Muhasebede Güncel Konular

Editör: Prof. Dr. Zeki DOĞAN



ÖZGÜR YAYINLARI

Muhasebede Güncel Konular

Editör:
Prof. Dr. Zeki DOĞAN

ÖZGÜR YAYINLARI

Published by
Özgür Yayın-Dağıtım Co. Ltd.
Certificate Number: 45503

15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şehitkamil/Gaziantep
+90.850 260 09 97
+90.532 289 82 15
www.ozguryayınlari.com
info@ozguryayinlari.com

Muhasebede Güncel Konular

Editör: Prof. Dr. Zeki DOĞAN

Language: Turkish-English
Publication Date: 2026
Cover design by Mehmet Çakır
Cover design and image licensed under CC BY-NC 4.0
Print and digital versions typeset by Çizgi Medya Co. Ltd.

ISBN (PDF): 978-625-8813-32-6

DOI: https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357

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

Suggested citation:
Doğan, Z. (ed) (2026). *Muhasebede Güncel Konular.* Özgür Publications.
DOI: https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357. License: CC-BY-NC 4.0

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

ÖZGÜR YAYINLARI

Ön Söz

Bilgi üretiminin hız kazandığı, ekonomik ve teknolojik dönüşümlerin işletmeler üzerindeki etkisinin her geçen gün daha belirgin hâle geldiği günümüzde muhasebe; yalnızca finansal bilgiyi kaydeden ve raporlayan bir sistem olmanın ötesinde, karar alma süreçlerini yönlendiren, kurumsal şeffaflığı güçlendiren ve sürdürülebilir kalkınmayı destekleyen stratejik bir disiplin niteliği kazanmıştır. Dijitalleşme, uluslararası finansal raporlama standartları, sürdürülebilirlik, iklim değişikliği, yapay zekâ ve kurumsal yönetişim alanlarında yaşanan gelişmeler, muhasebe biliminin sürekli olarak yenilenmesini ve farklı bakış açılarıyla ele alınmasını zorunlu kılmaktadır.

Bu anlayıştan hareketle hazırlanan **"Muhasebede Güncel Konular"** isimli bu kitapta; meslek etiği ve etik sorunlar, yeni maliyetleme yaklaşımları, yatırım teşvikleri ve muhasebe uygulamaları, muhasebe kuramları, finansal raporlama standartları ve dipnot açıklamaları, karbon muhasebesi, muhasebe eğitimi ve mesleğin bölgesel dinamikleri, kurumsal sürdürülebilirlik ve güvence denetimi, muhasebe hatalarının uygulama örnekleri, yapay zekâ destekli denetim süreçleri, UFRS çerçevesinde muhasebe bilgi kalitesi ile maddi duran varlıkların yeniden değerlenmesinin vergisel ve finansal sonuçları gibi muhasebe biliminin güncel ve geleceğe yön veren temel çalışma alanları farklı bakış açılarıyla değerlendirilmektedir. Böylelikle bu kitap, yalnızca güncel gelişmeleri açıklamakla yetinmemekte; muhasebe mesleğinin değişen dinamiklerini, teknolojik dönüşümünü ve sürdürülebilirlik odaklı yeni yaklaşımını da bilimsel bir perspektifle okuyucuya sunmaktadır.

Farklı üniversitelerde görev yapan, kendi uzmanlık alanlarında değerli bilimsel çalışmalara imza atan akademisyenlerin katkılarıyla hazırlanan bu kitabın; akademisyenler, lisansüstü öğrenciler, muhasebe meslek mensupları, bağımsız denetçiler, muhasebe-finans yöneticileri ve uygulayıcılar için güncel gelişmeleri takip edebilecekleri, farklı bakış açıları kazanabilecekleri ve yeni araştırmalara zemin oluşturabilecek nitelikli bir başvuru kaynağı olacağına inanıyoruz.

Bu vesileyle, bilgi ve deneyimlerini büyük bir özveriyle bu kitaba aktaran tüm bölüm yazarlarına en içten teşekkürlerimizi sunuyor, çalışmanın hazırlanması sürecinde emeği geçen başta Özgür Yayınları yetkililerinden Dr. Öğretim Üyesi Kürşad Özkaynar olmak üzere tüm çalışanlarına şükranlarımızı ifade ediyoruz.

İçindekiler

Ön Söz iii

Bölüm 1

Muhasebede Yapılan Hataların İncelenmesi ve Vaka Çalışmaları 1
Abitter Özulucan

Bölüm 2

Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Finansal Tablo Dipnotları: Sorunlar, Tartışmalar ve Araştırma Alanları 41
Abdulkerim Daştan

Bölüm 3

Sınırda Karbon Düzenleme Mekanizması (SKDM) Ekseninde Karbon Muhasebesi 69
Eda Köse
İsmail Bekci

Bölüm 4

Yeni Sektörel Teşvik Sisteminin İşletmelere Sağladığı Avantajlar ve Teşviklerin TMS 20 ile MSUGT Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi 91
Ergin Temel
Abitter Özulucan

Bölüm 5

Normal Maliyetlemeye Göre Faaliyete Dayalı Maliyetleme Uygulaması 115
M. Yılmaz İçerli

Bölüm 6

Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişimi, Mevcut Durumu ve Etik Sorunlar 135
Hakan Seldüz

Bölüm 7

Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme: TMS 16 ve VUK Uygulamaları Açısından Vergisel ve Finansal Etkilerin Karşılaştırılması 185
Adalet Zozik

Bölüm 8

Pozitif Muhasebe Kuramına Genel Bir Bakış: Dünü, Bugünü ve Geleceği 205
Ersin Timur
Burhan Günay

Bölüm 9

Integrating Artificial Intelligence and Audit: An Assessment for the Future 225
Meryem Uslu

Bölüm 10

UFRS ve Muhasebe Bilgi Kalitesi Arasındaki İlişkiyi İnceleyen Çalışmaların Bibliyometrik Analizi 235
İpek Yaylalı

Bölüm 11

Türkiye'de Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Mesleğinin Bölgesel Dinamikleri: Çok Kriterli Karar Verme ve Kümeleme Analizi Temelli Bir Araştırma 265
Sevim Ağaç

Bölüm 12

Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Güvence Denetimi 293
Ayşe Gül Gök

Bölüm 1

Muhasebede Yapılan Hataların İncelenmesi ve Vaka Çalışmaları

Abitter Özulucan[1]

Özet

Küreselleşme, sanayileşme, teknoloji, kentleşme, iletişim, ulaşım ve yoğun rekabet koşulları makro ve mikro ölçekte ekonomik gelişmeleri beraberinde getirmiştir. Tüm bu gelişmeler, dünya ölçeğinde hem üretimi hem de tüketimi hızla artırmıştır. Yaşanan bu gelişmeler nedeniyle muhasebe biliminin ortaya koymuş olduğu ulusal/uluslararası nitelikte gerçeğe uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güncel nitelikli bilgiye olan ihtiyaç da artmıştır. Söz konusu bilgilerin kalitesini ve güvenilirliğini olumsuz etkileyen yanlış muhasebe uygulamalarından birisi de sehven yapılan muhasebe hatalarıdır. Bu hatalar her ne kadar kasten yapılmasa da sonuçta hatalı bilgi nedeniyle iç ve dış paydaşlar çoğu zaman olumsuz etkilenebilmekte ve hatalı kararlar alabilmektedirler.

İşletmelerde genellikle alt kademede çalışan personel tarafından; dikkatsizlik, bilgisizlik, tecrübesizlik , yorgunluk, iş yoğunluğu, ihmal, önemsememek, plansızlık, unutkanlık, bilinçsizlik, düzensizlik, baskı ve fırsat gibi nedenlerden dolayı yapılan ve genel olarak (hilede olduğu gibi) önemli sonuçlar doğurmayan muhasebe hataları, arz ettiği öneminden dolayı bu çalışmanın konusu olarak seçilmiştir. Bu nedenle öncelikle bağımlı ve bağımsız olarak çalışan çok sayıda meslek mensubu ile *"Birebir Görüşme Yöntemiyle"* iletişime geçilmiş, sonra da geniş kapsamda literatür taraması yapılarak özellikle hata yapılmasının nedenleri, önlenmesi ve örnek uygulamalar hususunda veri edinilmiştir. Tüm bu yapılan çalışmalar sonucunda hatanın yapılma nedenleri arasında; genellikle iş yoğunluğunun çok yüksek olması, ilgili mevzuatın sık sık değiştirilmesi, yeteri kadar anlaşılamaması, esnek olması, özellikle üniversitelerde verilen eğitimin uygulama yönünden yetersiz olması, tecrübeli ya da öğrenmeye açık işgücü tedarikinde yaşanan sorunlar, yapılan işin öneminin ve iş etiğinin yeteri kadar bilincinde olunmaması, kişisel gelişime yeterince önem verilmemesi ve özlük

1 Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, abitter42@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-4157-8218 https://orcid.org/0000-0002-4157-8218.

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357.c5455

haklarının yetersiz olması gibi unsurların öne çıktığı tespit edilmiştir. Bu sorunların çözümünde ise başta devlet olmak üzere, meslek odalarına, meslek mensuplarına, yöneticilere, ortaklara, mükelleflere, eğitim kurumlarına ve tüm kamuoyuna önemli görevler düştüğü kanaatine varılmıştır.

1. Giriş

Ticaret hacminin genişlemesi ile birlikte, parasal hareketlilik dolayısıyla hem muhasebeye hem de muhasebe aracılığıyla üretilen bilgiye olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Söz konusu bilginin kalitesini ve bu bilgilere dayanılarak alınacak kararları olumsuz etkileyen yanlış muhasebe uygulamalarından birisi de muhasebe hatalarıdır. İşletmelerde genellikle alt kademede çalışan personel tarafından yapılan hataların en önemli özelliği, kasten yapılmamasıdır ya da sehven yapılmasıdır. Fakat yapılma şekli ve nedeni ne olursa olsun, muhasebe hataları, yapılan hatanın türüne ve büyüklüğüne göre değişmekle birlikte; hatayı yapan kişiyi, işletmeyi, mükellefi, devleti ve sonuçta tüm kamuoyunu direkt ya da endirekt olarak olumsuz etkileyebilmektedir. Bunun nedeni, hatalı veriler esas alınarak düzenlenen mali tablolar ve buradaki verilere göre iç ve dış paydaşların alacakları kararlardır.

Hata, hilede olduğu gibi planlanarak, gizli, kasten ve herhangi bir maddi ya da manevi çıkar gözetilerek yapılmaz. Zaten bu nedenlerle yapılırsa, söz konusu yanlışlık, hile olarak nitelendirilmektedir. Hata genel olarak; dikkatsizlik, bilgisizlik, tecrübesizlik, yorgunluk, iş yoğunluğu, ihmal, önemsememek, plansızlık, unutkanlık, bilinçsizlik, düzensizlik, baskı ve fırsat gibi nedenlerden dolayı yapılan ve genel olarak (hilede olduğu gibi) önemli sonuçlar doğurmayan muhasebe uygulamalarıdır. Hata kim tarafından hangi amaçla yapılırsa yapılsın, herhangi bir kasıt ve beklenti olmaksızın muhasebe kuramına ilişkin ilkeler (Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartları, Muhasebenin Temel Kavramları, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) ve vergi mevzuatı (Vergi Usul Kanunu -VUK-, Katma Değer Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu gibi) başta olmak üzere diğer kanunların (Türk Ceza Kanunu, Türk Ticaret Kanunu gibi) ihlal edilmesi söz konusudur. Bu nedenle yapılan hatanın türüne göre, mevcut vergi mevzuatı dikkate alınarak kimi zaman cezanın olduğu da bir gerçektir. Fakat hata ile hilenin zaman zaman ayırt edilmesi çok zor olabilmektedir. Bu nedenle yapılan yanlışlığın kesin olarak ispatlanamaması durumunda, yapılan yanlış uygulama genel teamüle göre hata olarak nitelendirilmektedir. Bu bakış açısı hukuki yönden de geçerlidir. Aksi takdirde; meslek mensubuna olan güvenin azalması, mali tablolar aracılığı ile ortaya konan bilgilerin güvenilirliğinin sorgulanması gibi

nedenlerle ilgili kişilerin/kurumların bir takım hukuki, mali ve ahlaki sonuçlar ile karşı karşıya kalmaları söz konusu olabilmektedir.

Muhasebede yapılan hatalar, tüm paydaşlar açısından direkt ya da endirekt olarak önemli sonuçlar ortaya koyabilmektedir. Bu nedenle arz ettiği önemden dolayı, çalışma öncesinde sahada *"Birebir Görüşme Yöntemi"*yle elde edilen veriler başta olmak üzere, geniş çaplı literatür taraması yapılmıştır. Amaç; özellikle bağımlı ve bağımsız meslek mensuplarının bakış açıları dikkate alınarak hatanın yapılma nedenlerini, yapılma şekillerini, alınması gereken önlemleri, hukuki sonuçlarını, muhasebe uygulamalarını ve etkilerini ortaya koyabilmektir. Söz konusu bu amaçlara ulaşabilmek için çalışmanın Giriş bölümünden sonra ilk olarak; hatanın tanımı, özellikleri, sınıflandırılması, türleri, nedenleri, tespiti, önlenmesi, VUK açısından değerlendirilmesi ve sonuçları, paydaşlar açısından değerlendirilmesi ve muhasebede sık olarak yapılan hatalar ile ilgili Tekdüzen Hesap Planı (THP) esas alınarak kurgulanmış muhasebe uygulamalarına ve doğurabileceği olası sonuçlara ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Sonuç bölümünde ise özellikle muhasebede yapılan hataların önlenebilmesi için meslek mensuplarının görüşleri doğrultusunda reaktif ve proaktif çözüm önerilerine yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Fakat hatanın önlenebilmesi adına ilgili kişi/kişiler tarafından dikkate alınması gereken en önemli kriterler arasında; başta iş etiğinin benimsenmesi olmak üzere kişisel eğitim ve kişisel özsaygının çok önemli olduğu düşünülmektedir. Bunların yanı sıra; iş yoğunluğunun azaltılması, kanuni düzenlemelerin sadeleştirilmesi ve sık sık değiştirilmemesi de önemli unsurlar arasında yer almaktadır.

2. Muhasebede Yapılan Hatalar

Muhasebe bilgi sisteminin en önemli amacı; kaliteli, gerçeğe uygun, şeffaf, güvenilebilir, karşılaştırılabilir ve ispatlanabilir bilgi ortaya koyabilmektir. Söz konusu bilginin ve dolayısıyla mali tabloların kalitesini olumsuz etkileyen yanlış uygulamalardan bir tanesi de muhasebede yapılan hatalardır. Kimi zaman yapılan yanlış bir muhasebe uygulamasının hata ya da hile olduğunu ayırt etmek çok güçtür. Bu durumda eğer yapılan yanlış uygulama; kasıtlı yapılmadıysa, yapan kişinin herhangi bir maddi/manevi beklentisi yoksa, tespiti kolaysa, hatanın miktarı büyük değilse, sürekli ve sistematik yapılmıyorsa söz konusu yanlış uygulama, hata olarak kabul edilir.

2.1. Hatanın Tanımı

Mali tabloların güvenirliliğini zedeleyen dolayısıyla düzensiz uygulamaların nedenlerinden birisi olarak kabul edilen kimi zaman hesabın isminde, tutarında ve miktarında kimi zaman da vergi mükellefiyetinde, vergi konusunda, mükerrerliğinde, matrahında ve vergi döneminde yapılan hataları; farklı

kişi, kanun ve kurumların bakış açısıyla, aşağıdaki şekillerde ifade etmek mümkündür.

TDK'ye göre hata: *"Kişinin tasarrufunda olmayan, istemeden ya da koşullar gereği yaptığı yanlışlıklara denir."* Dolayısıyla hata isteyerek ya da bilerek yapılan bir yanlış uygulama değildir.

"Hata, diğer bir deyişle yanılma; irade ile beyan arasında istemeyerek meydana gelen bir uyumsuzluk halidir." . Örneğin bir meslek mensubunun vadesi henüz gelmemiş olan kredi kartından alacakları doğrudan Bankalar hesabında izlemesi, demirbaş olarak kaydetmesi gereken bir bilgisayarı dönem gideri olarak kaydetmesi, mali tabloların hazırlanması aşamasında rakamın yanlış yazılması, dönem ayırıcı hesaplara ilişkin sayısal değerlerin önemsenmeden dönem geliri ya da gideri kaydedilmesi gibi. Bu yanlış uygulamalarının hepsinin ortak nedeni kasıt olmadan yani bile isteye yapılmamasıdır.

Hata, mali tablo kalemlerinin ölçülmesi, kaydedilmesi, sunulması ve açıklanması sırasında plansızlık, unutkanlık, bilgisizlik, yorgunluk, ihmal, bilinçsizlik, düzensizlik ve dikkatsizlik gibi nedenlerle yapılan yanlışlıkları ifade eder (Erkan ve Demirel Arıcı, 2011: 35). Kasıt olmadan yapılan bu yanlışlıklar hem muhasebenin kuramsal yapısını oluşturan unsurlara hem vergi mevzuatına hem de işletme politikalarına aykırı olabilmektedir.

Hata, mali tablolarda kasıt olmadan yapılan yanlışlıklar olarak tanımlanabilir. Bu kapsamda, muhasebe bilgi üretiminde; değerleme, kayıt, raporlama ve açıklama konularında kasıt unsuru taşımadan yapılan yanlışlıklar, hata olarak değerlendirilmektedir (Özçelik vd., 2017: 199).

VUK'da (Md. 116) vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan yanlış uygulamalar nedeniyle haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi/tahsil edilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu hatalar, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak sınıflandırılabilir. Hesap hataları arasında; hesaplarda matrah ve miktar hatası bulunması ya da mükerrer vergi istenmesi gibi uygulamalar yer alırken, vergilendirme hataları arasında; mükellefin şahsında, mükellefiyette, verginin konusunda ve döneminde yapılmış hatalardan bahsedilmektedir .

"Hatalar, finansal tablo unsurlarının finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasıyla ilgili olarak ortaya çıkabilir. Finansal tablolar önemli hatalar içeriyorsa veya işletmenin finansal durumunun, finansal performansının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak için kasıtlı olarak yapılmış önemsiz hatalar içeriyorsa, söz konusu finansal tablolar TFRS'lerle uyumlu olmaz. Cari dönemde tespit edilen muhtemel hatalar, finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihten önce düzeltilir." (TMS 8, Md. 41). İlgili

maddeye göre TMS, geleneksel anlayıştan farklı olarak kasıtlı yapılmış fakat önemsiz uygulamaları da hata kapsamında değerlendirmiştir.

SPK'ya (Seri: XI, 25 No.lu Tebliğ, Md. 466) göre; Cari dönemde tespiti yapılan, geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin mali tabloların hazırlanması ve açıklanması sürecinde mevcut ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilginin mali tablolar dışında bırakılması veya diğer raporlama yanlışlıklarının yapılması *"hata"* olarak ifade edilmiştir.

"Amerikan Denetim Standartları, hataları; finansal tabloların hazırlanmasında, hesap kalemlerinde, muhasebeye ilişkin ilkelerin uygulanması ve olayların yorumlanışında ortaya çıkan matematiksel yanlışlar olarak tanımlamaktadır." (Demir ve Yıldız, 2022: 95).

"Statements on Auditing Standarts (SAS) hataları; mali tabloların oluşturulmasında, hesap kalemlerinde ve hesaplarda, muhasebe ilkelerinin yerine getirilmesinde ve olayların yorumlanmasında, yönetsel ve matematiksel yanlışlar olarak açıklamaktadır." (Gümüş ve Göğebakan, 2016: 19).

2.2. Hatanın Özellikleri

Muhasebede yapılan hataları çok farklı bakış açıları ile değerlendirmek mümkündür. Ancak bunlar içerisinde en önemlileri arasında *"kasıt ve herhangi bir menfaatin gözetilmemesi"* gelmektedir. Söz konusu bu özellikler Tablo 1'de geniş bir şekilde ele alınmıştır (Aydın ve Ala, 2018: 86; Uslu M.C. ve Özbay D., 2020: 31; Tayman ve Tekşen, 2019: 475; Karahan ve Çolak, 2019: 2302; Bayraklı vd., 2012: 25).

Tablo 1. Hatanın Özellikleri

	HATA
Yapan kişi açısından;	• Genellikle alt kademede çalışan personel tarafından yapılır. Ancak kimi zaman yöneticiler ve ortaklar da hatalı işleme neden olabilmektedir.
Kasıt unsuru açısından;	• Kasıtlı yapılmadığı ya da başka bir ifadeyle sehven yapıldığı kabul edilir. Örneğin, mali tablonun hazırlanması esnasında herhangi bir rakamsal değerin sayısal olarak yanlış yazılması gibi.
Vergi kaçırma ya da hiç ödememe açısından;	• Kesinlikle planlı olarak vergi kaçırma ya da hiç ödememe gibi bir amaç söz konusu değildir.
Yapılma nedenleri açısından;	• Dikkatsizlik, bilgisizlik, bilinçsizlik, tecrübesizlik, yorgunluk, ihmal, önemsememek, iş yoğunluğu, baskı, fırsat gibi nedenler. • Muhasebeye yön veren düzenlemelerin (kuramsal ve vergi mevzuatı açısından) yeterince anlaşılamaması, esnek olması.

Şeffaflık açısından;	• Gizlilik gibi bir kaygı yoktur. Çünkü kasıt unsuru olmadığı için yanlış uygulama (hata), yapan ilgili kişi tarafından da bilinmemektedir.
İşlem hacmi açısından;	• Hatanın işlem hacmi çok büyük ihtimalle küçüktür. Zaten miktar büyük ise yapılan yanlışlığın hile olma olasılığı üzerinde kesinlikle durulmalıdır.
Bilgi kalitesi açısından;	• Kasıtlı olarak yapılmayan yanlış uygulama, bilgi ve vergi muhasebesi açısından bilginin kalitesini, hatanın büyüklüğü ölçüsünde olumsuz etkileyebilmektedir.
Muhasebe uygulamalarına etkisi açısından;	• Hesap işleyişi, kayıt düzeni, vergi ve muhasebe ilkelerine aykırıdır. Fakat maddi ve manevi açıdan etkisi çoğu zaman önemsizdir.
Niyet ve amaç açısından;	• Muhasebede hata önceden belirlenmiş bir amaç doğrultusunda yapılmaz. Kötü niyetle yapıldığı da söylenemez.
Yapılan yanlışlığın vergiye etkisi açısından;	• Yapılan hata her zaman ödenecek vergi tutarını etkilemez. Örneğin; amortisman süresinin aynı olduğu varsayımı altında demirbaş olarak kaydedilmesi gereken bir duran varlığın, makine olarak kaydedilmesi gibi. Fakat kimi zaman yapılan hata, ödenecek vergi tutarını etkileyebilir.
Hata yapanın menfaati açısından;	• Hata yapanın kendi adına menfaati ve herhangi bir beklentisi yoktur.
Maruz kalınan zarar açısından;	• Hatanın büyüklüğüne göre; meslek mensubunun imajı olumsuz etkilenebilir, işini kaybedebilir, hatanın bedelini ödeyebilir, yetki sınırı getirilebilir, pasif görev verilebilir. • İşletme ödeme yükümlülüğü altına girebilir ya da manevi olarak yıpranabilir. • İşletmenin iç ve dış paydaşlarına az da olsa direkt/endirekt olarak zarar verilebilir.
Hukuki yaptırımlar açısından;	• *"Muhasebe hataları cezayı gerektiren bir sonuca yol açabilir. Ceza usulsüzlük cezasını gerektirebileceği gibi daha ağır yaptırımları da gerektirebilir."*[2] • VUK Md. 29'a göre matrah farkı ve vergi hukuku açısından ikmalen vergi tarhiyatı gerektirir. • Bir tercih olmadığı ve kasıt bulunmadığı için herhangi bir hukuki sonuç doğmayabilir.
Maddi ve manevi olarak etki alanı açısından;	• Etki alanı genellikle önemsiz olan bu tür yanlış uygulamalar mutlak surette yapan işletmeye rekabet avantajı ya da herhangi bir üstünlük sağlamaz. • Genellikle mali tablolara etkisi (rakamsal ya da bilgi kalitesi açısından) çok azdır.
Eylemin yapıldığı yer açısından;	• Daha çok muhasebe kayıtları üzerinde yapılmaktadır. Böylece ilgili defterler ve mali tablolar yapılan hataya paralel olarak yanlış düzenlenmiş olmaktadır.
İşletmelerin ölçek büyüklüğü açısından;	• Küçük ölçekli işletmelerde iş yoğunluğu daha az olduğu ve genellikle aile işletmesi oldukları için hata yapma olasılığı da azdır.

2 https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/recep-biyik/muhasebe-hatalari-vergi-hatalari.html (Erişim Tarihi 15.01.2026).

Önlenmesi ve ortaya çıkarılması açısından;	• Vergi takviminin daha rahat hale getirilmesi, • Mevzuatın sadeleştirilmesi, • Nitelikli meslek elemanlarının yetiştirilmesi, • Mümkünse tecrübeli personelin tercih edilmesi, • Meslek elemanlarının özlük haklarının iyileştirilmesi, • İş temposunun ve yoğunluğunun düşürülmesi, • Belli aralıklarla eğitim faaliyetlerinin düzenlenmesi, • Yapılan hata dikkate alınarak, gerektiğinde hata yapana müeyyide verilmesi, • Meslek mensubunun bireysel olarak mesleki eğitimine ve muhasebenin etik değerlerine daha fazla önem vermesi, • Meslek mensubunun belirli aralıklarla kendi yaptığı işi denetlemesi, • Düzenli olarak iç ve dış denetim yapılması, • Mutabakat işlemlerinin artırılması, • Kimi zaman hatanın tesadüfen tespit edilmesi.
Yapılan yanlışlıkta kesin bir yargıya varılamaması durumunda;	• Kesin bir kanaate ve yargıya varılamaması durumunda, (hile iddiasından kesinlikle kaçınılmalı) yapılan yanlışlık hata olarak değerlendirilmelidir. Bu yaklaşım hukuki açıdan da böyle değerlendirilmektedir.
Yapılan yanlışlığın tespitinin zorluk derecesi ve maliyeti açısından;	• Tespiti (hileye nispeten) daha kolaydır. • Maliyetinin (genellikle) yüksek olduğu söylenemez.
Yapılan hatalı işlemden ötürü işletmenin fayda-maliyet açısından değerlendirilmesi;	• Zaten fayda beklentisi yoktur. Fakat işletme kimi zaman fayda kimi zaman da bu tür işlemlerden ötürü zarar görebilmektedir.
Bilgisayar ile ilişkisi açısından;	• Bilgisayarlı muhasebe ile birlikte muhasebede yapılan hatalar azalmıştır.
Meslek mensuplarının tecrübesine göre hata yapmaları açısından;	• Meslek mensuplarının yaşları ilerledikçe yılların verdiği deneyimle hata yapma oranı azalış göstermektedir. • Mesleğe yeni başlayan meslek mensupları hata yapmaya daha açıktır
Yanlışlığın tespitinde denetim yapan kişinin tecrübe birikimi açısından;	• Hatanın tespitinde (hile kadar olmasa da) tecrübe önemlidir.
Etik açıdan değerlendirilmesi;	• Yapılan hata, yasalara ve muhasebenin kuramsal yapısına dolayısıyla muhasebe etiğine uygun değildir. Ancak kasıtlı olmadığı için tolere edilmesi mümkün olabilir.
Cinsiyete göre hata yapma açısından;	• Kişilerin cinsiyete göre hata yapma oranı, önemli sayılabilecek derecede farklılık göstermemektedir.
İşletmenin etkin ve verimli çalışmasına etkisi açısından;	• Kasıtlı yapılmadığı için ilgili işletmenin etkin ve verimliliğinin önemli derecede olumsuz etkileneceği söylenemez (Tabii ki hatanın büyüklüğü önemlidir.).

Muhasebe ve vergi uygulamalarının etkisi açısından;	• Vergi ve muhasebe uygulamalarının karmaşık süreçlere sahip olması, işletmelerde muhasebe hatası ile karşılaşma olasılığını artırmaktadır.
VUK açısından;	VUK'un; • 116. maddesinde vergi hataları, • 117. maddesinde hesap hataları, • 118. maddesinde vergilendirme hataları tanımlanmıştır.[3]
Manevi unsurun oluşması açısından;	• Manevi unsur, bu yanlışlığın kasten yapılmamasıdır.[4] Genellikle önemli sonuçlar ortaya çıkarmaz.
Birey ya da örgüt tarafından yapılması;	• Bireyseldir.
En çok yapılan türü;	• Dönem gider ve gelirlerinin sehven yanlış yazılması, nakil hataları ve hesap isimlerinin yanlış girilmesi.
Meslek mensubu ile mükellef arasındaki ilişki açısından;	• Kimi zaman gerekli belgeler zamanında gönderilmediği ve gerekli bilgiler zamanında verilmediği için hata yapılabilmektedir.
Yasaların değiştirilme sıklığı açısından;	• Yapılan değişiklikler muhasebede hata yapma olasılığını artırabilir. Nedenler arasında; örneğin değişimden haberdar olunmaması veya değişimin net olarak anlaşılamaması gibi.
Teknolojik gelişmelerin hatayı önlemesi açısından;	• Hatanın önlenmesinde teknolojinin önemli rolü vardır. Fakat kimi zaman teknoloji nedeniyle hata da yapılabilmektedir.
Vergi denetimi açısından;	• Vergi denetiminin yetersiz olması durumunda, meslek elemanının gerekli özeni göstermeme olasılığı yüksektir. Bu nedenle hata artar.
İşletmenin sürdürülebilirliğine etkisi açısından;	• Hata büyük olmadıkça, herhangi bir etkisi olmaz. Dolayısıyla işletmenin sürekliliğine de etkisi olması beklenemez.
İspatının kolay ya da zor olması açısından;	• Çoğu zaman kolaydır.
Yapan kişinin yaşı bakımından;	• Genellikle bilgisizlik ve tecrübesizlik gibi nedenlerle hata yapılmaktadır. Dolayısıyla genellikle hata yapanların ileri yaşta olduğu söylenemez.
Sıklıkla yaşandığı sektör açısından;	• Her sektörde hata yapılabilir. Hilede olduğu gibi belirli sektörlerde (örneğin, enerji ve telekomünikasyon) hatanın az ya da çok yapıldığı söylenemez.

3 https://www.alomaliye.com/2025/09/09/defter-ve-kayitlarda-hesap-ve-muhasebe-hileleri-yapma-sucu/(Erişim Tarihi: 20.01.2026).

4 https://www.alomaliye.com/2025/09/09/defter-ve-kayitlarda-hesap-ve-muhasebe-hileleri-yapma-sucu/(Erişim Tarihi: 20.01.2026).

2.3. Hataların Sınıflandırılması

Muhasebede yapılan hatalar farklı kaynaklarda ve farklı bakış açısı ile sınıflandırılmaktadır. Söz konusu bu hataları genel bir başlık altında ifade etmek gerekirse, aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (Uslu ve Özbay, 2020: 23 ve Bayraklı vd., 2012: 22). Bunlar;

- İçerik bakımından; nicel (miktar, tutar) veya nitel (nitelik, özellik) hatalar,
- Sonuçları bakımından; önemli veya önemsiz hatalar,
- Etkileri bakımından; bilançoya, gelir tablosuna ve her iki tabloya etkisi olan hatalar, şeklinde ifade edilebilir.

2.3.1. İçerik Bakımından Hatalar

Muhasebede içerik bakımından yapılan hataları, nitel muhasebe hataları ve nicel muhasebe hataları olarak sınıflandırmak mümkündür.

Nitel hatalar, miktarın (sayma, ölçme, tartma gibi) ve tutarın tespit edilemediği hatalardır. Bu tür hatalar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve mevzuata yani ilgili hukuk kurallarının tamamına uyulmaması sonucunda ortaya çıkar. Örneğin, satış faturasında seri ve sıra numarasının bulunmaması, kasa fişlerinde, mahsup fişinde ya da ambar fişinde eksik imzanın bulunması gibi. Usul hatası olarak da kabul edilen bu tür hatalar her ne kadar mali sonuçları etkilemese de nicel hata/hataların yapılmasını kolaylaştırır.

Nicel hatalar, hesap ya da mali tablolarda yer alan tutarların somut olarak ölçülebildiği hataları kapsar. Örneğin, 120 Alıcılar hesabının kalanını gerçek tutarından fazla göstermek ya da 320 Satıcılar hesabının kalanını gerçek tutarından az göstermek gibi. Bu hatalar bilançonun aktif ve pasif toplamlarını doğrudan etkiler.

2.3.2. Sonuçları Bakımından Hatalar

Bu tür hatalar muhasebede yapılan hatanın doğurduğu sonucun önemine göre, *"önemli muhasebe hataları"* ve *"önemsiz muhasebe hataları"* olarak sınıflandırılabilir.

Önemli muhasebe hataları, sayı ve tutar bakımından önemli olan bu nedenle de ciddi sonuçlar doğuran hatalardır. Örneğin, bankalara olan kredi borcu 5.000.000 TL iken, 50.000.000 TL olarak ya da tam tersi bankalara olan kredi borcu 50.000.000 TL iken, 5.000.000 TL olarak ifade etmek gibi. Her iki gösterim şeklinin de hem işletme açısından hem de işletmenin paydaşları açısından önem arz ettiği açıktır.

Önemsiz muhasebe hataları, mali tablolardaki verilere göre karar verecek iç paydaş, dış paydaş ve denetçilerin karar vermelerinde herhangi bir etki yaratmayan nitelikteki hataları kapsar. Örneğin, hastane işletmesinde kullanılmak üzere satın alınan bir cihazın 253 Tesis, Makine ve Cihazlar hesabı yerine 255 Demirbaşlar hesabında izlenmesi gibi. Eğer her iki varlığın faydalı ömrü örneğin 5 yıl ise bu hata, gerek aktif toplamda, gerek hesap grubu toplamında, gerekse ayrılacak amortisman tutarında herhangi bir farklılık yaratmaz. Ancak bilançoda 253 no.lu hesap olduğundan düşük, 255 no.lu hesap ise olduğundan yüksek gösterilmiş olmaktadır. İşletmede sadece bu hesapların toplam tutarlarına göre yapılacak yorumlarda/alınacak kararlarda, söz konusu hesap kalanlarının önem arz ettiği açıktır.

2.3.3. Temel Mali Tablolara Etkileri Bakımından Hatalar

Bu tür hataları kendi içerisinde; sadece bilançoyu etkileyen, sadece gelir tablosunu etkileyen ve her iki tabloya birden etkisi olan hatalar olmak üzere üç başlık altında toplamak mümkündür.

Yapılan hata sadece bilançoyu etkiliyorsa, bu hatayı *"bilançoyu etkileyen muhasebe hatası"* olarak nitelendirmek mümkündür. Örneğin, veresiye olarak satılan ticari mallar için 120 Alıcılar hesabı yerine 121 Alacak Senetleri hesabının borçlandırılması, çek keşide edilmesi durumunda 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabı yerine 102 Bankalar hesabının alacaklandırılması gibi. Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu hataların temel özelliği bilanço toplamına etkilerinin olmamasıdır. Ancak bu tür hatalar cari dönemde düzeltilmedikleri takdirde hem cari dönemi hem de gelecek dönemleri etkileyecekleri kesindir.

Kimi hatalar sadece gelir tablosunu etkiler. Bu hatalar *"gelir tablosunu etkileyen muhasebe hataları"* olarak nitelendirilir. Örneğin; duran varlık satış karının (THP'ye göre) 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesabı yerine 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabında izlenmesi, önceki döneme ait giderlerin 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları hesabı yerine 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabında izlenmesi gibi. Gelir tablosunu etkileyen sonuç ve maliyet hesapları yıl sonunda kapatıldıkları için yapılan hatalar sonraki dönem/dönemleri etkilemez. Fakat cari dönem için yapılacak yorumları etkileyeceği açıktır.

Bazen de yapılan hatalar hem bilançoyu hem de gelir tablosunu etkiler. Bu hatalar *"bilanço ve gelir tablosunu etkileyen muhasebe hataları"* olarak nitelendirilir. Örneğin; peşin tahsil edilen fakat gelecek ay ve yıllara ait gelirlerin (380 Gelecek Aylara Ait Gelirler/480 Gelecek yıllara Ait Gelirler) yanlış hesaplanması cari dönemin gelirini doğrudan etkilediği için gelir tablosu, cari döneme ait olmayan gelirler nedeniyle de bilanço etkilenmektedir. Alacak

ve borç senetleri için reeskontun yanlış hesaplanması durumunda 647 Reeskont Faiz Gelirleri ve 657 Reeskont Faiz Giderleri hesabı nedeniyle gelir tablosu etkilenecek, karşılığında ise 122 Alacak Senetleri Reeskontu ve 322 Borç Senetleri Reeskontu hesabı nedeniyle de bilanço etkilenecektir. Bu hataların etkisi cari ve gelecek dönemi de ilgilendirmektedir. Dolayısıyla yapılan bir hata sadece cari yılı değil, gelecek yıl/yılları da ilgilendirebilmektedir. Tabii ki bu durum bilanço ve gelir tablosunun yanlış düzenlenmesi ve alınacak kararların olumsuz etkilenmesi anlamına gelmektedir.

Özetle muhasebede yapılan hatalar;

- Kimi zaman nitel, kimi zaman nicel özellik taşıyabilir.
- Kimi zaman önemli sonuçlar doğurabilirken, kimi zaman doğurmayabilir.
- Kimi zaman mali tablolarda yer alan sonuçları ve dolayısıyla yapılacak yorumları ve alınacak kararları etkilerken, kimi zaman önemsenmeyecek derecede olumsuz etki yaratabilir.
- Kimi zaman işletme paydaş/paydaşlarının lehine, kimi zaman da aleyhine sonuçlar ortaya çıkabilir.
- Kimi zaman sadece bilançoyu, kimi zaman gelir tablosunu, kimi zaman da her ikisini etkileyebilir.
- Kimi zaman matematiksel, kimi zaman nakil, kimi zaman da hesap hataları (veya birlikte) yapılabilir.
- Kimi zaman işletmeyi/meslek mensubunu mali olarak zarara uğratır, kimi zaman da uğratmayabilir. Hatta kimi zaman mali olarak avantaj sağlayabilir.

2.4. Hatanın Türleri

İşletme faaliyetlerinin artması, mevzuatta yapılan sıkça değişiklikler, iş temposunun çok yoğun olması, dikkatsizlik, bilgisizlik ve önemsememe başta olmak üzere birçok nedenden ötürü muhasebede çok farklı türde hata yapılabilmektedir.

Fakat muhasebede sıklıkla yapılan hataları esas itibariyle beş başlık altında toplamak mümkündür (Yiğit, 2016: 109; Erol, 2008: 231; Alptekin, 2017: 5-8; Bayraklı vd., 2012: 25-36).

2.4.1. Matematik Hataları

Bu tür hatalar hesaplama yaparken dört işlemde yapılan hataları kapsar. Matematik hataları muhasebe dışında yapılan hatalar olarak da nitelendirilebilir.

Finansman giderlerinin, yeniden değerleme işleminin, karşılıkların, reeskont gelir ve giderlerinin, amortisman işlemlerinin, maaş bordrolarının, stopajın, KDV'ye ilişkin yapılan hesaplamaların ya da hesap bakiyelerinin yanlış hesaplanması bu tür hatalar arasında yer alır. Örneğin; Alıcılardan olan 5.000 TL tutarındaki alacağın 5.500 TL hesaplanması ya da satıcılara olan borç 60.000 TL iken 66.000 TL olarak hesaplanması gibi.

Matematik hataları direkt olarak defterlerde de yapılabilmektedir. Örneğin; yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, kasa defteri gibi defterlerde toplama, çıkarma, bölme ve çarpma işlemlerinde de hata yapılabilmektedir. Ancak günümüzde bilgisayar tarafından yapılan bu tür hesaplamalarda ve aktarma işlemlerinde verilerin yanlış girilmemesi koşuluyla hesaplama ve aktarma işlemlerinin yanlış yapılması mümkün değildir.

2.4.2. Kayıt Hataları

Kayıt hatalarını üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar; hesap hatası, rakamsal olarak yapılan hatalar ve borç/alacak kaydedilecek tarafın karıştırılması şeklinde ifade edilebilir.

Hesap ismi hatalarına; duran varlık (demirbaş) olarak alınan bir varlığın Ticari Mallar hesabında izlenmesi, yenileme amacıyla satılan binalara ait karın 549 Özel Fonlar (Yenileme Fonu) hesabı yerine 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesabında izlenmesi ya da gelecek ay ve yıllara ait gider hesaplarının yerine sehven dönem giderini temsil eden örneğin 770 Genel Yönetim Giderleri hesabının kullanılması, duran varlık satışlarından doğan senetli ve senetsiz alacakların 127 Diğer Ticari Alacaklar hesabı yerine 120 Alıcılar hesabında izlenmesi gibi örnekler vermek mümkündür. Hesap hataları genellikle muhasebenin kuramsal yapısını oluşturan düzenlemelerin ve vergi mevzuatının doğru olarak yorumlanamaması, önemsenmemesi, bilgisizlik ya da dikkatsizlik sonucu yapılır.

Kayıt hataları rakamların belge ve defterlere yanlış intikal ettirilmesinden de kaynaklanır. Sıfırın eksik ya da fazla konulması, işlem ile ilgisi olmayan rakamın sehven yanlış yazılması gibi. Örneğin; müşteriye kesilen fatura toplamı 1.907.000 TL olması gerekirken, rakamın 1.970.000 TL yazılması durumunda hem satışlar hem de tahsil etme şekline göre ilgili hesaplar (Kasa, Bankalar, Alınan Çekler, Alacak Senetleri, Alıcılar gibi) 63.000 TL şişirilmiş olmaktadır. Tabii ki bu sonuçlar mali tabloların güvenilirliğini de olumsuz etkileyecektir.

Kimi zaman da kayıt hataları hesapların borç ve alacak taraflarına sehven ters işlemin yapılmasıyla da ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; porföydeki bir çekin ciro edilmesi sonucunda 101 Alınan Çekler hesabının borçlandırılması, esas faaliyet konusu ile ilgili veresiye alacakların işletmenin hesabının bulunmadığı

bir banka aracılığı ile tahsil edilmesi durumunda 108 Diğer Hazır Değerler hesabının alacaklandırılması gibi.

2.4.3. Rakamsal Nakil Hatalar

Bu tür hatalar, işlemin doğru yapılmasına rağmen defterden-deftere, mizandan-deftere ya da defterden-mizana aktarma/devir işlemi aşamasında ortaya çıkar. Örneğin, yevmiye defterinde 10.000 TL olarak kayıtlanan rakamın büyük deftere sehven 1.000 TL olarak aktarılması ya da mizanda 5.000 TL olarak yer alan rakamın büyük deftere sehven 55.000 TL olarak aktarılması gibi. Bu tür hataların bilgisayarlı muhasebede (verinin doğru girilmesi koşuluyla) ortaya çıkması mümkün değildir

2.4.4. Unutma ve Mükerrer Kayıt Hataları

Muhasebede yapılan hatanın türleri arasında; işlemi kimi zaman sehven hiç yapmamak, kimi zaman da doğru rakamı sehven mükerrer kaydetmek yer almaktadır. Örneğin sehven olması koşuluyla; duran varlık (taşıt) satış kaydının unutulması, satış işleminin ikinci defa yapılması, müşterilerden yapılan tahsilatın unutulması, tahsilatın mükerrer yapılması, faiz gelir ve giderlerine ilişkin tahakkuk işleminin unutulması, veresiye olarak satılan ticari malların hem satış tarihinde hem de tahsil tarihinde kayıt altına alınması gibi.

2.4.5. Temel Mali Tablo Hataları

Temel mali tablo hataları *"Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Muhasebenin Temel Kavramları"*na sehven uyulmamasından kaynaklanır. Bu tür hatalara literatürde değerleme hataları da denilmektedir. Örneğin; hammadde stoklarının yüksek değerle değerlemeye tabi tutulması, maddi duran varlıkların maliyet değeri yerine rayiç bedel ile değerlemeye tabi tutulması, duran varlık mahiyetindeki demirbaşların 770 Genel Yönetim Giderleri hesabında izlenmesi, faydalı ömrü 5 yıl olan taşıtlar için normal amortisman yöntemine göre % 25 üzerinden amortisman hesaplanması, karşılıklı olarak alıcı ve satıcı konumunda olunması durumunda alacakların ve borçların karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesi, satılmayan malların satılmış gibi gösterilmesi, dönem ayırıcı hesapların yanlış kullanılması ya da hiç kullanılmaması, anormal firelerin normal fire olarak kaydedilmesi, hesap açıklamalarının net olmamasından kaynaklanan hesap hataları (örneğin, uygulamada ve literatürde 127 Diğer Ticari Alacaklar ile 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabının birbirinin yerine kullanılması) gibi.

Yukarıda da belirtildiği üzere, söz konusu temel mali tablolarda yapılan hatalar, genellikle değerleme hataları, hesaplama hataları, nakil hataları olmak üzere, mahsup hataları ve hesap açıklamalarının yetersiz olması nedeniyle

aynı işlem için farklı hesap kullanılmasından kaynaklanan hatalar şeklinde kategorize edilebilir.

2.5. Hatanın Yapılma Nedenleri

Muhasebe uygulamalarında (özellikle sahada meslek mensupları üzerine yapılan araştırmaya göre) yapılan hataların bir kısmı bireysel (meslek mensubu, mükellef, satıcılar ve alıcılar gibi) nedenlerle, bir kısmı işletmelerin kurumsallaşamamaları nedeniyle, bir kısmı teknolojik değişimin çok hızlı olması nedeniyle, bir kısmı da kamu otoritesinin aldığı ve/veya almadığı kararlar ve düzenlemelerden kaynaklanmaktadır.

Uygulamada karşılaşılan hataların en önemli nedenleri arasında, özetle aşağıdaki unsurları saymak mümkündür (Ömürbek ve Durgunböcü, 2018: 1263; Kıllı ve Kutlu, 2021: 1, 13; Şenel ve Yıldırım, 2022: 89; Gül ve Demir, 2022: 663; Karahan ve Çolak, 2019: 2302; Uslu ve Özbay, 2020: 21-23; Güneş, 2024: 39-47; Açıkgöz ve Biçer, 2021: 237; Doğan, Gülçin ve Nazlı, 2018: 72).

