faaliyet

3 Bakınız: <https://gezgin.gov.tr/geoportal/app/main?execution=e1s1> (Erişim: 28.09.2020)

gösteren TÜBİTAK Uzay Teknolojileri Araştırma Enstitüsü uydu çalışmalarının yanı sıra Radyo Frekansı (RF) tasarım, pasif ve aktif mikrodalga devreleri, antenler ve özgün taban bant haberleşmesi konularında da çalışmalar yürütmektedir. Yakın gelecekte ise havacılık teknolojileri kapsamında hassas tarım uygulamalarını desteklemek amacıyla küçük insansız sistemler, büyük alanları gözetleme ve haritalamak amacıyla yüksek irtifada uzun uçuş süreli insansız sistemler, hava araçları yapısal, ısı ve aerodinamik tasarımı gibi konularda da çalışmalar yürütmeyi planlamaktadır.

Tablo 1: Türkiye'nin Yıllar İtibarıyla Uzay Yatırımları

Yıllar	Milyar \$
2000-2004	1,06
2005-2009	1,50
2010-2014	3,35
2015-2019	16,84

Kaynak: Bryce Space and Technology/Statista, TRTHaber

Türk Uçak Sanayii Anonim Ortaklığı (TUSAŞ) 28.06.1973'te Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur. Türk-ABD ortak yatırım şirketi olarak 25 yıllığına 1984 yılında TUSAŞ Havacılık ve Uzay Sanayii A.Ş. (TAI) Türk Hava Kuvvetleri'nde kullanılmak üzere F-16 uçağının üretimini gerçekleştirmiştir. 2005 yılında TAI'nin yabancı hisseleri Türk hissedarlar tarafından satın alınarak şirket yeniden yapılandırılmıştır. Bu doğrultuda TAI ve TUSAŞ birleşmek suretiyle, TUSAŞ – Türk Havacılık ve Uzay Sanayii A.Ş. çatısı altında faaliyetlerini genişleterek havacılık ve uzay sanayi sistemlerinin geliştirilmesi, modernizasyonu, üretimi, sistem entegrasyonu ve yaşam döngüsü destek süreçlerinde Türkiye'nin teknoloji merkezi konumuna gelmiştir. TUSAŞ, proje konularına bağlı olarak; Yapısal Grubu, Uçak Grubu, Helikopter Grubu, İnsansız Hava Aracı (İHA) Sistemleri Grubu, Uzay Sistemleri Grubu ve Milli Muharip Uçak (MMU) Grubu

olmak üzere altı stratejik iş merkezi bünyesinde örgütlenmiştir. TUSAŞ özellikle uçak, helikopter, İHA ve uzay alanlarında ürünler ortaya koymaktadır. Uzay faaliyetleri alanında yer gözlem ve keşif uyduları olarak GÖKTÜRK-1 ve GÖKTÜRK-2, haberleşme uydusu olarak TÜRKSAT 6A ve Small-GEO, uydular alt sistemi olarak da DÖNENCE projeleri üzerinde çalışmalar yürütmektedir.

GÖKTÜRK-1 Programı kapsamında TUSAŞ Tesislerinde kurulan TUSAŞ – USET (Uzay Sistemleri Entegrasyon ve Test) Merkezi Türkiye'nin bu alandaki ilk ve tek merkezidir. Merkezde, kütlesi 5 tona kadar birden fazla uydunun aynı anda montaj, entegrasyon ve test faaliyetleri gerçekleştirilebilmektedir. USET Merkezi, yer gözlem, haberleşme ve benzeri özelliklerdeki tüm uzay sistemlerinin fırlatılmaya hazır hale gelene kadar yapılması gereken çevresel test süreçlerine hizmet verebilecek şekilde tasarlanmıştır.⁴

ASELSAN 1975'te Türk Silahlı Kuvvetleri'nin haberleşme ihtiyaçlarının milli ve özgün olarak karşılanması amacıyla Türk Silahlı Kuvvetleri Geliştirme Vakfı (TSKGV) öncülüğünde bir anonim şirket olarak kurulmuştur. Borsa İstanbul'da (BIST) işlem gören ASELSAN Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 2019 yılı sonu itibarıyla hisselerinin %74,20'si TSKGV'ye ait olup %25,80'lik kısım ise halka açık durumdadır. ASELSAN, doğrudan uzay ve havacılık alanında faaliyet gösteren Roketsan Roket Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin %15'ine, Bites Savunma Havacılık ve Uzay Teknolojileri Yazılım Elektronik Ticaret A.Ş.'nin ise %51'ine ortaktır. ASELSAN'ın Ankara Gölbaşı ilçesinde 350.000 metrekare açık, 75.000 metrekare kapalı alanda kurulmuş tesiste; kara, hava, deniz, uzay ve insansız platformlar için radar ve elektronik harp sistemlerine yönelik faaliyetler yürüten Radar ve Elektronik Harp Sistemleri Sektör Başkanlığı görev yapmaktadır.

4 Bakınız: <https://www.tusas.com/urun/uzay-sistemleri-entegrasyon-ve-test-merkezi>

Bites Savunma Havacılık ve Uzay Teknolojileri Yazılım Elektronik Ticaret A.Ş. başta arttırılmış gerçeklik, yapay zekâ, simülasyon yazılımları olmak üzere araştırma, tasarım, geliştirme ve mühendislik alanlarında faaliyet göstermek üzere Ankara'da kurulmuştur.

Roketsan Roket Sanayi ve Ticaret A.Ş. Her nevi füze, roket, roketatar ve roket yakıtı ile bunların motorlarını, harp başlıklarını ve diğer aksamalarını imal etmek ve ayrıca; yüksek ve hassas teknolojiyi gerektiren her türlü askeri ve sivil mamul ile bunların aksamalarının imali, pazarlanması, satışı amacıyla 1988 yılında Ankara'da kurulmuştur.

Türkiye'de uzay ve havacılık alanında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar aşağıdaki gibidir:

- TÜBİTAK Uzay Teknolojileri Araştırma Enstitüsü
- TUSAŞ – Türk Havacılık ve Uzay Sanayii A.Ş. (TAI)
- TUSAŞ – USET (Uzay Sistemleri Entegrasyon ve Test) Merkezi
- ASELSAN Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.
- Türk Havacılık Uzay Sanayi
- Roketsan Roket Sanayi ve Ticaret A.Ş.
- Bites Savunma Havacılık ve Uzay Teknolojileri Yazılım Elektronik Ticaret A.Ş.
- Havelsan
- İŞBİR
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Savunma Sanayii Başkanlığı
- TSKGV

Tablo 2: Türkiye'nin Uzay Tarihi

24.01.1994	TÜRKSAT 1A	Aerospatial tarafından üretilen uydu Fransız Guyanası'ndan fırlatılma aşamasında Ariane 4 roketindeki teknik arızadan dolayı düştü.
11.08.1994	TÜRKSAT 1B	Fransız Guyanası'ndan Ariane 4 roketiyle fırlatıldı. Türkiye'nin ilk uydusu TÜRKSAT 1B 2005 yılına kadar televizyon yayıncılığı ve veri haberleşmesi hizmeti sundu.
10.07.1996	TÜRKSAT 1C	Fransız Guyanası'ndan Ariane 4 roketiyle fırlatıldı. 2010 yılına kadar televizyon yayıncılığı ve veri haberleşmesi hizmeti sundu.
10.01.2001	TÜRKSAT 2A	Fransız Guyanası'ndan Ariane 4 roketiyle fırlatıldı. 2016 yılına kadar televizyon ve veri haberleşme hizmeti sundu.
27.09.2003	BİLSAT	TÜBİTAK Uzay Enstitüsü ve İngiliz SSTL firması ortak yapımı olan BİLSAT Türkiye'nin ilk uzaktan algılama uydusudur.
13.06.2008	TÜRKSAT 3A	Fransız Guyanası'ndan Ariane 5 roketiyle fırlatıldı. 2028 yılına kadar hizmet vermesi bekleniyor.
17.08.2011	RASAT	TÜBİTAK Uzay Enstitüsü tarafından geliştirilen ve Türkiye'de tasarlanıp üretilen ilk yerli gözlem uydusudur.
18.12.2012	GÖKTÜRK 2	Türkiye'nin özgün olarak geliştirdiği ilk yüksek çözünürlüklü yer gözlem uydusu. TUSAŞ-Türk Havacılık ve Uzay Sanayi A.Ş. ve TÜBİTAK UZAY ortaklığında üretildi.
14.02.2014	TÜRKSAT 4A	Kazakistan'da yer alan Baikonur Üssü'nden Proton M roketiyle fırlatıldı. Uydu, TV yayıncılığı ve veri haberleşmesi hizmeti veriyor.
16.10.2015	TÜRKSAT 4B	Kazakistan Baikonur Üssü'nden Proton M roketiyle fırlatıldı. TÜRKSAT 4B, Ku ve Ka Bant veri haberleşmesi hizmeti sunuyor.
5.12.2016	GÖKTÜRK 1	TUSAŞ, TELESPAZIO VE THALES işbirliğinde üretilen Türkiye'nin yüksek çözünürlüklü gözlem uydusudur.
30.11.2020	TÜRKSAT 5A	Florida CCAFS üssünden SpaceX Falcon 9 roketi ile 30.11.2020'de fırlatılmıştır. Uydu, TV yayıncılığı ve veri haberleşmesi hizmeti verecektir.

2021	TÜRKSAT 5B	Florida CCAFS üssünden SpaceX Falcon 9 roketi ile fırlatılmıştır. Uydu, TV yayıncılığı ve veri haberleşmesi hizmeti verecektir.
2022	TÜRKSAT 6A	Türkiye'nin ilk yerli haberleşme uydusu TÜRKSAT 6A TÜBİTAK Uzay, TUSAŞ, Aselsan ve Ctech firmaları tarafından üretiliyor. 2022 yılında uzaya fırlatılması hedefleniyor.
2022	İMECE	TÜBİTAK Uzay Enstitüsü tarafından geliştirilen ve Türkiye'de tasarlanıp üretilen yüksek çözünürlükte gözlem uydusudur.

Kaynak: TÜRKSAT

Bu gelişmelere bağlı olarak Türkiye'nin 10 yıllık uzay planında birinci adım olarak Ay'a adım atılması yer almaktadır. Bununla birlikte Hükümetin uzay konusundaki diğer hedefleri ise yeni nesil uydular geliştirilerek dünya ile rekabet edecek ticari markalar oluşturmak, Türkiye'ye ait bölgesel konumlama ve zamanlama sistemi geliştirmek, uzaya erişimi sağlamak üzere bir uzay limanı işletmesi kurmak, uzay havası ya da meteorolojisi olarak tabir edilen alana yatırım yaparak Türkiye'nin uzaydaki yetkinliğini artırmak, Türkiye'yi astronomik gözlemler ve uzay nesnelerinin yerden takibini daha ileriye taşımak, Türkiye'de uzay sanayi ekonomisini geliştirmek, uzay teknolojisi geliştirme bölgesi kurmak, uzay alanında gerekli insan kaynağını temin etmek ve bir Türk vatandaşının uzaya gönderilmesi şeklinde belirtilebilir (TRTHaber).

2. Uzay Faaliyetlerine Yönelik Muhasebe ve Vergi Sorunları

Henüz gelişme aşamasında olan uzay ekonomisinin bir parçası olan uzay muhasebesi aşmak zorunda olduğu birçok probleme sahiptir. Alewine (2019) bu zorlukları temel olarak iki kategoriye ayırmıştır. Birinci kategorideki problemler uzay işlemleriyle ilgili olup halihazırda kurulu olan endüstrilerdeki muhasebe olaylarıyla ortak problemlerdir. Karmaşık tedarik zincirleri

ve dikey yapılandırılmış organizasyonların bulunduğu uzay imalat alanındaki faaliyet temelli maliyet konuları bu zorluklara örnek olarak gösterilebilir. İkinci kategorideki zorluklar ise tamamen uzay ekonomisine özgü olup Wooten and Tang (2018) tarafından uzaklık, yerçekimi, elverişsiz çevre ve bilgi olmak üzere dört boyuta ayrılmıştır.

Uzaklık sorunu Dünya ile diğer gezegenler arasındaki mesafelerin insan algısının çok üstünde olmasını ifade etmektedir. Uzaydaki muazzam uzaklıklar muhasebe bilgisinin alınmasında gecikmelere yol açacaktır. Daha somut hale getirmek gerekirse, Dünya ile Mars arasındaki en yakın mesafe yaklaşık olarak 54,6 milyon km'dir. Işığın uzaydaki maksimum hızının yaklaşık olarak 299.792.458 metre/saniye olduğu göz önüne alınırsa ve bu iki gezegenin birbirine en yakın olduğu anda aralarındaki bilgi alışverişi en kısa yaklaşık olarak $54.600.000.000/299.792.458=182$ saniyede (3 dakika) gerçekleşecektir. Ancak her iki gezegen de hareket halinde olduğu hatırlanacak olursa en uzak mesafede bu süre 1.342 saniyeye (22,4 dakika) kadar çıkabilecektir. Günümüz dünyasında bu gecikme süresinin finansal bilgi kullanıcıları için karar alma aşamasında aslında ne kadar önemli olduğu çok daha net anlaşılacaktır. Dolayısıyla çok karmaşık tedarik zincirlerinin, organizasyonel yapıların ve özel-kamu ortaklıklarının koordinasyon ve yönetimine ilişkin lojistik ve muhasebe bilgisi zamanlaması zorlukları gezegenler arasındaki bu uzaklıktan önemli ölçüde etkilenecektir (Wooten and Tang, 2018).

Yerçekimi sorunu muhasebe bakış açısından Dünya'dan diğer gezegenlere gidiş dönüşün çok büyük maliyetlere sahip olmasını ifade etmektedir. Halen fırlatma maliyetleri özel şirketler açısından ekonomik başarı elde etmek anlamında çok büyük bir engel olarak durmaktadır. Uzay endüstrisi geçmiş yıllarda kâr amacı gütmeyen kuruluşlar (hükümetler) tarafından yürütülmüş olup bu bakımdan piyasada görece olarak çok az oyuncu olmuştur (Hiriart and Saleh, 2010).

Ancak bugün gelinen noktada uydu tabanlı ticari iletişim hizmetleri sunan şirketler gibi hükümet destekli olmayan özel şirketler de bu sektöre girmeye başlamışlardır. Bunlardan en meşhur olanı da hiç kuşkusuz Elon Musk tarafından kurulan SpaceX şirkettir. Özel şirketlerin sektöre girmeye başlamasıyla birlikte özellikle fırlatma maliyetlerinde düşüş sağlanması noktasında önemli bir rekabet ortamı oluşmaya başlamıştır. SpaceX tarafından sağlanan bu başarının sırrı yeniden kullanılabilir roketlerde yatmaktadır. SpaceX tarafından üretilen Falcon 9 roketleri bu türden roketler olup amaç bu roketleri uzay kargo taşımacılığında tekrar tekrar kullanılmaktadır. Böylelikle taşıma maliyetleri minimuma inmiş olacaktır. Zira taşıma maliyetlerinin büyük çoğunluğunu roketin kendisi oluşturmaktadır. Hiç kuşkusuz fırlatma maliyetlerinin azaltılmasıyla birlikte uzay turizminin önünde duran en büyük engellerden biri ortadan kalkmış olacaktır (Alewine, 2019).

Elverişsiz çevre sorunu muhasebe açısından kaynakların kıtlığı noktasında ele alınabilir. İnsan ırkının hayatta kalması için ihtiyaç duyulan temel kaynaklar, uzayda ekonomik kalkınma için kullanılan kaynakların yanı sıra oldukça sınırlıdır. İhtiyaç duyulacak madenlerin çıkarılması ve tarımsal üretimin yapılması çok büyük teknolojik yatırımlar gerektirecektir (Alewine, 2019). Diğer taraftan madencilik faaliyetlerinden elde edilen varlıkların nasıl muhasebeleştirileceği konusu da yasal düzenlemelerden etkilenecektir. Uzay faaliyetlerini düzenleyen geçerli en bilindik düzenleme olarak 1967 tarihli Dış Uzay Paktı gösterilebilir. Bu pakt hiçbir ülkenin gezegenler ve asteroitler gibi hiçbir kozmik nesnenin mülkiyetini elinde bulundurmasına müsaade etmemektedir (Bockel, 2018). Diğer taraftan 2015 yılında ABD’de çıkarılan Ticari Uzay Fırlatma Rekabet Edebilirlik Yasası Amerikan şirketlerine uzay cisimlerinden kaynak çıkarma hakkı sağlamaktadır. Böylelikle uzay faaliyetlerinde bulunan şirketler yasal engelleri kısmen aşmakla birlikte elde ettikleri varlıklarını üretimde

kullanmak ve satmak suretiyle maliyetlerini azaltma imkânına kavuşmuş olmaktadır. Benzer bir yasa Lüksemburg tarafından da çıkarılmıştır (Bockel, 2018). Türkiye’de de benzer bir düzenlemeye ihtiyaç vardır.

Bilgi sorunu muhasebeciler ve karar alıcıların çok uzun mesafelerdeki bilgileri yaratan, elde eden, depolayan, ileten ve kullanan lojistik ve teknolojik engeller ile bu bilgiyi işleyen Dünya’daki altyapıya bağımlılığı ifade etmektedir (Wooten and Tang, 2018). Örneğin, muhasebe bilgi alanı temel düzeyde, karar almadaki bilgi gecikmesini de dikkate alarak ışığın fiziksel özelliklerinin hızının bilgiyi taşıırken nasıl sınırlamalar getirdiğini anlamaya ve en nihayetinde bu sınırlılıkların üstesinden gelmeye ihtiyacı vardır (Alewine, 2020). Yukarıda sözü edilen uzaklık, yerçekimi, elverişsiz çevre ve bilgi olmak üzere dört boyutta ele alınan zorluklar aşağıdaki tabloda belirtildiği üzere muhasebe alanında araştırma fırsatları sunmaktadır.

Uzay faaliyetleriyle ilgili ortaya çıkması muhtemel vergi sorunları aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

- Özellikle uzay madenciliği alanında elde edilen kaynaklar hangi ülkenin vergi yasalarına göre vergilendirilecektir?
- Uzay madenciliğinden elde edilen kaynakların vergilendirilmesi durumunda bu gelir tek bir ülkeye mi ait olacaktır?
- Uzay madenciliği ve uzay turizminden elde edilecek gelirlerin vergilendirilmesine yönelik uluslararası ortak bir düzenleme yapmak mümkün müdür?

Uzayda gerçekleştirilecek ekonomik faaliyetler sonucunda elde edilecek gelirlerin uluslararası bir kuruluş vasıtasıyla vergilendirilmesi akla yatkın görünmektedir. Zira uzay genel anlamda tüm insanlığın ortak değeridir. Bu bakımdan buradan elde edilecek vergi gelirlerinin yine insanlığın ve dolayısıyla insanlığın varoluş sebebi olan dünya için sarf edilmesi

sadece insanlığın değil tüm canlıların yararına olacaktır. Bu anlamda uzay faaliyetlerinden elde edilecek vergi gelirleri yetkilendirilmiş uluslararası kuruluş tarafından aşağıdaki şekilde kullanılabilir:

- Yenilebilir enerji kaynaklarının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması
- Doğal çevrenin korunması ve iyileştirilmesiyle ilgili projelerin desteklenmesi
- Yaban hayvanlarının yaşam alanlarının koruma altına alınıp nesillerinin devamının sağlanması
- Hava, deniz ve akarsu kirliliğine neden olan sektörlerin ıslahı için düşük faizli finansman sağlanması
- Şehirlerdeki yeşil alanların çoğaltılması ve yaşatılmasının çeşitli projelerle desteklenmesi
- Kırsal kalkınmanın desteklenmesi ve köyden kente göçün azaltılmasına yönelik projelerin desteklenmesi
- Yukarıda belirtilen alanlarda düzenlenecek bilimsel etkinliklerin desteklenmesi

3. Ticari Bir Uzay Girişimi Olarak SpaceX Örneği

Kuzey Amerika'da 1607 yılında kurulan Jamestown Kolonisi tarihsel açıdan bugün uzay konusunda yaşanan muhasebe sorunlarına projeksiyon tutmaktadır. Jamestown Kolonisi, Londra Virginia Şirketi (Virginia Company of London) adıyla kurulan ticari bir anonim şirkettir. O zamanlarda Ay'da bir koloni kurmakla aynı anlama gelen Jamestown Kolonisi hemen hemen aynı muhasebe sorunlarıyla karşı karşıya kalmıştır. Sermaye piyasalarının etkin bir şekilde çalışması her şeyden önce finansal bilgi kullanıcıları için güvenilir, ihtiyaca uygun ve zamanında sunum yapılmasını gerektirir. Jamestown Kolonisi'nin bir anonim şirket olarak kurulduğu gerçeğinden hareketle özellikle hissedarlarını ne şekilde aydınlatması gerektiği en büyük sorun olmuştur. Bununla birlikte

Jamestown'un problemler yaşamasında başka nedenlerde olmuştur. İlk yerleşimcilerin çoğunun ölmesi ve bir kısmının da yamyamlığa başvurması bunlardan bazılarıdır. Buna rağmen Jamestown sonunda bir başarı hikayesine dönüşmüş ve Amerika Birleşik Devletleri'nin temelini oluşturmuştur. Londra Virginia Şirketi örneğinde olduğu gibi, muhasebe uzay çağının da kilidini açan anahtar rolünü üstlenmektedir. Belki de ilk yapılacak iş Uluslararası Uzay Muhasebe ve Denetim Standartları geliştirmek olacaktır (De Gregorio, 2016).

SpaceX, ABD'nin Kaliforniya eyaletindeki Hawthorne şehrinde Elon MUSK tarafından 6 Mayıs 2002 tarihinde kurulmuş bir havacılık ve uzay taşımacılığı şirkettir. SpaceX Falcon 9, Falcon Heavy, Starlink, Dragon Kargo, Starship gibi uzay misyonu araçlarını bünyesinde bulundurmaktadır. SpaceX'in amacı uzaya birçok defa gönderilebilecek basit ve görece ucuz yeniden kullanılabilir roketler üretmektir. Böylelikle uzaya insan taşımının önemli sorunlarından biri olan uzaya erişim maliyeti sürdürülebilir bir şekilde azaltılmış olacaktır. Nitekim uzay taşımacılığının en büyük maliyet kalemini kullanan roketler oluşturmaktadır. SpaceX'e kadar uzaya gönderilen roketler tek seferlik kullanımın ötesine geçememiştir. SpaceX bu anlamda uzay taşımacılığında yeni bir dönem başlatmıştır.

SpaceX tamamen ve çabucak yeniden kullanılabilen bir roketi uzay erişim maliyetini önemli derecede azaltmak için geçilmesi gereken en önemli eşik olarak görmektedir. Nitekim fırlatma maliyetlerinin büyük çoğunluğu roket yapımında ortaya çıkmaktadır. Tarihsel sürece bakıldığında roketlerin tek kullanımlık olarak üretildiği görülmektedir. Bu anlamda SpaceX yeniden kullanılabilir roketler üreterek uzay yolculuğu sürecinde devrim olarak görülebilecek bir başarı sağlamış olacaktır. Ticari bir havayolu şirketiyle karşılaştırıldığında, her bir yeni uçağın üretim maliyeti Falcon 9'la hemen hemen aynı maliyete sahiptir. Ancak Falcon 9'dan farklı olarak, bu uçaklar her gün tekrar tekrar uçmakta ve ömrü boyunca on binlerce

uçuş gerçekleştirmektedir. Ticari bir modele paralel olarak, hızlı bir şekilde yeniden kullanılabilen uzay fırlatma aracı uzay seyahati maliyetini yüz kat azaltabilir. Birçok roket atmosfere girişte yanacak şekilde inşa edilirken, SpaceX roketleri sadece atmosfere girişe dayanıklı değil aynı zamanda başarılı bir şekilde yer yüzüne geri dönüp tekrar havalanabilecek şekilde tasarlanmaktadır.

SpaceX bir dizi önemli başarıya imza atarak dünya çapında dikkatleri üzerine çekmeyi başarmıştır. Bir uzay aracını alçak Dünya yörüngesinden geri döndürmeyi başaran ilk ve tek özel şirket olmuştur. 2012 yılında Dragon uzay aracı Uluslararası Uzay İstasyonu'na kargo götürüp getiren ilk ticari uzay aracı olmuştur. Şirket kısa süre içinde insan taşıyan ilk özel şirket olmayı hedeflemektedir. Eylül 2008'de Falcon 1 Dünya yörüngesine ulaşan ilk özel geliştirilmiş likit yakıt roket olmuştur. Nisan 2012'de ise bir diğer hava aracı olan Dragon Uluslararası Uzay İstasyonunu (International Space Station- ISI) ziyaret eden tarihteki ilk özel uzay aracı olmuştur. 21 Aralık 2015'te Falcon 9 roketi 11 iletişim uydusunu yörüngeye göndermiş ve ve başlangıç noktasına geri dönmüştür. 8 Nisan 2016'da Falcon 9 roketi Dragon uzay aracını to the Uluslararası Uzay İstasyonuna yerleştirmiş ve başlangıç noktasına geri dönmüştür. 30 Mart 2017'de, SpaceX dünyanın ilk yörünge sınıfı roketinin yeniden uçuşunu gerçekleştirmiştir. Yükün tesliminin ardından Falcon 9 ikinci kez Dünyaya başlangıç noktasına geri dönmüştür. İlk kez 7 Şubat 2018'de yörüngeye fırlatılan ve başarılı bir şekilde 3 güçlendiricisinden ikisini indirip yükünü uzaya fırlatan Falcon Heavy büyük yükleri yörüngeye taşıyabilme kabiliyeti ve Ay veya Mars'a kadar görevleri destekleme bakımından dünyanın en güçlü operasyonel roketi olmuştur. 3 Mart 2019'da Crew Dragon Uluslararası Uzay İstasyonu'yla kenetlenmiştir. Böylelikle yörünge laboratuvarına otonom olarak kenetlenen ilk Amerikan uzay aracı olmuştur.⁵

5 SpaceX, <https://www.spacex.com/mission/> (Erişim: 20.09.2020)

SONUÇ VE ÖNERİLER

Uzay ekonomisi, uzay turizmi ve uzay muhasebesi gibi kavramlar henüz çok yeni kavramlardır. Bununla birlikte Dünyada özellikle ABD ve Rusya gibi ülkelerde uzun zamandan beri yaklaşık 70 yıldır bu alanda çalışmalar yapıldığı bilinmektedir. Bugün geldiğimiz noktada uzay çalışmaları devletlerin ilgi alanında hala kalmakla birlikte özel sektörün de ilgili alanına girmiştir. Uzay alanında çalışmalar yapan SpaceX Elon Musk tarafından kurulan özel bir şirkettir. Şirketin hedefi tekrar kullanılabilir roketler inşa ederek uzaya düzenli seyahatler düzenlemek ve insan yaşamına en elverişli gezegen olduğu düşünülen Mars'ta koloniler kurmaktır. Bu hedef bugün kısmen gerçekleşmiş sayılır. En azından yeniden kullanılabilir roket hedefi yakalanmıştır. Sıradaki hedef bu roketlerle Mars'a insan taşımak ve orada yaşam alanları oluşturmaktır.

İnsanoğlunun giriştiği bu serüven uzay ekonomisi ve uzay turizmi gibi yeni sektörlerin hatta yeni muhasebe alanlarının doğmasına vesile olmaktadır. Bugün uzay muhasebesi olarak ifade edilen bu yeni muhasebe alanı basit bir ifadeyle uzay faaliyetlerini konu edinen muhasebe alanı olarak ifade edilebilir. Bu kapsamda uzay muhasebesi uzay faaliyetlerinde bulunan şirketlerin bu faaliyetlerine ilişkin olarak paydaşlarına yönelik şirketle ilgili alacakları ekonomik kararlarda sadece finansal değil bu kararları etkileyecek önemli etkiye sahip bilgiler sunan bir muhasebe alanı olarak tanımlanabilir. Bu faaliyetlerin bir kısmı Dünya'da büyük bir kısmı da diğer gezegenlerde ortaya çıkacaktır. Dünya'yı ilgilendiren muhasebe olayları bu faaliyetleri gerçekleştiren şirketlerin kurulu oldukları ülkelerin düzenlemeleriyle aşılabılır. Ancak Dünya dışında gerçekleştirilen faaliyetlerin hangi düzenlemelere tabi olacağı henüz çözülebilmüş değildir. Bununla birlikte muhasebenin önünde duran başka problemler de vardır. Bu problemler diğer gezegenlerle Dünya arasındaki mesafeye bağlı olarak muhasebe bilgisinin aktarılmasında yaşanacak gecikmeler, yerçekimine bağlı olarak ortaya çıkan fırlatma ve roket maliyetleri, uzaydaki

elverişsiz çevre koşullarına bağlı olarak madenlerin yerinden çıkarılmasındaki yüksek teknoloji gerektiren zorluklar ve bu madenlerin mülkiyetinin kimlere ait olacağı, son olarak da muhasebeciler ve karar alıcıların çok uzun mesafelerdeki bilgileri yaratan, elde eden, depolayan, ileten ve kullanan lojistik ve teknolojik engeller ile bu bilgiyi işleyen Dünya'daki altyapıya bağımlılığı ifade eden bilgi sorunudur.

Uzay faaliyetleri Türkiye'de mevcut olmakla birlikte bu faaliyetler Dünya yörüngesine yerleştirilen uydularla sınırlıdır. Bununla birlikte Türkiye'de uzay alanında özel sektörlerin faaliyet göstermesi, Türkiye'de de SpaceX benzeri şirketlerin ortaya çıkacağına habercisidir. Çok yakın gelecekte Türkiye'de de uzay turizmi ve konaklamacılığı faaliyetlerinin başlayacağı ve buna bağlı olarak da uzay ekonomisi ve uzay muhasebesi kavramlarının önem kazanacağı öngörülmektedir. Bu bakımdan gerek akademisyenlerin gerekse de muhasebe uygulayıcılarının bu alana yönelmeleri büyük öneme sahiptir.

Diğer taraftan uzay ekonomisi alanında sadece tek tek ülkeler bazında değil ülkeler arasında uluslararası iş birliğine dayalı olarak muhasebe ve vergi konularının ele alınması insanlık için çok daha yararlı sonuçlar doğuracaktır. Böylelikle gelişmiş ülkelerin daha da zenginleşirken arta kalan ülkelerin daha da fakirleşmesinin önüne de geçilebilir. Şöyle ki uzayda ekonomik faaliyetlerin ülkeler arası ortak bir uluslararası bir kuruluş tarafından vergilendirilerek elde edilen gelirlerin gerek tüm dünya insanların gerekse de insanlık dışında kalan tüm dünya hayatı için sarf edilmesi daha yaşanabilir bir dünyanın oluşmasına önemli katkı sağlayacaktır. Küresel çapta çevresel projelerin desteklenmesi, yenilenebilir enerjinin geliştirilmesi, kırsal yaşamın teşvik edilmesi, eğitimin desteklenmesi gibi daha birçok faydalı proje uzay faaliyetlerinden elde edilecek vergi gelirleriyle finanse edilebilir. Bu noktada Türkiye'ye büyük görev düşmektedir. Türkiye şu an başlangıç aşamasında olmakla beraber yakın gelecekte uzay ekonomisi alanında önemli potansiyele sahiptir. Bu bakımdan Türkiye uzay

faaliyetlerinin uluslararası bir düzenleme altına alınması konusunda öncü olabilir. Şimdiden uzayda gerçekleştirilecek ekonomik faaliyetlerin uluslararası iş birliğine dayalı olarak vergilendirilmesi konusu Türkiye tarafından dile getirilmesi Türkiye'yi önemli aktör haline getirebilir. Bu alanda söz sahibi bir ülke olmak için öncelikle hem devlet hem özel sektör olarak tabi ki uzay faaliyetlerine ağırlık vermek gerekmektedir. Ancak bu alanda şimdiden bu süre zarfında uluslararası iş birliğini sağlayacak adımların atılması gelecek açısından Türkiye için önemli bir yatırım alanı olacaktır.

KAYNAKÇA

- ALEWINE, Hank C. (2019) Space accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 33 No. 5, 2020, pp. 991-1018 Emerald Publishing Limited 0951-3574 DOI 10.1108/AAAJ-06-2019-4040
- ASELSAN 2019 yılı Faaliyet Raporu. https://www.aselsan.com.tr/2019_Faaliyet_Raporu_3771.pdf (Erişim: 28.09.2020)
- BEKTAŞ, İ. ve diğerleri (2019). Uzaydaki Gelişmeler Doğrultusunda Yeni Bir Muhasebe Uzmanlığı Önerisi: Uzay Muhasebesi. 6th International Congress on Accounting and Finance Research (ICAFR'19) 23-25 October 2019 Niğde / TURKEY
- Bockel, J.M. (2018), The Future of the Space Industry, Economic and Security Committee of the NATO Parliamentary Assembly, available at: <https://www.nato-pa.int/document/2018-future-spaceindustry-bockel-report-173-esc-18-e-fin> (Erişim: 25.09.2020).
- De Gregorio, Z. (2016). Space Accounting Matters. JUN 16, 2016. <https://www.accountingtoday.com/news/space-accounting-matters> (Erişim: 17.06.2016)
- HIRIART, T. and Saleh, J. (2010), "Observations on the evolution of satellite launch volume and cyclicity in the space industry", *Space Policy*, Vol. 26, pp. 53-60.
- TEKBAŞ, İ. (Dec 7, 2019) Bilim Kurgu veya Gelecek: Uzay Muhasebesi-Space Accounting. <https://medium.com/@tekbass333/bi%CC%87li%CC%87m-kurgu-veya-gelecek-uzay-muhasebesi%CC%87-337840580a3d> (Erişim: 13.07.2020)
- TÜBİTAK Uzay Teknolojileri Araştırma Enstitüsü, <https://uzay.tubitak.gov.tr/tr/kurumsal/hakkimizda-0> (Erişim: 27.09.2020)
- TÜRKEL, U. (2022). Ekonomik Büyüme Açısından Banka Kredileri ve Risk Transferi. *Turkuaz* Yayınevi, Birinci Baskı, Manisa.
- WOOTEN, J.O. ve Tang, C.S. (2018), "Operations in space: exploring a new industry", *Decision Sciences*, Vol. 49 No. 6, pp. 999-1023.
- YATBAZ, A. (2016). Alternative Reporting Applications for Banking Sector in Turkey. (İçinde) ss.31-48. Mustafa Miynat ve Deniz Züngün (Eds.)2016 Socio-Economic Strategies in Turkey. Lambert Academic Publishing, Deutschland/Germany.

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE YAPAY ZEKÂ

Dr. Öğr. Üyesi Bora TOPAL¹
Dr. Öğr. Üyesi Selçuk YALÇIN²

GİRİŞ

Muhasebeyi, bir işletme ile ilgili finansal işlemlerin kayıt edilme süreci olarak kısaca tanımlamak mümkündür. Muhasebe süreci söz konusu finansal işlemlerin özetlenmesini, analiz edilmesini ve ilgililere rapor edilmesini içermektedir. Bu kapsamıyla muhasebe bir bilgi sistemidir. Günümüz dünyasında da muhasebe bilgi sistemi, teknolojideki hızlı gelişmeler ve artan farkındalık ile üretici ve tüketicilerden gelen talepler karşısında rekabet avantajını korumaya çalışan işletmelerin ellerinde bulundurdukları en önemli araçlardan biridir. İşletmeler bu sistemin giderek benimseme ve uygulama eğilimindedirler çünkü bu sistem organizasyon içindeki muhasebe departmanlarının işlevselliğini artırma, doğruluk ve daha hızlı işleme gibi avantajlara sahiptir. Genel olarak bilgi

1 Ardahan Üniversitesi, boratopal@ardahan.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-7109-4986

2 Gümüşhane Üniversitesi, selcuk.yalcin@gumushane.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0997-7614

sistemleri bilgi teknolojileri kullanılarak geliştirilmektedir. Günümüzde de bu bilgi teknolojilerinin başında yapay zekâ gelmektedir. Yapay zekâ her sektörde olduğu gibi muhasebe ve finans dünyasında da önemli bir etkiler yaratmıştır.

Muhasebeciler teknolojiyi, yapılanların iyileştirilmesi ve işletmelere daha fazla değer sağlanması için kullanıyor olsa da yapay zekâ, mesleğin nihai amacı olan iş ve yatırım kararlarının kalitesini yeniden tasarlamak ve kökten iyileştirmek için bir fırsat olarak görülmektedir. Bu doğrultuda önümüzdeki yıllarda, yapay zekanın muhasebe ve finans alanında insanlardan daha fazla görevi devralacak ve muhasebe bilgi sistemi içerisinde alandaki hakimiyeti önemli bir seviyede olacaktır.

Bu çalışma kapsamında muhasebenin tarihine kısaca bir değinilerek muhasebe bilgi sisteminin kavramsal çerçevesi açıklanacaktır. Daha sonra muhasebede yapay zekanın kullanılabilirliği ele alınacak ve bu doğrultuda yapay zekânın gelişim süreci, muhasebedeki etkisi ile gelecekteki ilişkinin nasıl olacağı ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1. MUHASEBE TARİHİNE KISA BİR BAKIŞ

Muhasebe tarihi incelenmeye değerdir. Çünkü muhasebeyi bugünün perspektifine yerleştirmekte ve günümüzün sorunlarına çözümler sağlamak için geçmiş verilerden yararlanmamıza kesin bir şekilde izin verebilmektedir (Carnegie and Napier, 1996: 13).