- Kalifiye personel sayısının yetersiz olması,
- Mevzuattaki sürekli değişiklikler, esnek ifadeler ve yeteri kadar anlaşılabilir olmaması,
- Meslek mensuplarının müşterilerine dönük kayırmacılık eğilimiyle hareket etmeleri ve istek ve beklentilerini karşılama duyarlılıkları,
- Aşırı hedef konulması (iş yükü) ve bu nedenle yapılan baskı,
- Muhasebe etik ilkelerinin bilinmemesi ya da önemsenmemesi,
- Yorgunluk, unutkanlık, ihmal, dikkatsizlik, düzensizlik ve plansız / programsız çalışma,
- Vergi affi ve bu konuda toplumsal algı,
- Vergi ve muhasebe uygulamalarının karmaşık süreçlere sahip olması,
- İşletmelerin organizasyonundan kaynaklanan nedenler (kurumsallaşamamadan kaynaklanan denetim eksikliği ve iç denetimin olmaması ya da yetersiz olması gibi.),
- Meslek mensuplarının çalışma koşullarını düzenleyen mevzuatın yetersizliği,
- Ucuz maliyetle eleman çalıştırma isteği,
- Bireysel ve toplumsal ahlaki değer yargılarının önemsenmemesi,

- Vergi mevzuatı, vergi baskısı ve vergiyi ön planda tutan anlayışın öne çıkması,
- Bilişim sisteminin yetersiz olması, tam olarak anlaşılamaması ya da çalışanların yeniliklere kapalı olması,
- Mükelleflerin kendilerinden istenen bilgi ve belgeleri zamanında vermemesi ya da hiç vermemesi,
- Dijital teknolojilerin sunmuş olduğu her türlü bilgiye kolay ulaşabilme olanağı,
- İşletmelerde muhasebe kültür yapısının hata yapmaya elverişli olması,
- Karı en kısa zamanda maksimize edebilme hırsı nedeniyle yapılan işin kalitesinin önemsenmemesi,
- İşletmeyi yoğun rekabet koşullarında sürdürülebilir kılma düşüncesi,
- Gelirdeki yükselmeyi destekleyebilecek nakdi kaynağın olmaması,
- Stajyer öğrencilerin uygulamadan kopuk olması, motivasyon ve adaptasyonda yaşadıkları sorunlar,
- Üniversite ve liselerde verilen eğitimin (genellikle) uygulamadan kopuk olması (Uygulamalı ders/derslerin yetersizliği ya da hiç olmaması, uygulamalı ders verebilecek personelin yetersiz olması, laboratuvar imkanlarının yetersiz olması ya da hiç olmaması gibi),
- Üst yöneticilerin; muhasebe ve finans konusunda bilgi seviyelerinin düşük olması ya da olmaması,
- Üst yöneticilerin tutum, davranış ve liderlik konusunda zayıf olması,
- İşletmeye özgü olarak oluşturulan hesap planında aynı nitelikte olmayan işlemler için birbirine benzer hesap adlarının kullanılması,
- THP'de yer alan hesaplara ilişkin açıklamaların kimi zaman net olmaması başka bir ifadeyle yoruma açık ifadelere yer verilmesi.

2.6. Hatanın Oluşum Kriterleri ve Tespit Şekilleri

Hatanın tespitinde bazı temel kriterlerin varlığı önem arz eder. Bunlar (Özçelik vd. 2017, 199; Yıldız ve Derya Baskan, 2014: 8);

- Yapılan yanlış bir işlemde gerçekten herhangi bir kasıt unsurunun olmaması,
- Önemli bir maddi çıkar unsurunun elde edilmemesi ya da herhangi bir çıkarın gözetilmemesi,

- Yaşanan düzensizliğin ilk defa ya da nadir yapılması,
- Genellikle belge üzerinde yapılması .

Yapılan yanlış uygulamanın yukarıda belirtilen kriterler esas alınarak tespiti durumunda, söz konusu yanlış uygulamanın *"hata"* olduğu kabul edilir.

Hataların tespit edilme şekilleri, aşağıdaki gibi özetlenebilir. Bunlar;

- Aylık mizanlardan yararlanılabilir.
- Kayıt kontrolünde tespit edilebilir.
- Müşteri/satıcı mutabakatında fark edilebilir.
- Tahsil ve/veya ödeme yapılma aşamasında fark edilebilir.
- İç denetimde tespit edilebilir.
- Bağımsız denetimde tespit edilebilir.
- Vergi Dairesinin ilgili elemanları tarafından tespit edilebilir.
- Kredi verecek kuruluşlar tarafından (mali tabloların incelenmesi aşamasında) tespit edilebilir.
- Tesadüfen farkına varılabilir.
- Diğer nedenler (ihbar gibi).

2.7. Hatanın Önlenmesi

Muhasebede yapılan hataların önlenebilmesi için alınması gereken önlemleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Akpınar ve Koyuncu, 2024: 15; (Demirci, 2024: 49; Özçelik vd., 207: 212; Tayman ve Tekşen, 2019: 475; Yurt ve Temelli, 2022: 147; Doğan ve Nazlı, 2015: 198, 209; Uslu ve Özbay, 2020: 23-32; Karabayır ve Cengiz, 2016: 612; Açıkgöz ve Biçer, 2021: 242; Yıldız ve Derya Baskan, 2014: 7, 8).

- Muhasebe programı ve teknoloji konusunda yeniliklerin yakından takip edilmesi,
- Meslek mensupları ile mükellefler arasında uzun yıllar süren ilişkiler, meslek mensubunu dostluk nedeniyle daha özensiz/dikkatsiz davranamaya itebilmektedir. Hatanın önlenebilmesi için bağımsız denetçiler için uygulanan zorunlu rotasyon benzeri bir uygulamanın yürürlüğe konulması,
- Adil, şeffaf, hesap verebilir ve sorumlu bir yönetim anlayışının benimsendiği kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesi,

- Kaliteli ve güvenli raporlama yapabilmek için etkin bir muhasebe sisteminin kurulması,
- Bağımsız denetim, vergi denetimi ve iç denetimle ilgili otoritelerin denetimlerini ve denetim faaliyetlerine ilişkin etkinliklerini artırmaları,
- İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin tam ve eksiksiz olması, doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmanın önündeki engellerin ortadan kaldırılması,
- İlgili meslek mensubunun işini üstlendiği mükellef sayısına sınır getirilmesi,
- Çok fazla ve çeşitli elektronik alet kullanma zorunluluğunun artması ve bu uygulamaların sürekli güncellenmesi, hata riskini artırdığı için meslek mensuplarının kullanmak zorunda oldukları Resmi kurumların internet sayfalarına ve ilgili uygulamalara belirli bir noktadan erişim sağlamaya yönelik gerekli düzenlemelerin yapılması ve bu uygulamaların ara yüzlerinin kullanıma uygun hale getirilmesi,
- Mükelleflerin muhasebe hataları konusunda farkındalıklarının artırılması yönünde düzenli aralıklarla eğitim faaliyetlerinin icra edilmesi,
- İşletmenin hesap planında aynı nitelikte olmayan işlemler için birbirine benzer hesap adlarının değiştirilmesi,
- Denetçinin; bilgi birikiminin, tecrübesinin ve becerisinin artırılması,
- Denetçinin; dikkatli, titiz, şüpheci ve sorgulayıcı olması ,
- Hataya neden olan fırsat ortamının sürekli olarak kontrol altında tutulması,
- Analitik inceleme yöntemlerinden belirli aralıklarla yararlanılması,
- Veri madenciliğinin kullanımı,
- Benford yasasından faydalanılması,
- Trend ve oran analizinden daha fazla yararlanılması,
- İşletme çalışanlarına ve yöneticilerine Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve üniversiteler işbirliği ile muhasebe yapılan hatalar konusunda düzenli aralıklarla eğitim verilmesi,
- Zaman zaman ani kontrollerin yapılması,
- Vergi yükünün ve bürokrasinin azaltılması,
- Yönetim anlayışında disiplin ve profesyonelce davranışın öne çıkarılması,

- Yöneticilerin teknolojik değişimlere açık olması ve teknolojik aletleri etkin olarak kullanabilmeleri,
- Dürüst, meslek etiği, ahlaki değerlere sahip, yeniliklere açık, bilgili ve tecrübeli personelin tercih edilmesi,
- Muhasebe hatalarının, vergi mevzuatı yönünden tam ve doğru bir şekilde tanımlanması, önlemlerin alınması, cezai yaptırımların adil ve caydırıcı bir şekilde ödün vermeksizin uygulanması,
- Bağımsız denetçilerin denetimi yapılan işletmelerde tarafsızlıklarını korumaları, denetimi yapılan işletme ile ticari ya da finansal açıdan etkileşimde bulunulmamaları, gerektiği zaman hata risklerine karşı bağımsız denetçilerin kendi aralarında müzakere yapmaları,
- Büyük ölçekli işletmelerin içinde sadece muhasebe hata/hileleri bulmak için *"Özel Hata/Hile İnceleme Birimi"*nin kurulması,
- Personelin izlenmesi ve çalışmalarının belli aralıklarla değerlendirilmesi,
- Randıman incelemelerinin artırılması.

Yukarıdaki uygulamaların hayata geçirilmesi durumunda, sadece hata değil işletmeleri ve tüm paydaşları çok daha fazla etkileyen hilelerin de azaltılması kesinlikle mümkün olacaktır.

2.8. Hatanın VUK Açısından Değerlendirilmesi ve Sonuçları

VUK, Türkiye'de vergi uygulamalarının usul ve esaslarını (vergi tarhı, tahakkuku, tahsili, tebliği, zaman aşımı, defter tutma yükümlülükleri, belge düzeni ve vergi cezaları gibi) belirleyen temel bir yasadır. Vergi işlemlerinin standart bir çerçevede yürütülmesini sağlayarak hem vergi idaresi hem de mükellefler için şeffaflık ve öngörülebilirlik sunmasının yanı sıra vergi adaletinin sağlanması ve mükelleflerin yükümlülüklerini doğru ve zamanında yerine getirmeleri açısından da önemlidir .

VUK'da muhasebede yapılan hatalar ile ilgili düzenlemeler/açıklamalar, aşağıdaki gibi özetlenebilir (Demir, 2022: 5; Demirci, 2024: 22).

- VUK'da vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla ya da eksik vergi talep edilmesi veya tahsil edilmesi olarak tanımlanmıştır.
- Muhasebe hataları cezayı gerektiren sonuçlar ortaya çıkartabilir. Bu sonuçlar arasında ya usulsüzlük cezası ya da daha ağır yaptırımlar olabilmektedir.

- Hatalar her ne kadar kasten yapılan yanlış uygulamalardan yani hilelerden farklı olarak kabul edilse de yasalarda muhasebede yapılacak hataların da mükellefe cezai sorumluluk doğurucu belirtilmiştir. Bu nedenle eğer yapılan hatalar vergi kaybına neden olursa, cezai sorumluluk doğmaktadır.
- Vergi kaybına neden olan muhasebe hataları, vergi matrahının ve vergi miktarının olması gerekenden az olması sonucunu doğuran hatalardır. Bu şekilde ortaya çıkan vergi kayıpları vergi ziyaı cezası ile cezalandırılmaktadır.
- Muhasebede yapılan hatalar genel olarak; hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak sınıflandırılmıştır. Hesap hataları, hesaplarda matrah ve miktar hatası bulunması ya da mükerrer vergi istenmesi şeklinde oluşmaktadır. Vergilendirme hataları ise mükellefin şahsında, mükellefiyette, verginin konusunda ve döneminde yapılmış hatalar şeklinde izah edilmiştir.
- Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin düzenlemeler VUK Md. 116 ve devamında yer alan bazı maddelerinde yer almaktadır. Ayrıca VUK'un 217. maddesinde muhasebe hatalarının düzeltilmesine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Örneğin yevmiye defterinde bir hata yapılmış ise bu hata muhasebe kurallarına göre düzeltilir.
- Vergi hatası ya Mali İdare tarafından ya da mükellefin başvurusuyla ortaya çıkartılabilir. İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları resen düzeltilir. Eğer düzeltme mükellefin aleyhine ise mükellefe dava açma hakkı tanınmıştır.
- Mükellefler, vergi hatalarının düzeltilmesini vergi dairesinden isteyebilirler. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talebi reddedilirse, ilgili işletmeye Bakanlığa başvurma hakkı tanınmıştır.

2.9. Hatanın Paydaşlar Açısından Değerlendirilmesi

Hatanın sonuçları; yapan kişi, işletme ve devlet açısından ayrı ayrı değerlendirilebilir.

- Yapan kişi (meslek mensubu) açısından;

- Hatayı yapan kişiden maddi açıdan hatanın telafisi istenebilir.
- Hatayı yapan kişinin yetkisi sınırlandırılabilir,
- Hatayı yapan kişiye daha pasif bir görev verilebilir.

- Hatayı yapan kişi işten uzaklaştırılabilir.
- Hatayı yapan kişinin hatayı sık sık tekrarlaması durumunda yeni bir istihdam sürecinde kendisi için negatif sonuçlar (imaj konusunda) ortaya çıkabilir.

- İşletme açısından;

- Hem yapılan iş hem de ortaya konulan bilgi açısından kalite kaybı yaşanabilir.
- Kredi notu düşürülebilir.
- Kayıt kontrolünde; zaman, emek, kırtasiye, elektrik gibi gider unsurları nedeniyle işletmenin dönem giderleri artar.
- Yapılan hatadan dolayı olması gerekenden fazla vergi ödeme riskiyle karşı karşıya kalınabilir.
- Yapılan hata tahakkuk eden vergi tutarını düşürürse, vergi cezası ile karşı karşıya kalınabilir.
- Yapılan hata (yapılan hatanın büyüklüğüne göre) işletmenin üçüncü kişiler nezdinde kredibilitesini kimi zaman olumlu, kimi zaman da olumsuz yönde etkileyebilir.
- Denetim aşamasında işletmenin sık sık hata yaptığının belirlenmesi durumunda imajı zedelenir.
- Mali tablolara (özellikle bilanço ve gelir tablosuna) olan güven sarsılır.
- Hata, kredi kuruluşları tarafından yapılan hesaplamada işletmenin kredi notunun yanlış hesaplanmasına neden olabilir. Bu da işletmenin güvenilirliğini/kredibilitesini olumsuz etkileyebilir.
- Müşterilerle işletme arasında güven krizi doğabilir. Bu nedenle müşteri kaybedilebilir.
- İşletmenin rakipleriyle rekabet etme gücü zayıflayabilir.
- İşletmenin paydaşlar nezdinde marka değerinin/imajının olumsuz etkilenmesi söz konusu olabilir.

- Devlet açısından;

- Yapılan hata kimi zaman devletin tahsil etmesi gerekenden daha az vergi toplamasına, kimi zaman da daha fazla vergi tahsilatı yapmasına da neden olabilir. Bu durum devletin asli görevlerinin yerine getirilmesinde kısa ve uzun vadede sorunlara neden olabilir.

- Fiiliyatta gerçekleşen bir verginin, hata nedeniyle tahakkuk ve tahsilinin yapılmaması durumunda, devletin borçlanarak kaynak sağlaması söz konusu olabilir. Bu durum devletin ek finansman giderlerine (faiz, kur farkı gibi) katlanmasına neden olur.
- İstatistiki veri ortaya koyma aşamasında sapmalar olabilir. Bu durum alınacak kararları olumsuz etkileyebilir.

3. Muhasebede Sık Olarak Yapılan Hatalar ve Muhasebe Uygulamaları

Bu bölümde muhasebede yapılan hatalar türlerine göre sınıflandırılarak örnek uygulamalara yer verilmiştir.

3.1. Nakil Hatalarına İlişkin Muhasebe Uygulamaları

Uygulamada bu türden sıkça yapılan hatalara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

Örnek 1: Aktarma hatası;

Örneğin, *"A"* İşletmesi, duran varlıkları arasındaki bilgisayarları yarısı veresiye kalan yarısı bono karşılığında olmak üzere % 10 KDV dahil 660.000 TL'ye satmış ve ilgili yevmiye kaydını yapmıştır. İleri bir tarihte alacağın tamamı işletmenin hesabının olmadığı banka (Ziraat Bankası) aracılığıyla tahsil edilmiştir.

Tahsilat ile ilgili yapılan yevmiye ve büyük defter kayıtları aşağıdaki gibidir.

1	108 DİĞER HAZIR DEĞERLER 108 02 Banka Havaleleri 108 02 001 Ziraat Bankası 127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR 127 01 Veresiye Alacaklar 127 02 Bono Karşılığı Alacaklar … no.lu fatura ile yapılan tahsilat nedeniyle	660.000	 660.000

Büyük defter kayıtları aşağıdaki gibidir.

B 108 Diğer Hazır Değerler A	B 127 Diğer Ticari Alacaklar A
660.000	660.000[5] 60.000

5 Duran varlık satıldığında, bu hesabın borç tarafından açıldığı unutulmamalıdır.

Büyük deftere sehven yapılan yanlış aktarma[6] nedeniyle işletmenin halen duran varlık satışlarından 600.000 TL (660.000 TL - 60.000 TL) alacağı gözükmektedir. Büyük defterde yapılan bu hatanın düzeltilebilmesi için 60.000 TL'nin üzeri okunacak şekilde tek çizgi ile çizilir ve uygun bir yere doğru rakam yani 660.000 TL yazılır.

Örnek 2: Aktarma hatası;

Örneğin, Ziraat Bankası'ndan 800.000 TL tutarında kısa vadeli kredi çekilmiş, kredinin tamamı işletmenin aynı bankadaki mevduat hesabına yatırılmıştır.

Yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

1	102 BANKALAR 102 01 Ziraat Bankası 300 BANKA KREDİLERİ 300 01 Ziraat Bankası … no.lu dekontla çekilen kredinin mevduat hesabına yatırılması nedeniyle	800.000	 800.000

Büyük defter kayıtları aşağıdaki gibidir.

B	**102 Bankalar**	**A**	**B**	**300 Banka Kredileri**	**A**
80.000					80.000

Büyük defter kayıtlarından da anlaşıldığı üzere hem mevduat tutarı hem de işletmenin bankalara olan borç tutarı yanlış aktarma nedeniyle düşük gösterilmiştir. Böyle bir yanlış uygulamanın verinin bilgisayara doğru olarak girilmesi koşuluyla, bilgisayarlı muhasebede yapılma olasılığı yoktur. Hatanın düzeltilebilmesi için aynı kaydın rakamı 720.000 TL olmak üzere, tekrar yapılması gerekmektedir.

3.2. Kayıt Hatalarına İlişkin Muhasebe Uygulamaları

Muhasebede kullanılan her hesapta hata yapma olasılığı vardır (Uygulamada daha çok rakamsal hatalar, hesap isimlerinin yanlış girilmesi ile ilgili hatalar ve nakil hataları yapılmaktadır.).

Bu bölümde uygulamada sıkça karşılaşılan kayıt hatalarına yer verilmiştir.

Örnek 1: Kayıt yapılan bir hesabın, borç ve alacak tarafının karıştırılması;

6 Bilgisayarlı muhasebede bu tür yanlışın yapılması mümkün değildir.

Örneğin, *"A"* İşletmesi'ne veresiye olarak 20.000 TL borçlu olan *"B"* İşletmesi, borcunu çek keşide ederek ödemiştir.

"A" İşletmesi'nin tahsilata ilişkin yapmış olduğu yanlış muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

1	120 ALICILAR 101 ALINAN ÇEKLER "B" İşletmesi'nden olan alacağın tahsili nedeniyle	20.000	 20.000

Bu tür hataların düzeltilebilmesi için öncelikle yanlış yapılan yevmiye kaydında borçlu ve alacaklı konumda bulunan hesaplar yer değiştirilir. Yani borçlu hesap alacaklandırılır, alacaklı hesap ise borçlandırılır. Sonra da hesap bakiyesinin iki katı tutar, hesapların karşısına yazılır. Böylece sonuçta düzeltme işlemi yapılmış olur.

Düzeltmeye ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

2	101 ALINAN ÇEKLER 120 ALICILAR *"B"* İşletmesi'nden olan alacağın tahsili ile ilgili yapılan yanlış kaydın düzeltilmesi nedeniyle	40.000	 40.000

Örnek 2: Yanlış hesaba kayıt yapılması;

Örneğin, *"A"* Ticaret İşletmesi 1 adeti 1.000 TL'den 50 adet masayı çek ciro ederek satın almıştır. Masalardan 1 adeti işletme faaliyetlerinde kullanılırken, kalan 49 adeti ticari mal niteliğindedir. KDV oranı % 10 ve hariçtir.

Yapılan yanlış muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

1	153 TİCARİ MALLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 101 ALINAN ÇEKLER … no.lu fatura ile satın alınan ticari mallar nedeniyle	50.000 5.000	 55.000

İşletme 1 no.lu yevmiye maddesinde satın aldığı masaların tamamını dönen varlık olarak 153 Ticari Mallar hesabına kaydetmiştir. Gerçeğe uygun kayıt için 1 adet masanın 255 Demirbaşlar hesabında izlenmesi gerekmektedir. Çünkü masalardan 1 adeti duran varlık, 49 adeti ise dönen varlık mahiyetinde satın alınmıştır.

Düzeltmeye ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

2	255 DEMİRBAŞLAR 153 TİCARİ MALLAR Demirbaş olarak kullanılmak üzere satın alınan masa ile ilgili yapılan yanlış kaydın düzeltilmesi nedeniyle	1.000	 1.000

2 no.lu yevmiye kaydında 153 no.lu hesaptan 255 no.lu hesaba aktarma yapılmış ve böylece düzeltme işlemi tamamlanmıştır. Özellikle amortisman giderleri ve dolayısıyla vergi matrahı açısından düzeltme işleminin yapılması önemlidir.

Örnek 3: Bono karşılığında satılan ticari malların bedeli tahsil edildiğinde, tahsil edilen tutarın tekrar yeni bir satış yapılmış gibi kaydedilmesi;

Örneğin, *"A"* İşletmesi'nin portföyünde mal satışı karşılığında aldığı bir bono vardır. Bononun nominal değeri 500.000 TL'dir. Borçlu *"B"* İşletmesi ileri bir tarihte işletmenin hesabının olmadığı bir banka aracılığı ile ödeme yaptığını *"A"* İşletmesi'ne bildirmiştir.

"A" İşletmesi'nin tahsilat ile ilgili yaptığı yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

1	108 DİĞER HAZIR DEĞERLER 108 03 Banka Havaleleri 600 YURTİÇİ SATIŞLAR … no.lu fatura ile satışı yapılan ticari mallar nedeniyle	500.000	 500.000

Yukarıdaki yevmiye kaydında işletme 121 Alacak Senetleri hesabını alacaklandırması gerekirken, 600 no.lu hesabı alacaklandırmıştır. Eğer bu yanlışlık sehven yapıldıysa hata söz konusudur. Bu yanlışlık ile birlikte yapılan 500.000 TL'lik satış tutarı, birincisi satış tarihinde, ikincisi ise tahsil tarihinde olmak üzere iki defa hasılat kaydedildiği için işletmenin satış hasılatı (ciro) şişirilmiş olmaktadır. Hatanın düzeltilebilmesi için 600 no.lu hesabın borçlandırılması, karşılığında ise 121 no.lu hesabın alacaklandırılması gerekmektedir.

Örnek 4: Kısa vadeli varlıkların, sehven uzun vadeli varlık olarak gösterilmesi;

Örneğin, *"A"* İşletmesi 1 adeti 5.000 TL'den 100 adet TV'yi dönem içinde satmak amacıyla satın almıştır. Toplam bedel işletmenin mevduat hesabından EFT yapmak suretiyle ödenmiştir. KDV oranı % 10 ve hariçtir.

Yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

1	293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR 293 01 Ticari Mallar 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR … no.lu fatura ile satın alınan ticari mallar nedeniyle	500.000 50.000	 550.000

Yukarıda yapılan yanlış kayıtlama nedeniyle işletmenin dönen ve duran varlık yapısı, bilançoda gerçek dışı ifade edilmiş olacaktır. Bunun nedeni, 153 Ticari Mallar hesabı borçlandırılması gerekirken, 293 no.lu hesabın

borçlandırılmasıdır. Bu durum dönen ve duran varlıklar ile ilgili yapılacak mali analizler açısından farklı yorumların yapılmasına yol açacaktır.

Örnek 5: Satılan malların maliyetine eklenmesi gereken gider unsurlarının dönem gideri olarak kaydedilmesi;

Örneğin, *"A"* İşletmesi'nin satın aldığı ticari malların fatura bedeli % 10 KDV dahil 660.000 TL'dir. Ödeme çek keşide edilerek gerçekleştirilmiştir. Ayrıca ticari malların nakliyesi ve hamaliye ücreti olarak peşin ödenen tutar 40.000 TL'dir.

Yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

1	153 TİCARİ MALLAR	600.000	
	760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	40.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	60.000	
	100 KASA		40.000
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		660.000
	… no.lu fatura ile satın alınan ticari mallar nedeniyle		

Bu örnekte maliyete eklenmesi gereken ilgili giderlerin 153 no.lu hesap yerine 760 no.lu hesapta izlenmesi yanlıştır. Böyle bir uygulama bilançoda stokların değerinin daha düşük gösterilmesi, dönem giderlerinin gelir tablosunda daha yüksek gösterilmesi anlamına gelmektedir. Bu uygulamalar işletmenin faaliyet sonucunu (dönem kar/zararını) her ne kadar değiştirmese de yapılacak mali analizler açısından önem arz etmektedir.

Örnek 6: Hesapların borç ve alacak tarafına karşılıklı olarak yanlış kaydın yapılması;

Örneğin, *"A"* İşletmesi *"X"* Bankası'ndan 3 ay vadeli 450.000 TL kredi çekmiştir. Vadesi geldiğinde kredi borcu ödenmiştir.

Ödemeye ilişkin sehven yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir[7].

1	100 KASA	450.000	
	300 BANKA KREDİLERİ		
	… no.lu dekont ile ödenen kredi nedeniyle		450.000

Sehven yapılan bu yevmiye kaydı ile işletme hem nakit değerlerini hem de kısa vadeli mali borçlarını artırmıştır. Burada işletme nakit değerlerini sehven yüksek göstermek suretiyle likiditesini iyileştirmiş olmaktadır. Mali analiz açısından içinde bulunulan sektör dikkate alınarak nakde ilişkin hesaplanacak oran fazla olmadığı sürece, bu durum işletme lehinedir. Ancak kısa vadeli borçların fazla ifade edilmesi, işletmenin aleyhinedir. Yanlış kaydın

7 Bu örnekte faiz giderleri göz ardı edilmiştir.

düzeltilebilmesi için mevcut yevmiye kaydının tersinin yapılması ve tutarların da iki katının (900.000 TL) alınması gerekmektedir.

Örnek 7: İşletmenin kendi ihtiyacı için inşa ettiği bir binaya ait giderlerin yanlış bir hesapta izlenmesi;

Örneğin, *"A"* İşletmesi depo amacıyla kullanmak üzere, depo binası inşa etmeye karar vermiştir. Binaya ilişkin yapılan harcama toplamı % 10 KDV dahil 2.200.000 TL'dir. Ödeme, işletmenin mevduat hesabından yapılmıştır.

Sehven yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

1	170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR Duran varlık mahiyetindeki bina inşaatı ile ilgili yapılan harcama nedeniyle	2.000.000 200.000	 2.200.000

Yukarıda yapılan hata, hesap adında yapılan hata olarak kabul edilir. Çünkü gerçekte 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenmesi gereken tutar, 170 no.lu hesapta izlenmiştir. 170 no.lu hesap, yıllara yaygın olarak yapılan inşaat işi için kullanılmaktadır. Oysa bu örnekte böyle bir durum söz konusu değildir.

Örnek 8: Personele verilen ücret avansının sehven/bilgisizlik sonucu personelden alacak olarak izlenmesi;

Örneğin, *"A"* İşletmesi'nde muhasebe müdürü olarak çalışan personel Bay *"B"* ihtiyacı olduğu gerekçesiyle 200.000 TL tutarında avans talep etmiş, kendisinin bu talebi işletmenin banka hesabından EFT yapılmak suretiyle yerine getirilmiştir.

Sehven yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

1	135 PERSONELDEN ALACAKLAR 135 03 Ücret Avansları 102 BANKALAR Personel Bay "B"ye maaşından kesilmek üzere avans ödemesi yapılması	200.000	 200.000

196 Personel Avansları hesabı yerine 135 no.lu hesabın kullanılması, muhasebe hatasıdır. Çünkü 196 ve 135 no.lu hesapların niteliği ve kullanılabilme koşulları birbirinden farklıdır. Bu türden yapılacak bir hata analiz açısından önem taşır. Aksi takdirde aktif toplam bazında herhangi bir değişikliğe neden olmaz.

Örnek 9: Spekülatif amaçla satın alınan hisse senetlerinin mali duran varlıklar hesap grubunda izlenmesi;

Örneğin, *"A"* İşletmesi kasada bulunan nakdi, kısa süreli olarak değerlendirebilmek için spekülatif amaçla *"Z"* Anonim Şirketi'nin 800.000 TL değerindeki hisse senetlerini satın almıştır.

Sehven yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

1	240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER 100 KASA Spekülatif amaçla satın alınan hisse senetleri nedeniyle	800.000	 800.000

1 no.lu yevmiye kaydı ile birlikte 110 Hisse Senetleri hesabında izlenmesi gereken tutar, sehven ya da bilgisizlik sonucunda mali duran varlıklar içinde yer alan 240 no.lu hesaba kaydedilmiştir. Bu işlem hatalıdır. Bu uygulama işletmenin dönen ve duran varlıkları ile ilgili yapılacak mali analizler açısından önemlidir.

3.3. Unutma ya da Mükerrer Kayıt Yapılması

Örnek 1: Kayıt yapılmaması ya da mükerrer kayıt yapılması;

Örneğin, *"A"* Ticaret İşletmesi, 1 adeti 1.000 TL'den 80 adet masayı üç ay vadeli bono karşılığında satmış ve sehven herhangi bir kayıt yapmamıştır. Satılan malların toplam maliyeti 15.000 TL'dir. KDV oranı % 10 ve hariçtir.

Bu örnekte işletme sehven yaptığı yanlış nedeniyle hasılatını ve maliyetini kayda almamıştır. Dolayısıyla vergi matrahı 65.000 TL (80.000 TL - 15.000 TL) işletme lehine azalmıştır. Sonuçta söz konusu matrah kaybı nedeniyle devletin gelir vergisi ve KDV kaybı da söz konusudur.

Mükerrer kayıt yapılması durumunda ise iki defa yapılan hasılat kaydı aşağıdaki gibidir.

1	121 ALACAK SENETLERİ 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV … no.lu fatura ile satılan ticari mallar nedeniyle	88.000	 80.000 8.000

Yukarıda yapılan yevmiye kaydının bir defa yapılması yeterli iken, işletme sehven aynı kaydı tekrar yapmıştır. Bu uygulama senetli alacakları, işletmenin borcunu ifade eden KDV'yi ve satış hasılatını gerçekte olmadığı halde artırmıştır. Bu durum işletmenin vergi yükümlülüklerinin artması anlamına gelmektedir.

Örnek 2: Satış iadelerine ilişkin sehven herhangi bir kayıt yapılmaması;

Örneğin, "A" Ticaret İşletmesi 1 adeti 2.000 TL'den 1.000 adet lastik satmış ve bedelini nakit olarak tahsil etmiştir. Fakat alıcı işletme söz konusu malları, proforma faturada belirtilen mallarla aynı ebatta olmadığı gerekçesiyle iade etmiş, ödenen bedel kendisine yine nakit olarak iade edilmiştir. Satılan malların toplam kayıtlı/maliyet bedeli 1.200.000 TL'dir. KDV oranı ise % 10 ve hariçtir.

Yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

1	610 SATIŞTAN İADELER 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA … no.lu fatura ile satılan ticari mallara ilişkin satış kaydının iptali nedeniyle	2.000.000 200.000	 2.200.000
2	153 TİCARİ MALLAR 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ … no.lu fatura ile satılan ticari mallara ilişkin maliyet kaydının iptali	1.200.000	 1.200.000

İade kaydının sehven yapılmaması, muhasebe hatasıdır. Satışa ve maliyete ilişkin iptal kayıtlarının yapılmaması, işletmenin satış hasılatının yüksek gösterilmesi, peşin satış yapılması durumunda likidite gücünün şişirilmesi, stok devir hızının yüksek hesaplanması ve ayrıca KDV yükümlülüklerinin artması anlamına gelmektedir. Genel olarak değerlendirildiğinde unutulan bu yevmiye kaydı işletmenin lehine sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

3.4. Matematiksel Hatalara İlişkin Muhasebe Uygulamaları

Örnek 1: Rakam hatası;

Örneğin, *"A"* İşletmesi 25.000 TL + % 10 KDV'ye veresiye olarak demirbaş (masa) satın almıştır. Fakat yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

1	255 DEMİRBAŞLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR 329 01 Veresiye Borçlar … no.lu fatura ile demirbaş niteliğinde masa satın alınması nedeniyle	20.000 2.000	 22.000

1 no.lu yevmiye kaydında demirbaşın alış fiyatı, KDV tutarı ve dolayısıyla borç tutarı yanlış (eksik) girilmiştir. Bu hata, söz konusu kaynak ve varlık hesapları ile ilgili yapılacak mali analizler açısından önemlidir. Ayrıca dönem amortisman giderleri ve faaliyet sonucunun doğru hesaplanması açısından da

önem arz etmektedir. Hatanın düzeltilebilmesi için aynı kaydın eksik tutarlar göz önüne alınarak tekrar yapılması gerekmektedir.

Örnek 2: Hesap hatası,

Örneğin, satıcılara olan veresiye borç karşılığında çek keşide edilerek ödeme yapılmasına rağmen, çek ciro edildiği zannedilerek işlem yapılmıştır. Borç tutarı 50.000 TL'dir.

1	320 SATICILAR 101 ALINAN ÇEKLER Satıcılara olan veresiye borcun ödenmesi nedeniyle	50.000	 50.000

103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabı yerine sehven 101 no.lu hesabın alacaklandırılması hatadır. Böyle bir hata sonucunda, ödeme anlamında işletmenin borcunun olmadığı gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Oysa gerçekte bu doğru değildir. Yapılan bu hata bilançoda sadece 101 ve 103 no.lu hesapları değil 102 Bankalar hesabını da (50.000 TL) etkilemektedir. Tüm bunlar işletme hakkında yapılacak analizler açısından önem arz etmektedir.

Örnek 3: Nakil hatası;

Örneğin, *"A"* İşletmesi müşterilerden Bay *"F"*den olan veresiye alacak, işletmenin hesabının bulunduğu banka aracılığı ile tahsil edilmesine rağmen, tahsilat Bay *"B"*den yapılmış gibi kaydedilmiştir. Tahsil edilen tutar 1.907.000 TL'dir.

Yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

1	102 BANKALAR 120 ALICILAR 120 02 Bay *"B"* Müşterilerden Bay *"B"*den olan alacağın tahsil edilmesi nedeniyle	1.907.000	 1.907.000

1 no.lu yevmiye kaydında, Bay *"F"*den olan veresiye alacak, yanlışlıkla Bay *"B"*den tahsil edilmiş gibi gösterilmiştir. Oysa bu işlemin Bay *"B"* ile herhangi bir ilişkisi yoktur. Yani bu durumda işletmenin kayıtlarına göre Bay *"F"*nin borcu halen devam etmektedir. Bu nedenle 120 no.lu hesap altında Bay *"B"* yardımcı hesabının borçlandırılması, Bay *"F"* yardımcı hesabının ise alacaklandırılması suretiyle düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir.

Örnek 4: Gelir tablosunda yapılan matematiksel hata;

Örneğin, *"A"* İşletmesi'nin büyük defter kayıtlarına göre, yurtiçi satışlar toplamı (brüt) gerçekte 700.000 TL iken, 770.000 TL olarak gösterilmiştir. Satılan ticari malların maliyeti 450.000 TL, satış indirimleri ise 140.000 TL'dir.

İlgili döneme ilişkin düzenlenen gelir tablosu aşağıdaki gibidir (TL).

GELİR TABLOSU

BRÜT SATIŞLAR…… 770.000

Yurtiçi Satışlar…… 770.000

SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) ……..(140.000)

NET SATIŞLAR ……630.000

SATIŞLARIN MALİYETİ (-)…….. (450.000)

Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-) (450.000)

BRÜT SATIŞ KARI…….. 180.000

Burada sehven yapılan yanlışlık, brüt satışların 700.000 TL yerine 770.000 olarak kaydedilmesidir. Tabii ki sehven yapılan bu yanlışlık sadece brüt satışları değil, net satışları, brüt satış karını ve dönem karını da etkileyecektir. Şöyle ki net satışlar 770.000 TL - 700.000 TL = 70.000 TL artırılmıştır. Bu verilere göre yapılacak bir analiz (brüt satış tutarı yüksek hesaplandığı için) ve karın yüksek hesaplanması işletmenin lehinedir. Ancak dönem karının fazla gösterilmesi, işletmenin daha fazla vergi ödemesi anlamına da gelmektedir. Bu durum işletme sermayesinin yapılan hata nedeniyle devlete vergi olarak transferi anlamına gelmektedir. Karın sehven yüksek hesaplanması ortakların temettü beklentisini de artıracaktır. Kar yüksek olduğunda, potansiyel ortakların işletmeye ortak olma arzuları da artacaktır. Bu da işletme sermayesinin güçlenme olasılığını ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca işletmenin sermaye şirketi olması durumunda, ayıracağı yedek akçe tutarı da fazla hesaplanacaktır. Bu durum işletmenin gelecekte karşılaşacağı riskleri bertaraf etme açısından olumlu sonuçlar ortaya çıkaracaktır[8].

Örnek 5: Sehven toplam tutarın yanlış kayıtlanması;

Örneğin, *"A"* İşletmesi'nde tahakkuk eden kısa vadeli finansman giderleri (faiz) toplamı 4.000.000 TL olarak hesaplanmıştır. Ancak bu gider tutarı sehven 40.000.000 TL olarak kayda alınmıştır.

Yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

1	780 FİNANSMAN GİDERLERİ 381 GİDER TAHAKKUKLARI Tahakkuk eden faiz giderleri nedeniyle	40.000.000	 40.000.000

8 Bu hatanın tam tersinin de yapılması da mümkündür. Yani ilgili gelir tablosu kalemlerine ilişkin tutarlar düşük de gösterilebilir. Bu durumda tam tersi sonuçların elde edileceği açıktır.

Yukarıdaki yevmiye kaydının sehven yapılması, muhasebe hatası olarak kabul edilir. Fakat bu tür hataların tespit edilmesi durumunda, vergi ziyaına neden olacağı için cezası vardır. Ayrıca tutarı yüksek ve sürekli yapılan bu türden yanlış uygulamalar, hata yerine daha çok hile şüphesi ile değerlendirilebilmektedir.

Bu hata, mali analizler açısından karlılık oranının düşük olması, finansman giderlerinin de yüksek olması gibi bir sonuç ortaya çıkartmaktadır. Örneğin finansman giderlerinin yüksek olması, ilgili işletmenin daha çok yabancı kaynaklarla işini idame ettirdiği ya da yüksek oranla borçlandığı şeklinde yorumlanabilecektir. Tabii ki bu sonuç, başta kredi kuruluşları ve satıcılar olmak üzere tüm paydaşlar açısından üzerinde titizlikle durulması gereken bir konudur.

3.5. Bilanço Hataları

Bilanço hataları; değerleme hataları ve hesap birleştirme hataları olarak iki başlık altında izlenebilir (Demir ve Yıldız, 2022: 104).

Örnek 1: Değerleme hatası;

Örneğin, *"A"* Hastane İşletmesi'nde duran varlıklar içerisinde yer alan cihazların kayıtlı bedeli 6 Kasım 2025 tarihi itibariyle 500.000 TL'dir. Fakat işletme dönem sonunda söz konusu cihazları bilgisizlik nedeniyle rayiç bedel ile değerlemeye tabi tutmuş, rayiç bedeli 1.200.000 TL olarak hesaplamış ve bu tutar üzerinden de amortisman ayırmıştır. Cihazların faydalı ömrü 5 yıl, uygulanan amortisman yöntemi *"Azalan Bakiyeler Yöntemi"*dir.

Bu durumda işletmenin düzenleyeceği amortisman tablosu aşağıdaki gibidir.

Yıllar	Maliyet	Oran (%)	Y.A.T.[9]
2025	1.200.000	40	480.000
2026	720.000	40	288.000
2027	432.000	40	172.800
2028	259.200	40	103.680
2029	155.520	100	155.520

İşletmenin 31.12.2025 tarihi itibariyle yapacağı yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

9 Yıllık Amortisman Tutarı.

1	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740 01 Amortisman Giderleri 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Hizmet üretiminde kullanılan cihazlar için ayrılan amortisman nedeniyle	480.000	 480.000

Yukarıdaki tabloda işletme 2025 yılında 480.000 TL amortisman gideri hesaplamış ve kayıtlamıştır. Halbuki işletmenin cari yıl için amortisman giderleri gerçekte (500.000 TL x 0,20) 200.000 TL'dir. Rayiç bedel ile değerleme yapılması ile maliyet değeri ile değerleme yapılması arasında toplamda (480.000 TL - 200.000 TL) 280.000 TL tutarında amortisman gideri fazla hesaplanmış olmaktadır. Bu durum cari yılda amortisman giderlerinin yüksek olması nedeniyle işletmenin lehinedir. Çünkü cari yılda vergi matrahı ve ödenecek vergi tutarı azaltılmıştır. Burada yapılan bu yanlış işlemin bilgisizlikten kaynaklandığı kabul edilirse, bu bir muhasebe hatasıdır. Ancak bu tür yanlışlar genellikle kasten yapılır. Dolayısıyla bu yanlış işlemin kasten yapılması durumunda, yapılan yanlış uygulamanın hile olduğu kabul edilir.[10]

Bilançoyu doğrudan etkileyen bir diğer hata türü hesapların karşılıklı mahsup edilmesi ya da başka bir ifadeyle birleştirilmesi suretiyle yapılan hatalardır.

Örnek 2: Birleştirme hatası;

Örneğin, *"A"* İşletmesi *"B"* İşletmesi'nden hammadde, *"B"* İşletmesi ise *"A"* İşletmesi'nden mamul satın almaktadır. Yapılan ticaret karşılıklı olarak veresiyedir. *"A"* İşletmesi'nin senetsiz alacakları 350.000 TL iken, senetsiz borçları 500.000 TL'dir. *"A"* İşletmesi bu türden ticari faaliyetlerini, sadece 320 Satıcılar hesabı üzerinde izlemektedir.

Bu durumda (*"A"* İşletmesi'nde) ilgili hesapların büyük defter görünümleri aşağıdaki gibidir.

B	**120 Alıcılar**	**A**	**B**	**320 Satıcılar**	**A**
			350.000		500.000

Büyük defter kayıtları incelendiğinde 120 no.lu hesapta herhangi bir hesap hareketi yok iken, 320 no.lu hesapta iki hesap hareketinin olduğu görülmektedir. Bu şekilde yapılan uygulama hesap birleştirme hatasıdır. Bilgisizlik nedeniyle yapılan böyle bir mahsuplaştırma hatası, *"A"* İşletmesi açısından sonucu (yani

10 İşletme cari yılda elde ettiği haksız avantajı ilerleyen yıllarda iade edecektir. Çünkü ilerleyen yıllarda amortisman matrahı ve dolayısıyla gider tutarı, gerçeğe uygun hesaplama ile kıyaslandığında daha az olacaktır. Sonuçta 5 yılın bitiminde her durumda 1.200.000 TL giderleştirilecektir. Fakat bu uygulama cari yıl için işletmeye otofinansman sağlamaktadır. Tabii ki bu durum, işletmenin lehine, vergi ziyaına uğrayan devletin aleyhinedir.

150.000 TL borç tutarını) değiştirmeyecektir. Fakat yapılacak mali analiz açısından ve muhasebe tekniği açısından bu uygulamanın doğru olmadığı kesindir.

Sonuç

Mali tabloların güvenirliliğini olumsuz etkileyen kimi zaman hesabın isminde, tutarında ve miktarında kimi zaman da vergi mükellefiyetinde, vergi konusunda, mükerrerliğinde, matrahında ve vergi döneminde yapılan ve genellikle (hilede olduğu gibi) çok önemli mali ve hukuki sonuçlar doğurmayan muhasebe uygulamaları, *"hata"* olarak kabul edilmektedir. Hata kesinlikle istem dışı yani kasıt olmadan ve herhangi bir menfaat gözetilmeden sehven yapılır Yapılma nedenleri arasında; dikkatsizlik, bilgisizlik, tecrübesizlik, yorgunluk, iş yoğunluğu, ihmal, önemsememek, plansızlık, unutkanlık, bilinçsizlik, düzensizlik, baskı ve fırsat gibi unsurları belirtmek mümkündür. Fakat yapılan hata kim ve hangi nedenle yapılırsa yapılsın söz konusu bu yanlışlıklar hem muhasebenin kuramsal yapısını oluşturan unsurlara hem vergi mevzuatına hem de işletme politikalarına aykırı olabilmektedir. Bu nedenle de kimi zaman ilgili işletmeler ve meslek mensupları vergi ziyaı nedeniyle ceza ile karşı karşıya kalabilmektedirler.

Genellikle işletmede alt kademede çalışan ve yeteri kadar tecrübesi, bilgisi olmayan personel tarafından yapılan hatalar; ilgili kişiyi, işletmeyi, mükellefi, devleti ve kamuoyunu direkt ya da endirekt olarak etkileyebilmektedir. Çünkü sehven yapılan hata nedeniyle mali tabloların ve dolayısıyla tüm paydaşların bir şekilde etkilendikleri ya da etkilenme olasılıklarının olduğu kesindir. Örneğin; devletin vergi kaybı, mükellefin fazla ya da eksik vergi ödemesi, meslek mensubundan hatanın bedelinin tahsil edilmesi, personelin işine son verilmesi ve her şeyden önce meslek mensubuna ve mali tablolara duyulan güvenin azalması gibi. Tabii ki bu tür sonuçlarla karşı karşıya kalınmaması için öncelikle hatanın neden yapıldığının tespiti önemlidir. Sahada *"Birebir Görüşme Yöntemi"*yle elde edilen veriler ışığında yapılan tespitler arasında; hatanın genellikle iş yoğunluğunun çok yüksek olması, kanuni düzenlemelerin sık sık değiştirilmesi ve yeteri kadar anlaşılamaması ya da esnek olması, özellikle üniversitelerde verilen eğitimin uygulama yönünden yetersiz ve teori ve uygulama arasında önemli farklılıkların olması, tecrübeli ya da öğrenmeye açık işgücü tedarikinde yaşanan sorunlar, yapılan işin öneminin ve iş etiğinin yeteri kadar bilincinde olunmaması, kişisel gelişime yeterince önem verilmemesi ve yeniliklerin takip edilmemesi/edilememesi gibi unsurlar yer almaktadır. Bu nedenle yapılan hatanın her durumda kesinlikle bir nedeni ya da tümüyle herhangi bir paydaşa bağlı olduğunu söylemek mümkün değildir.

Hatanın önlenebilmesi için paydaşlara düşen görevler aşağıdaki gibi özetlenebilir. Bunlar;

Devlete düşen görevler;

- Toplumda vergi ve muhasebe okur yazarlığının geliştirilebilmesi için eğitimin tüm kademelerinde müfredata konu ile ilgili derslerin konulmasının sağlanması,
- Vergi mevzuatı başta olmak üzere diğer kanunların güncellenmesi, kolay anlaşılabilir (sadeleştirilmesi) olmasının sağlanması ve esnek ifadelerin kaldırılması,
- Muhasebe standartlarında yer alan ifadelerin sadeleştirilmesi,
- Meslek mensubunun iş yoğunluğunun ve dolayısıyla yapılan hataların azaltılabilmesi için vergi takviminin daha rahat hale getirilmesi,
- Bilgi güvenliği ve olası risklerin tespiti aşamasında yapay zekadan çok daha fazla yararlanılması,
- İç ve dış denetim faaliyetlerinin artırılması yönünde bağlayıcı düzenlemelerin hayata geçirilmesi,
- Vergi denetim eleman sayısının artırılması,
- Meslek elemanlarının özellikle muhasebe, vergi, denetim, hukuk gibi konularda belirli aralıklarla (özellikle üniversiteler ve ilgili Odaların işbirliği ile) eğitime tabi tutulması,
- Kimi meslek mensuplarının (özellikle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin) iş yoğunluğu çok fazla olabilmektedir. Bu konuda yasal kısıtların getirilmesi ve stajyer çalıştırma zorunluluğunun hassasiyetle takip edilmesi,
- Meslek liselerinde ve üniversitelerin ilgili bölümlerinde uygulama-teori bütünlüğü içinde derslerin verilmesinin sağlanması,
- Meslek mensuplarının özlük haklarının iyileştirilmesi suretiyle mesleğe olan ilginin ve motivasyonun artırılması.