Muhasebe veya muhasebe tarihi, eski uygarlıklara kadar izlenebilir (Wikipedia, 2022). En eski muhasebe kayıtları, 7000 yıl önce Antik Mezopotamya'nın harabeleri arasında bulunmuştur. O zamanlar insanlar mahsul ve sürü büyümesinin kayıtlarını tutmak ve her mevsim hasat sonrası bir fazlalık veya eksiklik olup olmadığını belirlemek için bugün hala kullanılan muhasebe tekniklerini kullanmışlardır (Fremont University, 2022). Ayrıca, Hindistan'da Chanakya tarafından, Mauryan İmparatorluğu döneminde bir "*Arthashastra*" adlı finansal

yönetim kitabına benzer bir el yazması kitap yazılmıştır. Kitap, hesap defterlerini tutmanın ayrıntılı yönlerini içermektedir (<https://erasrek.co.za/blog/history-of-accounting/>).

Muhasebe tarihinin dönüm noktası olan 1494'te orta çağ Avrupası parasal bir ekonominin başlangıcındaydı ve banka kredileri, ekonominin sürdürülebilirliğinin önemli bir parçası haline gelmişti. Bu dönemde İtalyan Luca Pacioli, muhasebe defteri tutma için çift giriş sistemini tanıtan ve muhasebenin geleceği için zemin hazırlayan "*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionali*" kitabını yayınladı. Pacioli'nin tezinin merkezinde, bir kuruluşun kaynaklarını, diğer kuruluşlar tarafından bu kaynaklar üzerindeki hak taleplerinden ayrı bir sütunda listeleme uygulaması yer alıyordu. Bugün bu uygulamayı borçların kredilerden ayrılması olarak ifade edebiliriz. Çift taraflı defter tutma sisteminin getirdiği şey, bir firmanın finansal sağlığına bütünsel olarak bakmanın, firmaya tam olarak neyin geldiğini ve neyin çıktığını bilmenin bir yoluydu. Pacioli'nin defter tutma uygulaması, on sekizinci yüzyılın Sanayi Devrimi'nde yaygın, modern bir muhasebe uygulamasına dönüştü. Sanayileşme ile birlikte daha gelişmiş muhasebe yöntemlerine ihtiyaç duyulmaya başlandı. 1973 yılında, ABD'de muhasebe standartlarını belirleyen Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini oluşturmak için Finansal Muhasebe Standartları Kurulu oluşturuldu (Browne, 2019).

Mevcut muhasebe tarihi literatürü, on üçüncü yüzyıldan önce, orta çağ işletmelerinin periyodik muhasebe raporlamasının yalnızca envanterlerden oluştuğunu göstermektedir. On üçüncü yüzyılda, işletme başarısı ve uluslararası ticaretin güçlü gelişimi ile birlikte, artan iş karmaşıklığı, başta bankacılık işlemleriyle ilgili olanlar olmak üzere muhasebe uygulamalarının kademeli olarak iyileştirilmesini sağlamıştır (Adamo, Alexander ve Fasiello, 2020: 63).

Muhasebe hayatın pek çok yönüne nüfuz etmekte, dolayısıyla muhasebenin nasıl kullanıldığı, daha işlevsel kayıt

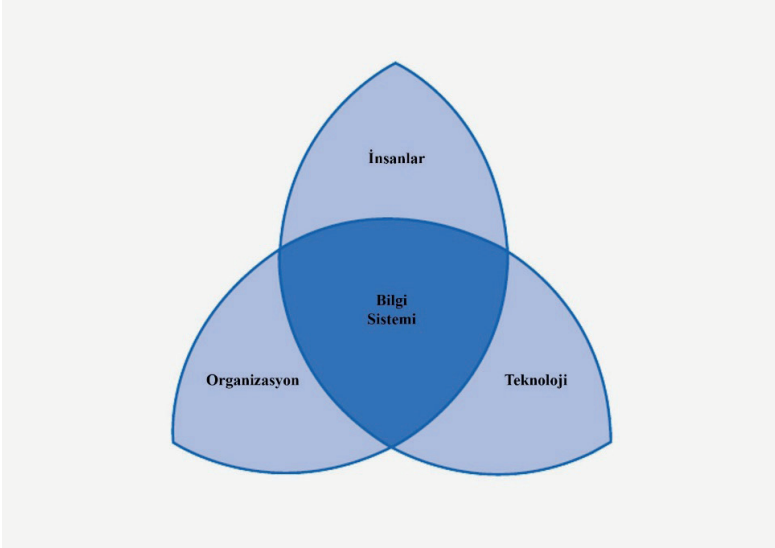
ve ölçüm tekniklerinin tanıtılması ve geliştirilmesi bakımından önemli hale gelmektedir. Yirminci yüzyılın ilk yarısı muhasebe uygulamalarının hızla geliştiği, muhasebecilerin uyması gereken muhasebe standartlarının, denetim düzenlemelerinin ve etik standartların belirlendiği bir dönem oldu. Muhasebe, sadece kâr amaçlı işletmelerin değil, aynı zamanda bireylerin, kâr amacı gütmeyen kuruluşların, kamu sektörünün ve diğer kuruluşların kayıtlarını da kapsayacak şekilde geniş anlamda etkili olmaya devam edecektir (Carnegie and Napier, 1996: 30).

2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

Günümüzün küresel ortamında sürekli artan iş geliştirme, büyüme ve genişleme ihtiyacı, yöneticilerin organizasyonlarda karar vermeyi iyileştirmeyi hedefleyen daha gelişmiş yönetim stratejileri geliştirmesini gerektirmiştir. Bu stratejilerin çoğu, hızlı teknolojik yeniliklerin, artan farkındalığın ve müşterilerden gelen zorlu taleplerin ardından işletmelerin sürdürülebilir olmasına yöneliktir. Yöneticilerin geliştirdiği bu stratejilerden biri de işletme organizasyonlarında bilgi sistemlerinin benimsenmesidir (Ganyam ve Ivungu, 2019: 39). Genel olarak bilgi sistemi; planlama, kontrol, koordinasyon, analiz ve karar verme amacıyla verilerin toplanması, depolanması ve yayılması için birlikte çalışan ilgili bileşenlerin bütünüdür. Öte yandan, bir muhasebe bilgi sistemi (MBS), bilgi ve verileri toplamak ve bunları karar vericilere raporlamak amacıyla finansal verilere dönüştürmek için bir araya getirilen ilgili bileşenlerin bütünüdür. Bir işletmede oluşturulan MBS, örgüt kültürü, stratejik planlama düzeyi ve bu işletmenin sahip olduğu bilgi teknolojileri ile doğrudan ilişkilidir. İyi bir MBS kurmuş işletmelerin mali yapıları hakkında daha sağlıklı bilgiler elde etmek mümkündür. Muhasebe bilgileri, bir işletmenin faaliyetlerini yönetme sürecinde önemli bir rol oynamaktadır. Son yıllarda dünyada MBS'nin uygulanmasına yönelik yoğun bir süreç yaşanmaktadır (Khan, 2016: 8).

Muhasebe, bir kuruluşun ekonomik olaylarını ilgili kullanıcılara ileten kayıtları tanımlayan bir bilgi sistemidir (Ambashe ve Alrawi, 2013: 95). Muhasebe, ticari faaliyetleri ölçen, bilgileri raporlara dönüştüren ve sonuçları karar vericilere ileten bilgi sistemidir. Muhasebe, işin dilidir. Bu durumda MBS o dilin zekâsı veya bilgi sağlayan aracıdır. MBS, karar vericiler için bilgi üretmek amacıyla verileri toplayan, kaydeden, depolayan ve işleyen bir sistemdir (Tilahun, 2019: 17). Ayrıca MBS, bir firmanın tüm muhasebe ve ticari faaliyetlerini izlemenin bir yoludur (Fontinelle, 2022).

Sistem, belirli faaliyetleri yürüten, bir görevi yerine getiren, amaç veya hedeflere ulaşan ya da bir veya daha fazla sorunu çözen bir dizi ayrıntılı yöntem, prosedür ve rutin olarak tanımlanabilir. Çoğu sistem, daha büyük sistemi destekleyen daha küçük alt sistemlerden oluşmaktadır. Veriler, bir bilgi sistemi tarafından toplanan, kaydedilen, saklanan ve işlenen olgulardır. İşletmelerin gerçekleştirilen faaliyetler, bu faaliyetlerden etkilenen kaynaklar ve faaliyete katılan kişiler gibi çeşitli türde verileri toplaması gerekmektedir. Bilgi ise, karar verme sürecini iyileştirebilecek anlam ve bağlantı sağlamak için düzenlenen ve işlenen verilerdir. Bunlardan hareketle bir bilgi sisteminin bileşenlerini Şekil 1'deki gibi ifade etmek mümkündür (www.pearson.com):



Şekil 1. Bir Bilgi Sisteminin Bileşenleri

Kaynak: <https://www.pearson.com/en-au/media/2628249/9781292353364.PDF>

Şekil 1’de görüldüğü üzere bir bilgi sisteminde üç bileşen bulunmaktadır. Söz konusu bu bileşenler; insanlar, teknoloji ve organizasyondur. Bilgi sistemi bu bileşenlerin hepsiyle bağlantılıdır ve bilgi sisteminin oluşması da bu bileşenlerin varlığına bağlıdır. Genel olarak bilgi sistemi, bir bireye, organizasyona ve kurumlara işlerini yerine getirmelerinde yardımcı olmak için bilgi teknolojisi kullanılarak geliştirilir (Hassan, 2022: 57).

Muhasebenin genel olarak amacı, ekonomik verilerin kaydedilmesi, raporlanması, özetlenmesi ve yorumlanması için bir araç sağlamaktır. Bunu yapabilmek için muhasebe bilgisi kullanıcılarının ihtiyaçlarına hizmet eden bir MBS tasarlanmalıdır. Bir sistem tasarlandıktan sonra çeşitli departmanlar için raporlar düzenlenebilir ve bu raporlara dayalı kararlar alınabilir. Muhasebe şu veya bu şekilde tüm

organizasyonda herkes tarafından kullanıldığından, muhasebe ilkelerinin iyi anlaşılması herkes için faydalı olacaktır (Khan, 2016: 4).

MBS, faaliyetleri planlamak, kontrol etmek ve işletmek için ihtiyaç duyan ilgili kullanıcılara finansal bilgi sağlamak için veri ve işlemleri işleyen bir sistem olarak tanımlanabilir (Emad, Suhail ve Ahmet, 2014: 30). Ayrıca bir MBS, birbiriyle ilişkili parçaların toplanması yoluyla belirli bir hedefe ulaşmak için tasarlanmış bir sistemdir. Her sistemin ulaşmak için belirli bir hedefi olmaktadır. Aynı şekilde, bir MBS'nin amacı, karar verme için ilgili ve yeterli bilgiyi hazırlamaktır (Hurt, 2016). Bu kapsamda MBS, tüm işletmeler için hayati bir öneme sahiptir (Sori, 2009: 36).

MBS, işletmelerin performanslarını etkileme konusunda büyük bir potansiyele sahiptir. Muhasebe bilgi sistemlerinin, modern dünyada işletmenin başarısı ve refahı için doğru ve etkili karar vermede bilgi sağlayarak, özellikle yönetim için karar verme sürecinde ekonomik ve sosyal sistemlerde önemli bir rol oynadığını göstermektedir (Khan, 2016: 4). MBS'nin, diğer tüm bilgi sistemleri gibi, kurumsal organizasyonlarda günlük operasyonların yönetiminde büyük bir rol oynadığı görülmektedir.

MBS, mevcut kaynakların daha iyi kullanılması için planlama, organize etme, kontrol etme ve karar verme gibi yönetsel işlevlerin yerine getirilmesinde kullanılan destekleyici bilgi sistemlerinden biri olarak kabul edilmektedir. MBS, belirli bir varlık hakkındaki muhasebe bilgilerinin belirli bir gruba tanımlanması, ölçülmesi, biriktirilmesi, analiz edilmesi, hazırlanması, yorumlanması ve iletilmesi için bir sistemdir. MBS, belirli bir zaman diliminde farklı karar vericiler için ihtiyaç duyulan bilgilere ulaşmak için finansal verileri toplamak üzere tasarlanmış bir dizi kaynağı (kişi ve ekipman) temsil etmektedir (Ganyam ve Ivungu, 2019: 39). Kısaca MBS hem iç hem de dış karar vericiler tarafından kullanılmak üzere

çok miktarda veri üreten bilgi sistemlerinden biridir (Harash, Al-Timimi ve Radhi, 2014: 51).

2.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Amaçları ve Önemi

MBS'nin kullanım amacı, işletmenin finansal performansını ölçmek ve organizasyonel muhasebe işlevlerini yerine getirmektir (Tilahun, 2019: 17-18). Mal ve hizmetlerin, pazarların ve rekabetin küresel entegrasyonu ile işletmelerin daha esnek ve etkili olması, kaliteli ürün ve hizmetler sunması, maliyetleri düşürmesi ve müşteri ihtiyaçlarını karşılamada en doğru zamanda olması gerekir. Muhasebe bilgi sistemleri, bu gereksinimleri etkin bir şekilde karşılamak için gerekli kaynakları sağlamaktadır. MBS, organizasyonel yönetim bilgi sistemlerinin bir alt sistemidir. MBS'nin amaçlarını aşağıdaki gibi belirtmek mümkündür (Khan, 2016: 5):

- İşletme yönetimine, iç ve dış kullanıcılara doğru ve zamanında bilgi sağlar,
- İşletmenin mali durumu ve performansı hakkında bilgi verirken, işletmenin mali durumundaki değişiklikler hakkında da bilgi verir,
- Yönetimin karar verme sürecini kolaylaştırmak için güvenilirlik, uygunluk, anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik özelliklerine sahiptir. Böylece, iyi tasarlanmış ve iyi yönetilen bir MBS, iş performansını iyileştirebilir ve bir ticari girişimin verimliliğini ve etkinliğini artırmaya yol açar.

MBS'nin kapsamlı kullanımı, firmanın finansal ve yönetsel kararlarını almak için kullanılmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde, bu kararlar oldukça maliyetlidir ve bu tür kararlar kötü alındığında oldukça fazla kayba yol açmaktadır. Bu nedenle, işletmelere rekabet avantajı sağlayan MBS'nin kullanılması ve kurumsal performanslarının iyileştirilmesi yoluyla bilgi sisteminin kalitesinin iyileştirilmesi, finansal kararların doğru bir şekilde yönlendirilmesi esastır.

Muhasebe bilgi sistemlerinin, verimliliğini artırma, daha iyi bir finansal raporlama, bilgi üretiminde daha fazla esneklik, tekrarları ortadan kaldırma, finansal raporların ve formların entegrasyonunu yükseltme, evrak işlerini ve maliyetleri azaltma ve rasyonelleştirilmiş karar verme süreci gibi birçok avantajı vardır. MBS'nin kullanımıyla ilgili tüm avantajlara rağmen, bir dizi işletme ve kuruluş, altyapı eksikliği, taahhüt eksikliği, uygun donanım elde etme zorluğu ve yazılım, vasıflı personel eksikliği, yönetim yetersizliği ve kötü yönetim, kaynak eksikliği ve sermaye eksikliği gibi dezavantajlara da sahip olabilmektedir (Tilahun, 2019: 17-18).

İyi bir MBS, işletmelerin özellikle tedarik zinciri verimliliği ve etkinliği açısından kalite ve verimliliği artırarak, iç kontrol yapılarını ve karar vermeyi geliştirerek değerini artırabilir. Bunun nedeni, bir MBS'nin mevcudiyeti, bir işletmenin finansal raporlama sürecini daha kolay ve daha hızlı hale getirebilmesidir (Farida, Mulyani, Akbar and Setyaningsih, 2021: 323-334). Bir işletmenin MBS, stratejik bir kararı benimsemesine ve sürdürmesine yardımcı olmada önemli bir rol oynamaktadır. Faaliyetler arasında yakın bir uyum sağlamak, her bir faaliyet hakkında veri toplanmasını gerektirmektedir. MBS'nin işletmenin faaliyetleri hakkında hem finansal hem de finansal olmayan verileri toplaması ve bütünleşmesi de önemlidir.

2.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tasarımı Etkileyen Faktörler

MBS'yi benimsemenin belirleyicileri arasında insan kaynakları, performans beklentisi, algılanan kullanım kolaylığı, üst yönetim desteği, devlet desteği gibi faktörler yer almaktadır. Organizasyon içindeki muhasebe departmanlarının işlevselliğini ve elde edilen bilgilerin doğruluğunu artırma ve daha hızlı işleme gibi avantajlara sahip olması nedeniyle, şirketler MBS'yi benimseme ve uygulama eğilimindedir (Tilahun, 2019: 17).

MBS'nin tasarımını etkileyen üç faktör (bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, işletme stratejisi ve organizasyon kültürü) aşağıdaki Şekil 2'de gösterilmektedir.



Şekil 2. Muhasebe Bilgi Sistemini Etkileyen Faktörler

Kaynak: <https://www.pearson.com/en-au/media/2628249/9781292353364>.
PDF

Şekil 2'ye bakıldığında MBS içerisinde yer alan faktörlerden bilgi teknolojisinin, organizasyon kültürü ve işletme stratejisini etkileyebildiği görülmektedir. Örneğin, internet, birçok faaliyetin gerçekleştirilme şeklini hem stratejiyi hem de stratejik konumlandırmayı önemli ölçüde etkilemektedir. İnternet, maliyetleri önemli ölçüde düşürmekte ve böylece işletmelerin düşük maliyetli bir strateji uygulamasına yardımcı olmaktadır.

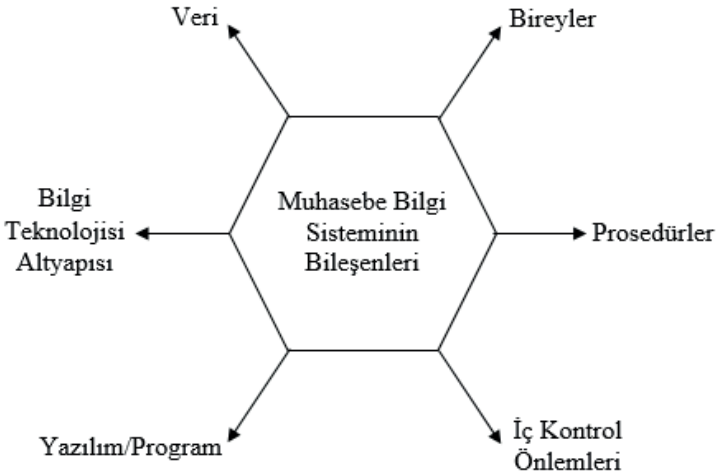
2.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Bileşenleri

1950'lerde bilgisayar teknolojisinin büyümesi, bilgi depolama ve işlemede artan gelişmeyi başlatmıştır. Bilgisayar teknolojileri, büyük miktarda veriyi analiz etme, doğru ve zamanında raporlar üretme yetenekleri nedeniyle bilgi kullanımını artırmaktadır. Bilgisayar yeteneklerinin bu benzersiz özellikleri, MBS, üretim kaynakları planlama sistemi ve insan kaynakları sistemi gibi

çeşitli bilgi sistemlerinin tanıtılmasına yol açmıştır. Bilgi sistemi teknolojisi, işletmelerin yönetilme şeklini değiştirmiştir. Bilgi sistemleri, birçok şirket tarafından ticari faaliyetlerin verimliliğini artırmak için yaygın olarak kullanılmaktadır (Saira, Zariyawati ve Annuar, 2010: 28).

Modern şirketler, stratejik kararlar alabilmek için kendi iç koşulları hakkında güncel, hızlı, yüksek kaliteli bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyaç MBS ile karşılanabilir. MBS bu amaç için bilgi teknolojisi araçlarından yararlanmaktadır. Bir MBS'ye yatırım yapmadan önce amacını, bileşenlerini ve kapasitesini bilmek önemlidir (Williams, 2022).

Tipik bir organizasyonda, MBS birkaç bileşenden oluşmaktadır. Söz konusu bu bileşenler Şekil 3'te gösterildiği gibi altı bileşenden oluşmaktadır.



Şekil 3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Bileşenleri

Kaynak: (Ganyam ve Ivungu, 2019: 42).

MBS'nin amacına ulaşmasında bireyler hayati bir rol oynamaktadır. Bireyler sistemin işlevlerini kontrol eder ve çeşitli işlevleri üstlenirler. MBS, diğer herhangi bir bilgi sistemi gibi, işlenmek için ham verilere ihtiyaç duyar. Bu konudaki veriler, bir organizasyonun operasyonları ile ilgili tüm gerçekleri ve rakamları ifade eder. MBS kalitesinde yazılımlar hayati bir rol oynarlar. Bilgi teknolojisi altyapısı, iç kontrol ve bilgi güvenliği gereksinimleri, muhasebe bilgi sistemlerinin günlük kullanımından nitel çıktılar sağladığı zaman MBS'ye hizmet eden tüm araç ve ekipmanları kapsamaktadır (Ganyam ve Ivangu, 2019: 42).

Muhasebe, bilgi teknolojisinin büyümesi sayesinde muazzam ilerlemeler kaydetmiştir. Muhasebe yazılımları, geleneksel kâğıt defterleri ve muhasebe defterlerini otomatik hale getirmiştir. İşletmeler genellikle operasyonlarının büyüklüğüne ve sisteme erişen kullanıcı sayısına göre muhasebe programları seçmişlerdir. Bilgi teknolojisi, muhasebe departmanları için önemli faydalar sağlamıştır. Bilgi teknolojisi ağları ve bilgisayar sistemleri, muhasebecilerin finansal bilgileri hazırlamak ve hazırlanan bu bilgileri yönetime ve paydaşlara sunmak için ihtiyaç duydukları teslim süresini kısaltmıştır. Bilgi teknolojileri yalnızca finansal bilgileri sunmak için gereken teslim süresini kısaltmakla kalmadı, aynı zamanda bilgilerin genel verimliliğini ve doğruluğunu da artırmıştır (Ghasemi, Shafeiepour, Aslani ve Barvayeh, 2011: 113).

2.4. Muhasebe Bilgi Sisteminin Genel Modeli

Tüm bilgi sistemlerine uygulanabilir olduğu için genel bir model olarak aşağıda gösterilen Şekil 4' teki gibi bir model kabul edilir. Ögeler; son kullanıcılar, veri kaynakları, veri toplama, veri işleme, veri tabanı yönetimi, bilgi üretimi ve geri bildirim içerimindedir (Yadav, 2016: 89-90).

3. MUHASEBEDE YAPAY ZEKANIN KULLANILABİLİRLİĞİ

3.1. Yapay Zekâ Tanımı ve Gelişim Süreci

3.1.1. Yapay Zekâ Tanımı

Yapay zekâ (YZ), dünyaki en gelişmiş teknolojilerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Moudud-UI-Huq, 2014: 7). Son yıllarda oldukça popüler olan YZ'nin gelecekte en yaygın teknolojilerden birinin olması çok muhtemeldir. Zaman içerisinde birçok YZ tanımı yapılmış olsa da sürekli değişen ve gelişen yapısı nedeniyle YZ'nin tanımı konusunda fikir birliği bulunmamaktadır (Simon, 2019: 208). YZ terimi ilk olarak 1956'da ortaya atılmıştır. O zamanlar YZ kavramı, insan öğrenme sürecini simüle etmek için inşa edilmiş düşünen makineler olarak ifade edildi. Basitçe söylemek gerekirse, YZ bugün, "insanlar gibi düşünmek ve eylemlerini taklit etmek için programlanmış makinelerde insan zekâsının simülasyonu" olarak tanımlanabilir. Bu terim, öğrenme ve problem çözme gibi insan zihniyle ilişkili özellikler sergileyen herhangi bir makineye de uygulanabilir (Coniglio, 2020). En genel haliyle YZ; bir bilgisayarın veya bilgisayar kontrolündeki bir robotun çeşitli faaliyetleri akıllı canlılara benzer şekilde gerçekleştirebilmesi olarak tanımlanır. YZ terimi; dinamik ve belirsiz ortamlarda akıl yürütme, anlam bulma, genelleme veya geçmiş deneyimlerden öğrenme gibi insani bilişsel yeteneklerle donatılan sistemler için kullanılır (Ulusal Yapay Zekâ Strateji Rapor, 2021: 12).

YZ, ekonominin ve sosyal yaşamın tüm sektörlerini farklı seviyelerde etkileyen yeni bir sanayi devriminin kalbinde yer almaktadır. Robotik, kuantum hesaplama ve bilişim alanındaki teknik ilerlemeyle birleştiğinde, araştırma ve geliştirmeye katkısı, salgınlar ve diğer kritik sağlık sorunlarıyla mücadelede, çevre koruma, yeni enerji kaynakları, derin uzay araştırmaları ve sürdürülebilir ekonomik ve sosyal bir büyümenin sağlanması gibi alanlarda kendini göstermektedir (Milana ve Ashta, 2021: 190). Sonuç olarak YZ, bilgisayarları akıllı hale getirmek için kullanılan bir teknik olarak tanımlanabilir.

3.1.2. Yapay Zekâ Gelişim Süreci

YZ'nin tanıtılması, uzunca bir otomasyon sürecinin devamıdır. On dokuzuncu yüzyılın sonlarında ve yirminci yüzyılın başlarında makineleşmedeki ilerlemeler, insanlar tarafından gerçekleştirilen fiziksel emeğin çoğunun makineler tarafından yapılmasına imkân sağlamıştır. Yirminci yüzyılın ortalarından sonlarına kadar ise bilgi teknolojisindeki gelişmeler, daha önceleri insanlar tarafından gerçekleştirilen standartlaştırılmış veri işlemenin çoğunu otomatikleştirmiştir (Korinek ve Stiglitz, 2017: 2).

YZ tarihi günümüz bilgisayarlarının tarihi ile paralellik göstermektedir, çünkü bilgisayarlar YZ'nin gelişimindeki ilk adımdır. Konuyla ilgili olarak atılan en somut adım Alan Mathison Turing'in "Makineler de düşünebilir mi?" sorusuyla birlikte atılmıştır. Turing, 1950 yılında II. Dünya Savaşı sırasında ABD'de *Mind* adlı bilimsel bir dergide "Hesaplama makineleri ve zekâ" başlığıyla yayınladığı bir makalede; makinelerin akıllı olma olasılığını tartışmış ve bugün hala geçerliliğini koruyan Turing Testi ile bir makinenin akıllı olup olmadığını anlamak amacıyla bir test önermiştir. Böylelikle ilk kez cansız bir varlığın düşünüp düşünemeyeceği tartışma konusu olmuştur.

YZ kavramının ilk kullanımı 1956'da Hannover Dartmouth College'de düzenlenen bir konferansta İngilizce "Artificial Intelligence" karşılığıyla John McCarthy'nin önerisiyle ortaya çıkmıştır. Bu bakımdan McCarthy YZ tarihindeki en önemli isim olarak da kabul edilmektedir. Bu konferanstan sonra 1960'lı yıllara kadar yoğun çalışmalar yapılmış ve sonucunda önemli gelişmeler elde edilmiştir. YZ alanının oluşmasına katkı sağlayan ve SNARC adı altında ilk yapay sinir ağı bilgisayarını geliştirmiş olan Marvin Minsky "AI: The Tumultuous Search for Artificial Intelligence" adlı kitabında bir nesil içerisinde YZ oluşturma sorununun çözüme kavuşturulacağını belirtip çok iyimser bir yaklaşım ortaya koysa da YZ ile ilgili çalışmalar istenilen düzeyde ilerleme kaydedememiştir (Dülger, 2018:

5-6). Buna rağmen YZ ile ilgili çalışmalar devam etmiş ve 1990'lı yıllarda önemli gelişmeler yaşanmıştır.

1997 yılında IBM'in Deep Blue Computer'ın dünya satranç şampiyonu Gary Kasparov'u yenmesi ve "chatbot" isimli konuşan bilgisayarın, uzmanları insan olduğu konusunda kandırıp, Turing testini geçmesi YZ'nin tekrar dünya gündemine gelmesini sağlamıştır. 2011 yılından itibaren Apple, Amazon, Microsoft, Google gibi şirketler kendi YZ sistemlerini ve ürünlerini geliştirdiler. 2016 yılında Amazon, Apple, DeepMind, Google, IBM ve Microsoft şirketleri en iyi uygulamaları geliştirmek ve paylaşmak, bilgi alışverişi için açık bir platform sağlamak ve YZ'deki hedefleri belirlemek için "İnsanlara ve Topluma Yarar Sağlamak için Yapay Zekâ Ortaklığı" temasıyla bir araya geldi. Yaşanan tüm bu gelişmelerle birlikte YZ'nin zaman içindeki gelişimi ve yaşanan bazı gelişmeler daha detaylı bir şekilde aşağıdaki Tablo 1'de kronolojik olarak sunulmuştur.

Tablo 1. Yapay Zekânın Zaman İçindeki Gelişimi ve Yaşanan Gelişmeler

Yıl	Yaşanan Gelişmeler
1950-1957	<ul style="list-style-type: none"> -Alan Turing, bir makinenin insan gibi düşünüp düşünemeyeceğini belirleyen "Turing testleri"ni geliştirdi. -Makine Öğrenmesi (Machine Learning). Arthur Samuel ilk bilgisayar öğrenme programını yazdı. "Yapay Zekâ- AI" terimi, John McCarthy tarafından Amerika Birleşik Devletleri'nin Dartmouth kentinde düzenlenen bir konferansta kullanıldı. -Frank Rosenblatt, insan beyninin düşünce süreçlerini simüle eden bilgisayarlar için ilk sinir ağını (algılayıcı) tasarladı.
1961-1968	<ul style="list-style-type: none"> -İlk endüstriyel robot olan Unimate, GM'deki (General Motors) montaj hattına katıldı. -İlk sohbet robotu: Eliza geliştirildi. -Dünyanın ilk elektronik insanı SHAKEY geliştirildi. -Bilgisayarların çok temel örüntü tanımayı kullanmaya başlamasına izin veren "en yakın komşu- nearest neighbor" algoritması yazıldı. -2001: Bir Uzay Destanı (film) yayınlandı. (2001: A Space Odyssey)

1971-1979	<ul style="list-style-type: none"> -Rutgers Üniversitesi'nden Saul Amarel tarafından Biyotıpta Bilgisayarlarla Araştırma Kaynağı kuruldu. -MYCIN geliştirildi. -SUMEX-AIM geliştirildi. -Ulusal Sağlık Enstitüsü (National Institutes of Health-NIH) sponsorluğunda ilk Tıpta Yapay Zekâ (Artificial Intelligence in Medicine-AIM) çalıştayı düzenlendi. -Oftalmoloji Akademisi toplantısında CASNET tanıtıldı. -Stanford Üniversitesi'ndeki öğrenciler, bir odadaki engelleri kendi başına aşabilen "Stanford Arabasını- Stanford Cart" icat etti.
1980-1986	<ul style="list-style-type: none"> -EMYCIN: Rule-Based Expert Systems geliştirildi. -Gerald Dejong, Açıklamaya Dayalı Öğrenme (Explanation Based Learning-EBL) kavramını tanıttı. -Terry Sejnowski, kelimeleri bir bebeğin yaptığı gibi telaffuz etmeyi öğrenen NetTalk'u icat etti. -Bir karar destek sistemi olan DXPLAIN piyasaya sürüldü.
1997	<ul style="list-style-type: none"> -IBM'in Deep Blue bilgisayarı, dünya satranç şampiyonu Gary Kasparov'u yendi.
2000-2010	<ul style="list-style-type: none"> -Derin Öğrenme (Deep learning) geliştirildi. -Geoffrey Hinton, bilgisayarların resim ve videolardaki nesnelere ve metinleri "görmesini" ve ayırt etmesini sağlayan yeni algoritmaları açıklamak için "derin öğrenme" terimini kullandı. -IBM, DeepQA teknolojisini geliştirmeye başladı. (IBM'in süper bilgisayarı Watson) -Dow Jones "flaş kazasında" (flash crash) yaklaşık 1.000 puan düştü. -Doktorların tanı koymalarına yardımcı olmak için derin öğrenmeye dayalı bilgisayar destekli tanı (Computer-aided diagnosis-CAD) sistemi geliştirildi. -Microsoft Kinect geliştirildi. -ImageNet Yarışması (ImageNet Large Scale Visual Recognition Challenge-ILSVRC) yapıldı.

2011-2019	<ul style="list-style-type: none"> -Apple, Siri'yi iPhone 4s'nin bir parçası olarak tanıttı. - IBM'in Watson süper bilgisayarı, Jeopardy TV programında insan rakiplerini yendi. - Google Brain geliştirildi. -Google, X Lab'ı geliştirdi. -Meşhur Kedi Algılama Testi, Jeff Dean ve Andrew tarafından geliştirildi. - NEIL (Never Ending Image Learner) bilgisayar programı geliştirildi. -Amazon'un Echo'su yayınlandı. - Amazon, Echo'nun yanında Alexa'yı duyurdu. - Facebook, DeepFace'i geliştirdi. - GAN (Generative adversarial network), Ian Goodfellow tarafından ortaya çıkarıldı. - Tesla, araçları için AutoPilot özelliğini piyasaya sürdü. -Pharmabot inşa edildi. - Amazon kendi makine öğrenimi platformunu piyasaya sürdü. - Microsoft, Dağıtılmış Makine Öğrenimi Araç Takımı'nı (Distributed Machine Learning Toolkit) oluşturdu. - Google kendi geliştirdiği Tensorflow'un kaynak kodlarını açık hale getirdi. - Google tarafından yüz tanıma ile ilgili olan Facenet makalesi yayınlandı. - Open AI, Elon Musk tarafından kuruldu. - YOLO (You Only Look Once) makalesi yayımlandı. -The Partnership on AI-Yapay Zekâ Ortaklığı kuruldu -Microsoft tarafından yayınlanan yapay zekâ sohbet aracı Tay piyasaya sürüldü (ve hızla geri çekildi) - Google DeepMind tarafından geliştirilen AlphaGo algoritması, Go yarışmasında beş oyundan beşini kazanmayı başardı. - Google tarafından geliştirilen Tensor Processing Unit (TPU) piyasaya sürüldü. - Sophia geliştirildi. (Hong Kong temelli Hanson Robotics tarafından insansı bir robot) - PyTorch yayınlandı. -DeepMind NHS uygulama testinin İngiltere gizlilik yasasını çiğnediği ortaya çıktı. - Chatbot Mandy: otomatik hasta alımına başladı. - ABD Gıda ve İlaç Dairesi (US Food and Drug Administration-FDA) Arterys'in derin öğrenmeye dayalı tıbbi görüntüleme platformunun kullanıma sunulduğu onaylandı. - AlphaZero geliştirildi. - Facebook Artificial Intelligence Research lab, iki chatbot'u birbiri ile iletişim kurup pazarlık yapmaları için eğitti.
-----------	---

	<ul style="list-style-type: none"> - Open Neural Network Exchange (ONNX) platformunu oluşturdu. - Transformers derin öğrenme modeli geliştirildi. - Cambridge, Analytica skandalı kamuoyuna duyuruldu. - Gastroenterolojide yapay zekâ denemeleri başladı. - Waymo'nun geliştirdiği sürücüsüz araç 10 milyon mil yol kat ederek dünyanın en deneyimli sürücüsü oldu. - Deepfakes uygulaması geliştirildi. - AlphaFold uygulaması geliştirildi. - Google tarafında BERT geliştirildi. - Bir robot olan Erica, Japonya'da haber spikeri oldu. - Cinsiyetsiz bir ses Q yaratıldı. - "Yapay Zekâ-AI'nın hızı Moore Yasası'nı geçti. - OpenAI tarafından robot el Dactyl geliştirildi. - TensorFlow 2.0 geliştirildi. - Google tarafından Akciğer Kanseri tespit eden Yapay Zekâ geliştirildi. - Connected Home over IP geliştirildi. - OpenAI Five isimli yapay zekâ DOTA 2 isimli oyunda dünya şampiyonu oldu.
2020-2021	<ul style="list-style-type: none"> - İlaç ve tıp endüstrisi, 2020'de yapay zekâ yatırımlarından en büyük payı alarak (13,8 milyar dolardan fazla) 2019'a kıyasla 4,5 kat artış gösterdi. - İlk kez bir GPT-3 isimli yapay zekâ İngiliz gazetesine makale yazdı.

Kaynak: Coniglio, 2020; Kaul vd., 2020; Marr, 2016; Şener, 2021; Akın, 2021 ve Kurt, 2020'den yararlanılarak çalışmanın yazarları tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1'e baktığımızda; 1990'lı yıllar Makine öğrenimindeki çalışmaların, bilgi odaklı bir yaklaşımdan veri odaklı bir yaklaşıma geçtiğini, bilim adamlarının, büyük miktarda veriyi analiz etmek ve bu verilerden sonuçlar elde etmek veya öğrenmek için, bilgisayar programları oluşturmaya başladığını ve 2000'li yıllarda derin öğrenmenin geliştirilmesiyle YZ'de çeşitli alanlarda çok yönlü gelişmelerin yaşandığını söylemek mümkündür.