İşletme ortaklarına ve yöneticilere düşen görevler;

- Muhasebe, finansman ve vergi konusunda bilinç düzeylerini geliştirmeleri,
- Kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesi, her bir personele ilişkin sorumlulukların tanımlanması, hesap verilebilirlik anlayışının ve ortamının oluşturulması,
- İç denetim ve iç kontrol birimlerinin oluşturulması,

- İş yükü ve fırsat konusunda ölçülü davranılması,
- Meslek etiğini önemseyen, gelişime açık, disiplinli meslek elemanlarının tercih edilmesi,
- Personelin özlük haklarının yaşam koşulları göz önüne alınarak iyileştirilmesi,
- Teknolojik ve beşeri yatırımlara gerekli önemin verilmesi,
- Gerekli olduğu durumlarda müeyyide ve mükafat mekanizmasının çalıştırılması.

Bağımlı ve bağımsız olarak çalışan meslek mensuplarına düşen görevler;

- Her koşulda meslek etiğine (gizlilik, tarafsızlık, özen, dürüstlük ve mesleki yeterlilik gibi.) yakışır şekilde davranılması,
- Gelişime ve değişime açık olunması ve sürekli olarak kendini yenilemeye özen gösterilmesi,
- Hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerine bağlı kalınması,
- Yapılan iş mahiyeti itibariyle tüm toplumu ilgilendirdiği için bunun bilincinde olunması,
- Çok fazla iş yükü ile karşı karşıya kalınmaması, (örneğin gerekli olması durumunda çalışan personel sayısının artırılması, mükellef sayısının azaltılması, tecrübeli elemanın tercih edilmesi gibi.),
- Meslek odalarından özellikle vergi, muhasebe uygulamaları, hile, hata ve vergi mevzuatının ilgili konularında güncel gelişmelere ilişkin konferans, panel, sempozyum, seminer gibi eğitim talebinde bulunulması ve tüm bu konularda eğitime katılmaları.

Mükelleflere düşen görevler;

- Hukuk, vergi, muhasebe ve finansman konusunda asgari düzeyde de olsa okur yazar ve bilinç sahibi olmaları,
- Meslek mensuplarından çok fazla talepte bulunmamaları,
- Belgeleri zamanında meslek mensuplarına teslim etmeleri,
- Ödemelerini zamanında yapmaları.

İnsanın ve iş yoğunluğunun çok olduğu her yerde hata da vardır. Ancak söz konusu yanlışlıkların minimize edilebilmesi için yukarıda belirtilen paydaşlara çok önemli görevler düşmektedir. Söz konusu hataların minimize edilmesinde tüm paydaşların reaktif (hata şüphesi ortaya çıktığında yapılan uygulamalar) ve özellikle proaktif (hata için muhtemel fırsat ve tehditler oluşmadan önce yapılan

uygulamalar) yaklaşımları benimsemeleri önem arz etmektedir. Fakat burada tüm paydaşlar açısından en önemli olan unsurlar arasında; meslek etiğinin, kişisel eğitimin ve ahlaki değerlerin ön planda tutulması, tarafların haksız/bilinçsiz/hukuksuz yere birbirinden talepte bulunmamaları, iş yoğunluğunun azaltılması, kanuni düzenlemelerin sadeleştirilmesi ve sık sık değiştirilmemesi gibi unsurların hayata geçirilmesi durumunda muhasebede yapılan hataların minimize edilebileceği düşünülmektedir. Aksi takdirde söz konusu değerler önemsenmezse, hataların azaltılması ve hataya bağlı doğru kararların alınması çoğu zaman mümkün olmayacaktır.

Kaynakça

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1992). *Resmi Gazete*, Sayı: 21447.

Açıkgöz, O. ve Biçer, E. B., (2021). "A Research to Determine the Respontibility of Financial Service Employees in The Prevention of Errors and Cheats in Accounting". *Cumhuriyet University Journal of Economics and Administrative Sciences*, 22(2), ss. 225-249.

Akpınar, A. ve Koyuncu, C., (2024). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebede Hata ve Hile Algısı: Konya İli Örneği", *Tarsus Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, ss. 1-18.

Alptekin, M., (2017). *İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Kurumsal Kaynak Planlaması Sisteminin Kullanımı*, Gazi Kitabevi, Ankara.

American Institute of Certified Public Accountants. (2026). *Statements on Auditing Standards (SASs): Currently effective*. AICPA & CIMA. https://www.aicpa-cima.com/resources/download/aicpa-statements-on-auditing-standards-currently-effective (Erişim Tarihi: 20.02.2026).

Aydın, H. ve Ala, T., (2018). "İşletmelerde Yapılan Çek Hileleri: Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi", *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (ERZSOSDE)* XI-I: ss. 85-96.

Bayraklı, H.H., Erkan, M. ve Elitaş, C., (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Yayınevi, Bursa.

Bıyık, R. (2025, 20 Ağustos). *Muhasebe hataları / vergi hataları*. PwC Türkiye. https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/recep-biyik/muhasebe-hatalari-vergi-hatalari.html (Erişim Tarihi: 15.02.2026).

Çakmakcı, A. (2025, 9 Eylül). *Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapma suçu*. Alomaliye. https://www.alomaliye.com/2025/09/09/defter-ve-kayitlarda-hesap-ve-muhasebe-hileleri-yapma-sucu/ (Erişim Tarihi: 20.01.2026).

Demir, B. K., (2022). Türkiye'de 2005-2020 Yılları Arasında Hile Denetimi Alanında Yayınlanan Lisansüstü Tezlere Yönelik İçerik Analizi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Uluslararası İşletmecilik Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Demir, C. ve Yıldız, A., (2022). "Muhasebe Hata ve Hileleri ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleği", *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (1), ss. 91-141.

Demirci, N., (2024). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Kurumsal Yönetim İlkelerinin Etkisi ve Örnek Bir Uygulama, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Rize.

Doğan, B. (t.y.). *Borçlar hukukunda hata (yanılma)*. Baran Doğan Hukuk Bürosu.

Doğan, Z. ve Nazlı, E. (Ekim 2015). "Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma", *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt-Sayı: 8(4) ss.195-212.

Doğan, Z., Gülçin, K. ve Nazlı, E., (2018). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Yapmaya Eğilim Düzeylerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt-Sayı: 11(4), ss. 64-83.

Erkan, M. ve Demirel Arıcı, N., (2011). "Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, ss. 29-43.

Erol, M., (2008). "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, C.13, S.1, ss.229-237.

Gül, M. ve Demir, Ö., (2022). "Muhasebe Hata ve Hilelerinde Farkındalık Araştırması Elazığ İli Örneği", *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 32, 2, ss. 663-673.

Gümüş ve Göğebakan, (2016). "Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma", *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi,* Yıl: 1, Sayı: 3, ss. 12-27

Güneş, M., (2024). Hata ve Hilelerin Finansal Tahminlere Etkisi, 3. Bölüm, ozgur.pub597.c2512

https://barandogan.av.tr/blog/borclar-hukuku/hata-yanilma-nedir-tbk.html (Erişim Tarihi: 21.02.2026).

https://www.kanitymm.com.tr/wp-content/uploads/2020/02/2009-03-yaklasim-muhasebe-hilesi-uzerine.pdf(Erişim Tarihi:13.03.2026).

https://www.resmigazete.gov.tr (Erişim Tarihi: 25.02.2026).

JVC. (t.y.). *Muhasebede hata ve hileler*. FrmTR. https://www.frmtr.com/ekonomi-iktisat-isletme- istatistik/732679-muhasebede-hata-ve-hileler.html (Erişim Tarihi: 12.01.2026).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2017). *TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*. Resmî Gazete, Sayı 30275.https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_8_2017.pdf (Erişim Tarihi: 27.01.2026).

Karabayır, M. E. ve Cengiz, S., (2016). "Muhasebe Hileleri Yoluyla Yapılan Yolsuzluklarda Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Araştırılması: Kuzeydoğu Anadolu Bölgesi Uygulaması" KAÜİİBFD 7(14), ss. 597-625.

Karahan, M., ve Çolak, M., (2019). "Muhasebe Uygulamalarındaki Hata ve Hilelerin Tespiti: Üretim İşletmelerine Yönelik Araştırma", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11(3), ss. 2290-2305.

Kıllı, M. ve Kutlu, H., (2021). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri Hakkında Algı ve Tutumlarının İncelenmesi: Osmaniye İlinde Bir Araştırma", *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, ss. 1-16

Ömürbek, V., ve Durgunböcü, Ö., (2018). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri ile İlgili Algılarının İncelenmesi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.23, S.4, ss. 1251-1265.

Özçelik, H., Karataş Aracı, Ö., N. ve Keskin, S., (2017/4). "Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:29, ss.197-214.

Papel. (2025, 13 Ocak). *VUK (Vergi Usul Kanunu) nedir? VUK Tebliğ 507 ve 509 hakkında bilmen gerekenler*. Papel Blog. https://papel.com.tr/blog/vuk-vergi-usul-kanunu-nedir-vuk-teblig-507-ve-509-hakkinda-bilmen-gerekenler (Erişim Tarihi: 03.04.2026).

Public Company Accounting Oversight Board. (t.y.). *AU Section 150: Generally accepted auditing standards*. PCAOB. https://pcaobus.org/oversight/standards/archived-standards/pre-reorganized-auditing-standards-interpretations/details/AU150 (Erişim Tarihi: 18.04.2026).

Sermaye Piyasası Kurulu. (2003). *Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ* (Seri: XI, No: 25). Resmi Gazete, Sayı 25290. https://www.verginet.net/dokumanlar/Muh_Std/spk/SeriXI_No25.pdf (Erişim Tarihi: 26.03.2026).

Şeker, S. (2009). "Muhasebe Hilesi Üzerine". *Yaklaşım Dergisi*, (196), 105-110.

Şenel, S.A. ve Yıldırım, H., (Eylül 2022). "Muhasebe Hilelerinin Küresel Maliyeti ve Önlenmesine Yönelik Proaktif Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe" Cilt: 26. Sayı:1, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, ss. 83-109.

Tayman, M. ve Tekşen, Ö., (2019). "Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hata ve Hileler: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.24, S.3, ss. 455-477.

Türk Dil Kurumu. (t.y.). *Güncel Türkçe Sözlük*. https://sozluk.gov.tr (Erişim Tarihi: 25.02.2026).

Türk Dil Kurumu. (t.y.). *Hata*. Güncel Türkçe Sözlük. https://sozluk.gov.tr (Erişim Tarihi: 27.01.2026).

Uslu M.C. ve Özbay D. (2020). "Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış: Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma". *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 63, ss. 21-32.

Vergi Usul Kanunu (1961). *Resmî Gazete*, Sayı: 10703. https://www.mevzuat.gov.tr (Erişim Tarihi: 25.02.2026).

Yıldız, E. ve Derya Baskan, T., (2014). "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ss. 1-18.

Yiğit, S., (2016). "Muhasebe Hata ve Hilelerinde Uygulanması Gereken Yaptırımlar", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 201, ss. 107-117.

Yurt, R., ve Temelli, F. (2022). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebede Hata ve Hile Algısı: Ağrı İli Örneği." *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi* 2 (2), ss. 135-150.

Bölüm 2

Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Finansal Tablo Dipnotları: Sorunlar, Tartışmalar ve Araştırma Alanları

Abdulkerim Daştan[1]

Özet

Finansal tablo dipnotları, finansal raporlama sisteminde temel finansal tabloları açıklayan, tamamlayan ve kullanıcıların finansal bilgileri daha doğru yorumlamasına katkı sağlayan önemli bilgi alanlarından biridir. Bununla birlikte, finansal raporlama alanında yaşanan gelişmeler ışığında, özellikle gereksiz açıklama yükü, basmakalıp ifadeler, önemlilik ilkesinin etkin uygulanamaması, okunabilirlik ve anlaşılabilirlik sorunları ile kullanıcı ihtiyaçlarından kopuk açıklamalar, dipnotların karar yararlılığı açısından yeniden tartışılmasına neden olmaktadır. Bu kapsamda, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB) tarafından geliştirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards- IFRS)'den uyarlanarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) kapsamında yayımlanan TFRS 18: Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardı, finansal raporlamada daha etkili iletişim, daha iyi yapılandırılmış açıklamalar ve daha karşılaştırılabilir finansal bilgi sunumu hedefleri doğrultusunda önemli bir dönüşüm sürecini temsil etmektedir. Bu çalışma, söz konusu dönüşüm kapsamında, finansal tablo dipnotlarını muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde kavramsal ve eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirmek amacıyla ele alınmıştır. Çalışmada literatür incelemesi, standart metinleri ile güncel düzenleyici yaklaşımlar birlikte ele alınarak dipnot açıklamalarına ilişkin temel sorun, tartışma ve araştırma alanları tartışılmıştır. Çalışma sonucunda dipnotlara ilişkin temel tartışma ve araştırma alanlarının yalnızca standartlara uyum ekseninde değil; boilerplate (basmakalıp) açıklamalar yerine işletmeye özgülük, okunabilirlik ve anlaşılabilirlik, dijitalleşme ve sürdürülebilirlik odaklı yeni açıklama alanları ile denetim kalitesi ve mesleki yargı gibi başlıklar çerçevesinde şekillendiği değerlendirilmiştir.

1 Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, akdastan@ktu.edu.tr, https://orcid.org/0000-0002-8244-1648

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357.c5456

1. Giriş

Muhasebe, işletmelerdeki ekonomik olay ve işlemlere ait bilgileri, belirli ilke ve kurallar çerçevesinde tanımlayan, ölçümleyen, kaydeden, sınıflandıran, raporlayan ve analiz-yorum eşliğinde ilgililerle paylaşan bir bilgi sistemi olarak belirtilebilir. Bu bağlamda muhasebe, yalnızca teknik bir kayıt düzeni olarak fonksiyon icra etmenin ötesinde; işletmelerin ekonomik gerçekliğini başta yatırımcılar, kreditörler ve düzenleyici kurumlar olmak üzere tüm paydaşlar açısından görünür kılan kurumsal bir bilgi üretim ve iletişim mekanizması niteliğindedir. Bu işlevsel yapı doğrultusunda Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, genel amaçlı finansal raporlamanın temel amacını; mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve diğer kredi veren taraflar için karar almada faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak şeklinde açıklamaktadır (Md. 1.2). Bu nedenle muhasebe bilgisinin değeri, yalnızca üretilmiş olmasında değil; ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun sunulmuş, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir nitelikte olmasında ortaya çıkmaktadır (Sultanoğlu, 2020). Çünkü finansal bilginin zayıf, eksik ya da yönlendirici biçimde sunulması, bilgi kullanıcılarının işletme finansal durum ve performansı hakkındaki değerlendirmelerini de doğrudan etkileyebilmektedir (Atay vd., 2022).

Bu çerçevede muhasebe bilgisinin niteliği, salt teknik doğruluktan öte; tarafsız, açık ve açıklayıcı bir biçimde sunulmasına bağlı olarak, şeffaflığa, hesap verebilirliğe ve sosyal sorumluluk anlayışına hizmet edebilmelidir. Nitekim, faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri ihtiyaca uygunluk *(önemlilik unsurunu da dikkate alacak şekilde)* ve gerçeğe uygun sunum; destekleyici özellikleri ise karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik olarak sıralanmaktadır (Kavramsal Çerçeve, Md. 2.4).

Öte yandan muhasebe ve finansal raporlama standartlarının ilke bazlı yapısı, uygulayıcılara mesleki yargı alanı açmakta; bu durum bir yandan işletmenin ekonomik özünü daha uygun biçimde yansıtabilme imkânı sağlarken, diğer yandan mesleki özen ve etik sorumluluk zayıfladığında finansal bilgi kalitesi ve karşılaştırılabilirlik açısından yeni riskler doğurabilmektedir (Schipper, 2003; Atay vd., 2022). Bu nedenle finansal raporlama sürecinde önemli olan yalnızca bilginin varlığı değil, bu bilginin hangi açıklıkta, hangi dürüstlük düzeyinde ve hangi iletişim kalitesinde sunulduğudur. Finansal raporlamaya ilişkin güncel tartışmalar, finansal tabloların ve bunlara eşlik eden açıklamaların yalnızca teknik raporlama unsurları değil, aynı zamanda işletmeler ile yatırımcılar ve diğer paydaşlar arasında işleyen bir iletişim aracı olduğunu da göstermektedir (Sultanoğlu, 2020). Bu iletişim, günümüzde yalnızca temel finansal tablolar ve klasik raporlama kanallarıyla sınırlı görülmemekte; işletme web siteleri gibi

dijital mecralar da kamuyu aydınlatma işlevini tamamlayıcı bir açıklama alanı olarak öne çıkmaktadır (Boulland vd., 2026).

Kamuyu aydınlatma sürecinde dijital mecraların artan rolüne rağmen, finansal bilgi sunumunun araçları olma niteliğini koruyan *temel finansal tablolar*, geleneksel terminolojide *"bilanço ve gelir tablosu";* güncel standart setlerinde ise *"finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve bunları tamamlayan dipnot açıklamalarından oluşan finansal raporlama seti"* kapsamında ele alınmaktadır. Doğası gereği, temel finansal tabloların özet bilgi sunması, raporlanan kalemlerin niteliği, kapsamı, ölçüm esasları, belirsizlikleri ve işletmeye özgü koşulları hakkında tamamlayıcı açıklamalara ihtiyaç doğurmaktadır. TFRS 18 (KGK, 2025) finansal tabloların amacına ulaşabilmesi için bilgilerin temel finansal tablolarda sunulduğunu ve dipnotlarda açıklandığını; temel finansal tabloların işlevinin yapılandırılmış özet sağlamak, dipnotların işlevinin ise temel tablolarda sunulan kalemlerin anlaşılmasını sağlamak ve finansal tabloları ilave bilgilerle desteklemek olduğunu açık biçimde ortaya koymaktadır. Bu nedenle dipnotlar, finansal raporlamanın ikincil değil, tamamlayıcı ve açıklayıcı asli bileşenlerinden biridir.

Dipnotların önemi, standart temelli finansal raporlama anlayışının yaygınlaşmasıyla daha da belirginleşmiştir. Türkiye'de Tekdüzen Muhasebe Sistemi kapsamında mali tablo uygulamalarında finansal tablo gövdesinde daha geniş yer bulan birçok açıklama, uluslararası standartlarla uyumlu raporlama sisteminde giderek dipnotlara aktarılmıştır. Güncel standart yaklaşımı, temel finansal tablolarda daha özet ve biçimlendirilmiş bir sunumu benimserken; muhasebe politikalarının, önemli yargıların, belirsizliklerin, risklerin ve işletmeye özgü diğer açıklayıcı bilgilerin dipnotlarda verilmesini öngörmektedir (KGK, 2013; TFRS 18). Bu dönüşüm, dipnotların yalnızca *"ek bilgi"* veren bir alan değil, finansal raporlamanın açıklık, şeffaflık ve hesap verebilirlik boyutunu taşıyan temel bir mecra hâline geldiğini göstermektedir.

Öte yandan, literatür ve standart koyucu kurumların değerlendirmeleri, dipnotların bu işlevi her zaman beklenen düzeyde yerine getiremediğini göstermektedir. IASB'nin Açıklama İnisiyatifi kapsamında elde edilen geri bildirimlerde, dipnotların zaman zaman iyi organize edilmediği, tekrar içerdiği, önemsiz bilgilerle şişirildiği, basmakalıp ifadeler taşıdığı ve önemli bilgiyi gölgelediği ifade edilmektedir (IFRS Foundation, 2015). Benzer biçimde, *"Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim"* yaklaşımında kullanıcıların finansal raporlarda ihtiyaca uygun bilgiyi ayıklamakta zorlandığı, özellikle basmakalıp (*boilerplate*) niteliğindeki açıklamaların faydalılığı azalttığı belirtilmektedir (Sultanoğlu, 2020). Bu noktada sorun, yalnızca açıklama yapılması değil;

yapılan açıklamanın ne ölçüde işletmeye özgü, açık, anlamlı ve alınacak kararlar açısından yararlı olduğudur.

Söz konusu tartışma, dipnotların niteliğine ilişkin daha temel bir soruyu gündeme getirmektedir: Dipnotlar gerçekten işletmenin ekonomik gerçekliğini açıklayan, kullanıcıyı aydınlatan ve karar sürecini destekleyen bilgiler mi sunmaktadır; yoksa çoğu zaman standart gerekliliklerini biçimsel olarak karşılayan, kopyala ve yapıştır mantığıyla üretilmiş, kalıplaşmış metinlere mi dönüşmektedir? Bu soru yalnızca dilsel veya biçimsel bir mesele değildir. Çünkü dipnotların kalitesi; yatırımcı kararları, sermaye tahsisi, risk değerlendirmesi, denetim kalitesi, vergiye ilişkin şeffaflık, kayıt dışılıkla mücadele ve kurumsal hesap verebilirlik gibi çok boyutlu sonuçlar doğurabilecek bir konudur. Cagle (2020) tarafından da işaret edildiği üzere, mali tablo ve dipnot kalitesi literatüründe kavramsal bir dağınıklık bulunmakla birlikte, kaliteli açıklama ihtiyacının giderek daha görünür hâle geldiği ifade edilebilir. Benzer şekilde, Türkiye bağlamlı ele alınan çalışmalarda da belirtildiği üzere, dipnot açıklamalarında standarda uyum ile açıklamanın niteliği arasında her zaman güçlü bir örtüşme olmadığı belirtilebilir (Esen & Sakin, 2009; Güngör, 2022; Özcan & Ergün, 2025).

Öte yandan dipnotların niteliği yalnızca uzunluk, hacim ya da okunabilirlik düzeyiyle de açıklanamaz. Güncel araştırmalar, dipnotların daha *"okunabilir"* olmasının otomatik olarak daha *"anlaşılabilir"* olduğu anlamına gelmediğini göstermektedir. Telles ve Salotti'ye (2024) göre anlaşılabilirlik, yalnızca metnin yapısına değil, kullanıcının bilgi düzeyine, bağlamsal karmaşıklığa ve açıklamanın kurgusuna da bağlıdır. Bu nedenle dipnotların değerlendirilmesinde sadece teknik uyum ya da açıklama hacmi değil; açıklamanın alınacak kararlar açısından yararlılığı, işletmeye özgülüğü, iletişim gücü ve kullanıcı tarafından anlamlandırılabilme düzeyi de dikkate alınmalıdır.

Yukarıdaki esaslar ışığında ele alınan bu çalışma, muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde finansal tablo dipnotlarını kavramsal ve eleştirel bir bakışla değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın temel odağı, dipnotların finansal raporlama sistemi içindeki yerini ve işlevini açıklamak; dipnotlara ilişkin literatürde öne çıkan sorun alanlarını ve tartışmaları ortaya koymak; ayrıca gelecekteki araştırmalar için geliştirilebilecek başlıca yönelimleri belirlemektir. Bu yönüyle çalışma, dipnotları yalnızca teknik açıklama yükümlülükleri bağlamında değil; bilgi kalitesi, etkili iletişim, şeffaflık ve hesap verebilirlik ekseninde ele almaktadır.

Bu çalışma, söz konusu gereklilikten hareketle yapılandırılmış; giriş bölümünü takiben kavramsal çerçeve, literatür incelemesi, genel değerlendirme ve sonuç bölümlerinden oluşacak şekilde kurgulanmıştır.

2. Kavramsal Çerçeve

Finansal tablo dipnotları, finansal raporlama sisteminde temel finansal tabloları açıklayan, tamamlayan ve bu tablolarda sunulan bilgilerin anlamlandırılmasına hizmet eden yapısal bir unsur olarak ele alınmalıdır. Bu nedenle dipnotlar, finansal tabloların sonunda yer alan ikincil veya tali açıklamalar değil; finansal raporlamanın bütünlüğünü sağlayan asli bileşenlerdendir. TFRS 18 (md.10)'de tam bir finansal tablolar seti; finansal performans tablosu, finansal durum tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotlar ile karşılaştırmalı bilgilerden oluşmaktadır. Bu yapı, dipnotların finansal tablolarla aynı raporlama bütününün parçası olduğunu göstermektedir. Ayrıca TFRS 18, temel finansal tablolar ile dipnotlar arasında açık bir işlev ayrımı kurmaktadır: temel finansal tablolar yapılandırılmış özetler sunarken, dipnotlar temel finansal tablolarda yer alan kalemlerin anlaşılmasını sağlamakta ve finansal tabloların amacına ulaşabilmesi için ek bilgiler sağlamaktadır (TFRS 18, md. 15-18).

Bu işlev ayrımı, finansal tablo dipnotlarının kavramsal olarak iki yönlü bir role sahip olduğunu göstermektedir. İlk olarak dipnotlar, temel finansal tablolarda yer alan kalemleri açıklayıcı niteliktedir. Örneğin bir varlık, yükümlülük, gelir veya gider kalemi temel tabloda özet biçimde yer alırken; bu kalemin ölçüm esası, muhasebe politikası, tahmin belirsizliği, vade yapısı, risk ilişkisi veya dönemler itibarıyla değişimi çoğu zaman dipnotlar aracılığıyla anlaşılır hâle gelir. İkinci olarak dipnotlar, temel finansal tablolarda doğrudan gösterilemeyen ancak finansal tabloların amacına ulaşması için gerekli olan tamamlayıcı bilgileri sağlar. IFRS Foundation'ın Açıklama İnisiyatifi kapsamında hazırlanan *"Content of the notes"* bilgi metninde de dipnotların rolü, temel finansal tablolarda sunulan bilgiyi açıklamak ve bu tablolarda gösterilmeyen ancak finansal tabloların amacına ulaşması için gerekli olan ek bilgilerle temel tabloları tamamlamak şeklinde ifade edilmektedir (IFRS Foundation, 2015).

Bu bağlamda *"dipnot"* ve *"açıklama"* kavramları birbirine yakın olmakla birlikte birebir aynı kapsamda değerlendirilmemelidir. Açıklama kavramı, finansal raporlamada daha geniş bir iletişim alanını ifade ederken; dipnotlar, bu açıklama faaliyetinin finansal tablolar içindeki kurumsallaşmış ve standartlara bağlanmış biçimini temsil etmektedir. Nitekim açıklama yükümlülükleri yalnızca tek bir standardın konusu değildir; farklı standartlarda yer alan ölçüm, sınıflandırma, sunum, muhasebe politikası, risk, belirsizlik, tahmin ve yargı hükümleri çoğu zaman dipnotlar aracılığıyla görünür hâle gelmektedir. KGK'nın Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi'nde dipnot başlıklarının ilgili Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'lerle

birlikte verilmesi de bu durumu somut biçimde göstermektedir. Rehberde işletmenin/şirketin organizasyonu ve faaliyet konusu, finansal tabloların sunum esasları, muhasebe politikaları, tahminler, işletme birleşmeleri, bölümlere göre raporlama, ilişkili taraf açıklamaları, finansal araçlar, stoklar, maddi duran varlıklar, kiralamalar ve değer düşüklüğü gibi çok sayıda dipnot alanı farklı standartlarla ilişkilendirilmektedir (KGK, 2013).

Dipnotların bu standartlar arası yayılmış yapısı, onların finansal raporlamadaki önemini artırmakla birlikte uygulamada bazı güçlükleri de beraberinde getirmektedir. Çünkü açıklama hükümleri çok sayıda standarda dağıldığında, işletmelerin hangi bilgiyi, hangi düzeyde, hangi sırayla ve hangi önemlilik değerlendirmesiyle sunacağı daha fazla mesleki yargı gerektirmektedir. IASB'nin Açıklama İnisiyatifi kapsamında dile getirdiği sorunlardan biri de tam olarak budur: dipnotlarda yer alan açıklamaların iyi şekilde organize edilememesi, tekrar içermesi, önemsiz veya basmakalıp bilgilerin önemli bilgileri gölgelemesi ve standartlardaki açıklama hükümleri arasında yeterli bağlantı kurulamaması (IFRS Foundation, 2015). Bu nedenle dipnotların kavramsal çerçevesi yalnızca *"açıklanması gereken bilgiler listesi"* üzerinden değil; açıklamanın amacı, önemlilik değerlendirmesi, kullanıcı ihtiyacı ve etkili iletişim ilkeleri üzerinden kurulmalıdır.

Dipnotların finansal raporlama sistemi içindeki yerini belirleyen bir diğer unsur, muhasebe politikaları, tahminler ve mesleki yargı ile olan ilişkisidir. Muhasebe ve finansal raporlama standartları, birçok konuda işletmelere belirli ölçüde seçim, tahmin ve yorum alanı bırakmaktadır. Bu durum, ilke bazlı standartların işletmenin ekonomik özünü daha uygun biçimde yansıtabilmesine imkân sağlamakla birlikte, finansal tablo kullanıcılarının bu tercih ve yargıları anlayabilmesi için dipnot açıklamalarını zorunlu hâle getirmektedir. TMS 8, muhasebe politikalarının seçilmesi, değiştirilmesi, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalarla ilgili açıklama esaslarını düzenlemekte; böylece finansal tabloların ihtiyaca uygunluğu, güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliğini artırmayı amaçlamaktadır (TMS 8). Bu açıdan dipnotlar, yalnızca geçmişte yapılan muhasebe işlemlerini açıklayan metinler değil; aynı zamanda yönetimin muhasebe tercihlerini, tahminlerini ve finansal raporlama yargılarını görünür kılan alanlardır.

Geleneksel muhasebe uygulamaları ile standart temelli finansal raporlama yaklaşımı karşılaştırıldığında, dipnotların işlevinde belirgin bir dönüşüm yaşandığı söylenebilir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (MSUGT/TDMS) çizgisinde finansal tablolar daha çok tekdüzen hesap planı, kayıt sistemi ve mali tablo biçimleri üzerinden şekillenirken; Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları (TMS/

TFRS) yaklaşımı finansal tablo kalemlerinin ekonomik içeriğini, ölçüm esaslarını, risklerini, belirsizliklerini ve işletmeye özgü açıklamalarını daha fazla dipnotlar üzerinden görünür kılmaktadır. Daha önce de ifade edildiği üzere, KGK'nın finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberinde, finansal durum tablosu kalemlerinin yanında dipnot referansı sütununa yer verilmesi, temel finansal tablo ile dipnot arasındaki yapısal bağı açık biçimde ortaya koymaktadır (KGK, 2013). Bu yapı, temel tablolardaki rakamsal bilginin tek başına yeterli görülmediğini; ilgili kalemin açıklayıcı dipnotlarla birlikte okunmasının beklendiğini göstermektedir.

İfade edildiği üzere, Türkiye'de geçerli muhasebe ve finansal raporlama çerçeveleri, finansal tablo setinin kapsamı ve dipnotların konumu bakımından farklılaşmaktadır. Bu farklılık, dipnotların yalnızca tam set TFRS uygulayan işletmeler bakımından değil, farklı ölçek ve yükümlülüklere sahip işletmeler açısından da finansal raporlama sisteminin tamamlayıcı bir unsuru olduğunu göstermektedir. Bu kapsamda temel raporlama çerçeveleri Tablo 1'de karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Tablo-1: Finansal Tablo Setlerinin Raporlama Çerçeveleri Açısından Karşılaştırılması

	TMS/TFRS	**BOBİ FRS**	**KÜMİ FRS**	**MSUGT/TDMS**
Sunulacak Finansal Tablolar	· Finansal Durum Tablosu (Bilanço) · Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu · Nakit Akış Tablosu · Özkaynak Değişim Tablosu · Dipnotlar	· Finansal Durum Tablosu (Bilanço) · Kar veya Zarar Tablosu · Nakit Akış Tablosu · Özkaynak Değişim Tablosu · Dipnotlar	· Finansal Durum Tablosu (Bilanço) · Kar veya Zarar Tablosu · Dipnotlar	· Bilanço · Gelir Tablosu · Satışların Maliyeti Tablosu · Fon Akım Tabloları · Nakit Akım Tablosu · Kâr Dağıtım Tablosu · Özkaynak Değişim Tablosu

Tablo 1'den görüldüğü üzere, raporlama çerçevesi değiştikçe finansal tablo setinin kapsamı ve ayrıntı düzeyi farklılaşmaktadır. Ancak TMS/TFRS, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)'de dipnotların finansal tabloların açıklayıcı bileşeni olarak varlığını sürdürdüğü görülmektedir. Buna karşılık MSUGT/TDMS daha çok geleneksel temel mali tablo seti ve ek tablolar üzerinden yapılandırılmıştır. Bu farklılık, standart temelli raporlama sistemlerinde dipnotların finansal tablo kalemlerinin anlamlandırılmasında daha belirgin bir işlev üstlendiğini göstermektedir.

Bu çerçevede BOBİ FRS ve KÜMİ FRS gibi raporlama setleri, işletme büyüklüğü ve kamuya hesap verme sorumluluğu bakımından farklı kapsamlara sahip olsalar da finansal tabloların açıklayıcı bilgilerle desteklenmesi mantığını

bütünüyle ortadan kaldırmamaktadır. KÜMİ FRS'nin BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT ile karşılaştırıldığı çalışmalarda da Türkiye'de finansal raporlama düzeninin MSUGT'den TMS/TFRS'ye, ardından BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye doğru farklı ölçeklerde işletmeler için farklı raporlama setleri geliştirdiği; buna rağmen finansal tabloların ihtiyaca uygun, anlaşılır ve karşılaştırılabilir bilgi sunma amacının korunduğu görülmektedir (Doğan, 2021). Dolayısıyla dipnotların kapsamı ve ayrıntı düzeyi raporlama çerçevesine göre değişse de açıklayıcı bilgi ihtiyacı finansal raporlama sisteminin ortak unsurlarından biri olarak varlığını sürdürmektedir.

TFRS 18, bu çerçevede dipnotların işlevini daha güncel ve sistematik bir zemine taşımaktadır. Standardın temel yaklaşımı, finansal tabloların yalnızca kalemleri sıralayan belgeler değil, kullanıcıya anlamlı ve yapılandırılmış bilgi sunan bir iletişim bütünü olduğu düşüncesine dayanmaktadır. TFRS 18, temel finansal tabloların ve dipnotların farklı işlevlere sahip olduğunu belirterek, finansal tabloların hangi bilgileri özet biçimde sunacağı ve hangi bilgileri dipnotlarda açıklayacağı konusunda daha açık bir ayrım yapmaktadır. Bu ayrım, dipnotların temel tablolardaki bilgilerin basit bir tekrarı olmadığını; aksine temel tablolarda sunulan bilgilerin ayrıştırılması, açıklanması, gerekçelendirilmesi ve kullanıcı açısından anlamlandırılması için gerekli bir alan olduğunu göstermektedir. IFRS 18'in proje özetinde de standardın işletmelerin finansal tablolarda iletişim biçimini iyileştirmeyi amaçladığı, yeni alt toplamlar, yönetimin tanımladığı performans ölçütleri ve bilgilerin birleştirilmesi/ayrıştırılması ilkeleri aracılığıyla finansal bilginin daha karşılaştırılabilir ve şeffaf hâle getirilmesinin hedeflendiği belirtilmektedir (IFRS Foundation, 2024a).

TFRS 18'in dipnotlarla ilişkili en önemli yönlerinden biri, bilgilerin nerede sunulacağı ve hangi ayrıntı düzeyinde açıklanacağı sorusunu daha açık biçimde gündeme getirmesidir. Özellikle birleştirme ve ayrıştırma ilkeleri, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin ne çok genel ne de gereksiz ayrıntı düzeyinde sunulmasını amaçlamaktadır. Bu yönüyle TFRS 18, yalnızca yeni bir sunum standardı değil, aynı zamanda açıklama kalitesiyle ilgili güncel tartışmalara doğrudan temas eden bir düzenleme olarak değerlendirilebilir. IFRS 18 Etki Analizi'nde, yatırımcıların bazı şirketlerin yeterli ayrıntı sağlamamasından ve önemli bilgilerin çoğu zaman gölgelenmesinden şikâyet ettiği; standardın ise birleştirme ve ayrıştırma ilkeleri ile temel finansal tablolar ve dipnotların rollerini tanımlayarak bu soruna yanıt verdiği ifade edilmektedir (IFRS Foundation, 2024b).

Bu noktada dipnot kalitesi, yalnızca açıklama yükümlülüklerine biçimsel uyumla sınırlı görülemez. Bir işletme ilgili standardın gerektirdiği açıklamaları yapmış olsa bile, açıklamaların işletmeye özgü olmaması, kullanıcıya yeni

bilgi sağlamaması, standart metinlerin tekrarından ibaret kalması veya önemli bilgileri önemsiz ayrıntılar içinde kaybettirmesi durumunda dipnotların karar yararlılığı zayıflayabilir. Aynı doğrultuda, dipnotların etkili bir iletişim aracı olarak düzenlenmesi gerektiği de vurgulanmalıdır. Finansal raporlama alanındaki *"daha iyi iletişim"* yaklaşımı, finansal bilgilerin kullanıcılar açısından anlaşılır, önceliklendirilmiş ve bağlantılı biçimde sunulmasına odaklanmaktadır. Sultanoğlu'na (2020) göre finansal bilgilerin etkili iletişim yoluyla sunulması, finansal tabloların daha anlaşılır olmasını sağlamakta; işletmelerin yatırımcıları için hangi bilgilerin ihtiyaca uygun olduğunu belirlemesi, bu bilgileri önceliklendirmesi ve açık biçimde sunması, finansal tabloların okunmasını ve anlaşılmasını kolaylaştırmaktadır. Bu bağlamda dipnotlar, yalnızca zorunlu açıklama listelerinin karşılandığı bir alan değil; finansal raporlama iletişiminin kalitesini belirleyen önemli bir unsur olarak değerlendirilmelidir.

Dolayısıyla kavramsal düzeyde finansal tablo dipnotlarının çerçevesi; tam finansal tablolar setindeki konumu, temel finansal tablolarla kurduğu açıklayıcı ve tamamlayıcı ilişki, standartlar arası dağılmış açıklama yükümlülükleri, muhasebe politikaları ve mesleki yargılarla bağı, farklı raporlama çerçevelerindeki kapsamı ve iletişim kalitesi üzerindeki etkisi birlikte dikkate alınarak kurulmalıdır. Bu çerçeve içinde dipnotlar, finansal tabloların arkasındaki ekonomik içeriği görünür kılan, kullanıcının rakamsal bilgiyi bağlama oturtmasını sağlayan ve finansal raporlamanın karar yararlılığına doğrudan katkıda bulunan bir açıklama alanı olarak değerlendirilebilir.

3. Literatür İncelemesi

Finansal tablo dipnotlarına ilişkin literatürün genel olarak iki ana eksende gelişme gösterdiği belirtilebilir. İlki, dipnotların finansal raporlama içindeki rolü, amacı ve kapsamını açıklayan kavramsal çalışmalardan oluşurken; diğer eksen, dipnot açıklamalarının niteliğini, standartlara uyum düzeyini ve kullanıcılar üzerindeki etkisi gibi hususları inceleyen ampirik çalışmaları kapsamaktadır.

Kavramsal çalışmalar incelendiğinde, dipnotların finansal tabloların tamamlayıcı bir unsuru olmanın ötesinde, finansal bilginin kullanıcılar tarafından anlamlandırılmasını sağlayan temel bir açıklama alanı olduğu vurgulanmaktadır. IASB tarafından yürütülen Açıklama İnisiyatifi kapsamında hazırlanan çalışmalar, dipnotların yalnızca standartlara uyum amacıyla hazırlanan metinler olmaması gerektiğini; aksine kullanıcı ihtiyaçlarına odaklanan, anlamlı ve önceliklendirilmiş bilgi sunan bir yapıda olması gerektiğini ortaya koymaktadır (IFRS Foundation, 2015). Nitekim TFRS 18 (md. 17)'de de benzer bir yaklaşımla, dipnotların işlevi, temel finansal tablolarda sunulan

kalemlerin anlaşılmasının sağlanması ve temel finansal tabloların ilave bilgilerle desteklenmesi şeklinde özetlenmektedir. Bu durum, finansal raporlamanın teknik bir süreçten ziyade aynı zamanda bir iletişim süreci olduğu yönündeki görüşlerle de örtüşmektedir (Sultanoğlu, 2020). Bu çerçevede dipnotlar, finansal tabloların sayısal yapısını destekleyen açıklamalar olmaktan ziyade, finansal bilginin yorumlanmasını mümkün kılan bir iletişim aracı olarak değerlendirilmektedir.

Ampirik literatürde yer alan çalışmalar açısından konu ele alındığında araştırmaların önemli bir bölümünün dipnot açıklamalarının kapsamı ile bilgi kalitesi arasındaki ilişkiye odaklanıldığı; bunun dışında standart ve işletme özellikleri ekseninde çeşitli çalışmaların ele alındığı ve ayrıca kültürel etki, okunabilirlik ve anlaşılabilirlik gibi çeşitli açılardan irdelendiği paylaşılabilir. Bu kapsamda literatürde yer alan çalışmaların önemli bir kısmına çalışma amacı ve kapsamı kırılımı eşliğinde aşağıda yer verilmektedir.

Finansal raporlamanın ayrılmaz bir parçası olan dipnotları da kapsar şekilde genel olarak açıklamaların analizinde temel bir referans noktası olarak kabul edilen çalışmalardan olan Beattie vd. (2004) tarafından geliştirilen metodoloji, yıllık raporlardaki metinsel açıklamaların kalitesini; bilgi miktarı, kapsam ve derinlik gibi parametreler üzerinden ölçerek kapsamlı bir model sunmaktadır. Çalışmada ele alınan yaklaşımın dipnotlarda yer alan niteliksel bilginin şeffaflık ve karar-faydalılığı üzerindeki etkisini inceleyen çalışmalar açısından güçlü bir kuramsal zemin sunduğu belirtilebilir.

Finansal raporlama standartlarının küresel uyumlaştırma sürecini (IFRS) kültürel dinamikler ekseninde inceleyen Akman (2011), 2004-2006 dönemine ait altı Avrupa Birliği ülkesi verileri üzerinden yaptığı analizde, tek tip standart kullanımının kültürel etkileri bertaraf etmediğini saptamıştır. Çalışmada, IFRS ile birlikte finansal açıklama düzeylerinde genel bir artış yaşansa da yüksek güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınma eğilimlerinin bilgi paylaşımını sınırlamaya devam ettiği ve ayrıca ulusal kültürün finansal raporlama davranışları üzerinde belirleyici etkisini sürdürdüğü bulguları paylaşılmaktadır. Kurumsal açıklama kalitesi ile finansal raporlama ve denetim kalitesi ve ayrıca yatırımcı algısı arasındaki ilişkinin 2003 sonrası dönemde yayınlanmış 78 ampirik çalışma üzerinden kapsamlı bir literatür taraması ile incelenen çalışmada Alwardat (2019), açıklama düzeyindeki artışın sadece finansal raporlama kalitesini yükseltmekle kalmadığını, aynı zamanda denetim kalitesini artırarak yatırımcıların piyasaya olan güvenini tazelediğini belirtmektedir. Çalışmada, incelenen çalışmalara ait bulguların genel olarak *"kurumsal açıklama, raporlama ve denetim kalitesi ile yatırımcı algısı"* değişkenleri arasında güçlü ve pozitif korelasyonun hakim olduğu yönünde olduğu ayrıca raporlanmaktadır.

Mali tablo ve dipnotlarda kalite kavramını sistematik bir literatür analiziyle inceleyen Cagle (2020), 2013-2018 yılları arasındaki çalışmaları değerlendirerek literatürdeki kavramsal karmaşaya dikkat çekmektedir. Finansal krizler sonrası artan şeffaflık talebine rağmen, kalite tanımı ve ölçütleri konusunda ortak bir mutabakatın geliştirilemediği vurgulanan çalışmada, dipnot kalitesinin ölçülmesinde ağırlıklı olarak metinsel analiz yöntemlerinin (okunabilirlik, uzunluk, içerik analizi) giderek önem kazandığı ve ayrıca kaliteli bir finansal raporlamanın sadece rakamlardan ibaret olmadığı, dipnotların bu rakamları anlamlandırarak bilgi asimetrisini azaltan kritik bir 'iletişim dili' işlevi gördüğü tespitlerine yer verilmektedir.

Akçakanat ve Özdemir (2021), Borsa İstanbul (BİST) Kurumsal Yönetim Endeksi şirketleri üzerinde yaptıkları incelemede, işletmelerin finansal tablo dipnotu açıklama oranları ile aktif büyüklükleri arasında pozitif bir ilişki olduğu bulgusuna ulaşmışlardır. Çalışma sonucunda, halka açıklık oranının dipnot açıklama düzeyi üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı tespit edilirken; uygulamadaki başlıklandırma farklılıklarının finansal bilgi kullanıcıları açısından şeffaflığı ve karşılaştırılabilirliği zorlaştırabileceği sonucuna varılmıştır.

Öte yandan Arikan (2022) tarafından ele alınan ve risk raporlamasındaki *"boilerplate"* (kalıplaşmış) dil sorununa odaklanan çalışmada, özgün açıklamaların yatırımcılar için daha *"karar-faydalı"* (decision-useful) olduğu vurgulanmaktadır. Çalışmada, özgün açıklamaların kısa vadede risk algısını yükselterek yatırımı kısıtlayabileceği, ancak uzun vadede yönetici ve yatırımcı arasındaki güven ilişkisini korumada kalıplaşmış açıklamalara göre daha üstün olacağı yönündeki bulguların deneysel olarak kanıtlandığına yer verilmektedir.

Konsolide finansal raporlama çerçevesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) 10, 11 ve 12 standartlarının etkilerini on yıllık bir perspektifle inceleyen Coronella (2026), İtalya'daki farklı sektörlerden şirketler üzerinde yaptığı içerik analizinde, söz konusu standartların konsolidasyon kapsamı üzerindeki etkisinin genel olarak sınırlı kaldığını saptamıştır. Bununla birlikte niteliksel açıklama (disclosure) kalitesinin özellikle finans sektöründe belirgin bir değişim gösterdiği ve dipnotların sadece teknik bir gereklilik değil, sektörel dinamiklere göre şekillenen ve bilgi asimetrisini gidermede kritik rol oynayan bir araç olduğu çalışmada ayrıca vurgulanmaktadır.

Dipnotlara ilişkin ampirik çalışmaların bir diğer önemli odak noktası, standartlara uyum ile açıklama kalitesi arasındaki ilişkidir. Esen ve Sakin (2009), İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) 100 endeksinde yer alan işletmelerin dipnot açıklama yükümlülüklerine uyum düzeylerini incelemiş ve işletmelerin genel olarak belirli bir uyum düzeyine sahip olmakla birlikte açıklama kapsamı açısından farklılıklar gösterdiğini paylaşmıştır. Benzer şekilde

Güngör (2022), UFRS 16 standardı çerçevesinde BİST 100 işletmelerinin dipnot açıklamalarını incelemiş ve çalışmada ele alınan işletmelerin genel olarak dipnot ve açıklama gerekliliklerine uygun raporlama yaptıkları tespitine yer vermiştir. Özcan ve Ergün (2025) ise IFRS 15 kapsamında yaptıkları analizde, işletmeye özgü özelliklerin açıklama düzeyi üzerinde belirleyici olduğunu göstermiştir. TFRS 15 standardına uyum düzeyini etkileyen firma özelliklerini BİST 100 şirketlerinin 2018-2022 dönemine ait finansal tablolarını panel veri analizi yöntemiyle ampirik olarak inceledikleri çalışmada Özcan ve Ergün (2025), işletmelerin standartla getirilen açıklama yükümlülüklerine uyum düzeyinin zaman içerisinde gelişim gösterdiği ve bu uyumun firma büyüklüğü, karlılık gibi spesifik işletme karakteristikleriyle anlamlı bir ilişki içerisinde olduğu tespitine yer verilmektedir. Benzer şekilde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının dipnot açıklamaları üzerindeki etkisini inceleyen Ayar ve Can (2025), BİST perakende sektörü şirketlerinin 2017-2021 dönemine ait finansal tablo dipnotlarını içerik analizine tabi tutmuşlardır. Araştırma sonuçları, şirketlerin standartla birlikte gelen açıklama gerekliliklerine genel olarak uyum sağladığını, ancak hasılatın zamanlaması ve sözleşme varlık/yükümlülükleri gibi teknik detaylarda açıklama kalitesinin değişkenlik gösterdiğini ortaya koymaktadır. Çalışmada, hizmet veren bağımsız denetim firmalarındaki değişikliklerin raporlamada anlamlı bir değişikliğe yol açmadığı, standartla birlikte getirilen şeffaflık hedefine tam olarak ulaşılamadığı ve perakende sektöründe raporlama kalitesini artırmak için daha sıkı denetim mekanizmalarına ihtiyaç duyulduğu ayrıca ifade edilmektedir.