3.1.3. Muhasebede Yapay Zekâ Kullanımı

Muhasebe ve finansta YZ ve otomasyonun başlangıcı çok yenidir. Dünyada yaşanan gelişmelerle birlikte teknoloji daha

karmaşık hale gelmekte ve muhasebeyi desteklemek için mevcut araçlar ve sistemler hızla genişlemektedir.

YZ, hemen hemen her iş alanında faydalı olmasına rağmen, muhasebe alanında gerçekten devrim niteliğinde olduğunu kanıtlamıştır. Muhasebeciler, günlerini sayı sütunlarını taramak için harcamak yerine artık tek bir tıklamayla ihtiyaç duydukları bilgileri çıkarabilmektedirler. Bu durum yalnızca büyük bir zaman tasarrufu sağlamakla kalmayıp, aynı zamanda daha fazla veri akışını da sağlamaktadır (<https://onlinedegrees.und.edu/blog/artificial-intelligence-in-accounting/>). YZ, her sektörde olduğu gibi muhasebe ve finans dünyasında da önemli bir etki yaratmaktadır. Muhasebe ve finans için YZ destekli sistemler, zamandan ve paradan tasarruf etmenin ve rekabetçi kalmanın bir yolu olarak karşımızda durmaktadır (Marr, 2022).

Geleceğe dair olumlu bir vizyon oluşturmak için, YZ'nin muhasebe ve işletme sorunlarını nasıl çözebileceğine, pratik zorluklara ve muhasebecilerin akıllı sistemlerle birlikte çalışması gereken becerilere ilişkin derin bir anlayış geliştirilmesi gerekmektedir. Makine öğrenimi, muhasebenin tüm alanlarında önemli gelişmelere olanak tanır ve muhasebecileri güçlü yeni yeteneklerle donatmanın yanı sıra birçok görev ve kararı otomatik hale getirebilir. Bu nedenle, makine öğreniminin verimli olabileceği ve olamayacağı muhasebe ve işletme sorunlarını belirlemek önemlidir. Bu durum, makine öğrenimini benimseme çabalarının, teknolojinin sağladığı imkanlardan ziyade iş gereksinimleri doğrultusunda devam etmesini sağlayacaktır. Bugüne kadar, muhasebe alanında sınırlı bir kullanım olmasına rağmen yapılan YZ araştırma ve uygulamaları aşağıda belirtilen konuları içermektedir (ICAEW, 2018: 8):

- Muhasebe girişlerini kodlamak ve kurallara dayalı yaklaşımların doğruluğunu iyileştirmek için makine öğrenimini kullanmak ve süreçlerin daha fazla otomasyonunu sağlamak,

- Makine öğrenmesi yardımıyla normal faaliyetleri öğrenmek ve geliştirilen komplike yöntemlerle dolandırıcılık faaliyetlerinin tespitini iyileştirmek,
- Gelirleri tahmin etmek için makine öğrenimi tabanlı tahmin modellerini kullanmak,
- Derin öğrenme modelleri aracılığıyla sözleşmeler ve e-postalar gibi verilere erişimin ve analizlerin iyileştirilmesi.

Veri, YZ ve muhasebede temel bir unsurdur. YZ'nin sayısal bilgileri toplama, organize etme, analiz etme ve yorumlama kapasitesi, onu bir muhasebeci için değerli bir araç haline getirebilir. Kapasitesi tam ve doğru bir şekilde kullanıldığında, muhasebedeki YZ, bir işletmenin verimli muhasebe ve finansal erişilebilirlik üzerine inşa edilebilecek daha bütünsel bir muhasebe stratejisi oluşturmasını mümkün kılar (<https://onlinedegrees.und.edu/blog/artificial-intelligence-in-accounting/>).

Belirli iş veya muhasebe sorunlarını çözmek için YZ yeteneklerinin bilinçli bir şekilde benimsenmesi, genellikle önemli düzeyde yatırım gerektirecektir. Bu alanda çok sayıda ücretsiz ve açık kaynaklı yazılım bulunurken, yasal veya düzenleyici nedenlerle yerleşik yazılım tedarikçilerinin kullanılması gerekebilir. Sonuç olarak, YZ yatırımları muhtemelen en büyük finansal etkiye sahip olacak alanlara, özellikle maliyetleri düşürme, rekabet fırsatına veya müşteri hizmetleri için çok önemli olan noktalara odaklanacaktır. Diğer alanlara yapılacak YZ yatırımları, potansiyel olarak faydalı olmakla birlikte, fayda maliyet açısından değerlendirildiğinde verimli olamayabilir. Bu bağlamda doğru karar verme işletmeler için oldukça önemlidir. Karar verme, bir problemi tanımlamayı, veri toplamayı ve bu verileri yorumlamayı, problemi çözmenin yollarını değerlendirmeyi, bir çözüm metodolojisi seçmeyi ve uygulamayı içeren karmaşık, çok adımlı bir faaliyettir. Bir MBS, belirsizliği azaltmak için bilgiyi zamanında sunarak, önceki kararların etkinliği hakkında geri bildirim sağlayarak ve

yönetim eylemi gerektiren durumları belirleyerek karar verme sürecine yardımcı olabilir. Karar vermeyi geliştirmeye yardımcı olmak için bu karar verme etkinliklerinin her birinde YZ ve veri analitiği araçları kullanılabilir. YZ, öğrenme, akıl yürütme ve kendini geliştirme gibi insan zekâsı süreçlerini simüle etmek için bilgisayar sistemlerini kullanır (www.pearson.com). Muhasebe alanlarında daha akıllı ürünler geliştirmek için makine öğrenimini kullanmak maliyet ve zaman açısından fayda sağlayacaktır.

YZ, daha fazla şeffaflık ve denetlenebilirlik sağlamanın yanında üretkenliği ve çıktı kalitesini artırır. YZ, çok çeşitli fırsatlar sunar ve finans ekibinin zaman alıcı sorumluluklarını en aza indirir. YZ, doğru mali tabloların tahmin edilmesine yardımcı olur. Finans uzmanları makine öğrenimi yardımıyla, geçmiş verilere/kayıtlara dayalı olarak gelecekteki eğilimleri tahmin edebilir. YZ, tedarik ve satın alma, faturalandırma, gider raporları, borç hesapları ve alacaklar vb. gibi dahili muhasebe süreçlerini geliştirmek için belgelerin işlenmesini ve otomatik olarak kaydedilmesini sağlar. YZ'yi benimseyerek dijital dönüşüme katılan şirketler, gelişmiş operasyonel verimlilik, azaltılmış maliyetler ve yatırım getirisi dahil olmak üzere muhasebenin tüm yönlerinde YZ'den yararlanabildikleri için avantaja sahip olmaktadır. Bu avantajlardan bazıları aşağıdaki gibi ifade edilebilir (www.aspiresys.com):

· *Borç/Alacak İşlemleri*

Fatura işleme, işletmenin daha fazla zaman alan ve emek yoğun bölümlerinden biri olarak kabul edilir. YZ tabanlı fatura yönetim sistemleri, hacmi artırarak, işletmede sıfır hata gerçekleştirerek ve satıcı ilişkilerini geliştirerek işletmeye avantaj sağlar.

• *Tedarikçi Katılımı*

YZ tabanlı yaklaşım, minimum insan müdahalesi ile müşterilerin erişimini genişletmeye, geliri artırmaya ve tedarikçileri değerlendirmeye yardımcı olur.

• *Tedarik Süreçleri*

Satın alma ve tedarik süreçleri çok fazla evrak işi anlamına gelir. Bazen birbiriyle bağlantısız görünen farklı sistemlerde finans ekipleri YZ odaklı iş akışları ile yönetim/uyum risklerini otomatik olarak azaltırken yapılandırılmamış verileri işleyebilir.

• *Denetlenebilirlik*

Veri analitiği, denetimin kapsamını belirler ve robotik süreç otomasyonu, rutin işlemlerin izlenmesini kolaylaştırdığından risk değerlendirmesi yapar. Bu bağlamda YZ, tahminlerle giden daha karmaşık işlemlerin izlenmesini ve denetlenmesini sağlar.

• *Nakit Akışları*

YZ tabanlı araçlar, işletmelerin finansal faaliyetleri hızlı bir şekilde yerine getirmesini, geçmiş nakit akışlarını anlamasını ve gelecekteki nakit gereksinimlerini tahmin etmesini sağlar. YZ uygulamaları ayrıca birçok kaynaktan veri toplayarak ve verileri entegre ederek tüm finansal süreçlerin güvenli olmasını sağlar.

• *Gider Yönetimi*

Manuel olarak yapıldığında, giderlerle ilgili süreçleri yönetmek yalnızca karmaşık evrak işleriyle dolu olmakla kalmaz, aynı zamanda dolandırıcılık vakalarına ve veri ihlallerine de yol açabilir. Gider yönetimi otomasyonu, neredeyse sıfır hata sağlar ve bir ihlal olması durumunda uyarıda bulunur.

• *Chatbot Desteği*

YZ güdümlü sohbet robotları, hesap bakiyesi, mali tablolar, hesap durumu vb. sorgular da dahil olmak üzere kullanıcı

sorgularının hızlı ve verimli bir şekilde çözülmesine yardımcı olur. Ödenmemiş faturaların izlenmesi ve YZ ile takip tahsilat süreçlerinin otomatikleştirilmesi, hesapların dengede tutulmasını ve derhal kapatılmasını sağlar.

Yukarıda anlatılanlara ek olarak YZ'nin yardımcı olabileceği muhasebe faaliyetlerini aşağıdaki gibi belirtebiliriz (ICAEW, 2022):

- *Kurumsal politikanın uygulanması*

YZ kullanarak gerçekleştirebilecek en önemli muhasebe işlevlerinden biri, işletme politikasının uygulanmasıdır. YZ, finans verilerindeki uyumsuzluk sorunlarını ortaya çıkarmak için gereken süreyi azaltmak için kullanılabilir. Örneğin, YZ, politika dışında herhangi bir satın almanın yapıp yapılmadığını kontrol etmek için çalışan makbuzlarını, kredi kartı işlemlerini ve seyahat rezervasyonlarını tarayabilir. Bu durum denetçilerin hataları hızlı bir şekilde değerlendirmesini ve çalışanların tüm politikaları izlemesini sağlar.

- *Veri girişi ve analizinin kolaylaştırılması*

YZ, finans yöneticilerinin zaman alan ve sıkıcı işlemleri daha iyi takip etmelerine yardımcı olabilir. YZ, makbuz görüntülerinden veri çıkarmanıza ve harcama kategorisine göre otomatik olarak sınıflandırmanıza olanak tanır.

- *Dolandırıcılık riskinin azaltılması*

YZ'nin harcama raporlarının %100'ünü denetleyebildiği göz önüne alındığında, kayıpları tahmin edebilir ve finansal verilerdeki çok çeşitli düzensizlikleri tespit edebilir. YZ, genel doğruluk seviyesinden ödün vermeden veri akışlarını kolayca yönetebilir.

3.1.3.1. Muhasebede Yapay Zekayı Benimsemenin Zorlukları

YZ ve otomasyon araçlarının benimsenmesinin bazı zorlukları olabilir, ancak hiçbiri üstesinden gelinemeyecek kadar

karmaşık değildir. Söz konusu zorlukların bazılarını aşağıda değinilmiştir (www.aspiresys.com).

- İşletme paydaşlarının, YZ destekli sistem ve uygulamaları benimsemenin değerini anladıklarından hiç şüphe yoktur. Ancak, üst düzey yöneticilerden daha fazlasının bu konudaki bakış açılarında bir değişim ile finans ve muhasebe uzmanlarının bu alana geçiş yapması ve kendilerini gerekli beceri ve bilgilerle donatması gerekmektedir.
- İşletmeler yalnızca teknolojiye değil, aynı zamanda söz konusu teknolojiyi kullanmak için gereken işgücüne de yatırım yapmalıdır. Bu nedenle, ekiplerin üretkenliğini ve verimliliğini artırmak için YZ'yi kullanmaları noktasında uygun eğitim ve destek sağlanması gerekmektedir.
- Teknoloji ilerledikçe ve geliştikçe, finans ve muhasebe için daha fazla araç ve sistemin kullanılabilir hale gelmesiyle muhasebe süreci daha da karmaşık hale gelecektir.
- Son olarak, uygulamalarında YZ'yi benimseyen finans ve muhasebe ekipleri, çok sayıda veriyi daha iyi analiz edebilecek, kalıpları ve eğilimleri belirleyebilecektir. Fakat burada insanları değişime dahil etmek muhasebede YZ'nin benimsenmesinin önündeki bir engel gibi görünmektedir.

3.1.4. Yapay Zekâ ve Muhasebenin Geleceği

Önümüzdeki yıllarda, akıllı sistemler daha fazla karar alma görevini insanlardan devralacaktır. Muhasebeciler uzun yıllardır teknolojiyi yaptıklarını iyileştirmek ve işletmelere daha fazla değer sağlamak için kullanıyor olsa da YZ, mesleğin nihai amacı olan iş ve yatırım kararlarının kalitesini yeniden tasarlamak ve kökten iyileştirmek için bir fırsattır. YZ sistemleri çok güçlü olmanın yanında hızla gelişmektedir. Bu sistemler doğruluk seviyesi yüksek olan ve bazı durumlarda insan çabalarının çok ötesinde çıktılar sağlarlar. Ancak, insan zekasını

kopyalamazlar. Bu farklı zekâ biçiminin güçlü yanlarını ve sınırlarını tanımamız ve insanlarla bilgisayarların birlikte çalışmasının en iyi yollarını bulmamız gerekmektedir. Kısa ve orta vadede YZ, muhasebecilere verimliliklerini artırmaları, daha fazla öngörü sağlamaları ve işletmelere daha fazla değer sunmaları için birçok fırsat sunuyor. Uzun vadede, sistemler şu anda insanlar tarafından gerçekleştirilen karar verme görevlerini giderek daha fazla üstlendiğinden, YZ çok daha radikal değişim fırsatları ortaya çıkarmaktadır (ICAEW, 2018: 1-2).

Yeni teknoloji, her sektörde insanların çalışma şeklini değiştirmektedir. Ayrıca, müşterilerin firmalarla çalışırken sahip oldukları beklentileri de değiştirmektedir. Aynı durum muhasebe için de geçerlidir. YZ, muhasebecilerin daha üretken ve verimli olmasına yardımcı olmaktadır. Muhasebe işlemlerine YZ eklemek hataları en aza indirmek yoluyla kaliteyi artıracaktır. YZ, günlük raporlamayı mümkün ve ucuz hale getirerek, doğal dil işleme ve bilgisayar vizyonunu kullanarak belgeleri her zamankinden daha hızlı hazırlayarak özellikle finansal konuların gerçek zamanlı durumunu ortaya koymada önemli bir katkı sağlayabilir. Bu öngörü, verilerin olumsuz eğilimler göstermesi durumunda firmaların proaktif olmalarına olanak tanır. YZ özellikli sistemler, belgeleri kurallara ve yasalara göre izleyebilecek ve sorunlu olanları işaretleyerek denetimi desteklemeye ve uyumluluğu sağlamaya yardımcı olacaktır. Ayrıca makine öğrenimi algoritmaları, potansiyel dolandırıcılık sorunlarını veya insanlar tarafından gözden kaçırılacak şüpheli etkinlikleri ayırt etmek ve daha dikkatli incelenmesini sağlayabilmek için çok büyük miktarda veriyi hızla analiz edebilecektir (Marr, 2022).

SONUÇ

Muhasebe, hayatın pek çok yönüne nüfuz etmekte, dolayısıyla muhasebenin nasıl kullanıldığı, daha işlevsel kayıt ve ölçüm tekniklerinin tanıtılması ve geliştirilmesi bakımından önemli

hale gelmektedir. Günümüzün küresel dünyasında işletmelerin gelişmesi, büyümesi ve genişlemesi yönündeki ihtiyaçları stratejik düşünmeyi gerektirmiştir. Bu stratejilerin çoğu, hızlı teknolojik yeniliklerle, artan farkındalıklarla ve müşterilerden gelen taleplerle birlikte işletmelerin küresel rekabet ortamında hayatlarını devam ettirebilmesine yöneliktir. İşletmelerde muhasebe bilgi sisteminin benimsenmesi de bu stratejilerden biridir.

Muhasebe bilgi sistemi işletmeler üzerinde ekonomik etkisi olan olaylarla ilgili veri ve bilgilerin toplanmasına ve kaydedilmesine yardımcı olan bir sistemdir ve tüm işletmeler için hayati öneme sahiptir. Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler muhasebe bilgi sistemini de ciddi bir biçimde etkilemiştir. Teknolojinin hızlı gelişimi ve artan kullanımıyla birlikte muhasebe meslek mensuplarının teknolojik düşünme ve yetenekler konusunda bilgi sahibi olmaları oldukça önemli hale gelmiştir.

Yirmi birinci yüzyılda, bilgi teknolojilerindeki gelişimin etkisiyle ortaya çıkan gelişmiş muhasebe yazılımları sayesinde muhasebecilerin kayıt tutmaları eskiye nazaran çok daha kolay bir hal almıştır. Son yüz elli yılda yaşanan makine ve bilgisayar evrimi, muhasebecilerin ve muhasebe bilgi sisteminin etkinliğini ve verimliliğini artırmıştır. Bu durum muhasebenin, büyük küçük fark etmeksizin tüm firmalarda gerekli bir fonksiyon olarak devam etmesini sağlamıştır.

Son yıllarda değişen ve gelişen yeni teknolojiler ile birlikte ortaya çıkan “yapay zekâ” kavramı hem iş hayatının hem de insan hayatının odağına yerleşmiştir. Yapay zekâ kullanımı her alanda ve her boyutta kendini hissettirmeye artan bir hızla devam etmektedir. Yapay zekâ kullanımının birçok iş alanında yarattığı etki muhasebe alanında da kendini göstermiştir. Henüz çok yeni olmasına rağmen dünyada muhasebe alanındaki birçok kuruluş, muhasebe süreçlerinde yapay zekâ teknolojilerini kullanmaya başlamışlardır. Bu durum muhasebe

süreçlerinin en az maliyetle ve en doğru şekilde yapılabilmesine olanak sağlarken aynı zamanda muhasebe mesleğindeki insan gücüne duyulan gereksinimi de azaltmaktadır. Yapılan birçok çalışma yapay zekâ sistemlerinin muhasebe süreçlerinde kullanımının muhasebe mesleğinde dönüşümü kaçınılmaz kılacağıı belirtmektedir. Bu durum muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının sahip olması gereken niteliklerin değişmesi ve meslek mensuplarından beklenen beceri ve yeterliliklerin farklılaşması sonucunu doğuracaktır. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının ve işletmelerin bu durumu göz önüne alarak yapay zekâ kullanımının yaratacağı değişime kendilerini hazırlamaları gerekmektedir.

Yapay zekânın bazı dezavantajlarına ve zorluklarına rağmen işletmelere ve kullanıcılarına çok daha fazla avantaj sağlaması, muhasebe sistemlerinde insan rolünün yerini almasını ve gelecekte 'robot muhasebecilerin görülmesi olasılığını artırmaktadır. Ayrıca yapay zekâ kullanımının önümüzdeki yıllarda muhasebe işlerinin verimliliğini ve kalitesini daha da artıracacağı düşünülduğünde muhasebe uygulamalarında yapay zekâ kullanımının artan bir hızla devam edeceği ve her alanda olduğu gibi muhasebe alanında köklü değişimlere yol açacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Adamo, S., Alexander, D. and Fasiello, R. (2020). Time and accounting in the Middle Ages: An Italian-based analysis, *Accounting History*, 25(1), 53-68.
- Akın, Ö. (2021). 2020'de Teknolojide Yaşananlar. Erişim tarihi: 23.02.2022. Erişim adresi: <https://onedio.com/haber/ozgur-akin-yazio-2020-de-teknolojide-yasananlar-952824>
- Ambashe, M. ve Alrawi, H. A. (2013). The Development of Accounting through the History. *International Journal of Advances in Management and Economics*, 2(2), 95-100.
- Browne, R. (2019, 17 Ekim). The Complete History of Accounting. Erişim tarihi: 02.05.2022. Erişim adresi: <https://www.g2.com/articles/history-of-accounting>
- Carnegie, G. D. and Napier, C. J. (1996) Critical and interpretive histories: Insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 9(3): 7–39.
- Coniglio, G. (2020). Artificial Intelligence And Advertising. Solving The "Goldfish Attention Span" Myth. Erişim tarihi: 19.01.2022. Erişim adresi: <http://blog.instal.com/artificial-intelligence-and-advertising-solving-the-goldfish-attention-span-myth/>
- Dülger, M. V. (2018). Günümüz yapay zekâ teknolojisi ve 'robot yargıç/avukat' gerçeği. *Hukuk ve Daha Fazlası*, 5, 4-9.
- Farida, I., Mulyani, S., Akbar, B. & Setyaningsih, S. D. (2021). Quality and efficiency of accounting information systems. *Utopía y Praxis Latinoamericana*, 26 (2), 323-336. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.4678910>
- Fontinelle, A. (2022). Introduction to Accounting Information Systems (AIS). Erişim tarihi: 18.04.2022. Erişim adresi: [https://www.investopedia.com/articles/professionaleducation/11/accounting-information-systems.asp#:~:text=An%20accounting%20information%20system%20\(AIS,%2C%20regulators%2C%20and%20tax%20agencies.](https://www.investopedia.com/articles/professionaleducation/11/accounting-information-systems.asp#:~:text=An%20accounting%20information%20system%20(AIS,%2C%20regulators%2C%20and%20tax%20agencies.)

- Fremont University. (2022). History of Accounting. Erişim tarihi: 11.04.2022. Erişim adresi: <https://fremont.edu/history-of-accounting/>
- Ganyam, A. I. & Ivungu, J. A. (2019). Effect of Accounting Information System on Financial Performance of Firms: A Review of Literature. *IOSR Journal of Business and Management*, 21(5), 39-49.
- Ghasemi, M., Shafeiepour, V., Aslani, M., & Barvayeh, E. (2011). The Impact of Information Technology (IT) on Modern Accounting Systems. *Procedia–Social and Behavioral Sciences*, 28, 112-116.
- Harash E., Al-Timimi, S., & Radhi, A. H. (2014). The Influence of Accounting Information Systems (AIS) on Performance of Small and Medium Enterprises (SMEs) in Iraq. *Journal of Business & Management*, 3 (4), 48-57.
- Hassan, G. (2022). Effect of Accounting Information System on Financial Performance of Firms: A Review of Related Literatures. *Bingham University-2nd Departmental Seminar Series with the Theme – History of Accounting Thoughts: A Methodological Approach*, 57-60.
- Hurt, R. (2016). Accounting Information Systems. (4th Edition), McGraw-Hill Higher Education. Erişim tarihi: 17.05.2022. Erişim adresi: <https://www.chegg.com/homework-help/accounting-information-systems-4th-edition-chapter-1-solutions-9780078025884>
- ICAEW. (2018). Artificial intelligence and the future of accountancy. ICAEW Thought Leadership, It Faculty. Erişim tarihi: 07.05.2022. Erişim adresi: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/technology/thought-leadership/artificial-intelligence-report.ashx>
- ICAEW. (2022). Artificial intelligence and the future of accountancy. Erişim tarihi: 09.05.2022. Erişim adresi: <https://www.icaew.com/technical/technology/artificial-intelligence/artificial-intelligence-the-future-of-accountancy>

- Kaul, V., Enslin, S. & Gross, S. A. (2020). History of artificial intelligence in medicine. *Gastrointestinal Endoscopy*, 92(4), 807-812.
- Khan, H. F. (2016). Accounting Information System: The Need of Modernisation. *International Journal of Management and Commerce Innovations*, 4(1), 4-40.
- Korinek, A. & Stiglitz, J. E. (2017). Artificial intelligence and its implications for income distribution and unemployment (Working Paper 24174). *National Bureau Of Economic Research*, <http://www.nber.org/papers/w24174>
- Kurt, Ö. F. (2020). Son 10 yıldaki önemli yapay zeka gelişmeleri. Erişim tarihi: 10.10.2021. Erişim adresi: <https://tr.linkedin.com/pulse/son-10-y%C4%B1ldaki-%C3%B6nemli-yapay-zeka-geli%C5%9Fmeleri-%C3%B6mer-faruk-kurt>
- Marr, B. (2016: A Short History of Machine Learning-- Every Manager Should Read. Erişim tarihi: 11. 12. 2021. Erişim adresi: <https://www.forbes.com/sites/bernardmarr/2016/02/19/a-short-history-of-machine-learning-every-manager-should-read/?sh=47182aa815e7>
- Marr, B. (2022). Artificial Intelligence In Accounting And Finance. Erişim tarihi: 12.05.2022. Erişim adresi: <https://bernardmarr.com/artificial-intelligence-in-accounting-and-finance/>
- Milana, C. & Ashta, A. (2021). Artificial intelligence techniques in finance and financial markets: A survey of the literature. *Strategic Change*, 30, 189-209.
- Moudud-UI-Huq, S. (2014). The Role of Artificial Intelligence in the Development of Accounting Systems: A Review. *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 13(2), 7-19.
- Saira, K., Zariyawati, M. A., & Annuar, M. N. (2010). Information system and firms' performance: The case of Malaysian small medium enterprises. *International Business Research*, 3(4), 28-35.
- Simon, J. P. (2019). Artificial intelligence: scope, players, markets and geography. *Digital Policy, Regulation And Governance*, 21(3), 208-237.

MUHASEBEDE TEKNOLOJİ İNOVASYONU

Öğr. Gör. Dr. Nazan GÜNGÖR KARYAĞDI¹
Dr. Öğr. Üyesi İbrahim ÇEMBERLİTAŞ²

GİRİŞ

Tüm alanlarda olduğu gibi son zamanlarda muhasebe alanında da birçok yeni kavramın ortaya çıktığı görülmektedir. Bu kavramlar işletmeleri ve işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerini ciddi ölçüde etkilemektedir. Sürekli değişen teknolojik gelişmeler ve ekonomik şartlar içerisinde işletmelerin devamlılıklarını sürdürmeleri, rekabet ortamına adapte olmaları ve yüksek kâr hedeflerine ulaşabilmeleri bu kavramlara yabancı olmamaları halinde mümkün olmaktadır. Teknolojik gelişme, dijitalleşme ve inovasyon kavramları bunlar içerisinde büyük ilgi gören kavramlardır. Dünyanın birçok ülkesinde teknolojik olarak yaşanan gelişmeler ve bu kapsamda yapılan inovasyon çalışmaları hız kazanmıştır. Küreselleşmeyle birlikte ortaya çıkan dijitalleşme süreci ise bu durumun daha da yaygınlaşmasına ortam hazırlamış ve işletmelerin tüm alanlarını oldukça etkilemiştir.

1 Bitlis Eren Üniversitesi, ngkaryagdi@beu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-3938-4147

2 Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi, drcemberlitas@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-2489-9060

Dijitalleşme sürecinde ortaya çıkan birçok yeni uygulama ve sistem işletmelerin bütün alanlarında karmaşıklıklara sebebiyet vermiştir. İşletmelerde, geleneksel muhasebe yöntemlerinin kullanılmasıyla yapılan işlemlerin yeterli olmadığı inovatif ortama ayak uydurmanın ve inovasyon çalışmalarının yapılmasının kaçınılmaz olduğu görülmüştür. Dijitalleşmeyle birlikte yeni teknolojik uygulamaların gündeme gelmesi (yapay zekâ, big data, blok zincir, veri analitiği vb.) ve bu uygulamaların muhasebe alanında kullanılmaya başlanması işletmeleri inovatif düşünmeye ve düşüncelerini uygulamaya yöneltmiştir. İnovasyona verilen önemin giderek artmasına paralel olarak işletmeler muhasebe süreçlerinde araştırma ve geliştirme çalışmalarına hız vermiştir. Geleneksel muhasebe sürecinde yenileşme hareketleri ortaya çıkmaya başlamış ve teknoloji odaklı inovasyon uygulamaları geliştirilmeye çalışılmıştır. Böylelikle işletmelerin performanslarını büyük oranda etkileyen maliyetlerin doğru ve hızlı bir şekilde tespiti sağlanarak; işlemlerin yapılması konusunda yöneticilerin doğru, güvenilir ve hızlı finansal bilgiye olan erişimleri kolaylaşmıştır. Muhasebe ve maliyet yönetimi alanında önceki yıllarda hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, bütçeleme yöntemi, adli muhasebe, stratejik maliyetleme gibi birçok inovasyon uygulamaları gündeme gelmiş ve birçok işletme tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Ancak gelişen teknolojiyle birlikte bu çalışmalar da yetersiz kalmış ve yeni arayışlar kaçınılmaz bir hal almıştır.

Mevcut çalışmaların inovasyon (yenilik) kavramı çerçevesinde ortaya çıkan sistemlerle bütünleştirilerek kullanılması daha verimli sonuçlar almada işletmelere büyük katkı sağlayacaktır. Son yıllarda dijitalleşme sürecinin etkisiyle maliyet yönetimi alanında 3D yazıcılar; muhasebede blok zincir, big data, bulut bilişim gibi inovatif uygulamaların kullanımının muhasebe bilgi sistemine sağladığı katkı bunlara birer örnektir. Gelişen bilgi ve bilgi teknolojilerinin yakından takip edilmesi, muhasebe sürecinde teknoloji ve inovasyona yönelmek ve

bunların birbiriyle entegre olmasını sağlayarak teknoloji inovasyonunun hâkim olmasını sağlamak hem maliyetleri azaltma hem de yeni uygulamalar geliştirme noktasında verimlilik ve etkinliği arttıracak; işletmelerde başarılı bir muhasebe işleyişinin oluşmasına zemin hazırlayacaktır.

Bu çerçevede çalışmada muhasebe alanında ortaya çıkan teknoloji inovasyonunun muhasebe sürecine sağladığı katkılarının ortaya çıkarılması amaçlanmış olup; çalışmada sırasıyla inovasyon kavramına ve muhasebe alanında inovasyona, teknoloji inovasyonu ve muhasebe alanındaki teknoloji inovasyonu kavramlarına değinilerek, teknoloji inovasyonunun muhasebe sürecine sağladığı katkılara yer verilmiştir.

1. İNOVASYON KAVRAMI VE MUHASEBE ALANINDA İNOVASYON

İnovasyon kavramı ilk olarak 1960 yıllarında Avrupa Toplulukları (AT) Komisyonu tarafından, *“Avrupa düzeyinde desteklenmesi gerekli olan bir süreç”* olarak gündeme gelmiş ve 1970’li yıllarda ise *“Gelişim/ Geliştirme”* olarak anılmaya ve literatürde yer almaya başlamıştır (Aslan, 2019 :6).

Latince bir sözcük olan inovasyon *“innovatus”* kelimesinden türetilmiş olup; yenilik anlamına gelmektedir (Elitaş vd.,2011:146). Farklı şekillerde tanımlanan inovasyon kelimesi, *“yenilikçi, ilk, ilkçi, öncü ve reformcu”* gibi birçok kelime ile de bağdaştırılmaktadır (Erpay, 2019 :72). Avrupa Birliği ve OECD’ye göre inovasyon, herhangi bir fikrin pazarlanabilir bir ürün ve hizmete ya da toplumsal fayda sağlayan bir hizmet yöntemine dönüştürülme süreci olarak tanımlanmaktadır (Elitaş vd.,2011:146).

OECD tarafından yayınlanan ve OSLO kılavuzunda yer alan inovasyon kavramı, *“işletmelerin uygulamaları içerisinde yer alan yeni veya iyileştirilmiş olan bir ürün, hizmet ya da yeni bir pazarlama yöntemi”* olarak ifade edilmektedir (OSLO Kılavuzu, 2005 :50) .

Avrupa Komisyonu tarafından yapılan inovasyon tanımı ise, “ekonomik ve sosyal alanlardaki yeniliğin başarılı bir şekilde üretilmesi, benimsenmesi ve kullanılması” şeklindedir (Elitaş vd.,2011:146).

İnovasyon kavramı literatürde birçok alanla ilişkilendirilmiş ve araştırmacılar farklı inovasyon sınıflandırmalarına değinmişlerdir. Ürün, pazarlama, organizasyonel ve süreç inovasyonu olarak sınıflandırılan inovasyon türlerinin bütününde yer alan temel amaç daha iyi bir gelişim sağlamak ve yeniliğe açık olmaktadır. Ürün inovasyonu, mevcut özellikleri ya da kullanımına göre yeni ya da iyileştirilmiş olan bir mal veya hizmetin ortaya konulması olarak ifade edilirken; pazarlama inovasyonu ise, ürün tasarımından ürünün ambalajlanması, konumlandırılması, fiyatlandırılması y da promosyonu gibi konulardaki değişiklikleri kapsayan bir inovasyon türüdür. Organizasyonel inovasyon ise, işletmelere ait olan ticari uygulamalarda ya da işletmelerin dış ticaret ilişkilerinde kullandıkları yeni organizasyonel yöntemleri kapsamaktadır. Süreç inovasyonu ise, işletme için önem arz eden bir üretim ya da teslimat yönteminin yeni olması ya da geliştirilmiş olması şeklinde ifade edilmektedir. Süreç inovasyonu, işletmelerin satın alma, hesaplama ve bakım gibi yardımcı destek faaliyetlerinde gündeme gelen yeni ya da geliştirilmiş olan yazılımları, teçhizat ve teknikleri de kapsadığı için muhasebe alanı ile yakından ilişkilidir (OSLO Kılavuzu, 2005 :53-55). Hangi alanda olursa olsun işletmelerin gelişimine büyük katkı sağlayan inovasyona ait bir takım özellikler ve ilkeler bulunmaktadır. Bunlar;

- ❖ İnsanların yaşamını etkileyecek ve yaşamlarında önemli değişimlere yer açacak özelliklere sahip olmalıdır,
- ❖ Ekonomik bir değer ya da sosyal bir fayda özelliğine sahip olmalıdır,
- ❖ Sürdürülebilir olmalıdır,
- ❖ Girişimcilere katkı sağlayıcı özellikler taşınmalıdır,

- ❖ İşletmelere ait kaynakların etkin ve verimli kullanılmasına destek sağlamalıdır,
- ❖ Ar-Ge çalışmaları kapsamına uygun özellikler taşınmalıdır (Dam, 2017 :15).

İnovasyona ait ilkeler ise aşağıdaki gibidir:

- ❖ Amaçlı ve sistemli olan her inovasyon uygulamasına fırsatların analiziyle başlanmalıdır,
- ❖ İnovasyon hem kavramsal hem algısal olarak dikkate alınmalıdır,
- ❖ İnovasyonunun etkili olabilmesi basit ve odaklı olmasına bağlıdır,
- ❖ Etkin bir inovasyon belirli bir amaç için var olmalıdır,
- ❖ Liderlik, başarılı bir inovasyonun hedefi olmalıdır (Drucker, 2017 :43).

Son yıllarda inovasyon kavramının önem kazanmaya başlamasıyla işletmelerin amaçları doğrultusunda araştırma ve geliştirme faaliyetlerine önem verdikleri görülmektedir. Yeni ürün ve marka arayışları artmış, üretim kapasitesinin artırılması hedeflenmiştir. İşletmelere bu durum karşısından büyümeye başlamış ve giderek karmaşık hal almışlardır. Bu durum ise, yöneticilerin kararlar almasını zorlaştırmış; hızlı ve güvenilir finansal bilgilere olan ihtiyacı ise arttırmıştır. Bütün bu gelişmeler işletmeleri inovatif düşünmeye ve bu kapsamda hem yönetim anlamında hem de finansal anlamda inovatif uygulamalar bulmaya sevk etmiştir. Gelişen teknolojinin ve giderek dijitalleşen dünyanın etkisiyle rekabet ortamı arttığından işletmeler geleneksel muhasebe yöntemlerini yetersiz görmeye başlamıştır. Yenileşme hareketleri ve inovatif uygulamalar çerçevesinde işletme performanslarının ve maliyetlerinin doğru ve hızlı şekilde belirleyecek yöntemlerin geliştirilmesi önem kazanmıştır (Elitaş vd.,2011:149). Muhasebe bilgi sisteminde işletmeler için uygulanan inovasyon çalışmaları hem maliyet muhasebesi hem

de yönetim muhasebesi alanında gerçekleştirilmeye çalışılmış ve uygulama sürecine hız kazandırılmıştır. Bu kapsamda maliyet muhasebesi alanında yer alan inovatif uygulamalar aşağıdaki gibidir (Aslan & Kızıl, 2019 :182):

❖ **Hedef Maliyetleme Yöntemi:** İşletmelere ait üretim faaliyetleri gerçekleşmeden üretim maliyetlerinin düşürülmesini hedefleyen maliyetleme yöntemi olarak tanımlanır (Kaya, 2010:315). Hedef maliyetleme yönteminde, yeni bir ürünün planlanması, araştırılması ve geliştirmesi sürecinde maliyetlerin düşürülmesi için ortaya atılan tüm fikirlerin göz önünde bulundurulması önemli hususlardandır. Ayrıca hedef maliyetlemede hızlı, kaliteli ve güvenilir bir şekilde müşteri ihtiyacını karşılama ve ihtiyaçları sağlarken bu ürünün tüm yaşam seyri maliyetlerinde düşmeyi amaçlayan bir yaklaşım söz konusu olmaktadır (Doğan, 2000 :91). Her işletme için farklı amaçlar taşıyan hedef maliyetleme, bütün işletmeler için verimliliğin artırılması yönünde çalışmalar yapmaktadır. Bu kapsamda hedef maliyetleme yönteminin temel amaçları şöyledir:

- İşletmelerin piyasaya uyumunu sağlamak,
- Piyasanın işletmelerden beklediği kalitenin gerçekleştirilmesini sağlamak,
- Mamul değerini “piyasa gözüyle” keşfederek müşteri ihtiyaçlarının karşılanmasını sağlamak,
- Yeni mamulleri en uygun zamanda ve en uygun fiyatla piyasaya sunmak,
- Maliyet, fonksiyonellik ve kalite unsurları arasında optimal bileşimin oluşturulmuş olduğu mamuller sunmak (Altınbay, 2006: 142-143).