Öte yandan finansal tablo açıklamalarının kalitesini etkileyen unsurların sadece standartların yapısıyla sınırlı olmadığı ve sürecin raporları hazırlayan muhasebe meslek mensuplarının nitelikleriyle de yakından ilişkili olduğu belirtilebilir. Bu kapsamda örneğin, Idor vd. (2020) tarafından yapılan ampirik araştırmada, muhasebe meslek mensuplarının bağımsızlık, nesnellik ve mesleki yetkinlik düzeylerinin, finansal tablo açıklamalarının kalitesi üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu bulgusuna yer verilmektedir. Bu durum, kaliteli bir finansal raporlama sürecinin tesisi için teknik standartların yanı sıra, mesleki yetkinlik, etik değerler ve uygulayıcı kapasitesi gibi unsurların da kritik birer belirleyici olduğu yorumunu destekler niteliktedir.

Finansal raporlamada karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığı artırmaya yönelik küresel çabaların en güncel halkasını oluşturan UFRS 18 standardının incelendiği Öztürk vd. (2024) tarafından ele alınan çalışmada, 2027 yılında yürürlüğe girecek olan düzenlemenin sunum ve açıklama gerekliliklerinde köklü değişiklikler meydana getireceği öngörüsü paylaşılmaktadır. Çalışmada, standardın özellikle 'faaliyet kârı' gibi performans ölçütlerine getirdiği standart tanımlar ve yönetim tarafından belirlenen performans ölçütlerinin dipnotlarda

açıklanması zorunluluğu sayesinde, finansal tablolar ile dipnotlar arasındaki bağın daha da güçleneceği vurgulanmaktadır. Bu durum, sunum ve açıklama kalitesinin sadece mevcut standartlarla sınırlı kalmayıp, kullanıcı ihtiyaçları doğrultusunda bütüncül bir yaklaşımla daha analitik ve karşılaştırılabilir bir yapıya evrildiği şeklinde yorumlanabilir.

Finansal tablo dipnotlarının niteliğine ilişkin bir diğer önemli tartışma alanı olarak metinsel kalitenin iki temel boyutu olan okunabilirlik ve anlaşılabilirlik çerçevesinde konu ele alınabilir. Bu doğrultuda örneğin, Telles ve Salotti (2024) tarafından ele alınan çalışmada dipnotların okunabilirliği ile anlaşılabilirliği arasındaki ilişki incelemekte ve bu iki kavramın her zaman örtüşmediğini bulgusu paylaşılmaktadır. Brezilya'da muhasebe eğitimi almış katılımcılar üzerinde gerçekleştirilen deneysel çalışma sonucunda; dipnotların sadece teknik metin yapısının (okunabilirlik) iyileştirilmesinin, kullanıcıların bu bilgileri anlamlandırma (anlaşılabilirlik) düzeyini doğrudan artırmadığı saptanmıştır. Araştırma, anlaşılabilirliğin daha çok kullanıcının kişisel yetkinlikleri ve teknik terimlerin açıklığa kavuşturulmasıyla (sözlük kullanımı vb.) ilişkili olduğunu vurgulayarak, finansal raporlama kalitesine yönelik standart belirleyiciler için alternatif ölçüm metrikleri önermektedir. Bu durum, dipnotların değerlendirilmesinde yalnızca dilsel göstergelerin değil, açıklamanın içerik yapısının da dikkate alınması gerektiği şeklinde yorumlanabilir.

Genel olarak değerlendirildiğinde, finansal tablo dipnotlarına ilişkin literatürün; açıklama kalitesi, standartlara uyum, boilerplate açıklamalar, okunabilirlik ve anlaşılabilirlik ile mesleki nitelik ve yargı gibi temalar etrafında yoğunlaştığı görülmektedir. Bu çalışmaların ortak noktası, dipnotların finansal raporlama sistemi içindeki kritik rolünü ortaya koymakla birlikte, mevcut uygulamalarda açıklamaların niteliği ve karar yararlılığı açısından önemli sorunların bulunduğunu göstermesidir. Bu durum, dipnotların yalnızca standartlara uyum kapsamında değil, finansal raporlamanın genel kalitesi ve etkinliği çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Türkiye'de gerçekleştirilen çalışmaların önemli bir bölümünün, standartlara uyum düzeyi ve açıklama gerekliliklerinin yerine getirilmesi üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Buna karşılık dipnot kalitesinin; işletmeye özgülük, okunabilirlik, boilerplate açıklamalar ve kullanıcı davranışı üzerindeki etkileri açısından ele alındığı çalışmaların daha sınırlı olduğu belirtilebilir. Bu durum, dipnot açıklamalarının niteliğine yönelik yeni araştırma alanlarının bulunduğunu göstermektedir.

4. Finansal Tablo Dipnotlarına İlişkin Genel Değerlendirme

Finansal tablo dipnotları, finansal raporlama sisteminde temel finansal tabloları açıklayan ve tamamlayan önemli bir bilgi alanı olmakla birlikte, uygulamada bu işlevin zaman zaman beklenen düzeyde yerine getirilemediği ifade edilebilir. Standart koyucuların son yıllarda yürüttüğü çalışmalar, özellikle dipnotlarda gereksiz ayrıntı, tekrar, basmakalıp açıklama, önemlilik yargısının zayıf uygulanması ve kullanıcı ihtiyaçlarından kopuk bilgi sunumu gibi sorunların finansal raporlamanın karar yararlılığını sınırlayabildiğini göstermektedir. Bu nedenle finansal tablo dipnotlarına ilişkin değerlendirme, yalnızca standart hükümlerine biçimsel uyum ekseninde değil; açıklamaların işletmeye özgülüğü, anlaşılabilirliği, karşılaştırılabilirliği ve kullanıcı kararlarına katkısı bakımından yapılmalıdır.

Bu bağlamda IASB'nin *"Disclosure Initiative (Açıklama İnisiyatifi)"* ve *"Better Communication in Financial Reporting (Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim)"* çalışmaları, açıklama sorununu yalnızca daha fazla bilgi sunma meselesi olarak değil, daha iyi yapılandırılmış, daha anlamlı ve daha karar yararlı bilgi sunma meselesi olarak ele almıştır (IFRS Foundation, 2015; IFRS Foundation, 2024a). IFRS 18/TFRS 18'in 15–18. paragrafları ise bu sürecin güncel ve somut çıktılarından biri olarak, temel finansal tablolar ile dipnotlar arasındaki işlev ayrımını daha belirgin hâle getirmekte; özellikle bilgilerin birleştirilmesi, ayrıştırılması, yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin açıklanması ve finansal performansın daha karşılaştırılabilir sunulması bakımından yeni bir çerçeve ortaya koymaktadır. Bu çerçeve, dipnotların yalnızca tamamlayıcı açıklama alanı değil, finansal raporlamada etkili iletişim ve karar yararlılığı açısından kritik bir açıklama alanı olduğunu göstermektedir.

4.1. Sorunlar ve Tartışmalar

Finansal raporlama alanında yaşanan düzenleyici ve teknolojik gelişmeler karşısında finansal tablolarda doğal olarak yaşanan karmaşıklıktaki artış paralelinde, dipnotların bir *"bilgi yığını"* olmaktan çıkarılıp daha anlamlı ve okunabilir hale getirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda, IFRS Vakfı tarafından geliştirilen yedi temel ilke, şirketlerin açıklama kalitesini artırmak için bir rehber görevi görmektedir (IFRS Foundation, 2017). Tablo 2'de söz konusu ilkeler ve açıklamalarına yer verilmiştir.

Tablo-2: Finansal Tablo Dipnot ve Açıklamalarında Etkili İletişim İlkeleri

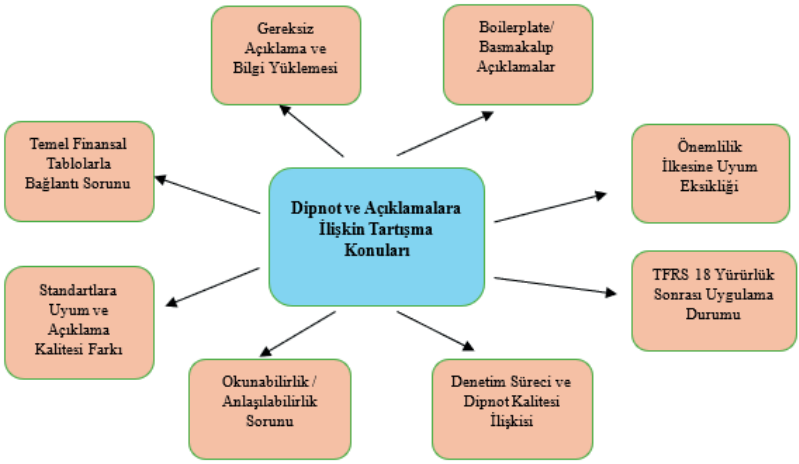
Etkili İletişim İlkesi	Dipnot ve Açıklamalardaki Karşılığı
İşletmeye Özgülük	Standart metinler yerine, işletmenin kendine özgü durumunu yansıtan özgün açıklamalar sunmak.
Basit ve Doğrudan İletişim	Karmaşık muhasebe dilinden kaçınarak, sade ve anlaşılır cümle yapıları kullanmak.
İyi Organize Edilmiş Bilgi Sunumu	Önemli bilgileri ön plana çıkararak kullanıcıların dikkatini kritik alanlara çekmek.
Bağlantılı Bilgi Sunumu	Finansal tabloların farklı bölümleri arasındaki mantıksal ilişkiyi açıklamalarda kurmak.
Etkin Formatlama	Metin blokları yerine, bilginin türüne göre tablo, grafik veya listeleme yöntemlerini seçmek.
Gereksiz Tekrardan Kaçınma	Raporun farklı yerlerinde aynı bilgiyi gereksiz yere tekrarlayarak önemli bilgilerin gölgelenmesini önlemek.
Karşılaştırılabilirliğin Güçlendirilmesi	Bilgiyi, geçmiş dönemler ve sektörle kıyaslanabilirliği bozmadan sunmak.

Kaynak: IFRS Foundation, 2017: 6.

Tablo 2'den görüldüğü üzere, işletmelerde finansal tablolara ait dipnot ve açıklamaların oluşturulması esnasında ilgili ilkelere uygun hareket etmek işletme hakkında gerçekçi ve doğru bilgilerin açıklanmasını daha etkili kılabilecek niteliktedir. Nitekim finansal raporlama başarısının, dipnotların miktarında değil, söz konusu ilkeler doğrultusunda sunulan bilginin nitelikli ve anlamlı olmasıyla ilgili olduğu belirtilebilir. IFRS Foundation (2017: 6) tarafından oluşturulan ilgili metodoloji, işletmelerin sadece kurallara şeklen uymasını değil, yatırımcı ve analizciler için gerçekten faydalı bir iletişim kanalı oluşturmasını amaçlamaktadır.

Söz konusu ilkeler ve raporlama alanında yaşanan gelişmeler doğrultusunda dipnot ve açıklamalara ilişkin güncel tartışmalar ana eksende Şekil 1'deki gibi ele alınabilir.

Şekil 1: Finansal Tablo Dipnot ve Açıklamalarına İlişkin Güncel Tartışma Konuları



Kaynak: Yazar tarafından, değerlendirme kısmında yer verilen açıklama ve kaynaklardan uyarlanmıştır.

Şekil 1'de yer alan dipnot ve açıklamalara ilişkin söz konusu tartışma konuları aşağıda özet şekilde değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, bu tartışmaların birbirinden bağımsız olmadığı; çoğu zaman birbirini besleyen yapısal sorun alanları niteliği taşıdığı belirtilebilir.

Gereksiz Açıklama ve Bilgi Yüklemesi: Finansal tablo dipnotlarına ilişkin en temel tartışma alanlarından biri, açıklama miktarındaki artışın her zaman bilgi kalitesinde artış sağlamaması ve kullanıcılar açısından *"bilgi yüklemesi"* (information overload) sorununa yol açabilmesidir.

Özellikle standartlara biçimsel uyum amacıyla hazırlanan uzun ve ayrıntılı dipnotların, önemli bilgilerin görünürlüğünü azaltabildiği ve kullanıcıların karar yararlı bilgiye ulaşmasını zorlaştırabildiği ifade edilmektedir. IASB tarafından yürütülen Açıklama İnisiyatifi kapsamında da dipnotların çoğu zaman gereksiz tekrarlar içerdiği, önemsiz bilgilerin önemli bilgileri gölgelediği ve kullanıcıların finansal raporlardan etkin biçimde yararlanmasını sınırladığı belirtilmektedir (IFRS Foundation, 2015). Bu durum, finansal raporlamada temel sorunun yalnızca *"daha fazla açıklama"* değil, kullanıcı açısından daha anlamlı ve önceliklendirilmiş açıklama sunumu olduğunu göstermektedir.

Boilerplate (Basmakalıp) Açıklamalar: Dipnot açıklamalarına ilişkin bir diğer önemli tartışma başlığı veya alanı, işletmeye özgü bilgi sunmak yerine standart metinlerin tekrar edilmesiyle ortaya çıkan boilerplate açıklamalardır.

Özellikle ilke bazlı muhasebe standartlarının sunduğu esneklik alanına rağmen birçok işletmenin benzer ifade kalıplarını kullanması, dipnotların karar yararlılığı açısından sorgulanmasına neden olmaktadır. IASB'nin değerlendirmelerinde de işletmelerin çoğu zaman standart hükümlerini tekrar eden, kullanıcı açısından sınırlı bilgi değeri taşıyan açıklamalar yaptığı belirtilmektedir (IFRS Foundation, 2015). Benzer şekilde Sultanoğlu (2020), finansal raporlamada *"daha iyi iletişim"* yaklaşımının temelinde, açıklamaların kullanıcı ihtiyaçlarına göre sadeleştirilmesi ve işletmeye özgü hâle getirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bu bağlamda boilerplate açıklamalar, finansal raporlamanın iletişim işlevini zayıflatan temel sorun alanlarından biri olarak değerlendirilebilir.

Önemlilik İlkesine Uyum Eksikliği: Dipnot açıklamalarında karşılaşılan önemli sorunlardan biri de önemlilik ilkesinin uygulamada yeterince etkin kullanılmamasıdır.

Birçok işletmenin, ilgili standartlarda yer alan açıklama gerekliliklerini önemlilik değerlendirmesi yapmaksızın otomatik biçimde raporlara aktardığı görülmektedir. Bu durum, kullanıcı açısından karar yararlı olmayan bilgilerin raporda gereğinden fazla yer kaplamasına ve önemli bilgilerin görünürlüğünün azalmasına yol açabilmektedir. IFRS Foundation (2015), dipnotlarda yer verilen her bilginin kullanıcı kararları açısından anlamlı olmayabileceğini ve açıklama süreçlerinde profesyonel yargının daha etkin kullanılması gerektiğini belirtmektedir. TFRS 18'in 15–18. paragraflarında da temel finansal tablolar ile dipnotlar arasındaki işlev ayrımının daha belirgin hâle getirilmeye çalışılması, açıklamaların önemlilik ekseninde yeniden değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Öte yandan dipnotların düzeni, karmaşıklığı azaltacak ve önemli bilgileri ön plana çıkaracak şekilde tasarlanmalıdır. Konu ile ilgili olarak, IFRS Foundation (2017) tarafından ele alınan çalışmada, standart bir sıra takip etmek yerine, finansal kalemlerin önem derecesine göre veya birbiriyle ilişkili konuların (örneğin borçlanma ve risk yönetimi gibi) gruplandırılarak sunulması önerilmektedir. Ayrıca, metin yoğunluğunu azaltmak adına tablo, grafik ve madde işaretleri kullanımı da teşvik edilmektedir. Kuşkusuz söz konusu değişiklikler, yatırımcıların ihtiyaç duydukları kritik verilere daha kolay ve hızlıca ulaşmalarını sağlama amacı gütmektedir.

Standartlara Uyum ile Açıklama Kalitesi Arasındaki Fark: Finansal tablo dipnotlarına ilişkin sıklıkla tartışılan konulardan biri de kuşkusuz standartlara uyum ile açıklama kalitesinin aynı kavramlar olmadığıdır.

İşletmelerin ilgili standartların öngördüğü açıklamaları yapması, bu açıklamaların kullanıcı açısından kaliteli, anlaşılır veya karar yararlı olduğu anlamına gelmemektedir. Türkiye'de gerçekleştirilen çalışmalar da bu durumu destekler bulgular paylaşıldığı belirtilebilir. Örneğin, Esen ve Sakin (2009), işletmelerin dipnot açıklama yükümlülüklerine genel olarak uyum sağladığını belirtmekle birlikte açıklama kapsamı açısından farklılıklar bulunduğunu ortaya koymaktadır. Benzer şekilde Güngör (2022) ve Özcan ve Ergün (2025) tarafından ele alınan çalışmalarda ise standartlara uyum düzeyi ile açıklama niteliği arasındaki ilişkinin zaman içerisinde gelişim gösterdiğine işaret edilmektedir. Bu durum, dipnotların yalnızca uyum perspektifiyle değil, iletişim kalitesi ve karar yararlılığı açısından da değerlendirilmesi gerektiğini açıklayabilmektedir.

Bu doğrultuda, muhasebe politikalarının sadece standartlardan kopyalanmış metinler olmaması, işletmenin bu politikaları kendi özel durumuna nasıl uyguladığını açıklaması da önemli bir diğer husus olarak IFRS Foundation (2017) tarafından ifade edilmektedir. İlaveten açıklamalarda işletmelerin, finansal tablolardaki rakamların arkasındaki *"hikayeyi"* ve *"riskleri"* net bir şekilde ortaya koyarak, finansal raporlamayı daha şeffaf ve yatırımcı odaklı bir hale getirmeyi hedeflemesi gerektiği de ayrıca paylaşılmaktadır.

Okunabilirlik ve Anlaşılabilirlik Sorunu: Dipnot açıklamalarının uzunluğu, teknik dili ve karmaşık yapısı kullanıcıların finansal bilgileri anlamlandırmasını zorlaştırabilmektedir. Bu durum zaman zaman okunabilirlik ve ayrıca anlaşılabilirlik hususlarıyla ilişkili olabilmektedir.

Bununla birlikte güncel çalışmalar, okunabilirlik ile anlaşılabilirlik kavramlarının her zaman aynı anlamı taşımadığını göstermektedir. Telles ve Salotti (2024), daha sade dil kullanımının otomatik olarak daha anlaşılır dipnotlar anlamına gelmediğini; açıklamanın bağlamsal yapısı, kullanıcı bilgi düzeyi ve bilginin sunum biçiminin de önemli olduğunu belirtmektedir. Bu bağlamda dipnotların değerlendirilmesinde yalnızca metin uzunluğu veya dilsel basitlik değil, kullanıcıların ilgili bilgiyi anlamlandırabilme kapasitesi de dikkate alınmalıdır. Özellikle dijital raporlama ortamlarının yaygınlaşmasıyla birlikte okunabilirlik ve kullanıcı deneyimi tartışmalarının daha görünür hâle geldiği ifade edilebilir.

Temel Finansal Tablolar ile Bağlantı Sorunu: Dipnotların temel işlevlerinden biri, finansal tablolarda yer alan kalemlerin anlaşılmasını desteklemek ve finansal bilgiyi bağlamsal olarak tamamlamaktır. Ancak uygulamada temel finansal tablolar ile dipnotlar arasındaki bağlantının her zaman etkin biçimde kurulamadığı görülmektedir.

Açıklamaların dağınık yapıda sunulması, ilgili dipnot referanslarının yetersizliği veya açıklamaların standart metinlere dönüşmesi, kullanıcıların finansal tablo kalemlerini bütüncül biçimde değerlendirmesini zorlaştırabilmektedir. IFRS Foundation (2015), dipnot organizasyonunun kullanıcı ihtiyaçlarına göre yeniden yapılandırılması gerektiğini belirtirken; TFRS 18 de finansal tablolar ile dipnotlar arasındaki işlev ayrımını daha belirgin hâle getirerek bu soruna çözüm üretmeye çalışmaktadır. Bu çerçevede dipnotların yalnızca ek bilgi alanı değil, finansal raporlama bütününün ayrılmaz bir iletişim unsuru olduğu ifade edilebilir.

Denetim Süreci ve Dipnot Kalitesi İlişkisi: Dipnot açıklamalarının niteliği yalnızca muhasebe standartlarının yapısıyla değil, aynı zamanda denetim süreci ve mesleki yargı uygulamalarıyla da ilişkilidir.

İlke bazlı standartlar, işletmelere belirli ölçüde esneklik sağlamakta; bu durum dipnot açıklamalarında mesleki yargının önemini artırmaktadır. Schipper (2003), ilke bazlı standartların daha fazla yorum alanı yarattığını ve bunun karşılaştırılabilirlik açısından yeni tartışmalar doğurabileceğini belirtmektedir. Bu bağlamda denetim süreci, yalnızca standartlara biçimsel uyumun değil; dipnot açıklamalarının işletmeye özgülüğü, açıklık düzeyi ve karar yararlılığı açısından da önemli bir güvence mekanizması olarak değerlendirilebilir.

TFRS 18 Yürürlük Sonrası Uygulama Durumu: IFRS 18'in yürürlüğe girmesiyle birlikte finansal tablo sunumu ve dipnot açıklamalarına ilişkin uygulamaların yeni bir dönüşüm sürecine girmesi beklenmektedir.

Özellikle yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin açıklanması, bilgilerin birleştirilmesi ve ayrıştırılması ile finansal performansın daha karşılaştırılabilir sunulmasına ilişkin düzenlemeler, dipnotların kapsam ve niteliğini doğrudan etkileyecektir. Bununla birlikte uygulamada işletmelerin söz konusu düzenlemeleri gerçekten daha etkili iletişim amacıyla mı kullanacağı, yoksa yeni bir biçimsel uyum alanı mı oluşacağı önemli bir tartışma konusu olarak değerlendirilebilir. IFRS Foundation (2024a; 2024b), TFRS/IFRS 18'in finansal raporlamada daha şeffaf ve karşılaştırılabilir bir yapı oluşturmayı hedeflediğini belirtmekle birlikte, uygulama sürecinin işletmelerin tutumu, açıklama kültürü ve ayrıca muhasebe meslek mensuplarının mesleki yargıyı kullanım yaklaşımları ile denetimin kalitesi gibi faktörlerle doğrudan ilişkili olacağı ifade edilebilir.

Yukarıda yer açıklamalar ışığında bir bütün olarak değerlendirildiğinde, finansal tablo dipnotlarına ilişkin güncel tartışmaların yalnızca açıklama miktarı veya standartlara biçimsel uyum ekseninde değil; açıklamaların işletmeye özgülüğü, karar yararlılığı, anlaşılabilirliği ve finansal iletişim kalitesi çerçevesinde

şekillendiği görülmektedir. Bu kapsamda IFRS/TFRS 18 ile getirilen düzenlemeler; bilgilerin birleştirilmesi ve ayrıştırılması, yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütlerinin açıklanması, dipnot organizasyonunun güçlendirilmesi ve finansal performansın daha karşılaştırılabilir sunulması bakımından önemli bir dönüşüm çabası olarak değerlendirilebilir (TFRS 18; IFRS Foundation, 2024b). Bununla birlikte söz konusu düzenlemelerin uygulamada gerçekten daha etkili finansal iletişim sağlayıp sağlayamayacağı; işletmelerin açıklama kültürü, mesleki yargı uygulamaları, denetim kalitesi ve kullanıcı odaklı raporlama yaklaşımının gelişimi ile doğrudan ilişkili olacaktır. Bu nedenle IFRS/TFRS 18'in yalnızca yeni bir sunum standardı değil, aynı zamanda finansal raporlamada *"daha iyi iletişim"* anlayışını güçlendirmeye yönelik yapısal bir dönüşüm girişimi olduğu ifade edilebilir.

4.2. Araştırma Alanları

Muhasebe ve finansal raporlama standartları ekosisteminde 1 Ocak 2027 itibarıyla başlayacak olan yeni dönem, raporlama kalitesini artırmaya yönelik iki stratejik hamleyi beraberinde getirmektedir. Bu hamlelerden ilki daha önce de değinilen IFRS/TFRS 18, Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardı, diğeri ise IFRS/TFRS 19, Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu Bulunmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar Standardıdır. IFRS/TFRS 18 kâr veya zarar tablosunun yapısını standardize ederek ve yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütlerini (MPM) denetim altına alarak, finansal tabloların şeffaflığını ve analiz edilebilirliğini özellikle dipnot ve açıklamalarda etkili iletişim ekseninde kalite artışını hedeflemektedir. Eş zamanlı olarak yürürlüğe girecek olan IFRS/TFRS 19 ise belirli kriterleri haiz işletmeler için bir 'açıklama rejimi' esnekliği sunarak, raporlama ekosisteminde rasyonel bir maliyet-fayda dengesi kurmaktadır (IFRS 19: IASB, 2024).

Bu durum, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun hibrit bir yaklaşım benimsediği şeklinde yorumlanabilir. Bir yandan IFRS 18 ile yatırımcı odaklı, daha derinlemesine ve katı bir sunum disiplini inşa edilirken; diğer yandan IFRS 19 ile halka açık olmayan bağlı ortaklıkların üzerindeki idari yük, ölçüm ilkelerinden taviz verilmeksizin hafifletilmek istenmektedir. Bir bütün olarak, 2027 ve sonrası dönemde yürürlüğe girecek olan standart uygulamaları ile finansal raporlamanın 'bilgi içeriğini' zenginleştirici ve raporlama sürecinin 'operasyonel karmaşıklığını' işletme ölçeğine göre optimize ederek bütünleşik bir dönüşüm amaçlandığı belirtilebilir.

Söz konusu gelişime paralel bir düzlemde, finansal tablo dipnotlarının iletişim kalitesi, işletmeye özgülük düzeyi ve karar yararlılığı gibi çalışmaların yeni dönemde de önemini koruyacağı öngörülebilir. Özellikle IFRS/TFRS

18 ile birlikte finansal tablo sunumu ve dipnot organizasyonunda yaşanacak dönüşüm dikkate alındığında, konuya ilişkin yeni araştırma alanlarının ortaya çıkması beklenmektedir.

Bu kapsamda gelecekte gerçekleştirilecek çalışmaların önemli bir bölümünün, IFRS/TFRS 18'in uygulama sonuçlarına odaklanacağı ayrıca değerlendirilebilir. Özellikle standardın yürürlüğe girmesi sonrasında işletmelerin dipnot organizasyonlarında meydana gelen değişimlerin, açıklamaların okunabilirliği, karşılaştırılabilirliği ve kullanıcı kararları üzerindeki etkilerinin incelenmesi önemli araştırma alanlarından biri olabilir. Bunun yanı sıra yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütlerine (management-defined performance measures) ilişkin açıklamaların kullanıcılar tarafından nasıl değerlendirildiği ve söz konusu açıklamaların finansal performans algısı üzerindeki etkisi de araştırılabilir konular arasında yer almaktadır (IFRS Foundation, 2024a; 2024b). Bu kapsamda standardın uygulama sürecinin işletmeler açısından operasyonel uyum maliyetleri ve açıklama organizasyonu bakımından yeni gereklilikler doğurabileceği (Klynveld Peat Marwick Goerdeler-KPMG, 2026) ayrı bir araştırma alanı olarak değerlendirilebilir.

Dipnot ve açıklamalara ilişkin öne çıkabilecek bir diğer araştırma alanı olarak boilerplate niteliğindeki açıklamaların ölçülmesi ve işletmeye özgü açıklama düzeyinin belirlenmesi çerçevesinde değerlendirilebilir. Özellikle aynı sektör içerisinde faaliyet gösteren işletmelerin dipnot benzerlik düzeylerinin metin analizi yöntemleriyle incelenmesi; standart metin tekrarlarının hangi alanlarda yoğunlaştığının ortaya konulması ve açıklama kalitesi ile işletmeye özgülük arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi literatüre katkı sağlayabilir. Bu kapsamda doğal dil işleme, metin madenciliği ve yapay zekâ destekli analiz yöntemlerinin dipnot ve açıklamalara ilişkin çalışmalarda daha yaygın biçimde kullanılabileceği öngörülebilir.

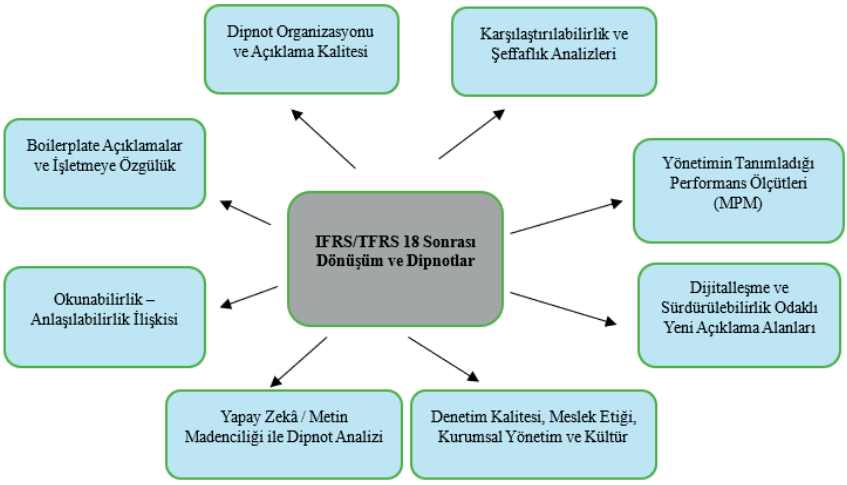
Finansal tablo dipnotlarına ilişkin önemli araştırma alanlarından biri de okunabilirlik ve anlaşılabilirlik arasındaki ilişkinin daha kapsamlı biçimde ele alınmasıdır. Literatürde okunabilirlik düzeyine ilişkin çeşitli ölçüm yöntemleri bulunmakla birlikte, kullanıcıların finansal bilgileri gerçekten ne ölçüde anlayabildiği konusu hâlen tartışmalıdır. Özellikle farklı kullanıcı gruplarının (yatırımcılar, analistler, kredi kuruluşları ve meslek mensupları gibi) aynı dipnot açıklamalarını farklı biçimlerde değerlendirebilmesi, kullanıcı odaklı deneysel çalışmalara ihtiyaç olduğunu göstermektedir. Telles ve Salotti (2024), okunabilirlik ile anlaşılabilirlik kavramlarının her zaman aynı sonucu doğurmadığını belirtmekte; bu durum dipnot çalışmalarında davranışsal muhasebe yaklaşımının daha görünür hâle gelebileceğini göstermektedir.

Bunun yanı sıra finansal tablo dipnotlarının denetim süreci, kurumsal yönetim yapısı ve muhasebe meslek mensuplarının mesleki yargı uygulamalarıyla ilişkisi de gelecekte daha fazla incelenebilir. Özellikle bağımsız denetim firması büyüklüğü, denetim kalitesi, denetçi görüşü veya kurumsal yönetim düzeyi gibi değişkenlerin dipnot açıklama kalitesi üzerindeki etkilerinin araştırılması, finansal raporlama kalitesinin bütüncül biçimde değerlendirilmesine katkı sağlayabilir. Muhasebe ve finansal raporlama standartları, ilke bazlı uygulamalar, muhasebe ve denetim mesleğinde etik tutum ve davranışlar çerçevesinde kültürel farklılıklar eşliğinde konu farklı açılardan çalışılabilir. Bu noktada, yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin denetlenebilirliği ve bu ölçütlerin piyasa tepkisi üzerindeki etkisi kritik bir araştırma alanı olabilir. Ölçütlerin zorunlu olarak dipnotlarda açıklanmasının, yöneticilerin *"fırsatçı raporlama"* eğilimlerini azaltıp azaltmadığını veya yatırımcıların karar alma süreçlerini ne ölçüde iyileştirdiği farklı çalışmalarla incelenebilir.

Dijitalleşme ve sürdürülebilirlik odaklı raporlama uygulamaları da dipnot açıklamalarına ilişkin yeni araştırma alanları olarak nitelenebilir. Özellikle şirket internet siteleri, dijital yatırımcı sunumları ve elektronik raporlama sistemlerinin kamuyu aydınlatma sürecindeki rolü dikkate alındığında, finansal tablo dipnotlarının klasik raporlama anlayışının ötesine geçen bir iletişim alanına dönüştüğü ifade edilebilir. Boulland vd. (2026), şirket internet sitelerinin kapsam ve içerik bakımından yeni bir açıklama alanı oluşturduğunu belirtmekte; bu durum finansal raporlamanın yalnızca basılı veya PDF formatlı finansal tablolarla sınırlı değerlendirilmemesi gerektiğini göstermektedir. Bu kapsamda gelecekte gerçekleştirilecek çalışmaların, dijital raporlama ortamlarının dipnot açıklamalarının anlaşılabilirliği ve erişilebilirliği üzerindeki etkilerine odaklanması mümkün görünmektedir.

Yukarıda yer verilen dipnot ve açıklamalara ilişkin araştırma alanları, bir bütün olarak Şekil 2'deki gibi özetlenebilir.

Şekil 2: Finansal Tablo Dipnot ve Açıklamalarına İlişkin Araştırma Alanları



Kaynak: Yazar tarafından, değerlendirme kısmında yer verilen açıklamalardan uyarlanmıştır.

Şekil 2'de yer alan araştırma alanları, IFRS/TFRS 18 sonrası finansal raporlama ve dipnot açıklamalarına ilişkin dönüşüm süreci kapsamında öne çıkan potansiyel çalışma alanları olarak değerlendirilebilir.

5. Sonuç

Finansal tablo dipnotları, finansal raporlama sisteminde temel finansal tabloları açıklayan ve tamamlayan yardımcı bilgi alanları olmanın ötesinde, işletmenin ekonomik gerçekliğinin kullanıcıya aktarılmasında önemli işlevler üstlenen finansal iletişim araçları hâline gelmiştir. Özellikle muhasebe ve finansal raporlama standartlarında yaşanan dönüşüm süreciyle birlikte temel finansal tabloların daha özet ve yapılandırılmış biçimde sunulması, dipnot ve açıklamaların kapsamını ve önemini artırmıştır. Bu durum, dipnotların yalnızca teknik açıklama alanı olarak değil; şeffaflık, hesap verebilirlik, karar yararlılığı ve kullanıcı odaklı finansal iletişim bağlamında değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

Çalışmada ele alınan literatür, standart metinleri ve düzenleyici yaklaşımlar birlikte değerlendirildiğinde, finansal tablo dipnotlarına ilişkin temel tartışmaların yalnızca standartlara biçimsel uyum ekseninde şekillenmediği görülmektedir. Özellikle gereksiz açıklama yükü, boilerplate (basmakalıp) nitelikli ifadeler, önemlilik ilkesinin etkin uygulanamaması, okunabilirlik ve anlaşılabilirlik sorunları ile işletmeye özgü bilgi sunumunun zayıflaması

gibi hususlar, finansal raporlamanın karar yararlılığı işlevini doğrudan etkileyebilmektedir. Bu nedenle dipnot açıklamalarının değerlendirilmesinde yalnızca açıklama miktarı değil; açıklamaların niteliği, kullanıcı ihtiyaçlarıyla ilişkisi, işletmeye özgülüğü ve finansal iletişim gücü de dikkate alınmalıdır.

Bu kapsamda IASB tarafından yürütülen *"Disclosure Initiative"* ve *"Better Communication in Financial Reporting"* çalışmaları ile IFRS/TFRS 18 standardı, finansal raporlamada daha etkili iletişim anlayışını güçlendirmeye yönelik önemli bir dönüşüm sürecini temsil etmektedir. Özellikle bilgilerin birleştirilmesi ve ayrıştırılması, yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütlerinin açıklanması, dipnot organizasyonunun geliştirilmesi ve finansal performansın daha karşılaştırılabilir sunulmasına ilişkin düzenlemeler, dipnotların finansal raporlama sistemi içerisindeki rolünü yeniden şekillendirmektedir. Bununla birlikte söz konusu dönüşümün uygulamada gerçekten daha kaliteli ve kullanıcı odaklı açıklamalar üretip üretemeyeceği; işletmelerin açıklama kültürü, mesleki yargı uygulamaları, denetim kalitesi ve kullanıcı odaklı raporlama anlayışının gelişimi ile doğrudan ilişkili olacaktır.

Çalışmada ayrıca finansal tablo dipnotlarına ilişkin gelecekte önem kazanabilecek araştırma alanları da değerlendirilmiştir. Özellikle IFRS/TFRS 18 öncesi ve sonrası dipnot kalitesinin karşılaştırılması, boilerplate açıklamaların ölçülmesi, sektör bazlı açıklama kalitesi farklılıkları, okunabilirlik ve anlaşılabilirlik ilişkisi, yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütlerinin kullanıcı davranışları üzerindeki etkisi ile yapay zekâ ve metin madenciliği temelli dipnot analizleri gibi alanların gelecekte literatürde daha görünür hâle gelebileceği değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak finansal tablo dipnotları, günümüzde yalnızca standartlar tarafından zorunlu tutulan açıklama alanları değil; işletmenin ekonomik gerçekliğini kullanıcıya aktaran, finansal performansı anlamlandıran ve finansal raporlamanın iletişim boyutunu güçlendiren temel unsurlardan biri hâline gelmiştir. Bu nedenle finansal tablo dipnotlarının geleceği, yalnızca daha fazla açıklama yapılmasıyla değil; daha anlaşılabilir, daha işletmeye özgü, daha bağlantılı ve kullanıcı kararlarını destekleyici bilgi sunumunun sağlanmasıyla şekillenecektir.

Kaynakça

Akçakanat, Ö., & Özdemir, O. (2021). "Finansal tablolarda dipnot açıklama düzeyleri ile işletme özellikleri arasındaki ilişki." *VI. International Symposium on Accounting and Finance (ISAF 2021) Proceeding Book* içinde (ss. 107-114). Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Yayınları.

Akman, N. H. (2011). "The effect of IFRS adoption on financial disclosure: Does culture still play a role?" *American International Journal of Contemporary Research*, 1(1), 6-17.

Alwardat, Y. (2019). "Disclosure quality and its impact on financial reporting quality, audit quality, and investors' perceptions of the quality of financial reporting: A literature review." *Accounting and Finance Research*, 8(3), 201-218. https://doi.org/10.5430/afr.v8n3p201

Arikan, Ö. (2022). "The effect of boilerplate language on nonprofessional investors' judgments." *Accounting and Business Research,* 52(4), 417-442. https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1922990

Atay, S., Bellikli, U., & Daştan, A. (2022). "Türkiye'de finansal bilgi kalitesi ile bankacılık sektörü muhasebe politikalarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisine yönelik bir araştırma." *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 24*(2), 413–435.

Ayar, H. C. & Can, A. V. (2025). "A Content Analysis of Financial Statement Footnotes Regarding IFRS 15: Evidence From The Turkish Retail Sector (2017-2021)." *MTÜ Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 5(2), 449-458.

Beattie, V., McInnes, B., & Fearnley, S. (2004). "A methodology for analysing and evaluating narratives in annual reports: A comprehensive descriptive profile and metrics for disclosure quality attributes." *Accounting Forum*, 28(3), 205-236. https://doi.org/10.1016/j.accfor.2004.07.001

Boulland, R., Bourveau, T., & Breuer, M. (2026). "Company websites: A new measure of disclosure." *Journal of Accounting Research, 64*(1), 81–125.

Cagle, M. N. (2020). "Mali tablo ve dipnotlarda kalite kavramının değerlendirilmesi: Sistematik literatür analizi." *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (87), 122–144.

Coronella, L. (2026). "Over ten years of IFRS 10: A still open issue on consolidated disclosure?" *International Journal of Business Research Management (IJBRM)*, *17*(1), 19-34.

Doğan, Ö. (2021). "Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması açısından KÜMİ FRS'nin, BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT ile karşılaştırılması." *VI. International Symposium on Accounting and Finance Proceedings Book*, 99–117.

Esen, Ö. M., & Sakin, T. (2009). "Dipnot açıklama yükümlülüklerine uyum: İMKB 100 endeksinde yer alan reel sektör firmalarının durumu üzerine bir araştırma." *Yönetim*, 20(64), 112–124.

Güngör, N. (2022). "UFRS 16-Kiralamalar standardının finansal tablo dipnot ve açıklama gerekliliklerine uyum: BİST 100 işletmelerinde bir inceleme." *Mali Çözüm*, 32(173), 199–228.

Idor, R. M., Odumusor, C. J., & Isek, F. C. (2020). "Empirical examination of accounting professional etiquettes and quality of financial statements disclosure." *IOSR Journal of Economics and Finance (IOSR-JEF)*, 11(2), 1-10. https://doi.org/10.9790/5933-1102030110

IFRS Foundation. (2015). *Disclosure Initiative: Principles of Disclosure—Content of the notes* (IASB Agenda Paper 11E).

IFRS Foundation. (2017). Disclosure Initiative—Case Studies: Better Communication in Financial Reporting–Making disclosures more meaningful, https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/ project/disclosure-initative/better-communication-making-disclosures-more-meaningful.pdf

IFRS Foundation. (2024a). *IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements: Project Summary*.

IFRS Foundation. (2024b). *IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements: Effects Analysis*.

International Accounting Standards Board. (2024). *IFRS 19: Subsidiaries without public accountability: Disclosures. IFRS Foundation.*

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (2025). *TFRS 18 Finansal tablolarda sunum ve açıklama.*

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (2013). *Finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberi*.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (2021). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)*.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2020). *Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve*.

Özcan, İ., & Ergün, İ. (2025). "Firm-specific determinants affecting compliance with IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers standard disclosure requirements: BIST100 review." *İşletme Araştırmaları Dergisi (Journal of Business Research-Turk)*, 17(2), 1430-1442. https://doi.org/10.20491/isarder.2025.2042

Öztürk, E., Güleç, Ö. F., & Gökçen, G. (2024). "IFRS 18 finansal tablolarda sunum ve açıklama: Finansal performans ölçümünde yeni bir yaklaşım." *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, *9*(4), 440 – 455, DOI:10.29106/fesa.1572623

Schipper, K. (2003). "Principles-based accounting standards." *Accounting Horizons, 17*(1), 61–72. https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.1.61

Sultanoğlu, B. (2020). "Finansal raporlamada daha iyi iletişim: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yaptığı çalışmalar." *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (60), 229–250.

Telles, S. V., & Salotti, B. M. (2024). "Readability and understandability of notes to financial statements." *Revista Brasileira de Gestão de Negócios, 26*(1), e20230127. https://doi.org/10.7819/rbgn.v26i01.4251

TMS 8. *Finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin esaslar*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.

Bölüm 3

Sınırda Karbon Düzenleme Mekanizması (SKDM) Ekseninde Karbon Muhasebesi

Eda Köse[1]

İsmail Bekci[2]

Özet

Küresel iklim kriziyle mücadele ve sürdürülebilir bir ekonomik dönüşüm hedefi, Avrupa Birliği'nin Sınırda Karbon Düzenleme Mekanizması'nı (SKDM) hayata geçirmesiyle yeni bir boyuta taşınmıştır. Karbon kaçağını önlemek ve küresel ölçekte adil bir karbon fiyatlandırması tesis etmek amacıyla kurgulanan bu mekanizma, uluslararası ticarette çevresel maliyetleri yasal bir zorunluluk haline getirmektedir. Bu kapsamda çalışmanın amacı, karbon muhasebesinin işletmeler tarafından nasıl uygulandığını ve SKDM sürecinde işletmelere nasıl katkı sağladığını incelemektir. SKDM'nin 2026 yılı itibarıyla tam olarak uygulanmaya başlamasıyla birlikte, karbon yoğun sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere yönelik maliyet baskıları ve düzenleyici yükümlülükler, teorik çerçevede ele alınacaktır. Çalışmada, karbon muhasebesinin sadece bir sürdürülebilirlik raporlama aracı değil aynı zamanda işletmelerin yüksek *"varsayılan değer"* cezalarından kaçınmalarını ve gerçek emisyon verileriyle maliyet tasarrufu sağlamalarını mümkün kılan stratejik bir disiplin olduğu vurgulanmaktadır. Özellikle Türkiye gibi AB ile derin ticari bağları olan ülkeler için ulusal bir emisyon ticaret sisteminin (TR-ETS) kurulması ve karbon muhasebesi altyapısının güçlendirilmesi ekonomik rekabet gücünün korunması açısından hayati önem taşımaktadır.

1 Doç. Dr., Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, edakose@nevsehir.edu.tr, ORCID ID 0000-0002-9537-3672.

2 Prof. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, ismailbekci@sdu.edu.tr, ORCID ID 0000-0002-9861-737X.

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357.c5457

Giriş

Küresel iklim değişikliği ve doğal kaynakların hızla tükenmesi, günümüz dünya ekonomisini sürdürülebilir ve çevre dostu bir dönüşüme zorlayan çok boyutlu bir yapısal kriz niteliğindedir. Bu bağlamda, 2015 yılında kabul edilen Paris Anlaşması, küresel ortalama sıcaklık artışını sanayi öncesi seviyelere kıyasla 2°C'nin altında tutmayı ve mümkünse 1,5°C ile sınırlandırmayı temel hedef olarak belirlemiştir (Bektaş, 2025). Bu hedef, sadece çevresel sürdürülebilirliği değil aynı zamanda ekonomik sistemlerin karbon sisteminin dönüştürülmesini de zorunlu kılmaktadır. Bununla birlikte, mevcut eğilimler bu hedeflerden önemli ölçüde sapma olduğunu göstermektedir. Atmosferdeki karbondioksit (CO_2) oranı, sanayi öncesi döneme kıyasla yaklaşık %50 oranında artış göstererek en yüksek seviyelere ulaşmıştır (Wirdyansyah, 2025). Bu durum, küresel ölçekte daha kapsamlı ve bağlayıcı politika araçlarının geliştirilmesini kaçınılmaz hale getirmektedir.

Küresel dönüşüm ihtiyacına yanıt olarak, Avrupa Birliği (AB) 11 Aralık 2019 tarihinde Avrupa Yeşil Mutabakatı (AYM) ilan ederek, 2050 yılına kadar dünyanın ilk iklim-nötr kıtası olma hedefini ortaya koymuştur (Lee & Winkler, 2022; Erlandsson & Pihl, 2025). Bu girişim, yalnızca çevresel bir politika çerçevesi olmamakla birlikte enerji, sanayi, ulaşım, tarım ve ticaret gibi stratejik sektörleri kapsayan bütüncül bir kalkınma ve dönüşüm modeli olarak tasarlanmıştır (Bektaş, 2025). Bu yönüyle AYM, sürdürülebilir büyüme paradigması doğrultusunda ekonomik yapının yeniden şekillenmesini amaçlayan kapsamlı bir yol haritası niteliği taşımaktadır. Bu stratejik çerçeve kapsamında geliştirilen *"55'e Uyum Paketi"* ile sera gazı emisyonlarının 2030 yılına kadar 1990 yılı seviyelerine kıyasla en az %55 oranında azaltılması hedeflenmiştir. Söz konusu hedef, Avrupa İklim Yasası ile yasal bağlayıcılığa kavuşturularak, AB'nin iklim politikalarının kurumsal ve hukuki temelini güçlendirmiştir (Chu vd., 2024).

İklim politikalarının küresel ölçekte eş zamanlı ve eş düzeyde uygulanmaması önemli yapısal sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sorunların başında literatürde *"karbon kaçağı"* olarak adlandırılan kavram gelmektedir (Acar vd., 2022; Wirdyansyah, 2025). Karbon kaçağı, bir ülkenin sera gazı salınımını azaltmak için ağır vergiler ve katı kurallar koyması sonucunda, o ülkedeki işletmelerin üretim tesislerini bu kuralların olmadığı veya daha esnek olduğu ülkelere taşımasıdır (Erlandsson & Pihl, 2025). Aynı zamanda sıkı iklim politikaları uygulayan ülkelerde yerli üretimin, karbon maliyetine tabi olmayan ülkelerden yapılan ithalatla ikame edilmesi de karbon kaçağına yol açmaktadır (Mehling vd., 2025). Bu yönüyle karbon kaçağı, iklim politikalarının etkinliğini zayıflatan sınır ötesi bir dışsallık olarak değerlendirilmektedir.

Karbon kaçağı, bir yandan emisyonları sadece coğrafi olarak yer değiştirdiği için küresel emisyon azaltım çabalarını baltalarken, diğer yandan sıkı iklim politikaları uygulayan bölgelerin endüstriyel rekabet gücünü zayıflatır (Anh vd., 2025). AB, Emisyon Ticaret Sistemi (ETS) dahilinde uygulanan ücretsiz emisyon tahsisatlarının aşamalı olarak tasfiye edilmesinin yaratacağı asimetrik maliyet artışlarını ve buna bağlı gelişebilecek karbon kaçağı riskini minimize etmek amacıyla SKDM'nı yürürlüğü koymuştur. SKDM, AB sanayisinin küresel piyasalardaki rekabetçi konumunu muhafaza etmeyi aynı zamanda ithal mamullerin karbon içeriği üzerinden maliyetlendirilmesi yoluyla uluslararası ticarette çevresel eşitlik ve adil rekabet zemini tesis etmeyi hedeflemektedir (Chu vd., 2024).

SKDM, ithal edilen karbon yoğun ürünlerin gömülü emisyonlarına, AB ETS ile uyumlu bir karbon fiyatı uygulayarak yerli ve yabancı üreticiler arasındaki maliyet farklılıklarını azaltmayı ve karbon maliyetlerini küresel ticaret sistemine içselleştirmeyi hedefleyen kritik bir politika aracıdır (Boute, 2024). SKDM ile artan maliyet ve düzenleyici yükümlülükler, işletmeler açısından karbon yönetimini daha önemli hale getirmektedir. Bu kapsamda çalışmanın amacı, SKDM'nin beraberinde getirdiği raporlama yükümlülüklerini ve bu süreçte karbon muhasebesinin üstlendiği stratejik rolü incelemektedir. SKDM'nin 2026 yılı itibarıyla tam olarak uygulanmaya başlamasıyla birlikte, karbon yoğun sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere yönelik maliyet baskıları ve düzenleyici yükümlülükler teorik çerçevede ele alınacaktır.

1. Avrupa Birliği Emisyon Ticaret Sistemi (AB ETS) ve SKDM'nin Doğuşu

Dünyanın en büyük ve en köklü karbon fiyatlandırma mekanizmalarından biri olan AB ETS, 2005 yılında yürürlüğe girmiştir (Günay, 2026). Sera gazı emisyonlarını maliyet-etkin bir şekilde azaltmayı hedefleyen bu sistem, *"üst sınır ve ticaret"* prensibine dayanmaktadır. Bu kapsamda, sisteme dâhil olan işletmelerin toplam emisyon miktarına yasal bir üst sınır getirilmekte ve bu sınır, zaman içinde azaltım hedefleri doğrultusunda kademeli olarak düşürülmektedir (Laing vd., 2013).

Sistem kapsamında işletmelere bir ton CO_2 eşdeğerine karşılık gelen emisyon tahsisatları verilmekte veya bu tahsisatlar açık artırma yoluyla temin edilmektedir. Emisyonu belirlenen sınırın altında tutan işletmeler fazla tahsisatlarını piyasada satarak gelir elde edebilirken, sınırı aşan işletmeler ise ek tahsisat satın almak veya cezai yaptırımlarla karşılaşabilmektedirler (European Commission, 2016). Bu yapı, emisyon azaltımını ekonomik açıdan en düşük

maliyetle gerçekleştirmeyi teşvik ederken aynı zamanda temiz teknolojilere ve sürdürülebilir üretim süreçlerine geçişi hızlandırmaktadır (Bektaş, 2025).

AB ETS'nin oluşturduğu karbon maliyetleri, Avrupa içi üreticiler açısından ek bir finansal yük doğurmaktadır. Bu durum, sıkı iklim politikalarına tabi işletmelerin üretimlerini daha gevşek çevresel düzenlemelere sahip ülkelere kaydırması riskini, yani karbon kaçağını gündeme getirmiştir (Antimiani vd., 2013). Bu riski sınırlamak amacıyla AB, çimento, demir-çelik ve alüminyum gibi yüksek emisyon yoğun sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere uzun süre ücretsiz tahsisatlar sağlamıştır (European Commission, 2021a). Ancak bu uygulama, kısa vadede rekabet gücünü korusa da uzun vadede karbonsuzlaşma motivasyonunu zayıflatmış ve AB'nin 2050 net sıfır hedefleriyle uyumsuz hale gelmiştir (Beaufils vd., 2023).

Avrupa Yeşil Mutabakatı kapsamında yer alan *"55'e Uyum"* paketi ile birlikte AB, iklim hedeflerine ulaşmak amacıyla ETS sisteminde kapsamlı bir reform sürecine yönelmiştir. Bu doğrultuda, çimento, demir-çelik, alüminyum ve gübre gibi karbon yoğun sektörlerde ücretsiz tahsisatların 2026–2034 yılları arasında kademeli olarak kaldırılması planlanmaktadır (Chu vd., 2024). Ücretsiz tahsisatların sona ermesi, üreticilerin karbon maliyetlerini tam olarak üstlenmesini gerektirecek ve karbon kaçağı riskini artıracaktır. Bu gelişmeler doğrultusunda SKDM, karbon sızıntısını önlemek ve rekabet eşitliği sağlamak amacıyla geliştirilen tamamlayıcı bir politika aracı olarak ortaya çıkmıştır (Beaufils vd., 2023; Wirdyansyah, 2025).

SKDM, AB dışından ithal edilen ürünlerin içerdiği gömülü emisyonları AB ETS'deki karbon fiyatlarına eşdeğer bir maliyete tabi tutmayı hedeflemektedir. İthalatçıların, ürünlerin üretim aşamasındaki emisyonlarına karşılık gelen SKDM sertifikalarını satın almasını zorunlu kılan bu sistem, yerli ve yabancı üreticiler arasındaki karbon maliyetini eşitleyerek haksız rekabeti önlemeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla SKDM, basit bir gümrük vergisi olmanın ötesinde AB ETS'nin küresel ticarete entegre edilmiş bir uzantısı olarak işlev görmektedir (European Union, 2024).

SKDM'nin uygulanması, veri toplama ve doğrulamaya dayalı kademeli bir takvime bağlanmıştır (Bahadır, 2023). Geçiş döneminde ithalatçılar için herhangi bir finansal yükümlülük bulunmamakla birlikte üç ayda bir doğrudan ve dolaylı gömülü emisyonların raporlanması da zorunlu tutulmuştur. Tam uygulama döneminin başlamasıyla birlikte ise emisyon sınırlarını aşan ithal ürünler için fiili karbon bedellerinin ödenmesi ve doğrulanmış sertifikaların teslim edilmesi süreci devreye girmektedir (Butscher & Camiña, 2024).

AB üyesi ithalatçılar, 2026 yılından itibaren SKDM kapsamında ürünleri AB gümrük bölgesine geçirmeleri için önceden *"Yetkilendirilmiş SKDM Beyan Sahibi"* statüsünü almış olmaları gerekmektedir. Bununla birlikte her yılın 31 Mayıs tarihine kadar bir önceki yıl ithal ettikleri mamüllerin toplam miktarını ve bu ürünler için doğrulanmış gömülü emisyon miktarlarını beyan etmek zorundadırlar (Boute, 2024). SKDM kapsamında emisyonların hesaplanmasında *"gerçek spesifik gömülü emisyonlar"* esas alınmaktadır. Bu verilerin doğrulanmasında AB tarafından yetkilendirilmiş bağımsız doğrulayıcılar tarafından onay alınması gerekmektedir. Ancak, ihracatçı işletmeler, gerçek verileri sağlayamaması ya da ölçüm sistemlerinin yetersiz olması durumunda, Avrupa Komisyonu *"varsayılan değerleri"* baz alınacaktır (Erlandsson & Pihl, 2025). Öte yandan SKDM, uluslararası ticarette haksızlığı ve çifte vergilendirmeyi önleyecek hayati bir indirim mekanizması içermektedir. Eğer, Türkiye gibi ihracatçı bir ülkedeki üretici, ürettiği ürün için kendi ülkesinde hâlihazırda açık bir karbon vergisi veya ulusal ETS kapsamında bir bedel ödediğini bağımsız olarak kanıtlarsa bu tutar, AB'de ödenmesi gereken SKDM sertifika bedelinden düşülecektir (Lee & Winkler, 2022).

2. SKDM Kapsamında Karbon Muhasebesinin Teorik Temelleri

İklim değişikliğinin en önemli sebeplerinden bir tanesi atmosfere salınan ve özellikle enerji ihtiyacının karşılanması sırasında ortaya çıkan CO_2 gazıdır. Bu ihtiyaçtan kaynaklanan işletme giderlerinin sürekli artış göstermesi, ürün maliyetlerindeki payının artması, müşterilerde gelişen çevre bilinci, sürdürülebilir kalkınma kavramının öneminin farkına varılması, enerji maliyetlerindeki artış, Kyoto Protokolü sonucu ortaya çıkan karbon ticareti ve buna bağlı gelişen karbon piyasaları ve tüm dünyada yaygınlaşan karbon vergileri (Aliusta, 2014), atmosfere salınan karbonların kayıt altına alınıp izlenmesi, raporlanması ve kontrol edilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Uyar & Cengiz, 2011). Böylelikle çevre muhasebesinin bir alt dalı olarak karbon muhasebesi kavramı literatüre girmiştir. Bu kapsamda karbon muhasebesi ile ilgili uygulamalarda üç durum ön plana çıkmaktadır. Karbon tahsisat ve ticaret işlemleri, karbon maliyetlerinin hesaplanması ve karbon vergisi (Gürbüz, Karataş Aracı & Bekci, 2019). Dolayısıyla karbon muhasebesi, işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik raporlamaları kapsamında gönüllü olarak uygulamaktadır. Ancak SKDM, zorunlu olmasıyla birlikte doğrudan finansal yükümlülükler ve uluslararası ticaret kuralları ile bağlayıcı bir disiplin hâline gelmiştir. SKDM, ithal edilen ürünlerin üretim süreçlerinde ortaya çıkan karbon emisyonlarının (gömülü emisyonlar) AB ETS'ye eşdeğer bir karbon fiyatlandırmasına tabi tutulmasıdır. Bu durum, işletmelerin sadece kendi üretim sınırları içindeki emisyonları değil aynı zamanda tedarik zincirlerindeki karbon ayak izini de

uluslararası standartlara uygun olarak şeffaf, izlenebilir ve denetlenebilir bir şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılmaktadır (European Commission, 2025). Karbon muhasebesi metodolojisinde, sera gazı emisyonları kaynaklarına ve işletmenin kontrol düzeyine göre üç ana kapsamda sınıflandırılmaktadır:

Kapsam 1 (Doğrudan Emisyonlar): İşletmenin mülkiyetinde olan veya doğrudan kontrolü altında bulunan kaynaklardan (örneğin üretim tesisindeki fırınlarda yakılan fosil yakıtlar veya doğrudan endüstriyel prosesler) atmosfere salınan sera gazı emisyonlarıdır (European Commission, 2021a; European Council, 2022).

Kapsam 2 (Dolaylı Emisyonlar): İşletmenin dışarıdan satın alarak tükettiği elektrik, buhar, ısı veya soğutmanın üretimi sırasında ortaya çıkan dolaylı emisyonlardır (Kardish vd., 2021).

Kapsam 3 (Değer Zinciri Emisyonları): Üretim sürecinde girdi olarak kullanılan ham maddelerin elde edilmesi, uluslararası lojistik, atık yönetimi ve ürünün nihai kullanımı gibi değer zinciri boyunca meydana gelen diğer tüm dolaylı emisyonları kapsamaktadır (Beaufils vd., 2023).

AB SKDM mevzuatı, ilk aşamada ağırlıklı olarak doğrudan emisyonları ifade eden Kapsam 1 emisyonlarını ve sektörün niteliğine bağlı olarak dolaylı enerji kaynaklı Kapsam 2 emisyonlarını kapsamaktadır. Bununla birlikte, özellikle kompleks ürünlerin üretiminde kullanılan ara girdilerden kaynaklanan emisyonların da hesaplamaya dâhil edilmesiyle, Kapsam 3 emisyonlarının belirli unsurları mekanizma kapsamında değerlendirmeye alınmıştır (Zhang vd., 2026).

SKDM çerçevesinde ithalatçıların raporlamakla yükümlü olduğu temel gösterge, ürünlerin *"Gerçek Spesifik Gömülü Emisyonları"*dır (Erlandsson & Pihl, 2025). Gömülü emisyonların hesaplanmasında ürünler, üretim yapıları dikkate alınarak *"basit ürünler"* ve *"kompleks ürünler"* şeklinde sınıflandırılmaktadır. Basit ürünlerde üretimde kullanılan girdilere ait gömülü emisyonlar sıfır kabul edilirken, demir-çelik, gübre ve alüminyum gibi kompleks ürünlerde üretim sürecinde kullanılan ara girdilerin emisyonlarının da hesaplamaya dâhil edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, kompleks ürünlerde yalnızca nihai üretim sürecinden kaynaklanan emisyonlar değil, üretimde kullanılan girdilerin neden olduğu emisyonlar da toplam gömülü emisyon hesabına katılmaktadır (Zhang vd., 2026). Bir kompleks ürün (g) için Spesifik Gömülü Emisyon ($\mathbf{SEE_g}$) hesaplaması aşağıdaki matematiksel modelleme ile yapılmaktadır (Zhang vd., 2026).

$$\mathbf{SEE_g} = \frac{\mathbf{E + EEInpMat}}{\mathbf{AL_g}}$$

SEE_g: Raporlanan ürünün (g) bir tonu başına düşen Spesifik Gömülü Emisyon miktarıdır (tCO_2e/ton).

AL_g (Faaliyet Seviyesi): Raporlama dönemi boyunca söz konusu tesisin o üründen gerçekleştirdiği toplam üretim hacmidir.

E (Fiili Gömülü Emisyon): Ürünün tesis sınırları içindeki üretimi sırasında ortaya çıkan toplam emisyonları ifade eder. $E = DirEm_g + IndirEm_g$ şeklinde hesaplanmaktadır. $DirEm_g$ tüketilen fosil yakıtlar doğrudan (Kapsam 1) emisyonları, $IndirEm_g$ ise tüketilen elektrikten kaynaklanan dolaylı (Kapsam 2) emisyonlarını ifade etmektedir.

EEInpMat (Girdi Malzemelerin Gömülü Emisyonlar): Kompleks ürünlerin üretim sürecinde tüketilen ara mamullerin üretim aşamasından getirdikleri karbon yüküdür. $EEInpMat = \sum (M_i + SEE_i)$ M_i üretim prosesinde kullanılan i girdisinin toplam kütlesini; SEE_i ise ilgili girdinin spesifik gömülü emisyon değerini ifade etmektedir.

AB mevzuatına göre, ithalatçının AB gümrüklerinde teslim etmekle yükümlü olduğu nihai SKDM sertifikası miktarı, ithal edilen ürünün spesifik gömülü emisyon değeri (SEE_g) ile ürünün toplam ithalat miktarının (tonajının) çarpılması suretiyle hesaplanmaktadır. Bu hesaplama, ithal edilen ürünün üretim sürecinde ortaya çıkan toplam karbon maliyetinin belirlenmesini amaçlamaktadır (European Union, 2024).

Sistemin hukuki ve ekonomik açıdan en önemli unsurlarından biri ise *"çifte fiyatlandırmanın"* önlenmesine yönelik mekanizmadır. Buna göre ihracatçı ülkedeki üreticinin ilgili emisyonlar için kendi ulusal karbon fiyatlandırma sistemi kapsamında bir bedel ödemiş olması hâlinde bu maliyet SKDM yükümlülüğünden mahsup edilebilmektedir. Söz konusu bedelin karbon vergisi veya ulusal ETS kapsamında ödendiğinin, izleme, raporlama ve doğrulama (MRV) mekanizmaları aracılığıyla bağımsız şekilde doğrulanması gerekmektedir. Böylece SKDM, aynı emisyonların hem üretici ülkede hem de AB sınırında ikinci kez fiyatlandırılmasının önüne geçmeyi hedeflemektedir (Boute, 2024).

2.1. SKDM ile Karbon Muhasebesi Arasındaki İlişki

SKDM ile karbon muhasebesi arasındaki ilişki, küresel yeşil dönüşümün yasal uyum, teknik doğrulama ve finansal risk yönetimi boyutlarını birbirine bağlayan stratejik bir köprüdür (Butscher & Camiña, 2024). Karbon muhasebesi, SKDM'nin operasyonel hale gelmesi için ihtiyaç duyduğu doğrulanabilir ve güvenilir emisyon verisi altyapısını sağlarken; SKDM ise karbon muhasebesini işletmeler için isteğe bağlı sürdürülebilirlik faaliyeti

olmaktan çıkarıp küresel pazarda hayatta kalmanın ve ticari varlığın temel koşulu haline getirmektedir (Ekici, 2025; Butscher & Camiña, 2024).

Bu stratejik ilişkinin temel boyutları aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Garip, 2026; Butscher & Camiña, 2024; https://www.propm.com.tr/product-iso-14064-1-karbon-ayak-izi; https://www.carbongate.io/skdm):

- SKDM kapsamında AB'ye yapılacak emisyon beyanları, ithal edilen ürünlerin üretimi esnasında salınan doğrudan (Kapsam 1) ve kullanılan elektrikten kaynaklanan dolaylı (Kapsam 2) gömülü emisyonların şeffaf bir şekilde raporlanmasını gerektirir. Karbon muhasebesi; ISO 14064-1, ISO 14067 ve GHG Protokolü gibi küresel standartları kullanarak bu emisyonların kurumsal ve ürün bazında sistematik olarak ölçülmesini ve raporlanmasını sağlayarak yasal uyum risklerini ortadan kaldırır.
- SKDM, ithalatçıların fiili emisyon verilerine ulaşamadığı durumlarda, Avrupa Komisyonu tarafından belirlenen ve cezalandırıcı nitelikte yüksek tutulan "varsayılan değerleri" kullanmasını öngörür. Güçlü bir karbon muhasebesi yürüten ve gerçek gömülü emisyon değerlerini bağımsız denetçilere doğrulatan işletmeler, bu varsayılan değer cezalarından kaçınarak satın almak zorunda kalacakları SKDM sertifikası sayısını azaltır ve doğrudan finansal tasarruf elde ederler.
- SKDM mevzuatı uyarınca, ihraç edilen ürün için menşe ülkede halihazırda ödenmiş olan ve doğrulanabilen karbon bedelleri, AB sınırındaki ödeme yükümlülüklerinden birebir mahsup edilebilmektedir. Karbon muhasebesi hem salınan emisyon miktarını hem de bu emisyonlar karşılığında ödenen yerel vergileri finansal tablolara entegre ederek mahsup işleminin doğrulanabilir yasal zeminini oluşturur.
- Karbon muhasebesi, işletmelerin üretim süreçlerindeki emisyon yoğun noktaları belirlemesine olanak tanır. İşletmeler, bu verileri AB ETS karbon fiyat projeksiyonları (örneğin ton başına 70 EUR veya 100 EUR) ile simüle ederek geleceğe yönelik SKDM maliyet risklerini önceden görebilir ve yenilenebilir enerji entegrasyonu (örneğin Çatı GES veya PPA) gibi yeşil dönüşüm yatırımlarının (CapEx) geri dönüş sürelerini rasyonel olarak hesaplayabilirler.

2.2. Ölçüm, Raporlama ve Doğrulama (MRV) Süreçleri

AB SKDM çevresel etkinliğinin ve adil bir karbon fiyatlandırma sistemi oluşturma kapasitesinin temelinde, gömülü emisyonların doğru, tutarlı ve güvenilir biçimde hesaplanması yer almaktadır. Bu nedenle mekanizmanın işleyişinde *"Ölçüm, Raporlama ve Doğrulama"* (Measurement, Reporting and

Verification – MRV) süreçleri merkezi bir rol üstlenmektedir (Lee & Winkler, 2022). MRV sistemi yalnızca ürünlerin karbon ayak izinin hesaplanmasını değil aynı zamanda bu hesaplamaların uluslararası standartlara uygun şekilde raporlanmasını ve bağımsız kuruluşlar tarafından doğrulanmasını da zorunlu kılmaktadır. Bu kapsamda ISO 14064 ve Sera Gazı Protokolü gibi uluslararası standartlar, SKDM çerçevesinde yürütülen emisyon hesaplama ve raporlama süreçlerinin temel referanslarını oluşturmaktadır (Anh vd., 2025). Böylece mekanizmanın temel amacı, uluslararası ticarette karbon içeriklerinin şeffaf, karşılaştırılabilir ve denetlenebilir hâle getirilmesidir.

Bununla birlikte, SKDM kapsamında öngörülen MRV yükümlülükleri özellikle gelişmekte olan ülkelerde faaliyet gösteren üreticiler açısından önemli yapısal ve operasyonel sorunlar yaratmaktadır. Emisyon verilerini düzenli biçimde takip edecek teknik altyapının yetersiz olması, kurumsal kapasite eksiklikleri, veri toplama süreçlerinde standardizasyonun sağlanamaması ve bağımsız doğrulama maliyetlerinin yüksekliği, işletmelerin SKDM'ye uyum sürecini zorlaştırmaktadır. Özellikle karmaşık tedarik zincirlerinde, üretim süreçlerine ilişkin güvenilir veri akışının sağlanamaması önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durum yalnızca işletmeler üzerinde ek maliyet baskısı yaratmamakta, aynı zamanda küresel ticarette rekabet koşullarını etkileyen önemli bir uyum sorunu hâline gelmektedir (Ngoc vd., 2024).

SKDM'nin uygulanmasında uluslararası tedarik zincirlerinde ani maliyet artışlarının ve ticari uyum sorunlarının önüne geçebilmek amacıyla 1 Ekim 2023–31 Aralık 2025 tarihleri arasını kapsayan bir *"Geçiş Dönemi"* öngörülmüştür (Lee & Winkler, 2022). Bu dönemde ithalatçılar açısından herhangi bir mali yükümlülük veya SKDM sertifikası satın alma zorunluluğu bulunmamaktadır (EUR-Lex, 2023). Ancak geçiş dönemi yalnızca finansal yükümlülüklerin ertelendiği bir süreç olmamakla birlikte aynı zamanda işletmelerin, üreticilerin ve kamu kurumlarının sisteme hazırlanmasını amaçlayan bir öğrenme ve uyum aşaması olarak tasarlanmıştır. Bu kapsamda ithalatçılar, ithal ettikleri ürün miktarlarını ve bu ürünlere ilişkin doğrudan ile dolaylı gömülü emisyon verilerini üçer aylık dönemler hâlinde Avrupa Komisyonu'na raporlamakla yükümlü tutulmuştur. Böylece tam uygulama dönemine geçilmeden önce emisyon hesaplama yöntemlerinin test edilmesi, veri toplama altyapısının geliştirilmesi ve raporlama süreçlerinin kurumsallaştırılması hedeflenmiştir. Her ne kadar geçiş döneminde doğrudan bir karbon maliyeti uygulanmasa da, raporlama yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi durumunda idari yaptırımlar öngörülmüştür. Buna göre, gömülü emisyon verilerinin eksik veya hatalı raporlanması hâlinde ithalatçılara ton başına 10 Euro ile 50 Euro arasında değişen para cezaları uygulanabilmektedir (Günay, 2026).

Geçiş döneminin 1 Ocak 2026 itibarıyla sona ermesiyle birlikte SKDM tam uygulama aşamasına geçecek ve raporlama yükümlülükleri doğrudan finansal sonuç doğuran bağlayıcı kurallar hâline gelecektir (Anh vd., 2025). Bu tarihten itibaren, AB gümrük bölgesine SKDM kapsamındaki ürünleri ithal edecek işletmelerin *"Yetkilendirilmiş SKDM Beyan Sahibi"* statüsünü ilgili ulusal otoritelerden almaları zorunlu olacaktır (Boute, 2024). Yetkilendirilmiş beyan sahipleri, her yılın 31 Mayıs tarihine kadar bir önceki takvim yılında ithal edilen toplam ürün miktarını ve bu ürünlerin içerdiği toplam gömülü emisyonları Avrupa Komisyonu'na bildirmekle yükümlü olacaktır (European Commission, 2021a).

SKDM sisteminin en kritik unsurlarından biri ise *"gerçek emisyon"* verilerinin bağımsız doğrulamaya tabi tutulmasıdır. İthalatçılar tarafından sunulan emisyon verilerinin yalnızca işletme beyanına dayanması yeterli görülmemekte; bu verilerin, AB tarafından akredite edilmiş bağımsız doğrulayıcı kuruluşlar tarafından denetlenerek onaylanmış olması zorunlu tutulmaktadır (Meadows vd., 2024). Bu durum, MRV sisteminin yalnızca teknik bir raporlama aracı olmadığını, aynı zamanda uluslararası ticarette güvenilirlik ve şeffaflık sağlayan temel bir yönetişim mekanizması olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, ihracatçı işletmeler açısından en büyük risklerden biri doğrulanmış gerçek emisyon verilerinin sağlanamamasıdır. Özellikle MRV kapasitesinin yetersiz olması, karmaşık tedarik zincirlerinden özellikle Kapsam 3 emisyonları kapsamında güvenilir veri elde edilememesi ve uygun ölçüm sistemlerinin bulunmaması, işletmelerin SKDM'ye uyum sürecini önemli ölçüde zorlaştırmaktadır. SKDM Tüzüğü'ne göre, geçerli ve bağımsız şekilde doğrulanmış gerçek emisyon verilerinin sunulamaması hâlinde Avrupa Komisyonu tarafından *"varsayılan emisyon değerleri"* uygulanmaktadır (European Commission, 2021b). Bu varsayılan değerler, AB ETS kapsamında aynı ürünü üreten tesisler arasında en yüksek emisyon yoğunluğuna sahip yüzde 10'luk dilimin ortalama emisyon seviyeleri esas alınarak hesaplanmaktadır. Dolayısıyla doğrulanmış veri sunamayan işletmeler, sektörün en yüksek emisyona sahip tesislerine yakın değerler üzerinden değerlendirilmektedir.

Literatürde, bu uygulamanın özellikle gelişmekte olan ülkelerde faaliyet gösteren üreticiler açısından son derece ağır finansal sonuçlar doğurabileceği vurgulanmaktadır. Çünkü veri altyapısı yetersiz olan işletmeler, gerçek emisyon değerleri yerine yüksek varsayılan emisyon değerleri üzerinden hesaplanan SKDM maliyetleriyle karşı karşıya kalmaktadır (European Parliament, 2022). Yapılan senaryo analizleri de gerçek emisyon verilerinin sunulamadığı durumlarda satın alınması gereken SKDM sertifikası miktarının ciddi ölçüde arttığını ve ithalat maliyetlerinin milyonlarca Euro yükseldiğini göstermektedir. Bu nedenle şeffaf, izlenebilir ve bağımsız doğrulamaya dayalı bir MRV altyapısının

kurulamaması yalnızca teknik bir eksiklik olarak değerlendirilmemektedir. Aksine, güvenilir emisyon verisi sunamayan işletmeler açısından uluslararası pazarlarda rekabet gücünün kaybedilmesine ve hatta belirli pazarlardan dışlanmaya yol açabilecek stratejik bir finansal risk olarak görülmektedir (Erlandsson & Pihl, 2025).

3. Karbon-Ekonomik Eşitsizlik ve Gelişmekte Olan Ülkeler Üzerindeki Baskı

SKDM'nin gelişmekte olan ülkeler üzerindeki etkileri, yalnızca çevresel düzenleme boyutuyla değil, aynı zamanda küresel değer zincirlerindeki asimetrik güç ilişkileri ve *"Karbon-Ekonomik Eşitsizlik"* kavramı çerçevesinde de tartışılmaktadır. Küresel üretim ağlarının giderek parçalanması ve üretim süreçlerinin coğrafi olarak farklı bölgelere yayılması, çevresel maliyetler ile ekonomik kazanımlar arasında belirgin bir mekânsal ayrışmaya yol açmıştır. Özellikle Çin, Hindistan, Rusya ve Türkiye gibi ihracata dayalı gelişmekte olan ekonomiler, alüminyum, demir-çelik ve çimento gibi görece düşük katma değerli ancak yüksek karbon yoğunluğuna sahip temel sanayi ürünlerinin üretiminde uzmanlaşmıştır. Bu durum, söz konusu ülkelerin küresel karbon emisyonlarının önemli bir bölümünü kendi sınırları içerisinde üstlenmesine neden olmaktadır. Ancak bu ürünlerin ihracatından elde edilen ekonomik katma değer ile üretim sürecinde taşınan karbon maliyeti arasında belirgin bir dengesizlik ortaya çıkmaktadır (Li vd., 2026).

AB gibi gelişmiş ekonomiler, karbon yoğun ara malları ithal ederek bunları daha yüksek katma değerli nihai ürünlere dönüştürmekte ve üretim kaynaklı emisyon yükünü büyük ölçüde dışsallaştırırken ekonomik kazancın önemli bölümünü elde etmektedir. Bu bağlamda SKDM'nin, yalnızca üretim sürecinde ortaya çıkan emisyonları esas alarak tedarik zinciri boyunca oluşan katma değer dağılımındaki eşitsizlikleri dikkate almaması, gelişmekte olan ülkeler açısından önemli eleştirilere konu olmaktadır. Zira standartlaştırılmış bir karbon fiyatlandırma mekanizmasının uygulanması, bu ülkeler üzerinde hem yüksek karbon yoğunluklu üretim faaliyetlerinden kaynaklanan çevresel yüklerin sürdürülmesi hem de uluslararası pazarlarda rekabet gücünün zayıflaması şeklinde "çifte bir maliyet" yaratabilmektedir. Uluslararası literatürde bu durum, SKDM'nin çevresel sürdürülebilirlik hedeflerinin ötesinde, gelişmekte olan ekonomilerin rekabet avantajını sınırlandırabilecek korumacı bir *"yeşil ticaret engeli"* niteliği taşıyabileceği yönündeki tartışmaları güçlendirmektedir. Özellikle "*Kuzey-Güney"* ekseninde mevcut kalkınma farklılıklarını derinleştirme potansiyeli taşıdığı ileri sürülmektedir. SKDM'nin küresel iklim adaleti perspektifinden yeniden değerlendirilmesi gerektiği savunulmaktadır (Magacho vd., 2024).

3.1. Stratejik Uyum ve Türkiye'nin Karbon Fiyatlandırma Politikaları

Küresel iklim kriziyle mücadele ve Avrupa Yeşil Mutabakatı'nın ortaya çıkardığı dönüşüm sürecine uyum sağlama amacıyla Türkiye, 2053 yılı için *"net sıfır emisyon"* hedefini açıklamış ve bu doğrultuda hukuki ve kurumsal altyapısını yeniden şekillendirmeye başlamıştır. Bu sürecin en önemli yasal adımlarından biri, 2 Temmuz 2025 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurulu'nda kabul edilerek yürürlüğe giren İklim Kanunu olmuştur. Söz konusu düzenleme, Türkiye'nin iklim politikalarını sistematik bir çerçeveye oturtmasının yanı sıra, ulusal Emisyon Ticaret Sistemi'nin (TR-ETS) kurulması, sera gazı emisyonlarının izlenmesi ve raporlanmasının zorunlu hâle getirilmesi ile yeşil dönüşüm yatırımlarının hukuki güvence altına alınması açısından önemli bir dönüm noktası niteliği taşımaktadır (Lee & Winkler, 2022).

Türkiye'de ulusal emisyon ticaret sisteminin kurulumu iki temel aşamada planlanmıştır. İlk aşama olan 2026–2027 dönemi, sınırlı kapsamlı uygulamaların gerçekleştirileceği, gönüllü raporlama süreçlerinin test edileceği ve AB SKDM ile uyum çalışmalarının değerlendirileceği bir *"Pilot Dönem"* olarak tasarlanmıştır. İkinci aşama ise 2028 yılı ve sonrasını kapsayan *"Kalıcı Sistem"* dönemidir. Bu aşamada sistem kapsamının genişletilmesi, AB ETS ile daha güçlü uyum sağlanması ve karbon piyasasından elde edilen gelirlerin yeşil dönüşüm projelerine yönlendirilmesi hedeflenmektedir. Ulusal ETS'nin hayata geçirilmesi, Türkiye'nin SKDM karşısında rekabet gücünü koruması ve ekonomik çıkarlarını savunabilmesi açısından kritik bir politika aracı olarak değerlendirilmektedir. SKDM düzenlemeleri, uluslararası ticarette çifte maliyet oluşumunu önlemek amacıyla *"ödenmiş karbon fiyatı"* ilkesini esas almaktadır (Felbermayr vd., 2020). Bu ilkeye göre, bir Türk ihracatçısı karbon yoğun bir ürünün üretimi sırasında Türkiye'deki TR-ETS kapsamında belirli bir karbon maliyetine katlanmışsa, ödenen bu tutar AB sınırlarında uygulanacak SKDM sertifika maliyetinden mahsup edilecektir (Moon vd., 2021).

Türkiye'de etkin bir ulusal karbon fiyatlandırma mekanizmasının bulunmaması veya karbon fiyatının düşük seviyede kalması durumunda, Türk ihracatçılarının karşılaşacağı yüksek karbon maliyetlerinin doğrudan AB bütçesine aktarılması söz konusu olacaktır. Bu durum, Türkiye açısından önemli bir ekonomik kaynak kaybı anlamına gelebilecektir. Ancak ulusal ETS'nin etkin şekilde uygulanmasıyla birlikte karbon fiyatlandırmasından elde edilen gelirlerin ülke içinde tutulması mümkün olacaktır. İklim Kanunu'nda da vurgulandığı üzere, tahsisat satışlarından elde edilen karbon piyasası gelirlerinin yenilenebilir enerji yatırımları, sanayinin karbonsuzlaşma süreci ve diğer yeşil

dönüşüm projelerinin finansmanında kullanılması öngörülmektedir (Lee & Winkler, 2022).

3.2. Türkiye'de SKDM'nin Ekonomik ve Ticari Etkileri

SKDM'nin küresel tedarik zincirleri üzerindeki etkileri, özellikle AB ile yoğun ticari entegrasyona sahip ülkelerde daha belirgin ve çok boyutlu sonuçlar doğurmaktadır. Bu bağlamda Türkiye, AB ile olan güçlü ekonomik ilişkileri nedeniyle SKDM'den etkilenme potansiyeli yüksek ülkeler arasında yer almaktadır. Nitekim 2023 yılı verilerine göre Türkiye, AB'nin en büyük beşinci ticaret ortağı konumundadır ve ülkenin toplam ihracatının yaklaşık %41'i AB ülkelerine gerçekleştirilmektedir (Çimen, 2024). Bu durum, Türkiye ekonomisinin AB ticaret politikalarındaki dönüşümlere karşı duyarlılığını artırmaktadır.

SKDM'nin ilk aşamada kapsama aldığı ve *"yüksek karbon sızıntısı riski"* taşıyan sektörler açısından değerlendirildiğinde, Türkiye'nin AB pazarına olan bağımlılığının oldukça yüksek düzeylerde olduğu görülmektedir. Sektörel bazda bu bağımlılık oranları; elektrik sektöründe %77, alüminyumda %62, gübrede %46, demir-çelikte %37, hidrojende %17 ve çimentoda %15 olarak gerçekleşmiştir (Bektaş, 2025). Bunun yanında, SKDM kapsamında hâlihazırda yer alan veya ilerleyen süreçte kapsama dâhil edilmesi öngörülen diğer karbon yoğun ürün gruplarının toplamı, Türkiye'nin AB'ye gerçekleştirdiği ihracatın yaklaşık %40,76'sını oluşturmaktadır (Kashbraziev, 2024). Söz konusu yüksek ticaret bağımlılığı, Türkiye açısından SKDM'ye uyumu yalnızca çevresel sürdürülebilirlik kapsamında değerlendirilen bir politika tercihi olmaktan çıkarmakta; ihracat gelirlerinin korunması, rekabet gücünün sürdürülmesi ve makroekonomik istikrarın devamlılığı açısından stratejik bir zorunluluk hâline getirmektedir (Bektaş, 2025).

SKDM'nin 1 Ocak 2026 tarihi itibarıyla finansal yükümlülüklerle birlikte tam olarak yürürlüğe girmesi, Türkiye sanayi sektörü açısından önemli ekonomik sonuçlar doğurma potansiyeline sahiptir. İklim Değişikliği Başkanlığı verileri temel alınarak gerçekleştirilen senaryo analizleri, karbon maliyetlerinin özellikle ihracatçı sektörler üzerinde ciddi bir yük oluşturacağını göstermektedir. Buna göre, karbon sertifika bedelinin ton karbondioksit eşdeğeri (tCO_2e) başına 75 Euro olarak varsayıldığı 2027 yılı senaryosunda, Türk ihracatçılarının karşı karşıya kalacağı yıllık maliyetin yaklaşık 138 milyon Euro seviyesine ulaşacağı öngörülmektedir. Karbon fiyatının 2032 yılında ton başına 150 Euro/tCO_2e düzeyine yükselmesi durumunda ise bu maliyetin yaklaşık 2,5 milyar Euro'ya ulaşacağı tahmin edilmektedir (Günay, 2026).

Makroekonomik düzeyde gerçekleştirilen *"Hesaplanabilir Genel Denge"* analizleri, SKDM'nin Türkiye ekonomisi üzerindeki potansiyel etkilerinin yalnızca sektörel düzeyle sınırlı kalmayıp, ekonomi genelinde önemli sonuçlar doğurabileceğini göstermektedir. Referans senaryolar temelinde yapılan değerlendirmelere göre, SKDM kaynaklı ilave maliyetler ve ihracat rekabet gücünde meydana gelebilecek azalma nedeniyle, Türkiye'nin Gayri Safi Yurt İçi Hasılası'nda (GSYH) 2030 yılına kadar %2,7 ile %3,6 arasında değişen oranlarda bir daralma yaşanabileceği öngörülmektedir (Acar vd., 2022). Buna göre, SKDM'nin yalnızca çevresel bir düzenleme olarak değil aynı zamanda ekonomik büyüme, dış ticaret dengesi ve sanayi rekabetçiliği üzerinde belirleyici etkiler yaratabilecek bir dönüşüm mekanizması olarak değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, söz konusu maliyetlerin ve üretim kayıplarının azaltılabilmesi için en etkili politika araçlarından birinin, karbon fiyatlandırmasında çifte maliyet oluşumunu önlemeye yönelik mahsuplaşma mekanizmaları olduğu ifade edilmektedir. Bu kapsamda, Türkiye'nin kendi ulusal ETS kurarak karbon emisyonlarına yerel düzeyde fiyat uygulaması, SKDM kaynaklı mali yüklerin önemli ölçüde azaltılmasına katkı sağlayabilecek bir politika seçeneği olarak öne çıkmaktadır. Nitekim karbon fiyatının 20 Euro/tCO_2e olarak belirlendiği alternatif bir senaryoda, 2027 yılı itibarıyla AB'ye ödenmesi öngörülen 138 milyon Euro tutarındaki SKDM maliyetinin yaklaşık 56 milyon Euro seviyesine gerileyebileceği hesaplanmaktadır (Günay, 2026).

3.3. Karbon Muhasebesi ve SKDM Maliyet Hesaplamasına Yönelik Örnek

Türkiye'de faaliyet gösteren ve AB'ye demir-çelik ihraç eden hayali bir üreticinin[3] 2026 yılındaki verileri ve karşılaşacağı maliyet senaryoları.

Karbon Muhasebesi Verileri: Ayyıldız Metal A.Ş., ISO 14064-1 ve Sera Gazı Protokolü (GHG Protocol) standartlarına uygun olarak kurumsal karbon muhasebesi sistemini kurmuş ve bağımsız bir kuruluşa doğrulatmıştır.

Ürün: Sıcak Haddelenmiş Çelik

AB'ye İhraç Edilen Miktar (M): 1.000 ton

Doğrulanan Doğrudan Emisyon Yoğunluğu (Kapsam 1): 1,4 tCO_2e/ton

Doğrulanan Dolaylı Elektrik Emisyon Yoğunluğu (Kapsam 2): 0,4 tCO_2e/ton

3 Bu örnekteki veriler tarafımızdan geliştirilmiştir.

Toplam Fiili Gömülü Emisyon Yoğunluğu (E): 1,8 tCO_2e/ton (Doğrudan + Dolaylı emisyonlar)

AB SKDM ve Piyasa Verileri (2026 Yılı Esasları): AB içindeki en verimli %10'luk tesisin ortalamasını temsil eden sınır değer, çelik ürünü için 1,0 tCO_2e/ton kabul edilmektedir.

SKDM İndirim Faktörü (CF): 2026 yılı için %97,5 olarak belirlenmiştir. Bu oran, AB içindeki üreticilere sağlanan ücretsiz tahsisat haklarının korunma seviyesini gösterir.

AB ETS Karbon Sertifikası Fiyatı (P_{ETS} *):* 80 Euro / tCO_2e

Maliyet Hesaplama (European Union, 2023):

Birim Başına Vergilendirilebilir Emisyon: $E_{taxable}$ = E -(BM * CF)

Toplam Vergilendirilebilir Emisyon: E_{total} = $E_{taxable}$ * M

Toplam SKDM Maliyeti: C_{CBAM} = E_{total} * (P_{ETS} - T)

E (Fiili Gömülü Emisyonlar): Tesis düzeyinde ölçülen doğrudan (Kapsam 1) ve elektrik kaynaklı dolaylı (Kapsam 2) emisyonları temsil eder.

BM (Sınır Değer): AB ETS kapsamındaki en verimli %10'luk tesisin ortalamasını temel alan sektörel karbon yoğunluğu sınır değeridir.

CF (İndirim Oranı): AB ETS ücretsiz tahsisatlarının kademeli olarak sonlandırılması takvimine göre belirlenen azalan yüzdedir. 2026 yılı için bu oran %97,5'tir.

P_{ETS} (SKDM Sertifika Fiyatı): B Emisyon Ticaret Sistemi'ndeki (EUA) haftalık/çeyreklik ortalama kapanış fiyatlarına endekslidir.

T (Menşe Ülkede Ödenen Karbon Bedeli): İhraç eden ülkede (örneğin ulusal ETS veya karbon vergisi kapsamında) etkin olarak ödenmiş ve doğrulanmış karbon bedellerinin AB sınırındaki yükümlülüklerden birebir (1:1 oranında) mahsup edilmesini sağlayan yasal düzeltme parametresidir.

Senaryo 1: Karbon muhasebesi yapılmış ve fiili emisyonlar doğrulanmış durum (T=0 EUR)

İşletme ISO 14064-1 ve GHG Protokolü standartlarına uygun olarak karbon muhasebesi sistemini kurmuş, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ile uyumlu raporlamış ve bağımsız bir kuruluşa doğrulatmıştır.

Birim vergilendirilebilir emisyon: 1,8 - (1,0 x 97,5%) = 1,8 - 0,975 = 0,825 tCO_2e/ton

Toplam vergilendirilebilir emisyon: 0,825 tCO_2e * 1.000 ton = 825 tCO_2e

Toplam SKDM Sertifika Maliyeti: 825 tCO_2e * 80 Euro = 66.000 Euro

Senaryo 2: Karbon muhasebesi yapılmamış ve varsayılan değerlerin kullanıldığı durum (T=0 Euro)

Üretici gerçek emisyon verilerini sunamadığında, AB'li ithalatçı Avrupa Komisyonu tarafından belirlenen cezalandırıcı nitelikteki yüksek varsayılan emisyon değerlerini kullanmak zorundadır. Çelik sektörü için bu varsayılan emisyon yoğunluğu 2,6 tCO2e/ton seviyesindedir.

Birim vergilendirilebilir emisyon: 2,6 - (1,0 * 97,5%) = 2,6 - 0,975 = 1,625 tCO_2e /ton

Toplam vergilendirilebilir emisyon: 1,625 tCO_2e/ton * 1.000 ton = 1.625 tCO_2e

Toplam SKDM Sertifika Maliyeti: 1.625 tCO_2e * 80 Euro = 130.000 Euro

Maliyet Farkı Analizi: İşletmenin karbon muhasebesi kurarak fiili emisyonlarını belgelemesi, varsayılan değer kullanımı nedeniyle oluşacak 64.000 Euro tutarındaki ek cezai maliyetin (130.000 Euro - 66.000 Euro) önüne geçmesini sağlamıştır.

Senaryo 3: Ulusal ETS'nin devreye girmesi ve karbon vergisi mahsubu durumu (T=30 Euro)

Türkiye'nin ulusal ETS çerçevesinde üretici ton başına 30 Euro karbon bedeli ödemiştir. Bu ödenen bedel, AB sınırındaki yükümlülüklerden düşülür.

Ödenecek Net Karbon Bedeli: 80 Euro (AB ETS) - 30 Euro (TR ETS) = 50 Euro / tCO_2e

Toplam SKDM Maliyeti: 825 tCO_2e * 50 Euro = 41.250 Euro

Bu senaryoda ödenen 24.750 Euro tutarındaki karbon maliyeti (825 tCO_2e * 30 Euro) AB bütçesine gitmek yerine Türkiye'nin kuracağı yeşil dönüşüm fonlarında kalmış ve işletmenin yeni karbonsuzlaşma yatırımları için finansal teşvike dönüştürülmüştür.

Sonuç

SKDM, küresel ticaretin kurallarını çevresel sürdürülebilirlik ekseninde yeniden tanımlayan radikal bir dönüşümü temsil etmektedir. Bu bağlamda çalışma, SKDM'nin teknik bir gümrük düzenlemesi olmadığı, aynı zamanda işletmeler için karbon muhasebesi disiplini zorunluluğu getirdiğini açıkça ortaya koymaktadır. Karbon muhasebesi, ISO 14064-1 ve GHG Protokolü gibi küresel standartları kullanarak emisyonların sistematik olarak ölçülmesini

sağlamakta, böylece işletmelerin yasal uyum risklerini ortadan kaldırarak küresel pazarda hayatta kalmalarına olanak tanımaktadır.