Kaizen Maliyetleme Yöntemi: Japonca bir kelime olan ve faaliyetlerin sürekli izlenmesi anlamına gelen Kaizen yaklaşımıyla ortaya çıkmıştır. Kaizen yaklaşımına göre, aile

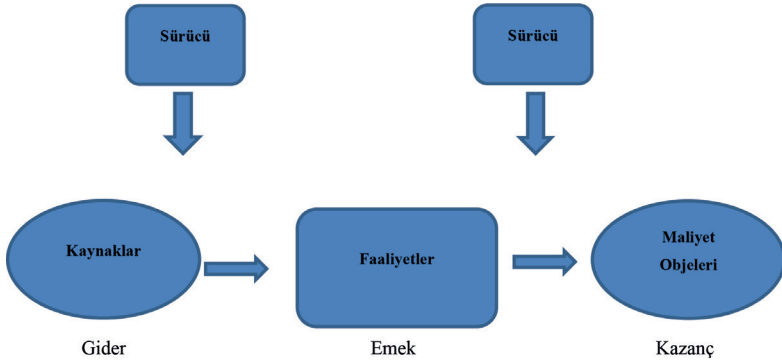
hayatından sosyal hayat; sosyal hayattan iş hayatına kadar bütün iş ve işlemlerin iyileştirilmesi temel hedeftir. İlk kez Japon otomobil üreticileri tarafından gerçekleştirilen üretim aşamasında maliyetleri azaltma ve faaliyetleri iyileştirme maksadıyla kullanılan Kaizen Maliyetleme Yöntemi, üretimde kullanılan malzeme, işçilik ve kayıp unsurlarına odaklanmaktadır. Çünkü kayıpların tespiti bu maliyetleme yönteminde büyük önem arz etmektedir (Hacıhasanoğlu, 2014:49). Üretimin her safhasında sürekli iyileştirme çabası içinde olan ; gereksiz ve değer üretmeyen işlemlerin elimine edilmesine hizmet eden maliyetleme sistemi, Standart Maliyetleme Yöntemi'nden hem kavramsal açıdan hem de yönetsel açıdan bakıldığında çok farklıdır (Bozdemir & Orhan , 2011: 467). Kaizen Maliyetleme Yöntemine ait özellikler şöyledir:

- Ortaya çıkan gerçek maliyetleri standart maliyetlere çekmekle maliyet azaltma amacı vardır.
- Daha önceden belirlenmiş olan hedef maliyetlemeye yönelik uygulama yöntemleri söz konusudur.
- Hedef maliyet azaltımı söz konusu olmadığında gerekli bütün araştırmalar yapılmalıdır.
- Maliyet azaltımı takım sorumluluğundandır.
- Kaizen Maliyetleme yönteminin üstünlüğü, onun tüm işletmenin kâr planlama süreciyle yakın ilişkili olmasından kaynaklanmaktadır.
- Kaizen Maliyetleme sürecindeki hiçbir iyileştirme gözardı edilemez. Birçok işletme tasarrufları tanımlayan işletmeleri ödüllendirmektedir. Fakat ödüller parasal olmayıp onursaldır (Altınbay, 2006: 148).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi: Geleneksel maliyetleme yöntemi üretim safhasında kullanılan genel üretim giderlerinin ürün maliyetlerine dağıtılmasında bütün mamuller için aynı yükleme payını vermektedir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yöntemi ise geleneksel maliyetleme

yönteminden farklı olarak genel üretim maliyetlerinin mamullere dağıtılmasında gider yerlerinin aksine değişik mamullerin gerektirdiği faaliyet merkezlerini dikkate almaktadır. FTM Sistemi, geleneksel maliyetleme sisteminin uygulanarak hacim tabanlı anahtarların ortaya çıkardığı yanlışları yok etmek amacıyla üretilen maliyetleme sistemi olarak tanımlanmaktadır (Yılmaz & Bektaş, 2015:158).

Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi Modeli



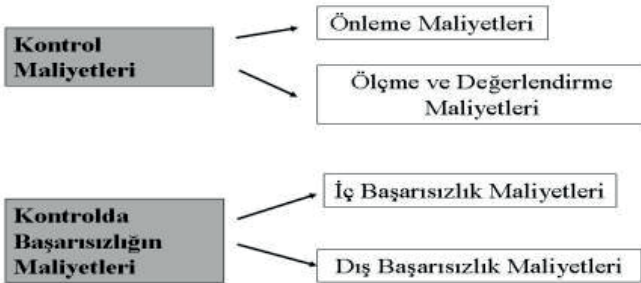
Şekil 1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Modeli

Kaynak: (Altuntaş, 2014: 28)

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin amaçları aşağıdaki gibidir (Hacırustemoğlu & Şakrak , 2002 :31):

- Mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlerle ilgili olan maliyetleri daha düşük düzeye çekmek ya da ortadan kaldırmak,
- Karlılığı arttırmak amacı doğrultusunda etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Ortaya çıkan problemlerin sebeplerinin saptanarak problemlere çözüm sağlamak,
- Olasılıkları ve yetersiz maliyet dağıtımı nedeniyle ortaya çıkan yanlışlıkları minimize etmek ya da ortadan kaldırmak,

- Yöneticilerin doğru maliyet bilgisine sahip olmalarını sağlayarak doğru kararlar almasına katkı sağlamak.
- ❖ **Tam Zamanında Üretim Maliyetleme:** Tam zamanında üretim kavramı, ihtiyaç duyulan zamanlarda malzemelerin temin edilmesini ve az miktarda stok bulundurmaya ifade etmektedir (Taurino & Villa , 2013: 966). Bunun dışında tam zamanında üretim maliyetleme, işletmelerde verimli olmayan bütün faaliyetlerin sürekli elimine edilerek mükemmelliğe ulaşılması noktasında yapılan çalışmaları kapsamaktadır. Tam zamanında üretim felsefesine göre işletmeler üretim hattının her aşamasında ihtiyaç duyduğu oranda hammadde ve malzeme tedariki yapmaktadır (Atmaca & Terzi, 2007:295).
- ❖ **Kalite Maliyetleme:** Kalite maliyetleme yöntemindeki temel felsefe, işletmede çalışan personellerin katılım sağlamasıyla müşteri tatminini, istek ve ihtiyaçlarını ekonomik olarak en uygun şekilde karşılamaktır (Bekçi & Toraman , 2011:42). Kalite maliyetleri genel olarak önleme maliyetleri, değerlendirme, içsel başarısızlık ve dışsal başarısızlık şeklinde sınıflandırılmaktadır (Aslan ve Kızıl,2019:196). Bu unsurlar aşağıda Şekil 2'de verilmiştir.



Şekil 2. Kalite Maliyetleri

Kaynak: (Aslan ve Kızıl,2019:196)

Yönetim muhasebesi alanında yer alan inovatif uygulamalar ise aşağıdaki gibidir:

❖ **Stratejik Maliyet Yönetimi:** Stratejik maliyet yönetiminin hedefi, hem maliyetlerin düşürülmesi hem de işletmenin stratejik pozisyonunun güçlendirilmesini sağlamaktır. Maliyet muhasebesi, analizlerde işletmenin sınırlarını dikkate alırken; Stratejik maliyet muhasebesi ise analizlerde daha çok işletmenin içsel ve dışsal kaynaklarıyla birlikte müşteri beklentilerini de dikkate almaktadır (Akbaş, 2011 :111). İşletmenin maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimi odaklı bir yapıya dönüştürülmesi oldukça önemlidir ve üç koşulun ağırlanmasına bağlıdır. Bu koşullar şöyledir (Cooper & Slagmulder, 2003 :23):

- Uygulanması düşünülen maliyet yönetimi tekniklerinin işletmenin stratejik pozisyonuna katkı sağlayıp sağlamadığının incelenmesi,
- Maliyet yönetiminin fabrika duvarları dışına genişletilmesinin sağlanması,
- Maliyet yönetiminin işletme (organizasyon) sınırları dışına genişletilmesinin sağlanması.

❖ **Ürün Yaşam Dönemince Maliyetleme Yöntemi:** Bu yöntemde önemi olan ürün yaşam seyri, üreticilerin bakış açısına göre yaşam seyri maliyetleme; tüketicilerin bakış açısına göre ise pazarlama açısından yaşam seyri maliyetleme kavramlarının kullanılmasını gerektirmektedir (Yılmaz & Arı, 2011 :77). Pazarlama bakış açısına göre tanımlanan yaşam seyri kavramı, daha çok ürünün yaşam dönemi içerisinde yer alan bir mal ya da hizmete olan talebinin yapısını yansıtmaktadır (Güneş & Aksu, 2003 :47). Mamulün yaşam dönemi seyri ise; işletmenin ürettiği mamule ilişkin tüm satışların çeşitli dönemler ve safhalardan oluştuğunu ifade etmektedir.

Bu yaklaşıma göre işletmenin piyasada sunulmuş olan mamullerine ait gelirin zaman içerisinde değişebileceği öngörülmektedir (Aksu & Apak, 2014 :238).

❖ **Değer Mühendisliği:** Müşteriler tarafından ihtiyaç duyulan mal ve hizmetlerin gözden geçirilerek farklı bakış açıları oluşturma çerçevesinde daha düşük maliyete ulaşma amacı taşıyan değer mühendisliği yönetim alanında önem kazanan inovatif uygulamalar içerisinde yer almaktadır (Aslan & Kızıl, 2019 :202). Başka bir tanıma göre ise, mevcut ürünleri geliştirmek, yeni ürünler oluşturmak, gereksiz bütün harcamaları sınırlandırmak ya da yok etmek ve karşılaşılabilecek bütün riskleri azaltmak gibi amaçlarla uygulanan ürün, süreç, hizmet ve sistem odaklı bir tekniktir (Ayan, 2013:45-47). Değer mühendisliği kavramı ilk olarak Miles tarafından ortaya atılmış ; muhasebe, mühendilik gibi bir çok alanda giderek yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Miles sistemin daha iyi anlaşılması ve ifade edilmesi amacıyla 5 soruya yanıt verilmesi gerekliliğine değinmiştir. Bu sorulara aşağıda yer verilmiştir (Aslan & Kızıl, 2019 :202-203):

- Nedir?
- Ne yapar?
- Kaça mal olur?
- Aynı görev daha uygun ne olur?
- Maliyetleri nedir?

❖ **Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Yöntemi:** Bu bütçeleme yöntemi, günümüzde modern bütçeleme teknikleri içerisinde yer almaktadır. Faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi, gelecek dönem içerisinde hedeflenen ve planlanan çıktıları karşılamak amacıyla faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ve bu faaliyetler kapsamında tüketilmesi gerekli olan tüm kaynakların maliyet ve miktarlarının bütçelenmesi ilkesine dayanmaktadır.

Buradaki temel amaç, firmanın maliyet bütçelerinin hepsinin faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre şekil almasına katkı sağlamaktır. Faaliyet tabanlı bütçeleme yönteminin sıklıkla kullanıldığı alanlar şöyledir (Uyar, 2016 :24).:

- Yatırım kararları, ürün karması ve fiyatlaması gibi stratejik kararların alınmasında,
- Devamlı olarak gelişimine katkı sağlamak istenilen bütün alanlarda,
- Tasarım kararlarını etkileyecek mühendislik süreçlerinde,
- Faaliyetlere ilişkin iş yükü, maliyeti ve tahmini konusundaki bütün iletişim engellerini ortadan kaldırma gibi alanlarda kullanılmaktadır.

Faaliyet tabanlı bütçeleme yönteminin uygulanması sırasında dikkate alınması gereken aşamalar ise şu şekildedir (Kaygusuz, 2006):

- Faaliyet ve alt faaliyetlerin tümünün yapılandırılması,
- Faaliyetlerde kullanılan kaynak etkenlerinin belirlenmesi,
- Kaynakların belirlenmesi sonucunda faaliyetlere yüklenmesinin sağlanması
- Faaliyet ve maliyetlerin bütçelenmesi.

2. TEKNOLOJİ İNOVASYONU ve MUHASEBE ALANINDAKİ TEKNOLOJİ İNOVASYONU

Rekabet sürecinin belirlenmesinde etkili olan bilgi, inovasyon sürecinin temelini oluşturan en önemli unsurlar içerisinde yer almaktadır. Son yıllarda teknolojiye yaşanan gelişmeler, inovasyon için ihtiyaç duyulan veri ve bilgiye ulaşmada kolaylık sağlamakla birlikte bilgilerin işlenmesi bakımından da zaman ve maliyet faktörlerinde önemli değişimlerin yaşanmasına katkı sunmaktadır. 3d yazıcılar ile düşük maliyetli ürünlerin üretilerek;

üretici işletmelere yenilik kazandırmaları buna bir örnektir (Karaçuha & Pado, 2018, s. :119). Yaşanan bütün teknolojik yenilik ve gelişimler, kendilerine ait dönüşüm ve değişimlere bağlı olarak bir önceki yeniliklerden farklı olabilmektedir. Bütün sektörlerde yaşanan teknolojik gelişmeler, dijitalleşme süreciyle beraber yeni ve eski teknolojilerin birbirleriyle entegre edilmesi yeni yeni kavramlara olan ihtiyacı arttırmış ve “teknoloji inovasyonu ya da dijitalleşme inovasyonu” gibi kavramlar ortaya çıkmaya başlamıştır.

Bu çerçevede teknoloji ve inovasyon kavramları birbirleriyle entegre edilerek son zamanlarda tüm sektörlerde sıkça bahsedilen konular arasında yer almaya başlamıştır. Her iki kavramın da işletmelerin başarısı üzerinde büyük etkiye sahip olduğu açıkça görülmektedir. Brynjolfsson ve McAfee 2018 yılında yapmış oldukları çalışmalarında, birçok araştırmacının son yıllarda endüstride ortaya çıkan yeni yaklaşımlar doğrultusunda teknoloji inovasyonu ve bununla ilgili konulara büyük ilgi duyduklarını ifade etmişlerdir. İşletmelerin bütün süreçlerinde Endüstri 4.0 paradigması gibi bilişim teknolojilerini kullanmaları ve başarı elde etmeleri onları teknoloji bazlı inovasyona daha fazla yönlendirmiştir. Böylece yeni ürünler geliştirme, pazar payını artırma, teknolojiye uygun yeni muhasebe uygulamaları ile zaman ve maliyetten tasarruf elde etme, güvenilir ve şeffaf bilgi sağlama gibi birçok açıdan gelişmeler yaşandığı vurgulanmıştır (Brynjolfsson & McAfee, 2014 :58). Teknoloji ya da dijitalleşme inovasyonu kavramı, “işletmelerin ürün, süreç ya da işbirliği modellerinde meydana gelen değişimler, yeni olarak algılanma ve bunların bilişim teknolojileri ile somutlaştırılması” olarak tanımlanmaktadır. Teknolojik yeniliklerin artmasıyla dijitalleşme süreci hız kazanmış ve ürünler farklı boyutlar almaya başlamıştır. İşletmelerde kullanılmak için geliştirilen teknolojik bir ürün yapısı içerisinde entegre edilmiş bilişim teknolojileri sayesinde programlanabilen, duyarlı, iletişime uygun, akıllı, izlenebilen ve diğer cihazlarla kolayca bağlantı kurabilen özelliklere

sahip bir konuma getirilmiştir. Teknolojinin inovasyon ile entegre edilmesiyle elde edilen bilgilerin daha da geliştirilmesi aynı zamanda bilginin hızlı bir şekilde dijitalleşmesine katkı sağlamıştır (Yoo vd., 2010 :728).

Gelişen yeni yaklaşımların tümü işletmeler için yeni fırsat ve riskleri de ortaya çıkarmaktadır. Müşteri ve pazar yapısının gün geçtikçe daha heterojen bir hale dönüşmesi, işletmelerin farklı müşteri ve müşteri beklentilerini dikkate almaya ve yeni ürün /hizmet tasarımları yapmaya zorunlu kılmıştır. Bu gibi durumlar, işletmeleri daha hızlı ve esnek bir yapılanmaya yönlendirmiştir. Ayrıca kapalı inovasyondan çıkıp açık inovasyon tabanlı işbirliğinin oluşmasına zemin hazırlamıştır. İç ve dış çevre analizleri yapılırken teknolojik yeniliklerin takibine, ürün/hizmet tasarımında mantıksal değişim gibi önemli yeni bakış açılarının ortaya çıkmasına da katkı sağlamıştır. İşletmelerin faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde önemli olan finansal yapının takibinde teknolojik kullanımların (yapay zekâ, bulut bilişim, big data vb.) yoğunlaştırılmasıyla şeffaflığın, hesap verilebilirliğin sağlanması açısından olumlu avantajlar elde edilmiştir. Dijital ve teknoloji inovasyon sürecinin, analog inovasyon sürecinden çeşitli farklılıklarla ayrılan bir yapı gösterdiği açıkça görülmektedir. İşletmelerin teknoloji inovasyonunda başarı elde edebilmesi ürün/hizmet sürecinde teknolojiyi kullanma yetkinliğine ve bu yetkinliğe karşı olan isteğine bağlıdır. İşletmelerin gerek sektörleri gerekse diğer sektörlerdeki teknolojik yenilikleri takip ederek, bu değişimleri kendi süreçlerine entegre etmeleri onların başarıya ulaşmasındaki en büyük adımdır. Aksi takdirde hızla gelişen teknolojinin çok gerisinde kalacaklardır (Karaçuha & Pado, 2018: 121).

Teknoloji inovasyonu, işletmeler bakımından sadece ürün/hizmet yapıları üzerinde bir değişiklik sınırlı kalmamış bununla birlikte endüstrideki birçok iş modelinin ortadan kaldırılması ya da yeni iş modellerinin oluşmasında etkili olmuştur. Teknoloji inovasyonunun ortaya çıkardığı yeni iş

modelleri işletmelerin gelir yönetiminde yeni bir mantık ve yapılanmanın oluşmasına zemin hazırlamıştır(Karaçuha & Pado, 2018: 123). Bu konuya ilişkin çalışma yapan O'Reilly ve Tushman'a göre, bu modeller sayesinde yeni ürün tasarımlarında işletmelerin yaşayacakları ikilemler ortadan kalkacaktır. Bu yeni iş modelleriyle inovatif teknolojilerin yönetilmesi daha etkin olacaktır. Böylece işletmeler hem yeni pazara girebilme hem de mevcut pazarda etkin rekabet edebilme fırsatı kazanacak; gelirinde büyük artışların oluşmasına katkı sağlayacaktır (O'Reilly & Tushman, 2008, s. :192).