Çalışmada yapılan maliyet senaryoları, karbon verilerini bilimsel standartlara göre raporlamayan işletmelerin, gerçek emisyonlarının çok üzerinde bir finansal yükle karşılaşabileceğini göstermektedir. Gerçek emisyon verilerinin sunulamadığı durumlarda devreye giren "varsayılan değerler", işletmeler üzerinde cezalandırıcı bir maliyet baskısı oluşturmakta ve bu durum milyonlarca Euro tutarında ek yükümlülüğe yol açabilmektedir. Dolayısıyla, güçlü bir karbon muhasebesi altyapısı kurmak, işletmeler için sadece bir raporlama görevi değil doğrudan finansal tasarruf ve rekabet avantajı sağlayan stratejik bir zorunluluktur.

Türkiye özelinde bakıldığında, AB ile olan derin ticari entegrasyon ve ihracatın yaklaşık %41'inin bu bölgeye yapılması, SKDM'ye uyum sürecini makroekonomik açıdan bir öncelik haline getirmektedir. Özellikle demir-çelik, alüminyum ve çimento gibi karbon yoğun sektörlerdeki yüksek ihracat bağımlılığı, Türkiye ekonomisini SKDM maliyetlerine karşı duyarlı kılmaktadır. Bu noktada, 2025 yılında kabul edilen İklim Kanunu ve kurulması planlanan TR-ETS, Türkiye'nin en stratejik savunma mekanizmalarıdır. Ulusal düzeyde uygulanacak bir karbon fiyatlandırması, Türk ihracatçılarının ödeyeceği bedellerin AB bütçesi yerine Türkiye'nin yeşil dönüşüm fonlarında kalmasını sağlayarak yerel sanayinin karbonsuzlaşma yatırımlarını finanse etme imkânı sunacaktır.

Sonuç olarak, SKDM süreciyle birlikte emisyon yönetimi artık gönüllü bir kurumsal sosyal sorumluluk faaliyeti olmaktan çıkarak, finansal tabloların ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. İşletmelerin MRV süreçlerinde yetkinlik kazanmaları, emisyon yoğun noktalarını belirleyerek yeşil dönüşüm yatırımlarını rasyonel verilere dayandırmaları gerekmektedir. Küresel yeşil dönüşümün yarattığı bu yeni ekonomik düzende, karbon ayak izini şeffaf ve bilimsel bir şekilde yönetebilen işletmeler ve ülkeler, geleceğin düşük karbonlu ticaret ağlarında lider konumda yer alacaktır.

Kaynakça

Acar, S., Aşıcı, A. A. & Yeldan, A. E. (2022). "Potential Effects Of The EU's Carbon Border Adjustment Mechanism On The Turkish Economy". *Environment, Development and Sustainability,* 24(6), 8162-8194.

Aliusta, H. (2014). *Sürdürülebilir İşletme Açısından Karbon Muhasebesi ve Bir Uygulama,* Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Anh, V. Q., ChuDuc, H. & Van Hai, T. (2025, July). "The EU's Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM): Challenges and Opportunities for Eco-Industrial Parks in Vietnam." In 2025 10th International Conference on Applying New Technology in Green Buildings (ATiGB) (pp. 388-393). IEEE.

Antimiani, A., Costantini, V., Martini, C., Salvatici, L. & Tommasino, M. C. (2013). "Assessing Alternative Solutions To Carbon Leakage." *Energy Economics,* 36, 299-311.

Bahadır, S. (2023). *Sınırda Karbon Düzenleme Mekanizmasının Getirdiği Yükümlülükler.* https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/sinirda-karbon-duzenleme-mekanizmasinin-getirdigi-yukumlulukler

Beaufils, T., Ward, H., Jakob, M. & Wenz, L. (2023). "Assessing Different European Carbon Border Adjustment Mechanism Implementations and Their Impact on Trade Partners." *Communications Earth & Environment,* 4(1), 131.

Bektaş, K. (2025). "Sınırda Karbon Düzenleme Mekanizması ve Emisyon Ticaret Sistemi'nin Küresel Ticaret ve Türkiye Üzerindeki Etkileri (pp. 43-64)." *Yeşil Mutabakat, Sürdürülebilir Ticaret Ve Türkiye'nin Entegrasyonu.*

Boute A (2024). "Accounting for Carbon Pricing in Third Countries Under the EU Carbon Border Adjustment Mechanism." *World Trade Review,* 23, 169–189. https://doi.org/10.1017/S1474745624000107

Butscher, E. & Camiña, M. A. (2024). *European Union's Carbonborder Adjustment-mechanism: A Primer.* https://www.law.georgetown.edu/iiel/wp-content/uploads/sites/8/2025/04/25_CITD_Background-paper-EUs-CBAM-A-Primer-3-1.pdf

Chu, H. L., Do, N. T., Nguyen, L., Le, L., Ho, Q. A., Dang, K. & Ta, M. A. (2024). "The economic impacts of the European Union's Carbon Border Adjustment Mechanism on developing countries: The case of Vietnam." *Fulbright Review of Economics and Policy,* 4(1), 1-17.

Çimen, Z. A. (2024). "Sınırda Karbon Düzenlemesi ve Seçilmiş Sektörlerde Türkiye'nin Küresel Rekabet Gücü." *Politik Ekonomik Kuram,* 8(1), 1-17.

Ekici, H. (2025). "Karbon Muhasebesinin Türkiye'deki Yasal Çerçevesi ve Mesleki Uygulama Boyutu." *International Journal of Arts and Social Studies,* 8(15), 171-188.

Erlandsson, J. & Pihl, O. (2025). *The Carbon Border Adjustment Mechanism's Impact on Manufacturing Firms: A Single Case Study of a Swedish Manufacturing Company.* https://hdl.handle.net/2077/89294

EUR-Lex (2023). "Regulation (EU) 2023/956 of the European Parliament anf of the Council of 10 May 2023 Establishing a Carbon Border Adjustment Mechanism." *Official Journal of the European Union*. https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2023/956/oj

European Commission (2016). The EU Emissions Trading System (EU ETS) - Factsheet. European Commission.

European Commission (2021a). *Allocation to Industrial Installations (Tech. Rep.). European Commission*. Retrieved from https://ec.europa.eu/clima/policies/ets/allowances/industrial_en

European Commission (2021b). *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing a carbon border adjustment mechanism*.

European Commission (2025). *Carbon Border Adjustment Mechanism. European Commission*. Retrieved from https://taxation-customs.ec.europa.eu/carbon-border-adjustment-mechanism_en

European Council (2022). *Draft regulation of the European Parliament and of the Council establishing a carbon border adjustment mechanism - General approach*. Retrieved from https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7226-2022-INIT/en/pdf

European Parliament (2022). *EU Carbon Border Adjustment Mechanism, Implications for Climate fnd Competitiveness*. Retrieved from https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2022/698889/EPRS_BRI(2022)698889_EN.pdf

European Union (2023). *Regulation (EU) 2023/956 of the European Parliament and of the Council Establishing a Carbon Border Adjustment Mechanism*. Retrieved from https://www.europeansources.info/record/proposal-for-a-regulation-establishing-a-carbon-border-adjustment-mechanism/

European Union (2024). *Carbon Border Adjustment Mechanism*. Retrieved From https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/carbon-border-adjustment-mechanism.html

Felbermayr G. & Peterson S. (2020). "Economic Assessment of Carbon Leakage and Carbon Border Adjustment. Infour Briefings On Trade-Related Aspects Of Carbon Border Adjustment Mechanisms." *Strasbourg, Fr:: Dir. Gen.Extern. Policies Union*

Garip, O. (2026). "Karbon Muhasebesi Perspektifinde Karbon Emisyon Açıklamaları ve Finansal Performans İlişkisi." *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi,* (50), 237-256.

Günay, H. (2026). "Sınırda Karbon Düzenleme Mekanizmasına (SKDM) Bir Kala Türkiye." *Disiplinler Arası Yenilik Araştırmaları Dergisi,* 6(1), 1-18.

Gürbüz C., Aracı Karataş Ö. N. & Bekci İ., (2019). "Dünya'da ve Türkiye'de Karbon Ticareti ve Karbon Muhasebesi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma." *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 11(28), 424-438.

ISO 14064-1 *Karbon Ayak İzi Danışmanlığı – Sera Gazı Hesaplama ve Doğrulama*. Retrieved from https://www.propm.com.tr/product-iso-14064-1-karbon-ayak-izi

Kardish, C., Mäder, M., Hellmich, M. & Hall, M. (2021). "Which Countries are Most Exposed to the EU's Proposed Carbon Tariffs." https://resourcetrade. earth/publications/which-countries-are-most-exposed-to-the-eus-proposed-carbon-tariffs

Kashbraziev, R. V. (2024). "Prospects For Export of Goods From Turkey to The European Union Countries in The Context Of Carbon Taxation." *Finance: Theory and Practice,* 28(2), 178-191.

Laing, T., Sato, M., Grubb, M. & Comberti, C. (2013). "Assessing the Effectiveness of the EU Emissions Trading System." 126. *London: Grantham Research Institute on Climate Change and the Environment*.

Lee, Y. & Winkler, R. (2022). *EU Carbon Border Adjustment Mechanism*. Faculty of Science, University of Bern, Master Thesis.

Li, M., Sun, Y., Xia, Y., Yang, Z., Chen, C., Yuan, Y. & Wang, P. (2026). "The Impacts of Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) on International Trade And Policy Responses: From an Economic And Environmental Equity Perspective." *Energy Policy,* 210, 115014.

Magacho, G., Espagne, E. & Godin, A. (2024). "Impacts of the CBAM on EU Trade Partners: Consequences For Developing Countries." *Climate Policy,* 24(2), 243-259.

Meadows, D., Yordi, B. & Vis, P. (2024). Addressing Carbon Leakage Under the EU ETS. In J. Delbeke (Ed.), Delivering a climate neutral Europe (pp. 83–103). *Routledge*. Retrieved from https://www.routledge.com/Delivering-a- Climate-Neutral-Europe/Delbeke/p/book/9781032797618

Mehling, M. A., Dolphin, G. & Ritz, R. A. (2025). "The European Union's CBAM: Averting Emissions Leakage or Promoting The Diffusion of Carbon Pricing?" *Journal of Environmental Policy & Planning,* 27(6), 687-705.

Moon, J. Y., Oh, S. H., Park, Y., Lee, S. H. & Kim, E. (2021). "Increasing Global Climate Ambition and Implications for Korea." *KIEP Research Paper, Word Economy Brief,* 21-28.

Ngoc, T. H., ChuDuc, H. & Tran, H. V. (2024). "Policy Instruments for Promoting Energy Efficiency and Reducing Greenhouse Gas Emissions in Vietnam." 9th International Conference on Applying New Technology in Green Buildings (AtiGB), Danang, Vietnam (pp. 397-402). https://doi.org/10.1109/AtiGb63471.2024.10717701.

SKDM (CBAM) Uyumlu Emisyon Beyanı ve Raporlama. https://www.carbon-gate.io/skdm

Uyar, S. & Cengiz, E. (2011). "Karbon (Sera Gazı) Muhasebesi." *Mali Çözüm Dergisi,* Mayıs - Haziran, 47-68.

Wirdyansyah, D. M. (2025). "Carbon Border Adjustment Mechanism (Cbam) and its Implications for Developing Economies: A Systematic Literature Review." *Indonesian Journal of Energy,* 8(2), 162-176.

Zhang, L., Wen, Z., Wang, Y. & Xu, M. (2026). "Returning European Union Carbon Border Adjustment Revenues to Specific Products Increases Global Welfare And Reduces Emissions." *Communications Earth & Environment*.

Bölüm 4

Yeni Sektörel Teşvik Sisteminin İşletmelere Sağladığı Avantajlar ve Teşviklerin TMS 20 ile MSUGT Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi

Ergin Temel[1]

Abitter Özulucan[2]

Özet

Ekonomik olarak kalkınma ve rekabetten üstün çıkma bilincinde ve kararlılığında olan tüm ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de teşvikler makro ölçekte ülke ekonomisinin, yerel ölçekte bölge ekonomisinin kalkınmasına çok önemli katkılar sunmaktadır. Bu katkılar arasında; ulusal ve küresel ölçekte fiyat ve kalite yönünden rekabet edebilecek işletme sayısının artırılması ve sürekliliklerinin sağlanması, istihdamın artırılması, bölgeler arası kalkınmışlık farklarının azaltılması, beyin göçünün önlenmesi, tersine beyin göçünün özendirilmesi, teknolojik üstünlük sağlanması, stratejik değeri olan katma değeri yüksek ürünlerin üretilmesi ve sonuçta ülkeye döviz girişinin sağlanması gibi ekonomik gelişmeler yer almaktadır. Bu amaca ulaşabilmek için son olarak 29/05/2025 tarih ve 2025/9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'na istinaden yeni teşvik sistemi yürürlüğe konulmuştur. Dolayısıyla bu sistem içerisinde tanınan teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması hem işletmeler hem de ülkeler hakkında alınacak yatırım kararları için son derece önemlidir. İşte bu çalışma teşviklerin arz ettiği öneminden dolayı; sistem içinde tanınan teşviklerin avantajlarını ve Türkiye Muhasebe Standartları 20 (TMS 20 ve Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) esas alınarak nasıl dönüştürülebileceğini, temel mali tabloları (bilanço ve gelir tablosu) nasıl etkileyebileceğini karşılaştırmalı olarak ortaya koyabilmek amacıyla kaleme alınmıştır. Çalışmada öncelikle *"Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi"* ve "Sektörel Teşvik Sistemi" olmak üzere iki temel yapı üzerine inşa edilen teşvik sistemi hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

1 Doç.Dr., Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Erbaa Sağlık Bilimleri Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, ergintemel60@hotmail.com, ORCİD: 0000-0003-3572-4722

2 Prof.Dr. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, abitter42@hotmail.com, ORCİD: https://orcid.org/0000-0002-4157-8218

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357.c5458

Bu sistem dahilinde yer alan teşvikler hakkında kısaca bilgi verildikten sonra, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 20 ve MSUGT esas alınarak uygulamada ve literatürde hangi hesapların tercih edildiği, söz konusu teşviklerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan "sermaye yaklaşımı" ve "gelir yaklaşımı"na göre nasıl muhasebeleştirilebileceği ve ilgili yöntemlerin temel mali tabloları nasıl etkilediği hususunda bilgi verilmiştir. Çalışmanın son kısmında ise, uygulamada sıklıkla yararlanılan bazı teşviklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin TMS 20 kapsamında Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı esas alınarak, MSUGT kapsamında ise Tekdüzen Hesap Planı (THP) esas alınarak örneklere yer verilmiştir. Sonuç kısmında ise; yeni teşvik sisteminin işletmelerin yatırım kararlarını destekleyen önemli avantajlar sunduğu ve ülke ekonomisinin sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmasında göz ardı edilemeyecek derecede katkı verdiği, teşviklerin muhasebeleştirilmesinde Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumun artırılması gerektiği, özellikle yurt dışı olmak üzere toplam yatırımların artırılabilmesi için finansal raporlamada şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik açısından önem arz ettiği, özellikle TMS 20 kapsamında yapılan muhasebeleştirme uygulamalarının yaygınlaştırılması durumunda devlet teşviklerinin işletmeler üzerindeki etkilerinin daha doğru analiz edilmesine ve finansal tabloların bilgi değerinin artırılmasına katkı sağlayacağı kanaatine varılmıştır.

1. Giriş

Ülkelerin kalkınma stratejilerini hayata geçirme politikaları arasında çok önemli bir yeri olan ve sınırlı kaynakların ulusal çıkarlar doğrultusunda daha verimli alanlara yönlendirilmesi amacıyla verilen teşvikler, sürdürülebilir bölgesel ve sektörel kalkınma açısından hayati öneme sahiptir. Çünkü çok farklı türde ve çok farklı parametreler dikkate alınarak hayata geçirilen teşvikler (esas itibarıyla), işletmelerin yatırım ortamını iyileştirirken kimi zaman katma değer gücü yüksek kimi zaman da yüksek olmayan yerli üretimi artırmayı, teknolojik dönüşümü hızlandırmayı, maliyetleri azaltmayı, istihdamı artırmayı, bölgesel kalkınma farklarını azaltmayı, rekabet gücünü artırmayı ve sürekli olarak sürdürülebilir büyüme stratejilerini geliştirmeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla küreselleşmenin hızla yayıldığı ve rekabet koşullarının her geçen gün zorlaştığı ticari hayatta, ülkelerin teşvik politikalarında sürekliliği sağlamaları, gereklilikten öte zorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluk hem işletmelerin sürekliliği hem de ülkelerin her anlamda (özellikle siyasi, ekonomik, mali, sosyal ve güvenlik açısından) bağımsızlıklarını koruyabilmeleri için göz ardı edilemeyecek derecede önem arz etmektedir.

Bu nedenle ülkeler ekonomik kalkınmayı teşvik etmek, bölgesel gelişmişlik farklarını azaltmak, istihdamı artırmak ve özel sektörde yatırımları özendirmek amacıyla teşvik uygulamalarına başvurmak zorunda kalmaktadırlar. İşletmelere

sağlanan teşvikler; doğrudan hibe, vergi indirimi, kredi faiz desteği, yatırım indirimi ve sosyal güvenlik prim teşviki, faiz veya kar payı desteği, makine desteği gibi farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde devlet teşvikleri, özel sektörün yapacağı yatırımları yönlendirmede stratejik rol oynamaktadır. Dolayısıyla işletmelere sağlanan devlet teşviklerinin işletmelerin muhasebe sisteminde doğru şekilde raporlanması, teşviklerin etkisinin görülebilmesi ve yeni yatırımcıların özendirilebilmesi açısından önemlidir (Şahin ve Uysal, 2011: 111-112).

Gelişmekte olan ekonomiler arasında yer alan Türkiye'de, devlet teşvikleri ağırlıklı olarak yatırım ve istihdamın desteklenmesi, vergi muafiyetlerinin sağlanması, ihracatın teşviki ve Ar-Ge faaliyetlerinin özendirilmesi alanlarında yoğunlaşmaktadır. Bu kapsamda, işletmelere yönelik teşvik uygulamaları belirli bir maliyeti beraberinde getirse de söz konusu desteklerin özellikle uzun vadede ülke ekonomisine olumlu katkılar sağladığı kesindir (Takım ve Ersungur, 2018: 726). Bu katkılar arasında; bölgesel kalkınmışlık farklarının azaltılması, istihdamın artırılması ve ithal ikamesi politikaları çerçevesinde yurt içinde üretimin teşvik edilmesi gibi ekonomik sonuçlar yer almaktadır (Say, 2026: 24). Söz konusu bu amaçlara ulaşabilmek için Türkiye'de teşvik politikaları, ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda dönemsel olarak güncellenmekte ve yeniden yapılandırılmaktadır. Bu kapsamda, 29/05/2025 tarih ve 2025/9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yeni teşvik sistemi yürürlüğe konulmuştur. Bu sistem, "Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi" ve "Sektörel Teşvik Sistemi" olmak üzere iki temel yapı üzerine inşa edilmiştir. Yeni teşvik sistemi ile birlikte, katma değeri yüksek üretimin artırılması, teknoloji yoğun yatırımların teşvik edilmesi ve cari açığın azaltılmasına katkı sağlanması hedeflenmektedir (T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2025).

Söz konusu bu öneminden dolayı hem işletmelere hem de makro düzeyde ülkelere orta ve uzun vadede önemli ekonomik ve mali katkılar sağlayan teşviklerin muhasebeleştirme ve raporlama şekilleri, elde edilen sonuçların analiz edilebilmesi ve yeni yatırımların özendirilebilmesi açısından önemlidir. Bu nedenle Türkiye'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ulusal ve uluslararası geçerliliği olan düzenlemeler hassasiyetle yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu düzenlemeler arasında; Türkiye Muhasebe Standardı 20 (TMS 20) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) de yer almaktadır. İşte bu çalışma 29/05/2025 tarih ve 2025/9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'na istinaden yeni teşvik sistemi ile yürürlüğe konulan teşviklerin neler olduğu ve bu teşviklerin ulusal ve uluslararası ölçekte geçerliliği olan muhasebe uygulamalarına nasıl dönüştürülebileceği ve raporlanabileceğini ortaya koyabilmek amacıyla kaleme alınmıştır. Bu çerçevede; yeni sektörel teşvik sisteminin işletmelere sağladığı avantajlar analiz edilmiş ve uygulamada

sıkça karşılaşılan bazı örnek uygulamalar çerçevesinde TMS 20 ve MSUGT hükümlerine göre karşılaştırmalı muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

2. Yeni Teşvik Sistemi

Literatürde teşvik kavramı genel olarak, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler olarak tanımlanmaktadır (Özulucan vd., 2025: 473). Başka bir ifadeyle teşvik kavramı, devletin ekonomik hedeflere ulaşabilmesi amacıyla işletmelere sunduğu, koşula bağlı ya da koşulsuz; maddi ya da maddi olmayan nitelikteki destek ve özendirme uygulamalar şeklinde tanımlanabilir (Dinç ve Yıldırım, 2020: 357). Tanımlardan da anlaşıldığı üzere teşvikler, stratejik bir ürünün üretimini artırabilme, sektörel, bölgesel ve dolayısıyla ulusal kalkınmayı hızlandırabilme ve rekabet gücünü sürdürülebilir seviyelerde tutabilme amacıyla devletin işletmelere vermiş olduğu mali ve ayni yardımları ifade etmektedir (Özulucan ve Akar, 2025:397).

Türkiye'de teşvik sistemleri, ekonomik kalkınma hedefleri doğrultusunda belirli aralıklarla güncellenmekte ve yeniden yapılandırılmaktadır. Bu kapsamda, 29/05/2025 tarih ve 2025/9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yeni teşvik sistemi yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu karar, yatırım ortamının iyileştirilmesi, üretim kapasitesinin artırılması ve yüksek katma değerli sektörlerin desteklenmesi amacıyla hazırlanmıştır (2025/9903 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, 2025).

Yeni teşvik sistemi, temelde "Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi" ve "Sektörel Teşvik Sistemi" olmak üzere iki ana yapıdan oluşmaktadır. Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi kapsamında, stratejik öneme sahip sektörlerde yapılacak yatırımların desteklenmesi hedeflenirken; Sektörel Teşvik Sistemi ile belirli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere yönelik bölgesel ve ölçek bazlı destek mekanizmaları oluşturulmuştur (T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2025). Yeni teşvik sistemi kapsamı şekil 1'de gösterilmiştir.

Şekil 1 Yeni Teşvik Sistemi



Kaynak: T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2025.

Şekil 1'de görüldüğü üzere yeni yatırım teşvik sisteminde "Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi" ve "Sektörel Teşvik Sistemi" olmak üzere iki temel yapıya yer verilmiştir. Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi; Teknoloji Hamlesi Programı, Yerel Kalkınma Hamlesi Programı ve Stratejik Hamle Programlarından oluşmaktadır. Sektörel Teşvik Sistemi ise öncelikli yatırımlar için destek verilin teşvikler ile hedef yatırımlar için destek verilen teşvikler olmak üzere iki kısma ayrılmıştır.

Yeni teşvik sistemi ile işletmelere sağlanan destekler Tablo 1 ve Tablo 2'de olduğu gibidir.

Tablo 1. Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi Destekleri

Destekler		Teknoloji Hamlesi	Yerel Kalkınma Hamlesi	Stratejik Hamle
KDV İstisnası		✓	✓	✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti		✓	✓	✓
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı (%)	50	50	40
	Vergi İndirim Oranı(%)	60	60	60
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği		8 Yıl (6. Bölgede 12 Yıl)		
Sigorta Primi Desteği		Yalnızca 6. Bölgede geçerli 10 yıl		
Faiz veya Kâr Payı Desteği	Destek Oranı	%40	%40	%30
	Azami Destek Tutarı	301 m TL	301 m TL	226 m TL
	Azami Destek Oranı	Yatırımın %20'si	Yatırımın %20'si	Yatırımın %15'i
VEYA				
Makine Desteği*	Destek Oranı	%25	%25	%25
	Azami Destek Tutarı	301 m TL	301 m TL	226 m TL
	Azami Destek Oranı	Yatırımın %15'i	Yatırımın %15'i	Yatırımın %15'i
Yatırım Yeri Tahsisi		✓	✓	✓

Kaynak: T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2025.

** Faiz veya kâr payı desteğinden faydalanan yatırımlara makine desteği sağlanmaz.*

Tablo 1'de görüldüğü üzere işletmelere; KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, 6. Bölgede yer alan illerdeki işletmelere sigorta primi desteği, faiz veya kar payı desteği, makine desteği, yatırım yeri tahsisi teşvikler sunulmaktadır.

Tablo 2. Sektörel ve Bölgesel Teşvik Programına İlişkin Destekler

Destekler		Öncelikli Yatırımlar	Hedef Yatırımlar
KDV İstisnası		✓	✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti		✓	✓
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı (%)	30	20
	Vergi İndirim Oranı(%)	60	60
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği		1.- 6. Bölgede Kademeli: 0 – 1 – 2 – 4 – 8 – 12 yıl	
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği		Yalnızca 6. Bölgede geçerli 10 yıl	
Faiz veya Kâr Payı Desteği*	Destek Oranı	%25	%25*
	Azami Destek Tutarı	30,1 m TL	15,1 m TL*
	Azami Destek Oranı	Yatırımın 10%'u	Yatırımın 10%'u*
Yatırım Yeri Tahsisi		✓	✓

Kaynak: T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2025.

** Yalnızca 4., 5. ve 6. Bölgelerde uygulanır.*

Tablo 2'de görüldüğü üzere, sektörel ve bölgesel teşvik programına dahil olan işletmelere; KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, 6. Bölgede yer alan illerdeki işletmelere sigorta primi desteği, faiz veya kar payı desteği, yatırım yeri tahsisinden oluşan teşvikler sunulmaktadır.

Söz konusu bu teşvikler kısaca aşağıdaki gibi tanıtılabilir.

KDV İstisnası: Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında işletmelerin yurt içinden ve yurt dışından temin edecekleri yatırım malı makine ve teçhizat için KDV'nin ödenmemesi şeklinde uygulanmaktadır.

Gümrük Vergisi Muafiyeti: Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında işletmelerin yurt dışından temin edecekleri yatırım malı makine ve teçhizat için Yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince uygulanması gereken gümrük vergisi oranının % 0 olarak uygulanmasıdır.

Vergi İndirimi: Gelir veya kurumlar vergisinin, yatırım için öngörülen katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli olarak uygulanmasıdır.

Faiz veya Kar Payı Desteği: Teşvik belgesine sahip işletmelere kayıtlı sabit yatırım tutarının %70 'ine kadar kullandıkları krediye ilişkin ödeyecekleri faizin veya kâr payının belirli bir kısmının karşılanması şeklinde uygulanır.

Yatırım Yeri Tahsisi: Yatırım Teşvik Belgesi düzenlenmiş yatırımlar için Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilmektedir.

Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği: Yatırım Teşvik Belgesi kapsamı yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hisse tutarının asgari ücrete tekabül eden kısmının yarısı ya da tamamının Bakanlık tarafından karşılanması şeklinde uygulanmaktadır.

Sigorta Primi Desteği: Teşvik için belirlenen bölgelerden sadece 6. Bölgede yer alan işletmelere Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının Bakanlık tarafından karşılanması şeklinde uygulanmasıdır.

Makine Desteği: Teşvik belgesinin yatırım süresi içinde temin edilen ve diğer masraflar hariç sadece makine ve teçhizatın birim fiyatı 25 milyon Türk Lirası ve üzerinde olan makine ve teçhizat bedelinin % 25'inin Bakanlıkça yatırımcıya geri ödenmesidir.

Bölgesel kalkınma hedefleri doğrultusunda uygulanan teşvik politikaları kapsamında iller, sosyoekonomik gelişmişlik düzeyleri ve yatırım ihtiyaçları dikkate alınarak farklı teşvik bölgelerine ayrılmıştır. Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında, gelişmişlik düzeyleri ve destek ihtiyaçları doğrultusunda iller altı farklı teşvik bölgesine ayrılmıştır. İllerin yer aldığı teşvik bölgeleri Tablo 3'te yer almaktadır."

Tablo 3. Teşvik İçin İllerin Dahil Olduğu Bölgeler

1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge*
Ankara	Aydın	Adana	Afyonkarahisar	Bartın	Adıyaman
Antalya	Balıkesir	Bilecik	Aksaray	Bayburt	Ağrı
Bursa	Bolu	Burdur	Amasya	Çankırı	Ardahan
Eskişehir	Çanakkale	Düzce	Artvin	Erzurum	Batman
İstanbul	Denizli	Gaziantep	Çorum	Giresun	Bingöl
İzmir	Edirne	Isparta	Elâzığ	Hatay	Bitlis
Kocaeli	Kayseri	Karabük	Erzincan	Kahramanmaraş	Diyarbakır
Muğla	Konya	Karaman	Kastamonu	Kilis	Gümüşhane
	Manisa	Kırıkkale	Kırşehir	Niğde	Hakkâri
	Mersin	Kırklareli	Malatya	Ordu	Iğdır
	Sakarya	Kütahya	Sivas	Osmaniye	Kars
	Tekirdağ	Nevşehir		Sinop	Mardin
	Yalova	Samsun		Tokat	Muş
		Trabzon		Tunceli	Siirt
		Rize		Yozgat	Şanlıurfa
		Uşak			Şırnak
		Zonguldak			Van

Kaynak: T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2025.

** Deprem bölgesi illeri 6. Bölge olarak değerlendirilecektir.*

Tablo 3'de görüldüğü üzere, iller ekonomik gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak 6 bölgeye ayrılmış olup, 6 Şubat 2023 tarihinde deprem felaketinden etkilenen iller farklı bölgelerde yer almalarına rağmen 6. Bölge teşvik illeri içerisinde değerlemeye tabi tutulmuştur.

Uygulamaya konan teşvikler incelendiğinde; stratejik bir ürünün üretimini artırabilmek, stratejik sektörleri geliştirebilmek, sektörel, bölgesel ve sonuçta ulusal kalkınmayı hızlandırabilmek amacıyla yürürlüğe konulduğu anlaşılmaktadır.

3. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Türkiye'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunumuna ilişkin düzenlemeler MSUGT, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nda (KÜMİ FRS) yer almaktadır (Merdane ve Köksal, 2025: 667).

MSUGT, 1992 yılında yayımlanmış olup, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumlarının sağlıklı, güvenilir ve standart bir şekilde muhasebeleştirilmesini amaçlamaktadır. Bu düzenleme, finansal tablolar aracılığıyla sunulan bilgilerin tutarlılığını ve karşılaştırılabilirliğini güvence altına alarak işletmelerin gerçek mali durumunun doğru biçimde yansıtılmasını sağlamayı hedeflemektedir (Resmi Gazete, Sayı: 21447). Devlet teşvikleri MSUGT'de ayrı bir bölümde ele alınmamış olup vergi, resim, harç istisnaları, ihracat teşvikleri, işletmenin korunması vb. gibi desteklerin "602 Diğer Gelirler" hesabında izleneceği belirtilmiştir (Paksoy ve Uyar, 2023: 962; Merdane ve Köksal, 2025: 669). MSUGT'de devlet teşviklerine ilişkin müstakil bir düzenleme bulunmamakla birlikte, MSUGT Sıra No: 1'de yer alan açıklamalar kapsamında teşviklerin muhasebeleştirilmesine yönelik dolaylı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Tebliğde "602 Diğer Gelirler" hesabının işleyişine ilişkin açıklamada; işletmenin korunması, ihracatın teşvik edilmesi veya hükümet politikalarına uyum sağlanması amacıyla verilen, sermaye katkısı niteliğinde olmayan mali yardımların (sübvansiyonlar), vergi, resim ve harç istisnaları yoluyla sağlanan desteklerin (vergi iadeleri), ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi ve benzeri gelir unsurlarının bu hesapta izleneceği ifade edilmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT).

MSUGT'ye göre devlet teşvikleri genel olarak "gelir yaklaşımı" esas alınarak muhasebeleştirilmekte ve ilgili teşvikler "602 Diğer Gelirler" hesabında izlenmektedir. Bu yaklaşım kapsamında teşvikler, işletmenin faaliyetleriyle

ilişkilendirilerek gelir unsuru olarak dönem kâr veya zararına yansıtılmaktadır. Bununla birlikte, sermaye katkısı niteliği taşıyan devlet teşviklerinin doğrudan gelir yazılması yerine özkaynaklar içerisinde değerlendirilmesi gerekmekte olup, bu tür teşviklerin "529 Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmesi uygun görülmektedir. Geri ödeme yükümlülüğü içeren devlet teşvikleri ve yardımları açısından ise söz konusu desteklerin yabancı kaynak niteliği taşıması nedeniyle "498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları" hesabında takip edilmesi mümkündür. Ayrıca "Dönemsellik Kavramı" gereğince, cari döneme ait olmayıp gelecek dönemlerle ilişkilendirilen teşvik gelirlerinin doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması yerine "480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler" hesabında izlenmesi ve ilgili dönemlerde gelir gösterilmesi uygun olacaktır (Dinç ve Yıldırım, 2020: 367-368).

TMS çerçevesinde devlet teşvikleri, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ve devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile devlet yardımlarına ilişkin açıklama esaslarını düzenleyen TMS 20 "Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" standardı kapsamında ele alınmıştır. TMS 20 standardında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde, teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği "sermaye yaklaşımı" ve teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği "gelir yaklaşımı" olmak üzere iki genel yaklaşım bulunmaktadır (TMS 20, Md. 13). Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde temel yaklaşım gelir yaklaşımıdır. Sermaye yaklaşımı alternatif yaklaşımdır (Akay ve Oğuz, 2015: 223). Sonuçta hangi yaklaşım uygulanırsa uygulansın işletmenin edinilen teşvik nedeniyle öz kaynak yapısının ve dolayısıyla üretim ve rekabet gücünün artırıldığı kesindir.

Tarımsal faaliyetler ile ilgili devlet teşvikleri ise "TMS 41: Tarımsal Faaliyetler" standardı kapsamına dâhil edilmiştir. Sadece maliyet bedeli ile takip edilen canlı varlıklar, TMS 20 standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilmekte ve gelir/sermaye yaklaşımlarından biri kullanılmaktadır (Paksoy ve Uysal, 2023:960).

TMS 20 Standardı kapsamında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımına göre (teşvikin esas faaliyet, yatırım faaliyeti, finansman faaliyeti olarak dikkate alarak), teşvik işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili ise "644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar" hesabına, yatırım faaliyetleri (duran varlık edinimi gibi) ile ilgili ise "649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar" hesabına, finansman faaliyetleri ile ilgili ise "668 Diğer Finansal Gelirler" hesabına, sermaye yaklaşımına göre sermaye katkısı sağlayan devlet teşvikleri, "546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvikleri Gelirleri" hesabına, geri ödeme şartı bulunan devlet teşvikleri, "498 Geri Ödenecek Devlet Teşvikleri ve Yardımları" hesabına, elde edilen veya tahakkuk eden

devlet teşviklerinin gelecek dönemlerde kâr veya zarara aktarılacak kısımları, "382/482 Alınan Devlet Teşvikleri" hesapları kullanılarak kaydedilebilir (Dinç ve Yıldırım, 2020, 366; Paksoy ve Uysal, 2023:960; Özulucan ve Temel, 2022: 291).

4. Muhasebe Uygulamaları

İşletmelere sağlanan devlet teşviklerine ilişkin örnek uygulamalar, bu bölümde TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı ile MSUGT hükümleri çerçevesinde karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır. Muhasebe kayıtlarında ise, TMS kapsamında yapılan uygulamalarda Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı; MSUGT kapsamındaki uygulamalarda ise Tekdüzen Hesap Planı (THP) kullanılarak muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilmiştir.

Örnek 1. "X" Üretim İşletmesi yatırımda öncelikli sektörde üretim yapmakta olup, 01 Ocak 2026 tarihinde 12.000.000 TL'lik cihazı satın almıştır. KDV oranı % 20 ve hariçtir. Ödeme, işletmenin mevduat hesabından EFT yapmak suretiyle gerçekleştirilmiştir. Söz konusu bu cihaz devlet teşviki kapsamında olup teşvikten yararlanmak için Hazine Müsteşarlığına başvurulmuştur. Başvuru sonucunda % 25 oranında devlet hibesi şeklinde teşvik alınmıştır. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmakta olup, amortisman oranı % 20 olarak hesaplanmıştır.

TMS 20'ye göre muhasebe kaydı;

Maddi Duran Varlık (MDV) alımı ile ilgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

	01/01/2026		
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	12.000.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	2.400.00	
	102 BANKALAR		14.400.000
	… *no.lu fatura ile cihaz satın alınması nedeniyle*		
	/		

İlgili teşvik tutarının banka aracılığıyla tahsiline ilişkin yevmiye kaydı, aşağıdaki gibidir.

	10/01/2026		
	102 BANKALAR.	3.000.000	
	382 ALINAN DEVLET TEŞVİK.		600.000
	482 ALINAN DEVLET TEŞVİK.		2.400.000
	Devlet teşvikinin tahsili nedeniyle		
	/		

Teşvik kapsamına dahil olan cihaz için tahsil edilen hibe tutarının 1/5'i "382 Alınan Devlet Teşvikleri" hesabına, kalanı ise "482 Alınan Devlet Teşvikleri" hesabına kaydedilmiştir. Bu şekilde hesap ve kayıt yapılmasının nedeni, söz konusu gelirin farklı dönemlerde gerçekleşecek olmasıdır.

Cihaz için dönem sonunda yapılacak olan amortisman kaydı da aşağıdaki gibidir.

	31/12/2026		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	2.400.000	
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN.		2.400.000
	Amortisman giderleri nedeniyle		
	(12.000.000 TL x 0.20 = 2.400.000 TL)		
	/		

Dönem sonunda amortisman kaydı yapıldıktan sonra ertelenmiş gelirler hesabına kaydedilen devlet teşvik geliri, ilgili gelir/sonuç hesabına aktarılır.

Bu durumda yapılacak yevmiye kaydı, aşağıdaki gibidir.

	31/12/2026		
	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	600.000	
	649 DİĞER FAAL.ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		600.000
	Ertelenmiş gelirlerin ilgili gelir hesabına aktarılması nedeniyle		
	/		

382 no.lu hesapta takip edilen teşvik tutarı 649 no.lu hesaba aktarılarak, kar zarar (gelir) tablosunda yer alması sağlanmış olmaktadır. Vadesi 1 yılın altına düşen "482 Alınan Devlet Teşvikleri" hesabı ise dönem sonunda "Dönemsellik Kavramı" gereğince "382 Alınan Devlet Teşvikleri" hesabına aktarılır.

MSUGT'a göre muhasebe kaydı;

Cihazın satın alınması ile ilgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

	01/01/2026		
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	12.000.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	2.400.00	
	102 BANKALAR		14.400.000
	… no.lu fatura ile cihaz satın alınması nedeniyle		
	/		

Devlet teşvikinin tahsiline ilişkin yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

	10/01/2026		
	102 BANKALAR	12.000.000	
	602 DİĞER GELİRLER		12.000.000
	Satın alınan cihaz ile ilgili hak edilen teşvik gelirinin ilgili gelir hesabına aktarılması nedeniyle		
	/		

Dönem sonunda amortisman ile ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

	31/12/2026		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	2.400.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN.		2.400.000
	Amortisman giderleri nedeniyle		
	(12.000.000 TL x 0.20 = 2.400.000 TL)		
	/		

Örnek 2. Korkmaz İmalat İşletmesi 01.01.2026 tarihinde yatırım teşvik belgesine istinaden üretimde kullanmak üzere yurt dışından 15.000.000 TL'lik makine ithal etmiş ve ödemeyi işletmenin hesabının bulunduğu banka hesabından yapmıştır. Teşvik kapsamında, makine bedelinin % 2'si oranında gümrük vergisi teşvik desteği alınacaktır.

TMS 20'ye göre muhasebe kaydı;

TMS 20 kapsamında Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre yapılacak olan muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

	01/01/2026		
	256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	15.300.000	
	102 BANKALAR		15.000.000
	364 ÖDENECEK DİĞER VERGİLER		300.000
	Makinenin ithal edilmesi nedeniyle		
	/		

Teşvik kapsamında yurt dışından makine ithal edildiğinde, işletmede kurulum yapılıncaya kadar 256 no.lu hesaba varlık bedeli ve gümrük vergisi tutarı kadar borç kaydı yapılmıştır. İşletmenin ödeyeceği gümrük vergisi 364 no.lu hesaba alacak kaydı yapılarak gösterilmiştir.

Yatırım süreci tamamlandıktan sonra makinenin aktifleştirilmesine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

	10/01/2026		
	253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	15.300.000	
	256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		15.300.000
	İthal edilen makinenin aktifleştirilmesi nedeniyle		
	/		

Sermaye yaklaşımına göre alınan teşvikin muhasebe kaydı;

	10/01/2026		
	364 ÖDENECEK DİĞER VERGİLER	300.000	
	546 YEDEKLERDE İZLENEN DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		300.000
	546 01 Gümrük Vergisi		
	Gümrük vergisi tutarının ilgili öz kaynak hesabına aktarılması nedeniyle		
	/		

Sermaye yöntemine göre devlet teşvikleri için sağlanan destekler 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri hesabında izlendiği için, gümrük vergisi karşılığı sağlanan teşvik tutarı bu hesaba alacak kaydedilerek, öz kaynak kalemlerine dahil edilmiştir.

Gelir yaklaşımına göre alınan teşvikin muhasebe kaydı;

	10/01/2026		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		300.000	
	649 DİĞER FAAİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GELİR VE VE KAZANÇLAR 649 01 Gümrük Vergisi		300.000
.			
Gümrük vergisi tutarının ilgili sonuç hesabına aktarılması nedeniyle .			
	/		

Gelir yöntemine göre elde edilen teşvik desteği yatırım faaliyetinden kaynaklandığı için 649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabına alacak kaydedilerek ilgili gelir tablosu hesabı ile ilişkilendirilmiştir. Böylece sonuçta öz kaynak yapısı güçlendirilmiş olmaktadır.

MSUGT'a göre muhasebe kaydı;

MSUGT'a göre makine yurt dışından ithal edildiğinde, yapılacak olan muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

	01/01/2026		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		15.300.000	
			15.000.000
	102 BANKALAR HS.		300.000
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
Cihaz ithal edilmesi nedeniyle			
	/		

Makine ithal edildiğinde, makinenin satın alma tutarı ile birlikte hesaplanan gümrük vergisi tutarı 258 no.lu hesaba borç, ödenecek olan gümrük vergisi de 360 no.lu hesaba alacak olarak kaydedilmiştir.

Teşvik kapsamında hak edilen ilgili tutarın sonuç hesabına aktarılması ile ilgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

	10/01/2026		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	300.000	
	602 DİĞER GELİRLER		300.000
	Gümrük vergisi teşvik tutarının ilgili sonuç hesabına aktarılması nedeniyle		
	/		

Teşvik kapsamında elde edilen teşvik desteği MSUGT'a göre 602 Diğer Gelirler hesabına alacak kaydedilerek elde edilen teşvik geliri, ilgili gelir tablosu hesabı ile ilişkilendirilmiştir. Böylece sonuçta işletmenin öz kaynak yapısı güçlendirilmiş olmaktadır.

Örnek 3: 4. Teşvik bölgesinde faaliyete bulunan ve yatırım teşvik belgesine sahip olan "X" İmalat İşletmesinde asgari ücretle 10 işçi çalışmaktadır. İşletme istihdam teşvikinden yararlanmaktadır. Teşvik desteği uyarınca SGK işveren payı ilgili Bakanlık tarafından karşılanmıştır**.**

İşletmenin bordro bilgileri aşağıdaki gibidir (Rakamlar TL olarak ifade edilmiştir.).

Brüt Ücret	300.000
SGK Primi İşçi Payı (0,14)	42.000
İşsizlik Sigortası İşçi Payı (0,01)	3.000
SGK Primi İşveren Payı (0,1675)	50.250
İşsizlik Sigortası İşveren Payı (0,002)	6.000
Net Ücret	255.000
Toplam Maliyet	356.250

TMS 20'ye göre muhasebe kaydı;

Bordro verileri esas alınarak Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre yapılacak olan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

… /…/…		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	300.000	
Brüt Ücret 300.000		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİLERİ	56.250	
SGK İşv.Payı 50.250		
İşsiz. İşv.Payı 6.000		
365 ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KES.		101.250
SGK İşçi Payı 42.000		
İşsiz. İşçi payı: 3.000		
SGK İşv. Payı 50.250		
İşsiz. İşv. Payı 6.000		
335 PERSONELE BORÇLAR		255.000
Teşvik kapsamında çalıştırılan işçi giderleri nedeniyle		
/		

10 işçi için SGK ödemeleri dikkate alınarak muhasebe kaydı oluşturulmuştur. Ücret hesaplamasında gelir vergisi istisnası uygulanması nedeniyle gelir vergisi hesaplanmamış, bu nedenle muhasebe kayıtlarında gelir vergisi kesintisine ilişkin herhangi bir kayıt yapılmamıştır.

Sermaye yaklaşımına göre alınan teşvikin muhasebe kaydı;

Teşvik kapsamında işletmeye sağlanan SGK işveren prim desteğine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

…/…/…		
365 ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KESİNTİ.	101.250	
Teşvik Kapsamında Prim 56.250		
Teşvik Kapsamında Olmayan Prim 45.000		
102 BANKALAR		45.000
546 YEDEKLERDE İZLENEN DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		56.250
SGK işveren prim payı teşviki nedeniyle		
/		

İşletme teşvikten yararlandığında, teşvike konu olan işveren payı sermaye yaklaşımına göre 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri hesabına alacak

kaydedilerek muhasebeleştirilmiştir. Böylece teşvik tutarı kadar işletmenin öz kaynak kaleminde artış meydana getirmiştir.

Gelir yaklaşımına göre alınan teşvikin muhasebe kaydı;

…/…/…		
365 ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KESİNTİLERİ	101.250	
Teşvik Kapsamında Prim 56.250		
Teşvik Kapsamında Olmayan Prim 45.000		
102 BANKALAR		
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER		45.000
ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		56.250
SGK işveren prim payı teşviki nedeniyle		
/		

İşletme teşvikten yararlandığında, teşvike konu olan işveren payı gelir yaklaşımına göre 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabına alacak kaydedilerek muhasebeleştirilmiştir. Bu şekilde yapılan bir yevmiye kaydı ile birlikte işletmenin dönem gelirleri güçlendirilmiş olmaktadır. Dolayısıyla öz kaynakların arttığı da açıktır.

MSUGT'a göre muhasebe kaydı;

MSUGT'a göre işçi ücretlerinin muhasebeleştirilme kaydı aşağıdaki gibidir.

… /…/…		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	300.000	
Brüt Ücret 300.000		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	56.250	
SGK İşv.Payı 50.250		
İşsiz. İşv.Payı 6.000		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KES.		101.250
SGK İşçi Payı 42.000		
İşsiz. İşçi payı: 3.000		
SGK İşv. Payı 50.250		
İşsiz. İşv. Payı 6.000		
335 PERSONELE BORÇLAR		255.000
Teşvik kapsamında çalıştırılan işçi giderleri nedeniyle		
/		

Ücret hesaplamasında gelir vergisi istisnası uygulanması nedeniyle gelir vergisi hesaplanmamıştır. Bu nedenle muhasebe kayıtlarında gelir vergisi kesintisine ilişkin herhangi bir kayıt yapılmamıştır.

…/…/…			
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİ.		101.250	
Teşvik Kapsamında Prim	56.250		
Teşvik Kapsamında Olmayan Prim	45.000		
102 BANKALAR			45.000
602 DİĞER GELİRLER			56.250
İşveren payı teşvik kaydı nedeniyle			
/			

MSUGT'a göre Teşvik kapsamında işveren SGK payı ve işsizlik payının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir;

İşletme teşvikten yararlandığında, teşvike konu olan işveren payı MSUGT'a göre 602 Diğer Gelirler hesabına alacak kaydedilerek muhasebeleştirilmiştir. Böylece 602 no.lu hesaptan dolayı gelir tablosunda brüt satışlar artırılmış olmaktadır.

Örnek 4: 3. Teşvik bölgesinde faaliyette bulunan Aster Üretim İşletmesine, teşvik kapsamında 20 yıllığına bedelsiz 15.000.000 TL değerinde arazi tahsis edilmiştir**.**

TMS 20'ye göre muhasebe kaydı;

Sermaye yaklaşımına göre alınan teşviklerin muhasebe kaydı;

Teşvik kapsamında edinilen arazinin işletmenin öz kaynaklarını artıran ilgili teşvik hesabında izlenmesine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

…/…/…			
250 ARAZİ VE ARSALAR		15.000.000	
546 YEDEKLERDE İZLENEN DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ			15.000.000
Arazi tahsisi nedeniyle sağlanan teşvik kaydı nedeniyle			
/			

Sermaye yaklaşımına göre teşvik kapsamında işletme yatırım yeri tahsisi için sağladığı kazanç 546 no.lu hesaba alacak kaydı yapılarak öz kaynak yapısı güçlendirilmiştir.

Gelir yaklaşımına göre muhasebe kaydı;

Teşvik kapsamında edinilen arazinin işletmenin yükümlülüğünü ifade eden ilgili teşvik hesabında izlenmesine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

	…/…/…		
250 ARAZİ VE ARSALAR		15.000.000	
	482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		15.000.000
Arazi tahsisi nedeniyle elde edilen teşvikin kaydı			
	/		

Uzun vadeli yükümlülüklerin kısa vadeye aktarılmasına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

	…/…/…		
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		750.000	
	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		750.000
Uzun vadeli teşvikin vadesinin kısa vadeye düşmesi nedeniyle			
	/		

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, işletmeye teşvik kapsamında tahsis edilen arazinin ilgili döneme isabet eden 750.000 TL'lik kısmı (15.000.000 / 20 yıl = 750.000 TL/ Yıl) 382 no.lu hesaba aktarılmıştır. Söz konusu bu yevmiye kaydının "Dönemsellik Kavramı"na göre 20 yıl boyunca yapılacağı açıktır.

Cari yıla ilişkin teşvik gelirlerinin ilgili sonuç hesabına aktarılmasına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

	…/…/…		
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		750.000	
	644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		750.000
Ertelenmiş gelirlerin ilgili gelir hesabına aktarılması nedeniyle			
	/		

Yukarıda yapılan yevmiye kaydı ile birlikte bir taraftan işletmenin yükümlülükleri azalırken, diğer taraftan ilgili gelir hesabı (644 no.lu hesap) nedeniyle öz kaynakları güçlendirilmiş olmaktadır.

MSUGT'a göre muhasebe kaydı;

MSUGT'a göre ilgili arsa tahsisi için yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

	.../.../...		
250	ARAZİ VE ARSALAR	15.000.000	
602	DİĞER GELİRLER		750.000
480	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		14.250.000
	Alınan devlet teşvikleri nedeniyle		
	/		

Yukarıdaki yevmiye kaydında cari yıla isabet eden teşvik tutarı 602 no.lu hesaba kaydedilerek dönem gelirleri arasında gösterilmiştir. Dönemsellik Kavramı gereği, cari döneme ait olmayıp gelecek dönemlerle ilişkilendirilen teşvik gelirlerinin doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması yerine "480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler" hesabında izlenmesi gerektiğinden, arsa tahsisi gelir etkisini yıllara yaygın şekilde göstermek üzere 480 no.lu hesaba alacak olarak kaydedilmiştir.

Vadesi 1 yılın altına inen teşvik gelirlerinin ilgili hesaba aktarılmasına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

	.../.../...		
480	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	750.000	
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		750.000
	Vadesi 1 yılın altına inen gelirler nedeniyle		
	/		

Vadesi 1 yılın altına inen teşvik kapsamında elde edilen gelirlerin ilgili sonuç hesabına ak

	.../.../...		
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	750.000	
602	DİĞER GELİRLER		750.000
	Teşvik gelirlerinin ilgili sonuç hesabına aktarılma nedeniyle		
	/		

Sonuç

Devlet teşvikleri, ülkelerin ekonomik kalkınma hedeflerine ulaşmalarında önemli politika araçlarından biri olarak öne çıkmaktadır. Özellikle yatırımın artırılması, üretim kapasitesinin geliştirilmesi, bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılması, istihdamın desteklenmesi, stratejik sektörlerin güçlendirilmesi ve sonuçta rekabet gücünün artırılabilmesi açısından teşvik sistemleri işletmeler üzerinde doğrudan etkiler oluşturmaktadır. Türkiye'de 29/05/2025 tarih ve 2025/9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe giren yeni teşvik sistemi de yüksek katma değerli üretimi artırmayı, teknoloji odaklı yatırımları desteklemeyi ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamayı amaçlayan önemli bir dönüşüm niteliği taşımaktadır. Esas itibariyle sanayi üretiminin artmasında lokomotif işlev görebilmesi nedeniyle yürürlüğe konulan bu sistem, "Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi" ve "Sektörel Teşvik Sistemi" olmak üzere iki temel yapı üzerine inşa edilmiştir.

Yeni teşvik sistemi kapsamında işletmelere sağlanan KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi, faiz veya kâr payı desteği, sigorta primi desteği, yatırım yeri tahsisi ve makine desteği gibi uygulamalar; işletmelerin yatırım maliyetlerini azaltarak ekonomik ve finansal yapılarını güçlendirmekte ve yatırım kararlarını olumlu yönde etkilemektedir. Özellikle stratejik sektörlere ve bölgesel kalkınmaya yönelik teşviklerin artırılması, kaynakların daha verimli alanlara yönlendirilmesine kuşkusuz çok önemli katkı sağlamaktadır. Bu durum, ihracatın artırılması, ithalatın düşürülmesi ve sonuçta cari açığın kapatılması anlamına da gelmektedir.

Devlet teşviklerinin ekonomik etkilerinin yanı sıra muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda doğru şekilde raporlanması da büyük önem taşımaktadır. Bu çalışmada, devlet teşviklerinin TMS 20 ve MSUGT çerçevesinde muhasebeleştirilmesi karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Yapılan incelemeler sonucunda, TMS 20 standardının devlet teşviklerini daha ayrıntılı ve sistematik bir yaklaşımla ele aldığı, teşviklerin "gelir yaklaşımı" ve "sermaye yaklaşımı" kapsamında finansal tablolara yansıtılmasına olanak sağladığı görülmüştür. Özellikle Dönemsellik Kavramına uygun olarak teşvik gelirlerinin ilgili dönemlere dağıtılması, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunu güçlendirmektedir.

MSUGT kapsamında ise devlet teşviklerine ilişkin müstakil bir düzenlemenin bulunmaması nedeniyle uygulamaların daha genel hesaplar üzerinden yürütüldüğü ve çoğunlukla "602 Diğer Gelirler" hesabı aracılığıyla muhasebeleştirildiği görülmektedir. Bu durum, uygulamada kolaylık sağlamakla birlikte, teşviklerin niteliğine ilişkin ayrıntılı ve şeffaf raporlama açısından sınırlılıklar doğurabilmektedir. Buna karşılık TMS 20 kapsamında kullanılan

ertelenmiş gelir hesapları, sermaye yedekleri ve faaliyet bazlı gelir hesapları sayesinde teşviklerin finansal etkileri daha şeffaf ve karşılaştırılabilir biçimde raporlanabilmektedir.

Çalışmada yer verilen uygulama örnekleri incelendiğinde; yatırım teşvikleri, SGK prim destekleri, gümrük vergisi muafiyetleri ve yatırım yeri tahsisi gibi teşvik unsurlarının muhasebeleştirilmesinde TMS 20 ile MSUGT arasında önemli farklılıklar bulunduğu tespit edilmiştir. Özellikle TMS 20'nin teşvikleri ekonomik içeriklerine göre sınıflandırarak raporlaması, finansal bilgi kullanıcıları açısından daha nitelikli ve gerçeğe uygun bilgi sunulmasına katkı sağlamaktadır.

Sonuç olarak, yatırım, üretim, istihdam ve ihracat gibi ekonomik faaliyetlerde artış sağlayabilmek amacıyla çıkılan bu yolda sınırlı kaynakların ulusal çıkarlar doğrultusunda daha verimli bölge ve sektörlere yönlendirilebilmesi amacıyla uygulamaya konulan yeni teşvik sisteminin, işletmelerin öz kaynaklarını güçlendirmesi nedeniyle yatırım kararlarını destekleyen önemli avantajlar sağladığı ve ülke ekonomisinin sürdürülebilir kalkınma hedeflerine katkı verdiği kesindir. Bu sistem ile birlikte sürdürülebilir başarı sağlayabilmek için, teşviklerin muhasebeleştirilmesinde Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumun artırılması, finansal raporlar aracılığıyla güncel**,** nesnel, şeffaf, karşılaştırılabilir, doğru**,** erişilebilir, tutarlı ve kullanılabilir nitelikte bilgi ortaya konulması, TMS 20 kapsamında yapılan muhasebeleştirme uygulamalarının yaygınlaştırılması, devlet teşviklerinin işletmeler üzerindeki etkilerinin daha doğru analiz edilmesine ve finansal tabloların bilgi değerinin artırılmasına katkı sağlayacaktır. Bu durum, kalkınma ve enflasyonu dizginleme hedefi olan Türkiye'nin krizlere karşı direnç oluşturulması ve stratejik yatırımların önünün açık tutulması açısından göz ardı edilmemesi gereken bir gerçektir.

Kaynakça

Akay, H. ve Oğuz, M. (2015). "Türk Turizm Sektöründe Teşvikler ve 20 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi". *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(4), 213-228.

Dinç, E. ve Yıldırım, F. (2020). "Devlet Teşviklerinin TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(2), 355-383. doi: 10.31460/mbdd.629402.

Merdane, F. E., ve Köksal, A. G. (2025). "Kobi'lere Yönelik Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirme Esaslarının Msugt, Bobi Frs ve Kümi Frs Açısından Karşılaştırılması". *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(2), 666-679.

Özulucan, A ve Temel, E. (2022). "Devlet Teşviklerinin Ve Devlet Yardımlarının TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı Kapsamında İncelenmesi". *Ekin Yayınevi*. Birinci Baskı

Özulucan, A., ve Akar, D. (2025). "Organize Sanayi Bölgelerinde Uygulanan Teşvikler, Teşviklerin Önemi ve Organize Sanayi Bölgesinde Faaliyet Gösteren İşletmeler Tarafından Yapılan Muhasebe Uygulamaları". *Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi,* 11(2), 395-420. https://doi.org/10.22466/acusbd.1772262

Özulucan, A., Temel, E. ve Keleş, D. (2025). "Organize Sanayi Bölgelerinde Uygulanan Teşvikler, Teşviklerin Önemi ve Organize Sanayi Bölgesi Tüzel Kişilikleri Tarafından Yapılan Muhasebe Uygulamaları". *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(2), 471-493.

Paksoy, Ö. B. ve Uyar, S. (2023). "Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi: Bir Karşılaştırma". *Mali Çözüm Dergisi*, 33, 947-980.

Say, S. (2026). "TMS 20 Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Yeni Teşvik Sistemi Kapsamında Uygulamalı Örnekler". *Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (10), 24-42.

Şahin, M. ve Uysal, Ö. (2011). "Bölgesel Kalkınma Çerçevesinde Yatırım Teşviklerinin Shift-Share Analizi". *Maliye Dergisi*, 160, 111-138.

Ersungur, Ş. M. ve Takım, A. (2018). "Türkiye'de Teşvik Sisteminin Yapısı, Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi?" *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(3), 725-744.

T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Yeni Teşvik Sistemi

TMS 20, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması.

Bölüm 5

Normal Maliyetlemeye Göre Faaliyete Dayalı Maliyetleme Uygulaması

M. Yılmaz İçerli[1]

Özet

Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'nın Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamadan önce muhasebe literatürümüzde ticari bilanço, vergi bilançosu kavramları vardı. Bu iki kavram, daha doğrusu iki tutar (TL) şimdi artık *"bilanço"* veya *"finansal durum tablosu"* adları ile ifade edilen tablolarda yer alıyor. Ticari faaliyette bulunan işletmeler muhasebe kayıtlarını Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre mi, muhasebe standartlarına göre mi tutacaklar? Yoksa iki farklı mevzuata göre de mi tutmalılar? Bu sorulara meslek mensupları farklı yanıtlar verebiliyorlar. Yaygın olan yaklaşım muhasebe kayıtlarının VUK'a göre tutulması, dönem kapandıktan sonra bilançonun düzeltme kayıtları ile finansal durum tablosuna dönüştürülmesi yaklaşımıdır. Düzeltme kayıtları da normal maliyetleme yöntemi uygulamasını içermektedir. Normal koşullarda Türkiye'de bağımsız denetime tabi işletmelerin (küçükler de büyüdüğünde) normal maliyetleme yöntemini uygulaması gerekir. Ancak asıl yapılmakta olan dönem sonlarında bazı varsayımlar ile sabit ve değişken maliyet ayrımı ile yapılarak normal maliyete göre bir finansal durum tablosu ortaya çıkarılmaktadır. Sonra da KGK denetim elemanlarının ikna olmaları beklenmektedir. Aksi durumda normal maliyetleme uygulanamadığı için cezalar ile yüzleşme ihtimali belirmektedir. İşletmeler birden fazla maliyet hesaplama sistemini kombinleyerek uygulama yapmak zorundadırlar. Tam maliyetleme, değişken, maliyetleme, faaliyete dayalı maliyetleme, direkt malzemeye dayalı maliyetleme ve benzerleri gibi. Bu çalışmada faaliyete dayalı maliyetleme ile normal maliyetlemenin birlikte kullanılması gerekir ise nasıl bir yaklaşımda bulunulacak, sonuçlar nasıl gerçekleşecek konuları ortaya konulmuştur.

1 Doç. Dr., Aksaray Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, yilmazicerli@aksaray.edu.tr, orcid.org/0000-0001-7390-0980

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357.c5459

1. Giriş

Günümüzde muhasebe konusundaki akademik çalışmalar yeni yön buluşlar ile hız kazanıyor. Yeni yön buluşlar yeni konuların bir arada incelenmesini de gerektirmektedir. Bu çalışmada çok yeni olmayan ancak bir araya gelmesi zor olan iki konu incelenecektir.

İçinde bulunduğumuz mali yıl itibariyle birçok işletme yasal zorunluluk nedeniyle normal maliyetleme yöntemini kullanarak maliyet hesaplaması yapmakta, mali tablo hazırlamaktadır. Bunu yaparken muhasebe sistemi bu hesaplamaya çok da yardımcı olabilecek yapıda olmayabilir. Ancak, yasal düzenleme gerekli görüyorsa yasaya uymak, normal maliyetlemeyi uygulamak gerekiyor.

Muhasebe akademisyenleri son kırk yılda Faaliyete Dayalı Maliyetleme yaklaşımını *"uzaydan gelen uygulama"* saygınlığı ile yazıp çizdiler. Bu algı uzun yıllar devam edecek gibi görünüyor. Ancak uygulamaya döndüğümüzde teoride yazılanların, alan çalışmalarında çok yer almadığını görüyoruz.

Biz akademisyenlerin deyim yerinde ise, *"yakası açılmadık konuları"* diğer akademisyen ve uygulamacılara açmamız gerekiyor. Bu çalışmada bu konuda bir yaklaşımda bulunmaya çalışılacak, normal maliyetleme ile faaliyete dayalı maliyetleme uygulaması aynı düzlemde incelenecektir. Bu iki konu uygulamada aynı düzlemde karşılaşabilir mi? Karşılaşılabilir.

Yapılan bu çalışmada normal maliyetleme ile faaliyete dayalı maliyetlemenin aynı düzlemde karşılaşabileceğine ilişkin bir uygulama yapılmıştır. Bu uygulama çalışmanın amacını teşkil etmekte olup, akademisyen ve uygulayıcılara yararlı olması hedeflenmektedir.

2. Maliyet Hesaplama Sistemleri

Maliyet hesaplama sistemleri, maliyet unsurlarının işletmenin temel çalışma konusu, üretim tekniği ve girdilerin özellikleri göz önünde tutularak birleştirilmeleri ve bir bütün halinde hesaplanmaları işlemlerinden oluşan çalışma düzenleri şeklinde tanımlanabilir.

Farklı yaklaşımlar ile sınıflandırılabilen maliyet hesaplama sistemlerini aşağıda Tablo 1'deki gibi gösterilebilir.

Tablo 1: Farklı Yaklaşımlara Göre Maliyetleme Yöntemlerinin Sınıflandırılması

Maliyetlerin Saptanması Amacına Yönelik (Üretim Biçimine Göre) Maliyetleme	Sipariş Maliyetleme	
	Safha Maliyetleme	
	Tam Zamanında Üretim Maliyetlemesi	
Planlama ve Gider Kontrolü Amacına Yönelik (Maliyetleri Saptama Zamanına Göre) Maliyetleme	Fiili Maliyetleme	
	Normal Maliyetleme	
	Geleceğe Yönelik Maliyetleme – Tahmini ve Standart Maliyetleme	
Karar Verme Amacına Yönelik (Kapsama Göre) Maliyetleme	Kısmi Maliyetleme	Direkt Maliyetleme
		Değişken Maliyetleme
		Sorumluluk Muhasebesi Sistemi
		Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme
Maliyet Yönetimi Açısından Maliyetleme	Faaliyete Dayalı Maliyetleme,	
	Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme	
	Hedef Maliyetleme	
	Kaizen Maliyetleme	
Hesaplamanın Yapıldığı Zamana Göre Maliyetleme	Ön Maliyetleme	
	Ara Maliyetleme	
	Kesin Maliyetleme	

Kaynak: Yükçü, S. (2018), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, (9. Baskı, İzmir: Altın Nokta Yayınevi), s. 345.

Yukarıda verilen tabloda yer alan pek çok maliyet hesaplama sistemleri içerisinden çalışmamızda Normal Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme (FDM) yöntemleri incelenecektir.

3. Normal Maliyetleme Yöntemi

İşletmelerin yönetsel kararlarında normal maliyetleme yönteminden daha fazla faydalanmak istemeleri ve finansal raporlama hususunda yayınlanan uluslararası ölçekli standartların (TMS/TFRS) zorlayıcı etkisinin bir sonucu olarak daha fazla işletme tarafından kullanılan bir yöntem haline gelmiştir (Öztürk ve Güleç, 2018: 12).

İşletmeler, genellikle faaliyetlerindeki her bir üretim için genel üretim giderlerinin tutarını ilgili işin maliyetine dâhil ederek hesapladığı genel üretim giderlerine, direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme için gerçek maliyeti kullanıp normal maliyet yöntemine göre düzenleme yapmaktadır. Normal

maliyet yöntemi ile GÜG'lerdeki değişimleri ve üretilen mamullerin aydan aya değişmelerinden kaynaklanan gerçek maliyetlerin, her bir üretim aşamasında ortaya çıkan maliyetlerdeki dalgalanmalardan kaçınılmaktadır (Akgün, 2017: 49).

Normal maliyet yöntemi sabit genel üretim giderlerinin bir kapasite yaratmak veya var olan kapasiteyi sürdürmek amacıyla yapıldığını varsayması nedeniyle söz konusu giderlerin üretim maliyetlerine kapasite kullanım oranına göre yüklenmesi gerektiğini kabul eder. Dolayısıyla bu yöntemde üretim maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, değişken genel üretim giderlerinin tamamı, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasite kullanım oranına düşen kısmının maliyetlere aktarılmasında oluşmaktadır. Boş kapasiteye ya da kapasitenin aşılan kısmına düşen sabit genel üretim giderleri kapasite sapması (capacity variance) adıyla ayrılarak kayıtlar denkleştirilir. Bu yöntemin avantajı, sabit genel üretim giderlerini üretim maliyetlerine kapasite kullanım oranına göre yükleyerek, üretim hacmindeki dalgalanmaların birim üretim maliyetlerini etkilemesinin önüne geçmesidir. Buna karşılık normal maliyetlemenin dezavantajı ise sabit ve değişken giderlerin ayrı ayrı hesaplanması ve kapasite sapmalarının belirlenmesi gibi ek işlemlere yol açmasıdır (Yükçü, 2018: 349-350).

Normal maliyet yönteminin üretim hacmindeki dalgalanmaların birim üretim maliyetlerini etkilemesine yol açmaması, bu yöntemin tam maliyet yöntemine göre üstünlüğünü ortaya koymaktadır. Bu sebeple, tam maliyet yönteminde birim maliyetlerin üretim hacmine bağlı olarak sürekli değişmesinden kaynaklanan sorunlar, normal maliyet yönteminin kullanılmasıyla ortadan kalkmaktadır. Bu yöntemin dezavantajı olarak sabit ve değişken giderlerin birbirinden ayrılması ve kapasite sapmalarının hesaplanması şeklinde ek işlemlere yol açması ve dönem kârında ortaya çıkan tutarsızlıkla sayılabilir. Dönem kârı bakımından tam maliyet yönteminin oluşturduğu çelişkilere normal maliyet yönteminde de rastlanılmaktadır (Büyükmirza, 2024: 583).

TMS 2 Stoklar standardı da esas olarak normal maliyet yöntemini benimsemiş olup sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetine yüklenmesinde esas alınacak kapasite ise normal kapasitedir.

4. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemi

Küresel rekabet arttıkça, işletmelerin ürettiği mal ve hizmetlerin çeşitliliği de artmaktadır. İşletmelerde farklı mal ve hizmetler üretmenin, kaynaklar üzerindeki talepleri çeşitlendirdiğini günden güne fark etmişlerdir. Çeşitli mal ve hizmetlerin, işletmenin kaynaklarını nasıl kullandıklarını daha doğru bir şekilde ölçme ihtiyacı doğmuştur. Birçok işletme maliyetlendirme sistemlerini

yeniden gözden geçirme ihtiyacı duymuştur. Bu ihtiyacı hisseden işletmeler maliyetlendirme sistemlerini yenilemek için faaliyete dayalı maliyetlendirme (FDM) yöntemini kullanmaya başlamışlardır. FDM yöntemi, fiyatlandırma ve mamul karışımı hakkında daha iyi karar verebilmek, mamul tasarım ve etkinliğini geliştirerek işletmelere maliyet yönetimi konusunda yardımcı olmaktadır (Yükçü, 2014: 432).

Bir veya birkaç çeşit mamul üretimi yapan işletmelerde genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi fazla bir sorun oluşturmaz. Ancak çok çeşitli mamul üretimi yapan işletmelerde genel üretim giderlerinde ortaya çıkan artış ve bu giderlerin dağıtımında yapılan yanlışlar, mamullerin maliyetlerinin de yanlış hesaplanmasına neden olmaktadır. Bu durum işletmelerin rekabet edebilirliğini ve kârlılığını azaltmaktadır. Bu noktada maliyet muhasebesinin odak noktası, üretim sürecinde faaliyet hacmini esas alan az sayıdaki dağıtım anahtarının ve özellikle direkt işçiliğin kullanılmasının yerine her türlü faaliyette tüketilen kaynakların maliyetlerinin tespit edilmesi olmaktadır. Bu noktadan hareketle geliştirilen FDM yöntemi maliyetleri önceden faaliyetlere daha sonra da mamullere göre izleyen bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır (Gürdal, 2007: 110).

Cooper ve Kaplan tarafından geliştirilen FDM yöntemi, işletmede bir mamul ya da hizmeti üretebilmek için gerekli olan çeşitli faaliyetlerin maliyeti üzerine odaklanan bir sistemdir. FDM yöntemi ile mal ve hizmet maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde tespit edilebilme seviyesinin yükseltilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay tespit edilebileceği varsayımından ortaya konulmuştur. Geleneksel yaklaşımlar doğrudan mal veya hizmet üzerine odaklanırken, FDM faaliyet merkezlerine odaklanarak faaliyetlerdeki çeşitlilik ve farklılığı ön plana çıkarmaktadır. FDM'nin dayandığı temel varsayımlar ise şöyle özetlenebilir (Seldüz, 2013: 67-68);

- Faaliyetler kaynakları tüketir,
- Mamuller ve siparişler faaliyetleri tüketir,
- Yönetme, harcamayı değil tüketimi ölçer,
- Maliyet havuzları homojen yapıdadır, her bir maliyet havuzundaki genel üretim giderleri değişkendir.

FDM yöntemi, belirli özelliklere sahip işletmeler için daha doğru mamul maliyetleri elde etmede özellikle faydalıdır. Eğer bir işletme yalnızca tek bir mamul veya hizmet sunuyorsa, maliyetleri farklı mamul veya hizmetlere dağıtma sorunu yoktur. Bu nedenle FDM, birden fazla mamul ve hizmet sunan firmalar için daha faydalıdır. Ayrıca FDM yönteminin planlama kararlarında

sağladığı fayda yalnızca doğru mamul maliyetleriyle sınırlı değildir. Aynı zamanda yöneticilerin maliyetleri azaltma fırsatlarını bulmasına da yardımcı olur. Maliyetlere neden olan faaliyetlerin belirlenmesi, çoğu zaman değer yaratmayan faaliyetleri ortaya çıkarır. Bu tür faaliyetler, işletmelerde maliyet azaltma için fırsatlar sunmaktadır (Morse ve Zimmerman, 1997: 117-119).

Faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi, çeşitli maliyet sürücülerini kullanan iki aşamalı bir maliyet dağıtım sürecini içerir. İlk aşamada maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlere göre maliyet havuzlarına atanır. İkinci aşamada ise faaliyet maliyet havuzlarında biriken maliyetler mamullere dağıtılır. Buna göre, bir FDM sistemi geliştirmenin ilk adımı, temel faaliyetleri ve bu faaliyetleri gerçekleştirmek için gereken maliyetleri belirlemektir (Edmonds, T.P. v.d., 2000: 241).

Faaliyetler, bir işletmede maliyetin ortaya çıkmasına neden olan herhangi bir olay veya işlemi tanımlamaktadır. Maliyet etkeni olarak işlev gören bu faaliyetlere; makine kurulumları, satın alma siparişleri, kalite kontrolleri, üretim emirleri (planlama), sevkiyatlar, malzeme alımları, stok hareketleri, bakım talepleri, hurda/yeniden işleme emirleri, makine zamanı, tüketilen enerji, kat edilen mesafeler, doluluk oranları örnek olarak verilebilir (Garrisson, 1991: 91-92).

Faaliyete dayanan ve daha doğru maliyet bilgileri sağlayan FDM yöntemi, yönetime destek veren bir araç olarak düşünülmelidir. FDM kârlılık analizi için gerekli veri tabanına sahiptir ve işletme yönetimi bu verileri kullanarak daha kârlı mamullere yönelebilir. Bir maliyet sistemi olarak FDM, karar verme sürecinde kullanılan bir araçtır. Kârın nasıl artırılacağı veya hangi mamullerin üretileceği, hangi müşteri kârlılığının daha fazla olduğu gibi stratejik yönetim kararları olarak değerlendirilebilecek kararlara yöneticiler, FDM bilgilerini ve satış bölümlerinden gelen bilgilerle birleştirerek stratejik faaliyet tabanlı yönetim konusunda maksimum faydayı sağlarlar (Öker, 2003: 64-65).

5. Literatür İncelemesi

Muhasebe yazınında, "Normal Maliyetleme" ve "Faaliyete Dayalı Maliyetleme" yöntemlerine ilişkin ulusal ve uluslararası alanda yapılan çalışmaların bazılarının bir özeti aşağıda verilmektedir.

Cooper ve Kaplan (1992), yaptıkları çalışma ile Faaliyet Dayalı Maliyetleme yönteminin kavramsal temelini, tasarımını ve kullanımını açıklamışlardır. Geleneksel maliyet hesaplama sistemleri, işletme giderlerini tek tek mamullere ve müşterilere dağıtmak için doğrudan işçilik maliyetleri, makine saatleri ve satış tutarları gibi hacim odaklı dağıtım ölçütlerini kullanır. Ancak, bireysel

mamuller ve müşteriler tarafından talep edilen birçok kaynak kullanımı, üretilen ya da satılan birim hacmiyle orantılı değildir. Bu nedenle geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinin, mamullerin tasarlanması ve üretilmesi ile müşterilere satış ve teslimat yapılması için kullanılan kaynakların maliyetlerini doğru biçimde ölçemediğini belirtmişlerdir.

Güngörmüş ve Boyar (2009) yılında yaptıkları*"TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin Sipariş Maliyetine Uygulanması"* başlıklı çalışmalarında, TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında, sipariş maliyet yöntemi uygulayan işletmelerde normal maliyet yönteminin kullanımı ele alınmıştır. Araştırmada, normal maliyet yöntemi ile tam maliyet yöntemi karşılaştırılmış ve kapasite kaynaklı sapmalar örneklerle gösterilmiştir. Hesaplamalar sonucunda iki yöntem arasında birim maliyet farklılıklarının oluştuğu ve normal maliyet yöntemi daha çok düşük kapasitede çalışılması durumunda üretim maliyetinin daha gerçekçi belirlenmesini sağladığı tespit edilmiştir.

Güngörmüş ve Boyar (2010) yılında yaptıkları "*TMS 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması"* isimli çalışmalarında ise standart maliyet yöntemi, normal ve tam maliyet yöntemleri ile birlikte karşılaştırılmıştır. Kapasiteden doğan, olumsuz genel üretim giderleri sapmaları, örnek uygulama ile ortaya konmuş ve aradaki farklar tam ve normal maliyet yöntemine göre ayrı ayrı muhasebeleştirilmiştir.

Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu (2012) yılında yapmış oldukları *"Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması"* başlıklı çalışmada; TMS 2 Stoklar Standardı ile vergi mevzuatı kapsamında tam maliyet ve normal maliyet yöntemleri karşılaştırılmıştır. Bu çalışmada, TMS 2'nin normal maliyet yöntemini önerdiği, buna karşılık vergi mevzuatının fiili maliyet yöntemini esas aldığı ve bu durumun özellikle sabit genel üretim giderlerinin dağıtımında farklılıklara yol açtığı ortaya konulmuştur. Tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir işletmeye ait veriler kullanılarak yapılan analiz sonucunda, iki yöntem arasında maliyet hesaplamalarında farklılıklar oluşmuş ve bu farklılıklar vergi açısından uyumlaştırma kayıtları ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Akgün (2012), *"TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet Ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması"* konulu çalışmasında TMS-2 stoklar standardının kapsamı ele alındıktan sonra, stokların TMS-2 ve Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından karşılaştırılması yapılmıştır. Ayrıca, TMS-2 standardında maliyet kavramı, TMS 2'ye göre bir üretim işletmesi üzerinde verilen örnekle tam ve normal maliyet yöntemine göre düzenlenen gelir tablolarının karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Badem ve Özbek (2013) tarafından yürütülen *"Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi"* başlıklı çalışmada, Vergi Usul Kanunu ile TMS 2 Stoklar Standardı arasındaki üretim maliyeti hesaplama farkları ele alınmıştır. Çalışmada, Vergi Usul Kanunu'na göre üretim maliyetinin tam maliyet yöntemi ile hesaplanması gerektiği, TMS 2'ye göre ise bazı istisnalar dışında normal maliyet yönteminin zorunlu olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca, üretim işletmelerinde dönemsel üretim ve satış miktarları arasındaki farklılıkların ertelenmiş vergi etkisi oluşturabileceği bir örnek üzerinden gösterilmiş ve maliyetleme yöntemlerinin bu açıdan karşılaştırılması yapılmıştır.

Marşap ve Barışçı (2014), *"TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi"* başlıklı çalışmalarında Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü tam maliyet yöntemi ile TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında önerilen normal maliyet yöntemi karşılaştırılmıştır. Araştırmada, tam maliyet yönteminin düşük kapasitede çalışan işletmelerde atıl kapasiteyi mamul maliyetine dâhil etmesi nedeniyle mamul maliyetlerini doğru yansıtamadığı, normal maliyet yönteminin ise atıl kapasiteyi dikkate almayarak daha gerçekçi maliyet bilgisi sağladığı vurgulanmıştır. Çalışma, bu iki maliyet yöntemi arasındaki farkları ortaya koyarak, bir sanayi işletmesinde uygulama yapmayı ve işletme ortakları ile yöneticilerine faydalı öneriler geliştirmeyi amaçlamaktadır.

Bekçioğlu, Gürel ve Kızılyalçın (2014) *"Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması"* başlıklı çalışmada üretim alanında bir zeytin işletmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) sisteminin uygulanabilirliğini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, FTM'nin mamul maliyetlerini geleneksel maliyetleme yöntemlerine göre daha doğru hesapladığı ve bu sayede işletmenin kâr marjı, fiyatlandırma ve stratejik karar alma süreçlerinde daha güvenilir maliyet bilgisine ulaştığı belirlenmiştir.

Özçalıcı ve Kaya (2019) *"Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Tekniğinde Maliyet Sürücülerinin Analitik Hiyerarşi Prosesi ile Belirlenmesi: Bir Uygulama"* isimli çalışmada, birim üretim maliyetlerini daha doğru hesaplayabilen ve giderleri faaliyetlere ve mamullere doğru şekilde dağıtabilen Analitik Hiyerarşi Süreci (AHP) tabanlı Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme (FTM-AHP) sistemini geliştirmeyi amaçlamışlardır. Çalışmada maliyet dağıtımında kullanılacak sürücüler, AHP yöntemi ile beş uzman tarafından belirlenmiş ve değerlendirmeler arasındaki uyum geometrik ortalama ile sağlanmıştır. Elde edilen sonuçlar, işletmenin mevcut geleneksel maliyet sistemiyle karşılaştırılmış ve FTM-AHP ile hesaplanan birim maliyetlerin, geleneksel yöntemle hesaplanan maliyetlerden farklı olduğu görülmüştür.

Kılınç ve Badem (2020) ise *"Atıl Kapasite, Tam Kapasite ve Kapasite Fazlası Üretim Düzeylerinde TMS-2 Stoklar Standardına Göre Maliyetleme: Bir Örnek Uygulama"* isimli çalışmalarında, üretim maliyeti unsurları olan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde kullanılan maliyet yöntemleri ele alınmıştır. Araştırmada, uygulama kolaylığı nedeniyle tam maliyet yönteminin yaygın olarak kullanıldığı, ancak "TMS 2 Stoklar Standardı" kapsamında bazı durumlarda normal maliyet yönteminin zorunlu olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca, üretim düzeyi ile normal kapasite arasındaki ilişki gözetilerek TMS 2 standardının işletmelerin gerçekleşen kapasite düzeyine göre hangi maliyet yöntemini uygulanması gerektiğine ilişkin farklı görüşleri örnek uygulamalar üzerinden detaylı biçimde incelenmiştir.

Ergün (2020), *"Birleşik İmalatta Kapsamına Göre Maliyetleme Sistemleri ve Kâr Üzerine Etkileri: Un Fabrikalarında Bir Uygulama"* başlıklı çalışması ile sektör bazında bir inceleme yaparak, üretim maliyetlerinin türleri ve mamul maliyetine dâhil edilme biçimleri ele alınmıştır. Araştırmada, tam maliyet, normal maliyet ve değişken maliyet yöntemlerinin avantaj ve dezavantajları tartışılmış, sabit maliyetlerin kapasite kullanımına göre dağıtılmasının normal maliyet yöntemiyle sağlandığı vurgulanmıştır. Ayrıca birleşik üretim süreci örneği üzerinden, ana ve yan mamullerin maliyet hesaplamalarına ilişkin özel durumlar incelenmiş ve bu maliyetlendirme yöntemleri üç un fabrikasında uygulanarak teorik bilgilerle karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucunda, farklı maliyet yöntemlerine göre hazırlanan kâr ve zarar tablolarının karşılaştırılmasıyla yöneticilere karar alma sürecinde faydalı bilgiler sunulabileceği belirlenmiştir.

Quesado ve Silva (2021), yaptıkları çalışmada faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi (Activity-Based Costing - ABC), ekonomik ve teknolojik gelişmeler karşısında geleneksel maliyetleme sistemlerinin yetersizliklerini aşabilen bir maliyetleme yöntemi olarak ortaya çıktığı belirtmişlerdir. Yaptıkları çalışma ile son yıllarda faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi üzerine yapılan uluslararası yayınları incelemeyi, bu alandaki gelişim eğilimlerini belirlemeyi ve gelecekteki araştırma fırsatlarını ortaya koymayı amaçlamışlardır. Bu sebeple bibliyometrik tekniklere dayalı olarak, Web of Science veri tabanından elde edilen 752 ve Scopus veri tabanından elde edilen 1107 yayın analiz edilmiştir. Sistematik bir literatür haritalaması ve incelemesi yapmak amacıyla analizleri bibliometrix R paketi kullanarak yapmışlardır. Yinelenen kayıtların çıkarılmasının ardından toplam 1419 makaleden oluşan nihai veri seti elde edilmiştir. Yayınların analizi sonucunda, faaliyet tabanlı maliyetleme konusunda yayımlanan makale sayısında artan bir eğilim olduğunu tespit etmişlerdir.

Altın ve Yılmaz (2022) *"TMS-2 Stoklar Standardına Göre Tam Maliyet ve Normal Maliyet Uygulaması"* başlıklı çalışmada, Vergi Usul Kanunu'na göre tam

maliyet ve "TMS-2 Stoklar Standardı" kapsamında normal maliyet yöntemleri karşılaştırılmıştır. Araştırmada, tam maliyet yöntemini kullanan işletmeler tam kapasite çalışmadıklarında maliyetlerinin normal maliyet yöntemine göre yüksek çıktığı ve fiyatlama açısından dezavantaj oluştuğu vurgulanmıştır. Üç farklı esas üretim gider yeri ve üç farklı mamul üzerinden yapılan karşılaştırmalı hesaplamalar, atıl kapasitenin mamul maliyetine yüklenmesinin yanlış muhasebe ve yönetim kararlarına yol açabileceğini göstermiştir. Ayrıca, VUK ve TMS/TFRS karşılaştırılarak farklı ertelenmiş vergi etkisi tartışılmış ve işletmelerin maliyetleri gerçeğe uygun bir şekilde hesaplamalarına katkı sağlayacak öneriler sunulmuştur.

Güneş ve Gutnu (2022) *"Kaynak Tüketim Muhasebesinin TMS-2 Stoklar Standardı Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama"* isimli çalışmada, TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında normal maliyet yöntemi ile Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) yöntemi karşılaştırmışlardır. Bir üretim işletmesinde yapılan uygulamada, KTM yönteminin atıl kapasite maliyetlerini daha doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun hesapladığı belirlenmiş, standartları uygulamak zorunda olan işletmeler için KTM yönteminin kolayca entegre edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Şenyurt ve Torun (2025), *"Sağlık Hizmetlerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: COVID-19 Testleri Üzerine Bir Uygulama"* isimli çalışmada, sağlık kurumlarında laboratuvar süreçlerinin maliyetini, geleneksel maliyetleme yöntemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yöntemi kullanılarak hesaplanan test birim maliyetleri ile karşılaştırmışlardır. Bulgular, FTM yönteminin sağlık kurumlarında maliyetlerin daha doğru hesaplanmasını sağladığı, kaynakların etkin kullanımını ve karar vericilerin güvenilir finansal bilgiye erişimini sağlayan etkili bir maliyetleme yaklaşımı olduğunu göstermiştir.

6. Normal Maliyetlemeye Göre Faaliyete Dayalı Maliyetleme Uygulaması[2*]

İşletme, soğutucularda kullanılmak amacıyla motor üretmekte olup ürettiği motorların maliyetini hesaplama aşamasında Faaliyete Dayalı Maliyetleme yönteminin daha doğru sonuç verdiğine inandığı için son yıllarda "Faaliyete Dayalı Maliyetleme" yöntemine göre hesaplamaktadır. Ancak işletme zaman içerisinde büyümüş ve Kamu Gözetimi Kurumunun limitleri artırması sonucunda bağımsız denetim açısından Türkiye Muhasebe Standartları tam sete tabi olmak zorunda kalmıştır.

2 * Yükçü, S. ve İçerli M.Y. (2023)'den uyarlanmıştır.

Bağımsız denetçinin "Normal Maliyetlemeye" geçme konusundaki telkinleri sonucunda Genel Üretim Giderlerini değişken ve sabit olarak mizandan elde edilebilecek duruma gelmişlerdir. İşletme bir taraftan normal maliyetlemeye göre "kapasite kullanım oranlarını" dikkate alarak maliyet hesaplarken, diğer taraftan faaliyete dayalı maliyetleme yöntemini de terk etmek istememektedir.

İşletme ilgili dönemde yaklaşık %50 kapasite ile çalışmıştır. Bu dönemde 808 nolu siparişten 450 adet, 809 nolu siparişten 2.000 adet üretilmiştir. Bu döneme ilişkin maliyet verileri aşağıdaki gibi oluşmuştur:

İlgili mali dönem sonunda gerçekleşen maliyetler ve dağıtım anahtarları aşağıdaki gibidir:

Faaliyet Alanı	**Dağıtım Anahtarları**	**Değişken G.Ü.G.**
Malzeme Tedarik	Parça Sayısı	31.500 TL
Tornalama	Dönüş Sayısı	71.200 TL
Çapak Alma	Makine Saati	580.000 TL
Montaj	Adet	14.625 TL
Toplam Değişken Genel Üretim Giderleri		**697.325 TL**
Faaliyet Alanı	**Dağıtım Anahtarları**	**Sabit G.Ü.G.**
Malzeme Tedarik	Parça Sayısı	49.375 TL
Tornalama	Dönüş Sayısı	98.750 TL
Çapak Alma	Makine Saati	637.000 TL
Montaj	Adet	65.550 TL
Toplam Sabit Genel Üretim Giderleri		**850.675 TL**
Toplam Genel Üretim Giderleri		**1.548.000 TL**

Giderler	**Sipariş No:808**	**Sipariş No:809**	**Boş Kapasite**	**Toplam**
Direkt İlk Madde ve Malz.	270.000 TL	2.100.000 TL	-.-	2.370.000 TL
Direkt İşçilik Giderleri	27.000 TL	330.000 TL	-.-	357.000 TL
Direkt İşçilik Saati	900	12.000	-.-	12.900
Malzeme Tedarik	2.000	4.300	6.300	12.600
Tornalama	150	250	400	800
Çapak Alma	36.000	80.000	116.000	232.000
Montaj	2	3	5	10

Yukarıda verilerden yararlanarak;

- Klasik sistem tam maliyetleme yöntemine göre,
- Klasik sistem normal maliyetleme yöntemine göre,
- Faaliyete Dayalı Maliyetleme sisteminin, tam maliyetleme yöntemine uygulanmasına göre,
- Faaliyete Dayalı Maliyetleme sisteminin normal maliyetleme yöntemine uygulanmasına göre siparişlerin toplam ve birim maliyetler aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

a) Klasik sistem tam maliyetleme yöntemine göre siparişlerin maliyetinin hesaplanması:

Öncelikle toplam genel üretim giderlerinin direkt işçilik saatine göre yükleme haddinin hesaplanması gerekir.

$$\text{Genel Üretim Gideri Yükleme Haddi} = \frac{1.548.000\ \text{TL}}{12.900\ \text{D.İ.S.}} = 120 / \text{DİS}$$

Siparişlerin Maliyeti:

	Sip. No: 808	**Sip. No: 809**	**Toplam**
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	270.000 TL	2.100.000 TL	**2.370.000 TL**
Direkt İşçilik Giderleri	27.000 TL	330.000 TL	**357.000 TL**
Genel Üretim Giderleri	108.000 TL	1.440.000 TL	**1.548.000 TL**
- (Sip. No:808) 900 DİS x 120 TL	*108.000 TL*		
- (Sip. No:809) 12000 DİS x 120 TL		*1.440.000 TL*	
Toplam	**405.000 TL**	**3.870.000 TL**	**4.275.000 TL**
Birim Maliyetler	**900 TL**	**1.935 TL**	
- (Sipariş No 808): 405.000 TL / 450 adet	*900 TL*		
- (Sipariş No 809): 3.870.000 TL / 2.000 adet		*1.935 TL*	

b) Klasik sistem, normal maliyetleme yöntemine göre siparişlerin maliyetinin hesaplanması:

Normal maliyetleme yöntemine göre genel üretim giderlerinin değişken ve sabit olarak ayırt edilerek ayrı ayrı siparişlerin maliyetine yüklenmesi gerekir. Kullanılmayan kapasitenin maliyetini ayrıca hesaplamak gerekir. İşletme %50 kapasite ile çalıştığında 12.900 D.İ.S. üretim yapmış, tam kapasite ile çalışsaydı 25.800 D.İ.S. üretim yapabilecek durumdaydı. Kullanılmayan 12.900 D.İ.S. kapasitenin sabit genel üretim gideri maliyetini ayrıca hesaplamak gerekecektir.

$$\text{Değişken G.Ü.G. Yükleme Haddi} = \frac{697.325\ \text{TL}}{12.900\ \text{D.İ.S.}} = 54{,}05620\ \text{TL /DİS}$$

$$\text{Sabit G.Ü.G. Yükleme Haddi} = \frac{850.675\,\text{TL}}{25.800\,\text{D.İ.S.}} = 32{,}97189\,\text{TL / DİS}$$

Siparişlerin Maliyeti:

	Sip. No: 808	**Sip. No: 809**	**Boş Kap.**	**Toplam**
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid.	270.000 TL	2.100.000 TL	**-.-**	**2.370.000 TL**
Direkt İşçilik Giderleri	27.000 TL	330.000 TL	**-.-**	**357.000 TL**
Değişken Genel Üretim Giderleri	48.651 TL	648.674 TL	**-.-**	**697.325 TL**
- (Sip. No:808) 900 DİS x54,05620	*48.651 TL*		**-.-**	
- (Sip. No:809) 12000 DİS x54,05620		*648.674 TL*	**-.-**	
Sabit Genel Üretim Giderleri	29.675 TL	395.663 TL	425.337 TL	**850.675 TL**
- (Sip. No:808) 900 DİS x 32,97189	*29.675 TL*			
- (Sip. No:809) 12000 DİS x 32,97189		*395.663 TL*		
- Boş Kapasite 12900 DİS x 32,97189			*425.337 TL*	
TOPLAM MALİYET	**375.326 TL**	**3.474.337 TL**	**425.337TL**	**4.275.000 TL**
Birim Maliyetler	**834,058 TL/adet**	**1.737,168 TL/adet**		
Sipariş No 808: (375.326 TL / 450 adet); Sipariş No 809: (3.474.337 TL / 2000 adet)				

c) Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin, tam maliyetleme yöntemine uygulanmasıyla siparişlerin maliyetlerin hesaplanması:

Bu yöntemde tüm maliyetleri, siparişlerin maliyetine yükleyeceğimiz için, sabit genel üretim giderlerinin siparişlere yüklenmesinde boş kapasiteyi dışarıda bırakarak sadece siparişlerin kapasite kullanımlarını dikkate almak gerekecektir.