Dijitalleşme ve teknoloji, işletmeler açısından benzersiz özellikleriyle ön plana çıkmakta ve bu durum teknoloji inovasyonu farkındalığının ortaya çıkmasına imkân vermiştir (Karaçuha & Pado, 2018: 121). Bu farkındalıkla beraber işletmeler üretim alanından pazarlama alanına; yönetim alanından muhasebe alanına kadar bütün alanlarda teknoloji inovasyonu çerçevesinde teknolojik gelişmelere ve dijitalleşmeye yoğunlaşmışlardır.

Teknolojinin giderek yaygınlaşması ve muhasebe alanında bilgisayarların yaygın bir şekilde kullanımı inovasyon sürecinin ilk aşamasını oluşturmaktadır. Ülkemizde muhasebe alanında özellikle 1994 yılında yaygınlaşan bilgisayar kullanımı teknoloji inovasyonuna geçişi hızlandırmıştır. Önceki süreçlerde tutulan muhasebe kayıtlarının detaylı bir şekilde tutulmadığı, hesapların yeterli ayrıntıyı içermediği, muhasebe programlarının verimli olacak şekilde kullanılmadığı, kullanılan muhasebe programlarındaki bazı modüllerin (üretim vb.) çalıştırılmadığı, entegre bir muhasebenin tutulmadığı ya da detaylara dikkat edilmeden tutulması gibi aksaklıklar görülmekteydi. Bu kapsamda çoğu işletmede muhasebe güncellikten yoksun bırakılmakta ve yapılan kayıtlar bir iki ay geriden gelmekteydi. Bu durum muhasebe bilgi sisteminin güncel olmaması, bilgi akışının sağlıklı sağlanmaması, doğru bilgiye erişilememesi ya da zamanında erişilmemesi, karar alma sürecinde muhasebe bilgi sisteminden yeteri düzeyde faydalanılamaması gibi riskleri

ortaya çıkarmaktaydı. Bütün bunların tespitinin yapılması ve ortadan kaldırılması, muhasebe alanındaki aksaklıkların giderilmesi; amaca uygun, maliyet düşürücü, doğru, detaylı ve güncel muhasebe bilgi sisteminin oluşturulmasına ilişkin kararlar alınması en büyük inovasyon olarak kabul görmektedir. Muhasebe alanında sağlanan inovasyonla birlikte doğru, güncel ve entegre kayıtların yapılması, muhasebe personeli maliyetlerinin azaltılması, hata ve yanlışlıklar ortadan kaldırılması sağlanmalı ve işletmeler risk almaktan kurtarılmalı, yöneticiler muhasebe bilgi sisteminden daha çok faydalanmalıdır. Ayrıca önceki yıllarda muhasebe alanındaki inovatif uygulamaların tümünün (değer mühendisliği, stratejik maliyetleme, kalite maliyet yönetimi vb.) bilişim ve teknolojik uygulamalarla entegre edilerek daha kaliteli bir muhasebe bilgi sistemi oluşturulmasıyla sağlanmalıdır.

Bu kapsamda son yıllarda yaşanan dijitalleşme sürecinin etkisiyle muhasebe alanında geliştirilen inovatif uygulamaların teknoloji inovasyonu ile entegre edilerek kullanılması işletmeleri daha başarılı bir konuma getirmeye başlamış ve işletmeler yaşanan sürece bağlı olarak gelişim göstermeye başlamışlardır. Bu kapsamda muhasebe alanında yaşanan teknoloji inovasyonu ve teknolojik gelişmeler giderek meslek mensupları tarafından da araştırılmaya başlanmış ve hayata geçirilmesi için girişimlerde bulunulmuştur.

Muhasebe alanındaki en önemli teknoloji inovasyonu, muhasebe uygulamalarının tümünün dijital sistemler üzerinden gerçekleşmeye başlaması olarak görülebilir. Yeni nesil olarak tanımlanan dijital muhasebe kavramı bunu açıkça ortaya koymaktadır. Dijital muhasebe, finansal faaliyetlerin daha kısa sürede yapılması, hata ve hile tespitlerinde kolaylık sağlaması, maliyet ve zaman bakımından tasarruf sağlaması gibi birçok açıdan faydaları olabilmektedir. Bu kapsamda Yapay Zekâ, Blockchain, Endüstri 4.0, Bulut Sistemi ve Big Data gibi teknolojiler inovasyon çerçevesinde geliştirilmeye çalışılmış ve muhasebe alanında sayısız başarıların elde edilmesine katkı

sağlamıştır. Hatta dijital sistemlerin hızla yaygınlaşması ve kullanılması muhasebe alanında mali mühendislik gibi yeni kavramların oluşmasına ortam hazırlamıştır.

3. TEKNOLOJİ İNOVASYONUNUN MUHASEBE SÜRECİNE SAĞLADIĞI KATKILAR

Teknolojideki inovasyonun öneminin artması işletmelerin muhasebe işlemlerine ilişkin süreçlerde de görülmeye başlanmıştır. İşletmeler açısından oldukça önemli bir yere sahip olan maliyetlerin hatasız bir şekilde tespit edilmesi verilere hızlı bir şekilde ulaşılmasıyla mümkün olmaktadır. Hızlı ve doğru bilgiler de muhasebe sürecindeki inovasyonu sayesinde gerçekleşir denebilir.

İnovasyon yetkinliğine sahip olan işletmeler entelektüel sermaye değerine de sahip sayılmaktadırlar. İşletme yöneticilerine ve diğer bilgi kullanıcılarına bilgi sunması açısından muhasebe entelektüel sermaye değerine önemli bir düzeyde katkı sağlamaktadır (Toraman, Abdioğlu, & İşgüden, 2009: 115).

Muhasebe alanına ilişkin inovasyonlar bir takım zorunlu değişiklerden dolayı ortaya çıkmaktadır. Bu zorunluluk bazen ulusal düzeyde bir yaptırım olabilirken bazen de uluslararası düzenlemelerden kaynaklı olabilmektedir. Bu anlamda muhasebe alanına ilişkin inovatif olmaya yönelik zorunlu uygulamalar uluslararası finansal raporlama standartlarının yayınlanmasıyla başlayan bir süreçtir (Elitaş, Özdemir, Karakoç, & Elitaş, 2011: 157)

Günümüzde geleneksel yönetim ve maliyet muhasebesi tekniklerinin yerini yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilgileri edindikleri yeni teknikler almaya başlamıştır. Bu teknikler ihtiyaç duyulan bilgileri tam zamanlı olarak sunan ve işletmelerde maliyetlerin hesaplanmasını sağlayacak tekniklerden daha öte teknikler olmaktadır. Söz konusu inovatif teknikler işletme maliyetlerinin sektörle rekabet edilebilir şekilde avantajlı

olmasını sağlayan tekniklerdir. Zira şirketlerin maliyet ve yönetim muhasebelerinin güncellenmesi sanayideki dönüşüm ve gelişime de ayak uydurmasıyla olabilecektir (Özen, 2020: 757).

Teknoloji yoğun üretim işletmelerinde amortisman maliyetleri doğrudan ürünlerle ilişkilendirilmez. Ürünlerin yanında faaliyet hacimleri de göz önüne alınır. Faaliyet hacimlerine ilişkin de amortisman hesaplamaları yapılmaktadır (Karakaya, 2004: 573). Dolayısıyla teknoloji inovasyonunu benimseyen üretim işletmeleri faaliyet odaklı amortisman gider yüklemesi yaparak giderlerin daha doğru dağıtımını sağlamaktadırlar.

İşletmelerin farklı muhasebe işlemlerinin elektronik ortamda yapılmasının getirdiği kolaylık büyük bir yeniliktir. Benzer şekilde bu işlemlerin denetlenmesinin de elektronik olarak yapılması muhasebe bilimi açısından inovatif bir kazanımdır. Bu anlamda geliştirilen farklı programlar sayesinde yapılması muhtemel hata ve hilelerin de kolaylıkla tespit edilmesi mümkün olmaktadır (Ay, 2007: 277).

Endüstri 4.0. kapsamında muhasebeye ilişkin inovatif etkilerden biri de personel ihtiyacının azaltılması suretiyle bilgilerin elektronik ortamda anlık olarak aktarılmasının elde edilmesi imkânıdır. Bu vesileyle muhasebe personeli kaydetme, sınıflandırma, özetleme işlemleri ile zaman kaybetmeden yalnızca raporlama ve raporların analizlerini takip ederek zaman kazanacaktır (Rasgen & Gönen, 2019: 2907).

SONUÇ

Muhasebede inovasyon ve teknolojik gelişmelere paralel olarak dijitalleşme de önemli bir faktör olarak rol oynamaktadır. Zira teknolojik gelişmelere ayak uydurmanın önemli adımlarından biri de dijitalleşmedir. Dijitalleşme süreci işletmelerin tüm alanlarını etkilediği gibi muhasebe birimlerini de etkilemektedir. Dijitalleşme sürecinde bulut bilişim, yapay zekâ ya da blok

zincir gibi uygulamaların muhasebede kullanılması işletmeler açısından inovatif gelişmeler olarak kaydedilmektedir. Muhasebe işlemlerinde teknoloji odaklı inovasyon uygulamaları çalışmaları da geliştirilmeye başlanmıştır.

Bilgi, rekabet sürecinin belirlenmesi ve başlatılması konusunda önemli bir faktör olmakla birlikte teknolojideki muazzam ilerleme bilgiyi daha önemli kılmıştır. Teknolojiden faydalanarak muhasebe bilgilerinin işlenmesi (kaydetme, sınıflandırma, vs.) muhasebe inovasyonu anlamında ciddi bir adım olmuştur. Zira hem zamandan tasarruf etme, hem de maliyetlerin azaltılmasıyla beraber doğru ve güvenilir bilgiye şeffaf bir şekilde ulaşılabilmesi muhasebe inovasyonunun rolü oldukça önemli olmaktadır.

Muhasebe inovasyonunun kazanımlarından bazıları da fırsatların elde edilmesi ve risklerden kolaylıkla kaçınılması olmuştur. Müşteri odaklı ve müşteri beklentilerine yönelik çalışmalar işletmeleri daha tercih edilir kılmıştır. Bu da işletmelerin rakiplerine daha rahat ve üstün nitelikte rekabet edebilmelerine olanak vermiştir.

Muhasebe inovasyonu sayesinde işletmelerin finansal bilgileri daha kolay ve şeffaf bir şekilde kayıt altına alınmaya başlanmıştır. Muhasebenin tarafsızlık ve belgelendirme kavramına uygun nitelikte işlemler yapılmaya başlanmıştır. Özellikle muhasebe işlemlerinin dijitalleşmesi hilelerin tespitinde de önemli bir adım olmuştur.

Teknolojinin tüm alanlara getirdiği yeniliklerin olduğu muhakkaktır. Muhasebe açısından teknolojinin kazandırdığı yeniliklere ve fırsatlara bakıldığında öncelikle maliyetlerin azaltılması, maliyetlerin hatasız tespitinin mümkün olmasında muhasebe inovasyonunun etkisinin olduğu bilinmektedir. Muhasebe işlemlerinin uzaktan bağlanarak yapılmasına ilişkin adımlara bakıldığında muhasebe inovasyonunun kazandırdığı kazanımlar göze çarpmaktadır.

Muhasebe sürecinde inovasyonunun işletmelere olan katkısı hem işletme içi kullanıcılar hem de işletme dışı kullanıcılar açısından önemli bir olaydır. İşletme içerisinde başta yöneticiler olmak üzere çalışanlar maliyetlere ilişkin verilerin kayıtlarının doğru izlenmesi ve sürecin kısaltılması açısından avantajlı durumda olmaktadır. İşletme dışı kullanıcılar da işletme raporlarına ilişkin doğru ve tarafsız bilgilere ulaşmalarından ötürü inovasyonun önemini anlamaktadırlar. Tüm bu kazanımların, muhasebe işlemlerinin ilgili kişilere doğru ve güvenilir bilgiyi şeffaf bir şekilde sunulduğu düşünüldüğünde muhasebedeki teknoloji inovasyonunun önemi anlaşılmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akbaş, H. (2011). Sanayi İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 4, 107-124.
- Aksu, İ., & Apak, İ. (2014). Yeni Mamul Geliştirme Kararlarında Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Örnek İşletme Uygulaması. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(48), 236-253.
- Altınbay, A. (2006). Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması. *Bir Maliyet Yönetim Sistemi Sosyal Bilimler Dergisi*(16), 141-164.
- Altuntaş, C. (2014). Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma,. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(1), 54-69.
- Aslan, T., & Kızıl, C. (2019). İnovasyonun Muhasebe ve Denetime Etkileri. M. Çakır, & B. Uyan içinde, *İktisadi ve Sosyal Yönleriyle İnovasyon* (s. 182). Ankara: İKSAD.
- Aslan, Y. (2019). Avrupa birliği İnovasyon Odaklı Ar-ge Çerçeve Programları ve Mekanizmaları. M. Çakır, & B. Uyan içinde, *İktisadi ve Sosyal Yönleriyle İnovasyon* (s. 6). Ankara: İKSAD .
- Atmaca, M., & Terzi, S. (2007). Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi İle Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(1), 293-309.
- Ay, M. (2007). Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(14), 271-290.
- Ayan, A. (2013). Maliyet Liderliği Stratejisi Kapsamında Değer Mühendisliği Tekniğinin Uygulanmasının Bir Model Vasıtasıyla Analiz Edilmesi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 7, 44-60.

- Bekçi, İ., & Toraman, A. (2011). Kalite Maliyetleri ve Bir Hastanede Hesaplanması. *Süleyman Demirel Üni. İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 39-57.
- Bozdemir, E., & Orhan, M. (2011). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, 15(2), 463-480.
- Brynjolfsson, E., & McAfee, J. A. (2014). *The Second Machine Age: Work, Progress, and Prosperity in a Time of Brilliant Technologies*. New York: WW Norton & Company. .
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (2003). Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries. *Journal of Cost Management.*, 17(1), 23-30.
- Dam, M. (2017). *Ar-ge, İnovasyon ve Ekonomik Büyüme*. Ankara : Ekin Kitabevi.
- Doğan, Z. (2000). Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım" (Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi),. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2(1), 90-94.
- Drucker, P. (2017). *İnovasyon ve Girişimcilik*. İstanbul : Optimus Yayınları .
- Elitaş, C., Özdemir, S., Karakoç, M., & Elitaş, B. L. (2011). Muhasebe Uygulamalarında İnovatif Etkiler. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3(1), 45-162.
- Ercan, İ. (2019). Eğitimde İnovasyon ve Din Eğitimi İlişkisi. M. Çakır, & B. Uyan içinde, *İktisadi ve Sosyal Yönleriyle İnovasyon* (s. 72). Ankara : İKSAD Yayınevi .
- Güneş, A., & Aksu, İ. (2003). Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 43-61.
- Hacıhasanoğlu, T. (2014). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme Yöntemi ve Mobilya Sektöründe Bir Uygulama. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(2), 47-63.
- Hacırüstemoğlu, R., & Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Karaçuha, E., & Pado, G. (2018). Dijital İnovasyon Stratejisi Yönetimi. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 3(1), 118-130.
- Karakaya, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, G. A. (2010). Hedef Maliyetleme. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(1), 313-332.
- Kaygusuz, S. (2006). *Yenilikçi Yönetim Muhasebesi: Sistem-Araçlar-Yöntemler*. Bursa: Alfa Yayıncılık.
- O'Reilly, C., & Tushman, M. (2008). Ambidexterity as a dynamic capability: Resolving the innovator's dilemma. *Research in Organizational Behavior*, (25), 185-206.
- OSLO, K. (2005). *Yenilik Verilerinin Toplanması Ve Yorumlanması için İlkeler*. OECD ve Eurostat Yayını (3.Baskı).
- Özen, İ. (2020). Teknoloji Muhasebesi. *Turkish Studies*, 751-771.
- Rasgen, M., & Gönen, S. (2019). Endüstri 4.0 ve Muhasenin Dijital Dönüşümü. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(3), 2898-2918.
- Taurino, T., & Villa, A. (2013). From JIT to Seru, for a production as lean as possible. *Procedia Engineering*(63), 956-996.
- Toraman, C., Abdioğlu, H., & İşgüden, B. (2009). İşletmelerde İnovasyon Sürecinde Entelektüel Sermaye ve Yönetim Muhasebesi Kapsamında Değerlendirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, XI(1), 91-120.
- Uyar, C. (2016). Faaliyet Tabanlı Bütçeleme: Bir Vakıf Üniversitesi Örneği (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Konya*.
- Yılmaz, R., & Arı, M. (2011). Ürün Yaşam Seyri Analizi ve Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yaklaşımları İçin Durum Değerlendirilmesi ve Kavramsal Çözümleme İhtiyacı. *Muhasebe ve Finans Dergisi*, 75-88.
- Yılmaz, Ş., & Bektaş, R. (2015). Özel Öğretim Kurumlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(44), 155-167.

Yoo, Y., Henfridsson, & Lyytinen, K. (2010). Research Commentary: The New Organizing Logic of Digital Innovation: An Agenda for Information Systems. *Research Information Systems Research*, 21(4), 725-734.

TEORİK TEN GÖRGÜLE MUHASEBE ARAŞTIRMALARI

Editör

Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOĞULLARI

Özverili bir ekip çalışması sonucunda hazırlanan **“TEORİK TEN GÖRGÜLE MUHASEBE ARAŞTIRMALARI”** başlıklı kitap, muhasebe alanından hem teorik hem de görgül (ampirik) araştırmaları içermektedir. On iki bölümün yer aldığı kitap, on üç farklı üniversiteden on altı araştırmacının katkıları ile tamamlanmıştır. Kitapta yer alan tüm çalışmalar editoryal süreçten geçtikten sonra hakem değerlendirilmesine tabi tutulmuştur. Kitapta bulunan çalışmaların benzerlik oranları %20'nin altındadır. Kitabın muhasebe alanına ilgi duyan öğrenciler, araştırmacılar, akademisyenler ve diğer tüm paydaşlar için faydalı bir kaynak olacağı düşünülmektedir.


ORION AKADEMI

Ataç 2. Sokak 71/D

Kızılay/ANKARA

Tel: 0312 417 78 35

www.orionkitabevi.com.tr

Online Satış İçin
www.orionkitabevi.com.tr
www.hukukyayinlari.com.tr