Değişken Genel Üretim Giderlerinin yükleme oranları:

Faaliyet Alanı			
Malzeme Tedarik	31.500 TL /	6300 parça =	5 TL / parça
Tornalama	71.200 TL /	400 dönüş sayısı =	178 TL / dönüş sayısı
Çapak Alma	580.000 TL /	116.000 mak. saati. =	5 TL / mak. saati
Montaj	14.625 TL /	5 adet =	2.925 TL / adet

Sabit Genel Üretim Giderlerinin yükleme oranları:

Faaliyet Alanı			
Malzeme Tedarik	49.375 TL /	6300 parça =	7,8373 TL / parça
Tornalama	98.750 TL /	400 dönüş sayısı =	246,875 TL / dönüş sayısı
Çapak Alma	637.000 TL /	116000 mak. saati =	5,49137 TL / mak. saati
Montaj	65.550 TL /	5 adet =	13.110 TL / adet

Siparişlerin Maliyeti:

	Sip. No: 808	**Sip. No: 809**	**Toplam**
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	270.000 TL	2.100.000 TL	**2.370.000 TL**
Direkt İşçilik Giderleri	27.000 TL	330.000 TL	**357.000 TL**
Değişken Genel Üretim Giderleri	222.550 TL	474.775 TL	**697.325 TL**
- Malz. Tedarik (2000;4300 x 5 TL/prç)	*10.000 TL*	*21.500 TL*	*31.500 TL*
- Tornalama (150;250 x 178TL/dön. sa.)	*26.700 TL*	*44.500 TL*	*71.200 TL*
- Çapak Alma (36000;80000 x 5 TL/mak.sa.)	*180.000 TL*	*400.000 TL*	*580.000 TL*
- Montaj (2 ; 3 x 2.925 TL/adet)	*5.850 TL*	*8.775 TL*	*14.625 TL*
Sabit Genel Üretim Giderleri	276.616 TL	574.059 TL	**850.675 TL**
- Malz. Tedarik (2000 ; 4300 x 7,8373 TL/parça)	*15.675 TL*	*33.700 TL*	*49.375 TL*
- Tornalama (150 ; 250 x 246,875 TL/dön. sa)	*37.031 TL*	*61.719 TL*	*98.750 TL*
- Çapak Alma (36000 ; 80000 x 5,49137 TL/mak.sa.)	*197.690 TL*	*439.310 TL*	*637.000 TL*
- Montaj (2 ; 3 x 13.110 TL/adet)	*26.220 TL*	*39.330 TL*	*65.550 TL*
TOPLAM	**796.166 TL**	**3.478.834 TL**	**4.275.000 TL**
Birim Maliyetler	**1.769,258 TL/adet**	**1.739,417 TL/adet**	
Sipariş No 808: (796.166 TL / 450 adet) *Sipariş No 809: (3.478.834 TL / 2.000 adet)*			

d) Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin, normal maliyetleme yöntemine uygulanmasıyla siparişlerin maliyetlerin hesaplanması:

Genel üretim giderlerinin değişken ve sabit olarak her faaliyet için yükleme haddinin hesaplanması gerekmektedir.

Değişken Genel Üretim Giderlerinin yükleme oranları:

Faaliyet Alanı			
Malzeme Tedarik	31.500 TL /	6300 parça =	5 TL / parça
Tornalama	71.200 TL /	400 dönüş sayısı =	178 TL / dönüş sayısı
Çapak Alma	580.000 TL /	116.000 mak. saati =	5 TL / mak. saati
Montaj	14.625 TL /	5 adet =	2.925 TL / adet

Sabit Genel Üretim Giderlerinin yükleme oranları:

Faaliyet Alanı			
Malzeme Tedarik	49.375 TL /	12600 parça =	3,9186 TL / adet
Tornalama	98.750 TL /	800 dönüş sayısı =	123,4375 TL / dönüş sayısı
Çapak Alma	637.000 TL /	232000 mak. saati =	2,7456 TL / mak. saati
Montaj	65.550 TL /	10 adet =	6.555 TL / adet

Siparişlerin Maliyeti:

	Sip. No: 808	**Sip. No: 809**	**Boş Kapasite**	**Toplam**
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid	270.000 TL	2.100.000 TL	**-.-**	
Direkt İşçilik Giderleri	27.000 TL	330.000 TL	**-.-**	**357.000 TL**
Değişken Genel Üretim Giderleri	222.550 TL	474.775 TL	**-.-**	**697.325 TL**
- Malz. Tedarik (2000 ; 4.300 x 5 TL)	*10.000 TL*	*21.500 TL*	**-.-**	
- Tornalama (150 ; 250 x 178 TL)	*26.700 TL*	*44.500 TL*	**-.-**	
- Çapak Alma (36.000 ; 80.000 x 5 TL)	*180.000 TL*	*400.000 TL*	**-.-**	
- Montaj (2 ; 3 x 2.925 TL)	*5.850 TL*	*8.775 TL*	**-.-**	
Sabit Genel Üretim Giderleri	138.308 TL	287.030 TL	425.337	**850.675 TL**
- Malz. Tedarik (2000 ; 4300 ; 6300 x 3,9186 TL)	*7.837 TL*	*16.850 TL*	*24.687 TL*	*49.374 TL*
- Tornalama (150 ; 250 ; 400 x 123,4375 TL)	*18.516 TL*	*30.859 TL*	*49.375 TL*	*98.750 TL*
- Çapak Alma (36.000;80.000;116.000 TLx2,7457 TL)	*98.845 TL*	*219.656 TL*	*318.500 TL*	*637.001 TL*
- Montaj (2 ; 3 ; 5 x 6.555 TL)	*13.110 TL*	*19.665 TL*	*32.775 TL*	*65.550 TL*
TOPLAM MALİYET	**657.858 TL**	**3.191.805 TL**	**425.337TL**	**4.275.000TL**
Birim Maliyetler	**1.461,907 TL/adet**	**1.595,903 TL/adet**		
Sipariş No 808: (657.858 TL /450 adet) *Sipariş No 809: (3.191.805 TL / 2.000 adet)*				

Yukarıda yer alan Klasik ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerine göre Tam ve Normal Maliyetleme yöntemlerin uygulanması sonucunda hesaplanan birim maliyetlerin karşılaştırılması aşağıdaki yer almaktadır.

	Sip. No: 808	**Sip. No: 809**
Klasik Sistem Tam Maliyetleme Yöntemine Göre Birim Maliyetler	900 TL/adet	1.935 TL/adet
Klasik Sistem Normal Maliyetleme Yöntemine Göre Birim Maliyetler	834,058 TL/adet	1.737,168 TL/adet
Faaliyet Dayalı Maliyetleme Sistemi Tam Maliyetleme Yöntemine Göre Birim Maliyetler	1.769,258 TL/adet	1.739,417 TL/adet
Faaliyet Dayalı Maliyetleme Sistemi Normal Maliyetleme Yöntemine Göre Birim Maliyetler	1.461,907 TL/adet	1.595,903 TL/adet

Normal maliyetleme sisteminde, boş (atıl) kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri tam maliyet yönteminden farklı olarak birim maliyet hesaplamalarına dâhil edilmemektedir. Bu durum, boş kapasiteye önemli ölçüde bir maliyet aktarımına yol açmaktadır. Faaliyete Dayalı Maliyetleme sisteminde ise bir faaliyetin maliyetinin belirlenmesinde kullanılan ve belirli bir faaliyete ilişkin ölçü birimi olarak tanımlanan maliyet etkenleri (cost drivers) kullanılarak daha doğru maliyetler hesaplanmakta ve genel üretim giderleri geleneksel yöntemlerde kullanılan genel dağıtım anahtarları yerine belirli faaliyetler temelinde mamul ve siparişlere yüklenmektedir. Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, Faaliyet Dayalı Maliyetleme sisteminin uygulanması durumunda 809 nolu siparişten 808 nolu siparişe doğru bir maliyet aktarımı söz konusu olmaktadır. Buna karşılık, Faaliyete dayalı Maliyetleme sisteminin kullanılmadığı ve sipariş maliyetlerinin tam maliyet yöntemine göre hesaplandığı durumda ise maliyet dağıtımındaki yanlışlar sebebiyle 808 nolu siparişten 809 nolu siparişe doğru bir maliyet aktarımı ortaya çıkmaktadır.

7. Sonuç

Normal Maliyet yöntemi, maliyetleri sabit ve değişken gider ayrımına tabi tutmakta ve kapasite sapmalarını dikkate almaktadır. Bu nedenle *"normal maliyetleme"* yöntemi, maliyet yönetimi açısından oldukça başarılı bir kontrol sistemi oluşturmaktadır. *"TMS 2 Stoklar"* standardı da *"normal maliyet"* yöntemini benimsenmiştir. Stokların maliyetinin hesaplanmasında, ilk madde ve malzeme, işçilik, verimlilik ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmaktadır. Sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesinde esas alınacak kapasite *"normal kapasite"* olmaktadır. Normal üretim kapasitesi, işletmelerin bu maliyet hesaplama yöntemi tercih etmeleri durumunda hesaplayacakları kapasite kullanım oranını vermektedir. TMS 2'ye göre; üretim birimlerine dağıtılan sabit genel üretim giderleri, kapasiteye bağlı olarak (düşük üretim seviyesinde veya atıl kapasite durumunda) artırılamaz. Dağıtılmayan

genel üretim giderlerinin, gerçekleştiği dönem içinde gider olarak kaydı yapılıp sonuç hesaplarına aktarılır.

Günümüzde üretim işletmelerinin genelinde, endirekt maliyetlerin toplam mamul maliyetleri içindeki payının arttığı gözlemlenmektedir. Otomasyon ve bilgi işlem sistemlerinde ortaya çıkan gelişmeler işletmelerde endirekt maliyetleri de artırmış ve birçok durumda da doğrudan iş gücünün yerini almıştır. Endirekt maliyetlerin, direkt maliyetlere olan oranı arttıkça, işletmeler tarafından bu maliyetlerin farklı mamuller ile nasıl ilişkilendirildiği daha yakından incelenmeye başlamıştır. Aksi takdirde, işletmeler mamul karması ve fiyatlandırma kararlarında hatalar yapabilirler. Bu noktada faaliyete dayalı maliyetleme, mamul maliyetlerini daha doğru hesaplamayı amaçlayan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yeniliği seven bir patron faaliyete dayalı maliyetleme sistemini işletmesinde oluşturmuş, işletmesi için değer katmayan faaliyetleri eleyip, faaliyet maliyetlerini azaltma yoluna girmiş olabilir. Şu an ülkemizde az sayıda işletme faaliyete dayalı maliyetleme sistemini uyguluyordur. Bu işletmelerin bazıları 2021 yılı itibari ile yasal sınırları aşarak KGK mevzuatı açısından 2022 yılı için tam set uygulamaya geçmiş olabilir. Dolayısıyla an itibari ile normal maliyetleme uygulamasını fiilen uyguluyorlardır.

Bu çalışmada, normal maliyetleme ile faaliyete dayalı maliyetleme birlikte uygulanırsa toplam ve birim maliyet nasıl hesaplanacaktır? sorusuna odaklanılmış, bu konuya ilişkin olarak bir fikir oluşmasına katkıda bulunmak ve konuya dikkat çekmek amaçlanmıştır. Çalışmanın sonundaki uygulamanın akademisyen ve uygulayıcılara yararlı ve açıklayıcı olacağı düşünülmektedir.

Kaynaklar

Akgün, A.İ. (2012). "TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 229-246.

Akgün, A.İ. (2017). *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulamaları*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Altın, M. ve Yılmaz, R. C. (2022). "TMS-2 Stoklar Standardına Göre Tam Maliyet ve Normal Maliyet Uygulaması" *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(4), 1059-1069.

Badem, A. C. ve Özbek, Y. (2013). "Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 6*(2), 65–92.

Bekçioğlu, S., Gürel, E. ve Kızılyalçın, D. A. (2014). "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 19–36.

Büyükmirza, K. (2024). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 25. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1992). "Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage", *Accounting Horizons,* September, 6, (3), 1-12.

Güneş, M., ve Gutnu, M. M. (2022). "Kaynak Tüketim Muhasebesinin TMS-2 Stoklar Standardı Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama", *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, 57*(1), 1-15.

Güngörmüş, A. H. ve Boyar, E. (2009). "TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin Sipariş Maliyetine Uygulanması", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* 23, 1-5. https://izlik.org/JA72EL66KE

Güngörmüş, A. H. ve Boyar, E. (2010). "TMS–2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması", *Mali Çözüm*, Sayı: 102, 109-127.

Gürdal, K. (2007). *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar,* Ankara: Siyasal Kitabevi

Edmonds, T.P., Edmonds C.D., ve Tsay, Bor-Y. (2000). *Fundamentals of Managerial Accounting Concepts*, Boston: McGraw-Hill Companies.

Ergün, İ. (2020). "Birleşik İmalatta Kapsamına Göre Maliyetleme Sistemleri ve Kâr Üzerine Etkileri: Un Fabrikalarında Bir Uygulama", *Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi, 9*(2), 141–164.

Garrison, R.H. (1991). *Managerial Accounting*, Sixth Edition, Boston: Irwin.

Kılınç, Y. ve Badem, A. C. (2020). "Atıl Kapasite, Tam Kapasite ve Kapasite Fazlası Üretim Düzeylerinde TMS-2 Stoklar Standardına Göre Maliyetleme: Bir Örnek Uygulama", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (87), 53–64.

Marşap, B. ve Barışçı, A. (2014). "TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 7*(1), 1–16.

Morse, Dale C. & Zimmerman, Jerold L. (1997). *Managerial Accounting*, Boston: McGraw-Hill.

Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar,* İstanbul: Literatür Yayınları.

Özçalıcı, M. ve Kaya, A. (2019). "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Tekniğinde Maliyet Sürücülerinin Analitik Hiyerarşi Prosesi İle Belirlenmesi: Bir Uygulama", *İşletme Araştırmaları Dergisi, 11*(4), 3035–3050.

Öztürk, E. ve Güleç, Ö.F. (2018). "Normal Maliyetleme Yaklaşımın Gelişim ve Uygulanmasına Yönelik Bir İnceleme", *Mali Çözüm*, Temmuz – Ağustos, 11-27.

Quesado, P. ve Silva, R. (2021). "Activity-Based Costing (ABC) and Its Implication for Open Innovation", *Journal of Open Innovation. Technology, Market and Complexity, 7* (41), 2-20

Seldüz, H. (2013). *Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi*, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Şenyurt, U. C. ve Torun, N. (2025). "Sağlık Hizmetlerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: COVID-19 Testleri Üzerine Bir Uygulama", *İşletme Akademisi Dergisi, 6*(4), 265–276.

Yereli, A.N., Kayalı, N. ve Demirlioğlu, L. (2012). "Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması", *Mali Çözüm*, Sayı:110, 21 – 41.

Yükçü, S. (2014). *Yönetim Muhasebesi,* 2. Baskı, İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

Yükçü, S. (2018). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi,* 9. Baskı, İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

Yükçü, S. ve İçerli, M. Y. (2023). *Finansal Raporlama Standartlarına Göre Maliyet Hesaplama Sistemleri Uygulamaları*, İstanbul: İSMMMO Yayınları, Yayın No: 186.

Bölüm 6

Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişimi, Mevcut Durumu ve Etik Sorunlar

Hakan Seldüz[1]

Özet

Muhasebe meslek etiği hakkındaki ilk çalışmalar ulusal bazda olmak üzere 20. Yüzyıl başlarında ABD'de başlamış, 1977 yılından itibaren uluslararası bir nitelik kazanarak 2000'li yıllarda küresel boyuta evrilmiştir. Bu bağlamda 1989 tarih ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'ndaki bazı maddeler ve bu yasaya dayanılarak 1990'da çıkarılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik vasıtasıyla Türkiye'de de muhasebe meslek etiği konusunda temeller atılmış; ilerleyen yıllar boyunca küresel gelişmeler doğrultusunda yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışmada, muhasebe meslek etiğinin gelişim süreci ve mevcut durumunun ayrıntılı bir biçimde ele alınarak muhasebe meslek etiği kapsamında yaşanan önde gelen etik sorunların belirtilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda kapsamlı ve sistematik bir literatür taraması gerçekleştirilmiştir. Erişilen ulusal ve uluslararası araştırmalarda belirtilen etik sorunlar ve bunların sebepleri üzerinde durularak bunların azaltılmasına yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur.

İncelenen yayınlar doğrultusunda sonuç olarak, etik ikilem ve ihlallerin genellikle mükellef veya işveren baskısından kaynaklandığı; oda tarifeleri altında hizmet sunulması yüzünden yaşanan haksız rekabetin önde gelen etik ihlal olduğu; oda denetimlerinin sıkılaştırılmasının, yaptırımların güçlendirilmesinin ve etik eğitimlerin artırılmasının etik sorunların önlenmesinde işe yarayabileceği yönündeki ifadelerin yaygın olduğu görülmüştür.

1 Dr. Öğretim Üyesi, Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Aksaray, Türkiye. hakanselduz@aksaray.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-3445-2756

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357.c5460

1. Etikle İlgili Kavramsal Çerçeve

Ahlak ve etik kavramları birbirlerine yakın görünmelerine rağmen farklı anlam ve kapsamları ifade etmektedir. Arapça kökenli bir kelime olan ahlak, Türkçe'de Batı dillerindeki Latince kökenli "*morals*" kavramının karşılığı olarak kullanılmaktadır. Ahlak; bir toplum, grup veya birey tarafından iyi, doğru ve hoş olarak kabul edilen nitelik, huy, davranış ve kurallar temelinde oluşan değer yargıları ile yaşam tarzlarının bireylere benimsetildiği gayri resmi toplumsal bir sistemi ifade etmektedir (Özlem, 2017; TDK, 2022). Bu yönü, ahlak kavramının hem bireysel hem de toplumsal boyutta ele alınmasını mümkün kılmaktadır. Yazılmamış kurallardan oluşan sosyal ahlak anlayışı kapsamındaki bazı değer yargıları farklı toplumlar, dönemler ve sosyal kesimler bakımından değişkenlik gösterebilirken bazıları daha sabit özellikler taşımaktadır. Örneğin yalan söylemek hemen her toplumda ve dönemde olumsuz bir davranış olarak değerlendirilirken; kadınların açık kıyafet tercihleri veya erkeklerin şort giymesi gibi konulara ilişkin iyi-kötü, kabul edilebilir-edilemez ya da nötr biçimindeki değerlendirmeler toplumlar, kesimler ve dönemlere göre farklılık gösterebilmektedir (Bodur, 2017).

Etik ahlaktan daha farklı bir içeriğe sahiptir. Hakkındaki çalışmalar Antik Yunan felsefesine ve Aristoteles'e kadar uzanmaktadır (Aymankuy & Sarıoğlan, 2005). Antik Yunancadaki "*ethos*", "*ethas*" ve "*ethikos*" kavramlarından türeyen etik; bireyin karakteri, alışkanlıkları, gelenekleri ve davranışlarının kaynağıyla ilişkilendirilmektedir. "*Ethikos*" kişilerin bireysel davranışlarını, ilgili toplumda onaylanan alışkanlıklar ve beklentiler doğrultusunda oluşmuş ahlak ilkeleri temelinde değerlendiren bir anlayışı ifade eder (Bilen, 2008; Bilen & Yılmaz, 2014). Etik, Türkçe'de aktöre, sağtöre veya törebilim gibi karşılıklarla ifade edilmektedir. Bireysel davranışları iyi-kötü ve doğru-yanlış ölçütlerine göre açıklamayı ve değerlendirmeyi konu edinmektedir. Bu nedenle etik, ahlak kavramının felsefi açıdan incelenmesi olarak felsefenin bir alt dalı veya bir felsefe disiplini niteliğindedir (Bodur, 2017; Akbaş & Çırpan, 2021).

Etik; erdem ve ahlaksızlık, iyi ve kötü, doğru ve yanlış gibi konuları sistematik bir ele alışla inceleyerek insan davranışlarına, ahlak ilkelerine ve iyi ile kötünün ayrımına odaklanmaktadır. Bir toplum, grup, topluluk veya meslek çevresi tarafından benimsenmiş ahlaki anlayış doğrultusunda, bu yapıların üyesi olan bireylerin davranışlarıyla ilgili norm, ilke, kural ve uygulamaları ele almaktadır (Ceylan & Terzi, 2016). Ayrıca etik; davranışlara ilişkin karar alma süreçlerinde yer alan bireylerin ve çevrelerin ahlaki bağlılıkları, sorumlulukları ve sosyal adalet anlayışlarıyla da ilişkilidir. Bu yönüyle etik, bireyin doğruyu yanlıştan ayırabilme yeteneğini ve doğru olan davranışı gösterebilmede üstlendiği sosyal sorumluluk faktörünü de kapsamaktadır (Albez & Yıldırım, 2005).

Bazı durumlarda doğru olan davranışı sergileme konusunda hissedilen baskı, insanları etik ikilemler veya açmazlarla karşı karşıya bırakabilmektedir. Böyle durumlarda etik; kişilere doğru ve yanlış davranışlar hakkında kılavuzluk eden yazılı olmayan ilke ve değerler bütünü olarak da değerlendirilir (Bilen, 2008; Akadakpo & Enofe, 2013; Akenbor & Tennyson, 2014; Adekoya vd., 2020).

Ahlak ve etik kavramlarının aralarındaki farklılıkları daha belirgin hale getirmek amacıyla bazı değerlendirmeler yapılabilir. Öncelikle etik de toplumsal ahlak gibi dinamik bir yapıyla sosyokültürel süreçlerde gelişimini sürdürmektedir (Albez & Yıldırım, 2005; TMMOB, 2012). Ancak etiğin dinamik yapısı toplumsal ahlakın değişken yapısından farklıdır. Toplumsal ahlak açısından uygun veya uygunsuz kabul edilen bazı davranışlar zaman içerisinde değişebilirken, etik dışı olarak değerlendirilen davranışların zamanla etik hale gelmesi genellikle mümkün görülmemektedir. Örneğin belirli bir dönemde veya toplumda kadınların dekolteli ya da kolsuz kıyafet giymesi ahlaki açıdan uygun bulunmazken, zamanla bu durum normal veya önemsiz kabul edilebilir hale gelebilmektedir (Bodur, 2017). Buna karşılık bir öğretmenin öğrencilerin görüntülerini velilerden izin almadan sosyal medyada paylaşması, sosyal medya kullanımının ilk dönemlerinde ciddi bir sorun olarak görülmezken artan toplumsal hassasiyet sonucunda etik dışı kabul edilmeye başlanmış, daha sonra 6698 Sayılı Kişisel Verileri Koruma Kanunu'yla birlikte hukuki açıdan da sakıncalı hale gelmiştir (Bozçalı, 2023). Ancak kamu görevlilerinin çeşitli süreçlerde tanıdıklarını kayırmaları gibi nepotist uygulamaların etik dışılığı, zamanla etik bir davranış niteliği kazanmayacaktır. Bu nedenle etiğin değişim dinamiğinin toplumsal ahlakın değişiminden farklı bir yapıya sahip olduğu söylenebilir (Çelik & Dağdeviren, 2015).

Etik önceleri yazılı olmayan ilke ve kurallar bütünü olarak görülmüştür (Aymankuy & Sarıoğlan, 2005). Zamanla belirli toplumsal alanlara ve mesleklere özgü etik anlayışları geliştikçe iş yaşamı ve mesleki uygulamalarla daha fazla bağdaştırılmaya başlanmıştır (Ceylan & Terzi, 2016). Bu doğrultuda etik ilkelerin ahlaki değer ve kurallara kıyasla daha belirgin hale gelmesi gerektiği düşüncesi güç kazanmış, iş ve meslekle ilgili etik ilkelerin yazılı biçimde düzenlenmesi anlayışı yayılmıştır (Çelik & Dağdeviren, 2015; Ceylan & Terzi, 2016).

Ahlak, davranış kurallarının uygulanmasıyla doğrudan bağlantılıdır. İnsanların doğru davranışı sergileme konusunda toplumsal baskı veya en hafif ifadeyle bir teşvik unsurudur. Oysa etik iyi, doğru, adil ve yararlı olanı tanımlamakta; bu davranışların gerçekleştirmelerini doğrudan sağlayamamaktadır (Çiçek vd., 2013). Başka bir ifadeyle etik, kendiliğinden özgün bir eylem ya da davranış teorisi meydana getirmemektedir (Arslan,

2020). Bu yaklaşımla ele alınacak olursa, etiğin inceleme alanını toplumlara ve dönemlere göre değişebilen ahlak kurallarının oluşturduğu daha açık biçimde görülebilir (Bodur, 2017; Akbaş & Çırpan, 2021).

Zaman geçtikçe etik; tüketici hakları, fırsat eşitliği, sosyal adalet, çevrenin korunması, kişisel veri güvenliği gibi çeşitli konularda da önemli bir yer edinmiştir. Bu gelişmeler doğrultusunda, temelde adil, doğru, yararlı ve iyi olanı belirlemek amacıyla ahlak kurallarını ve ilkelerini inceleyen bir felsefi bir disiplin olan etiğin; giderek fazilet, dürüstlük ve erdem merkezli bir kavrayışa doğru yöneldiği söylenebilir (Akbaş vd., 2009).

1.1. Etiğin Oluşumu Üzerinde Etki Sahibi Bazı Sosyokültürel ve Normatif Kavramlar

Etik kuralları belirli toplumların değer yargıları çerçevesinde şekillenmekte; zaman ve mekâna bağlı olarak değişebilmektedir (Bodur, 2017). Bu doğrultuda, bireylerin davranışlarının bir toplum ya da sosyal yapı içerisinde etik kabul edilip edilmemesinde, ilgili yapıda benimsenen çeşitli sosyokültürel unsurların etkili olduğu söylenebilir (Özçelik, 2020).

1.1.1. Toplumsal Davranış Kalıplarına İlişkin Kavramlar

Toplumsal yaşam içerisinde bireylerin sergileyebileceği tüm davranış biçimlerinin hukuk kuralları aracılığıyla ayrıntılı şekilde düzenlenebilmesi mümkün değildir (Kirik, 2007). Bir toplumda hangi davranışların uygun, kabul edilebilir ya da beklenen nitelikte görüldüğü yalnızca yasal çerçeveyle değil, aynı zamanda o toplumun benimsediği ahlaki değerlerle de ilişkilidir (Soylu, 2018). Bunun yanında toplumların tarihsel süreç içerisinde oluşturdukları töreler, adetler, gelenekler ve görenekler gibi yazılı olmayan çeşitli normlar da bulunmaktadır. Söz konusu normlar, bireylerin toplumsal yaşam içerisindeki davranışlarına yön vermekte ve sosyal beklentilerin şekillenmesinde etkili olmaktadır. Bu nedenle insanlar, sosyal çevrede kabul görmek, olumlu değerlendirilmek ve toplumsal düzenin devamlılığına uyum sağlamak amacıyla bu normlara uygun davranışlara yönelebilmektedirler (Kutluk & Ersoy, 2011).

Toplumların kültürel yapıları içerisinde yer alan töre, adet, gelenek ve görenek kavramları, bireylere hangi davranışların uygun görüldüğü konusunda rehberlik eden başlıca sosyokültürel normlardandır. Arapça kökenli örf kavramının Türkçe karşılığı olan töre; uzun yıllar boyunca kuşaktan kuşağa aktarılan, toplum üyeleri arasında ortak bağ oluşturan ve yerleşik hale gelmiş davranış kurallarını ifade etmektedir. Sosyokültürel normlar arasında yaptırım gücü en yüksek yapılardan biri olan töreye aykırı davranılması halinde bireyler, dışlanma gibi ağır toplumsal sonuçlarla karşılaşabilmektedir. Adet ise herhangi

bir zorlayıcı güç bulunmaksızın toplum üyeleri tarafından zamanla benimsenen, tekrarlandıkça yaygınlaşan ve giderek yapılması gerekli görülen davranış biçimleri olarak değerlendirilebilir. Bölgelere göre farklılık gösterebilen adetler, töreye kıyasla daha hızlı değişebilmekte; ancak yaptırım gücü kazanmaları halinde zaman içerisinde töre niteliği de alabilmektedir. Bu bakımdan töre ve adetlerin toplumsal normların oluşumunda belirleyici bir işleve sahip oldukları söylenebilir.

Belirli bir kültür içerisinde uzun süredir varlığını koruyan ve çoğunlukla sözlü aktarım yoluyla nesilden nesile taşınan alışkanlıklar bütünü gelenek olarak tanımlanmaktadır. Gelenekler, değişime karşı görece dirençli yapıları nedeniyle yaptırım gücü bakımından adetlerden daha zayıf, göreneklerden ise daha güçlü kabul edilmektedir. Görenek kavramı ise bireylerin birbirlerinden görerek benimsedikleri ve tekrar yoluyla alışkanlık haline getirdikleri davranış kalıplarını ifade etmektedir. Bunların zamanla terk edilmesi veya başka uygulamalarla yer değiştirmesi daha kolay olduğundan, göreneklere aykırı davranışlar karşısında ortaya çıkan toplumsal tepkiler de gelenek ve adetlere kıyasla daha sınırlı düzeyde kalabilmektedir (İşgüden, 2007). Erkek çocukların sünnet olması töreye; sünnet olacak çocuk için eğlence düzenlenmesi adete; eğlencede yakınlık derecesine uygun hediyeler verilmesi geleneğe ve ebeveynlerin uygun kıyafetler tercih etmeleri ise göreneğe örnek olarak gösterilebilir.

Bu değerlendirmeler doğrultusunda, töre, adet, gelenek ve göreneklerden oluşan sosyokültürel normların toplumların ahlaki yapısının şekillenmesinde önemli etkiler taşıdığı ve bazı ahlaki ilkelerin oluşumuna doğrudan katkı sağladığı ileri sürülebilir. Bu nedenle söz konusu normların, ahlaki kuralları inceleyen etik disiplininin inceleme alanı içerisinde değerlendirilmesi ve etik kuralların belirginleşmesinde etkili unsurlar arasında görülmesi mümkündür.

1.1.2. Dini İnançlar

Sosyokültürel unsurlar arasında yer alan dini inançların, bazı toplumlardaki etik kuralların oluşumu ve gelişim süreci üzerinde etkili olduğu ifade edilebilir (Özçelik & Angı, 2017). Toplumsal yaşamda hangi davranışların doğru veya yanlış olarak değerlendirileceğini konu edinen etiğin temelinde ahlak yer almaktadır. Bireysel davranışlara ilişkin ahlaki ölçütler büyük ölçüde dini ve felsefi temellere dayanmakta, bu ölçütler bireylerin davranışlarını yönlendirmektedir (Kısakürek & Alpan, 2010; Dinç & Tunçer, 2015; Gür, 2018).

E. Durkheim din kavramını, kutsallık atfedilen kişi, olay, zaman, mekân ve benzeri unsurlara ilişkin inançlar ile uygulamalardan oluşan bir sistem olarak görür. Dinin bireysel, ailevi ve toplumsal yaşam içerisindeki konumu

nedeniyle hem inançların hem de ahlaki ölçütlerin şekillenmesinde önemli bir role sahip olduğu ifade edilmektedir. Bu doğrultuda dini inançların, sosyokültürel normların ve toplum tarafından bireylerden beklenen davranışların oluşumunda etkili olduğu söylenebilir. Dini değerler ve bu değerlere dayanan inanç sistemleri, bireylerin davranışlarını yönlendirerek bazı toplumsal yapıların biçimlenmesinde de etkili olabilmektedir. Din; iyi-kötü ile doğru-yanlış ayrımını ortaya koyarken aynı zamanda doğru, iyi, merhametli ve adil davranışları teşvik etmektedir. Özellikle davranışların ölüm sonrası yaşamda ödül veya cezayla karşılık bulacağına ilişkin inanç aracılığıyla bireyleri belirli davranışlara yönlendirebilmekte, hatta bazı durumlarda bunu zorlayıcı bir niteliğe dönüştürebilmektedir. Etik ise daha çok iyi-kötü ve doğru-yanlış gibi kavramları açıklama ve değerlendirme işleviyle sınırlı kalması bakımından din ve inançlardan ayrılmaktadır. Bununla birlikte, ahlaki ölçütlerin oluşumu üzerindeki etkileri nedeniyle dini inançların etik değerlerin belirlenmesi ve toplum tarafından benimsenmesinde önemli bir role sahip olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle etik ile dini inançlar arasında karşılıklı bir değer alışverişinin bulunduğu söylenebilir (İşgüden, 2007). Ancak, etik ilkelerin oluşumu üzerindeki etkileri vurgulansa da bazı ampirik araştırmalarda dini inançların etik davranış sergileme üzerinde uygulamada güçlü veya belirgin bir etkiye sahip olmadığı yönünde sonuçlara da ulaşılmıştır (Çiçek vd., 2013; Karabayır vd., 2018).

1.1.3. Yasal Düzenlemeler

Toplumsal yaşam üzerinde töre, adet, gelenek, görenek, dini inançlar ve ahlak kuralları gibi sosyokültürel normlar önemli bir işleve sahip olmakla birlikte, bunların doğrudan yasal yaptırım gücü bulunmamaktadır. Bu nedenle devletler, sosyal yaşamı düzenlemeye yönelik kuralları yaptırım gücüne sahip yasalar aracılığıyla açık biçimde belirlemektedirler. Çağdaş devletlerde yasa yapım süreçlerinde sosyokültürel değerlerin etkisi bulunsa da bireyler arasında adaletin sağlanması amacıyla daha çok mantıksal çıkarımların ve rasyonel değerlendirmelerin esas alındığı ifade edilebilir. Bu çerçevede etik kuralların, sosyokültürel normlara kıyasla yasa yapımında daha fazla dikkate alındığı; ayrıca bazı etik ilkelere uyulmasını sağlamak amacıyla hukuki yaptırımların da uygulanabildiği belirtilmektedir (Kirik, 2007; Soylu, 2018).

Bazı durumlarda ahlaki açıdan uygun kabul edilen bir davranış yasalara aykırı olabilmekte, buna karşılık yasalara uygun bir davranış ahlaki bakımdan kabul edilemez görülebilmektedir. Bu gibi durumlarda belirleyici unsurun çoğunlukla yasalar olduğu söylenebilir. Örneğin, bir toplumda ırk ayrımcılığı hukuken yasak olmasına rağmen belirli kesimlerde ırklar arası evliliklerin ahlaki açıdan uygun görülmemesi mümkündür. Ancak zaman içerisinde yasaların

yönlendirici ve zorlayıcı etkisiyle toplumdaki ahlaki ölçülerin değişebileceği düşünülebilir. Bu değişimlerin ise toplumlarda etik ve etik dışı olarak bakılan davranışların yeniden tanımlanmasına sebep olabileceği ifade edilebilir (Albez & Yıldırım, 2005; Bodur, 2017).

1.2. Normatif Etik Kuramları

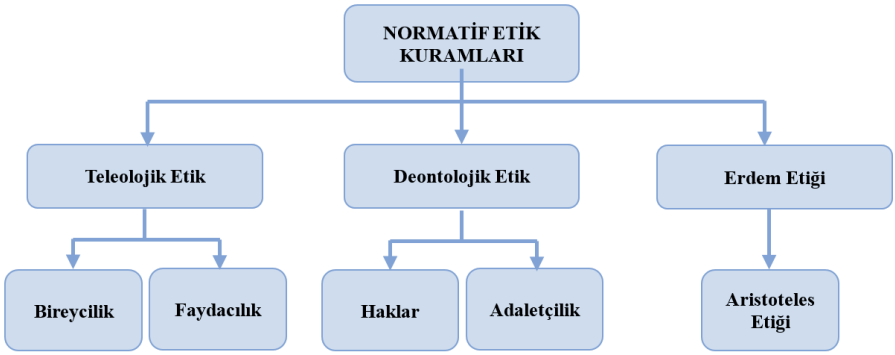
Etik alanında, problemi ele alma biçimine göre üç temel yaklaşım kabul görmüştür. Bunlar; betimleyici, normatif ve analitik etik olarak bilinmektedir (Yılmaz vd., 2015). Betimleyici veya deskriptif ya da uygulamalı etik, ahlaki değerleri kural koyma amacı taşımaksızın bilimsel bir sistematik içerisinde inceler, tanımlar ve sınıflandırır. Normatif etik ise yalnızca mevcut ahlaki değerleri açıklamak ve sınıflandırmakla sınırlı kalmaz; yanlış-doğru ile kötü-iyi gibi kavramlar çerçevesinde ne gibi bir durumda nasıl davranılması gerektiğine ilişkin ilkeler ve bu ilkelere dayanan kurallar belirleyerek bireysel davranışları yönlendirmeyi hedefler. Metaetik veya analitik ya da eleştirel etik ise kavramların mantıksal çözümlemesini yapar (Cevizci, 2007).

Bu çalışma, iş etiği altında yer alan meslek etiği kavramı içerisindeki muhasebe meslek etiğine üzerine yoğunlaşmıştır. O nedenle bu başlık altında sadece normatif etik kuramlarına yer verilmiştir. Normatif etik, belirli durumlara uygun görülen davranışlar konusunda bireylere yol göstermekte; hangi davranışların iyi, doğru ve adaletli olduğu veya yükümlülük ya da sorumluluk niteliği taşıdığı konusunda değerlendirme yapmalarına yardımcı olmaktadır (Karabınar & Çevik, 2018). Normatif etik temelindeki etik kuramları genel kabul gören biçimiyle Şekil 1'de gösterilmiştir. Kendi içlerinde farklı boyutlara ayrılan bu kuramların Şekil 2'de özetlenen temel özellikleri ve genel nitelikleri ise aşağıdaki alt başlıklarda açıklanmıştır.

1.2.1. Teleolojik Etik

J.S. Mill tarafından sistematikleştirilen teleolojik etiğe göre en iyi sonuç mutluluğu en üst düzeye çıkaran sonuçtur. Bu sonuca ulaştıran davranış da doğru davranış sayılır (Karabınar & Çevik, 2018). Temel odak noktası davranış ve eylemlerin sonuçlarıdır. Bir davranışın iyi, doğru, yararlı ve ahlaki açıdan kabul edilebilir sonuçlar doğurması durumunda etiğe uygun olduğu kabul edilmektedir (Yücel & Kartal, 2014; Sayım & Usman, 2016). Sonuçlara odaklanmış olan bu kuram, bireylerin davranışlarına ilişkin karar alma süreçlerinde sürekli olarak fayda-maliyet karşılaştırmaları yapmalarına neden olmaktadır (Albez & Yıldırım, 2005; Zeytin, 2007). Ancak teleolojik etikte esas olan, bu değerlendirmelerin doğruluk ve dürüstlük ilkelerinden ayrılmaksızın gerçekleştirilmesi ve en düşük maliyet yerine en yüksek faydanın

hedeflenmesidir. Teleolojik etik bireycilik ve faydacılık boyutlarına sahiptir (Yücel & Kartal, 2014; Özçelik & Angı, 2017; Soylu, 2018; Özçelik, 2020).



Şekil 1. Normatif Etik Kuramları.

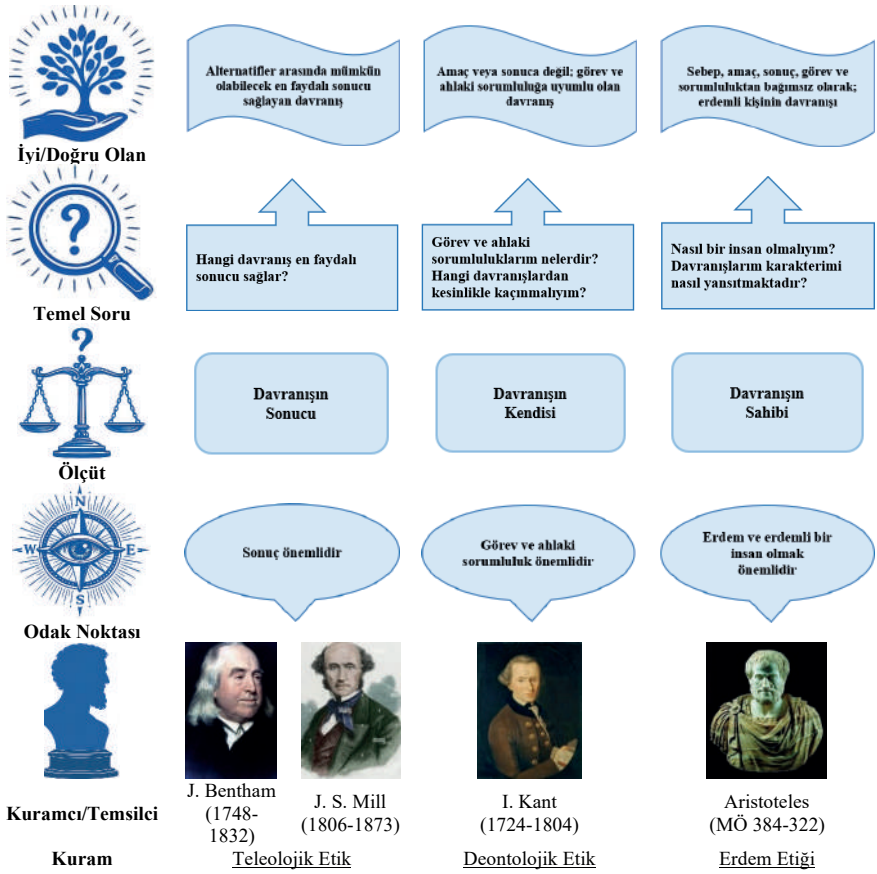
Kaynak: Selimoğlu (1997) ve Karabınar ve Çevik'ten (2018)'ten uyarlanmıştır.

Uluslararası literatürde egoizm olarak da ifade edilen bireycilikte, bireyin kendi çıkarları ön planda tutulmaktadır. Bununla birlikte egoizm kavramının yanlış yorumlanmaması gerekir. Çünkü bu yaklaşımda bireylerin davranışlarına ilişkin kararlarını doğruluk ve dürüstlük ilkeleri çerçevesinde aldıkları kabul edilmektedir (Akdoğan, 2005; Özer & Uyar, 2010). Bireycilik, doğruluk ilkesinden sapmaksızın ve ahlaki kurallara bağlı kalarak, uzun vadeli çıkarları en üst düzeye çıkaracak biçimde davranmaktır. Her insan kendisi için en iyi ve yararlı sonucu sağlayacak biçimde davrandığında, toplumun da dolaylı bir yarar elde edeceği ve bunun toplumsal gelişmeye katkı sağlayacağı varsayılır (Albez & Yıldırım, 2005; Soylu, 2018).

Faydacılık ise bireysel değil; toplumun sağlayacağı genel faydayı esas almaktadır (Sayım & Usman, 2016; Soylu, 2018). Davranışla ilgili karar alınırken karardan etkilenecek tüm taraflar dikkate alınmakta ve farklı alternatifler değerlendirilmektedir. Mümkün olduğunda toplumun tamamı, bu mümkün değilse ilgili tarafların bütünü, bunun da mümkün olmaması durumunda çoğunluğu oluşturan grup açısından en yüksek faydayı sağlayacak davranış tercih edilmektedir (Akdoğan, 2005). En yararlı sonucu ortaya çıkaran karar ve en büyük iyiyi sağlayan davranış en doğru seçenek olarak görülür (Albez & Yıldırım, 2005; Yücel & Kartal, 2014). Davranışın tüm tarafları ya da çoğunluk için en yüksek faydayı hangi davranışın sağlayacağını uygulamada belirlemek güç olsa da bu yaklaşımın özellikle Batı toplumlarında ahlaki açıdan doğru kararın belirlenmesinde en etkili etik yönelimlerden biri olduğu söylenebilir (Özer & Uyar, 2010).

1.2.2. Deontolojik Etik

"Deon" görev, ödev, zorunluluk ve yükümlülük anlamlarına gelir. I. Kant tarafından ortaya konulan deontolojik etik; bireylerin görev, sorumluluk, ilke, yasa ile yazılı ya da yazılı olmayan kurallara uygun davranmaları gerektiği anlayışına dayanmaktadır (Özer & Uyar, 2010). Önemli olan unsur, davranışın olası sonuçları değil; davranışın kendisinin ahlaki açıdan doğru ve iyi olmasıdır. Çünkü bireylerin planladıkları davranışların sonuçları hakkında kesin bir güvence vermeleri mümkün görülmemektedir (Karabınar & Çevik, 2018). Bu nedenle deontolojik etik, teleolojik etikten farklı olarak davranışın kendisine ve sürece odaklanan bir yapıdadır.



Şekil 2. Normatif Etik Kuramlarının Temel Özellikleri

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Deontolojik yaklaşımı benimseyen bireyler; koşullar ve muhtemel sonuçlara aldırmadan doğruluk, dürüstlük ve diğer insanların haklarına saygı göstermeyi etik açıdan doğru kabul etmekte; yalan, hırsızlık, sahtekârlık, yolsuzluk, hile ve hak ihlaline benzeyen davranışları yanlış olarak değerlendirmektedirler (Özer & Uyar, 2010). Ahlaki davranışlara ilişkin açıkça bilinen genel kabul görmüş normlar ve davranış kalıplarının bulunduğu varsayılmaktadır (Yücel & Kartal, 2014). Bu varsayımın temelinde, bireylerin zaman içerisinde edindikleri bilgi ve deneyim birikimi sayesinde iyi-kötü, doğru-yanlış, adil-haksız ve yapılması gereken-yapılmaması gereken davranışları ayırt edebilecek düzeye ulaştıkları düşüncesi yer almaktadır (Sayım & Usman, 2016). Dolayısıyla deontolojik yaklaşımda esas olan, çoğunluk tarafından kabul edilen veya dayatılan biçimde davranmak değil; bireyin kendi vicdani ve ahlaki değerlendirmeleri doğrultusunda doğru, iyi, adil ve yapılması gereken davranışlara yönelmesidir (Albez & Yıldırım, 2005; Soylu, 2018). Çünkü bazı durumlarda toplumsal gruplar veya çevreler, bireylerden kendi çıkarları doğrultusunda etik açıdan uygun olmayan davranışlar bekleyebilmektedir. Bu yönleriyle deontolojik yaklaşımın meslek etiği kavramıyla büyük ölçüde örtüşen bir yapı sergilediği söylenebilir (Akdoğan, 2005; Karabınar & Çevik, 2018).

Deontolojik kuramda etik ve haklar yaklaşımı ile eşitlikçi yaklaşım adlı iki temel yönelimden söz edilmektedir. Etik ve haklar yaklaşımı; bireylerin davranışlarının diğerlerinin yaşam, güvenlik, özgür irade, kendini geliştirme ve mahremiyet gibi temel hak ve özgürlüklerini ihlal etmemesi gerektiğini savunmaktadır (Akdoğan, 2005; Albez & Yıldırım, 2005; Sayım & Usman, 2016). Adalet ve tarafsızlık odaklı eşitlikçi yaklaşım ise toplum veya grup üyelerine adil ve eşit davranılmasını; normların, görevlerin, yetkilerin, sorumluluk ve yükümlülüklerin hakkaniyet temelinde belirlenmesini ifade etmektedir (Sayım & Usman, 2016; Özçelik, 2020). Bu yaklaşımda bireyler arasındaki farklılıkların yalnızca bilgi, yetenek, deneyim ve liyakat gibi ölçütlerden kaynaklanmasının kabul edilebilir olduğu belirtilmektedir (Soylu, 2018).

1.2.3. Erdem Etiği veya Aristotelesçi Etik

Felsefi açıdan erdem, insanın ruhsal olgunluğu olarak tanımlanmakta; aynı zamanda iyi insan kavramını oluşturan niteliklerin bütünü şeklinde de ifade edilmektedir (Yücel & Kartal, 2014; TDK, 2022). Doğruluk ve dürüstlükten taviz vermemek, art niyetli olmamak ve açık sözlü olmak, diğer insanlara karşı dostça, mütevazı ve hoşgörülü davranmak, ayrımcılık yapmamak ve başkalarının haklarını gözetmek gibi tutum ve davranışlar erdemli bireyin temel özellikleri arasında sayılmaktadır (Karabınar & Çevik, 2018).

Erdemin etik bağlamında ele alınması Aristoteles'e atfedilmektedir. Erdem etiğinde, davranışların olası sonuçları ya da önceden belirlenmiş görev, ilke, sorumluluk ve yükümlülüklerden ziyade davranışı gerçekleştiren bireyin karakteri ve kişiliği ön plana çıkmaktadır. Bu yaklaşıma göre birey erdem sahibi ise sergilediği davranışların da doğal olarak ahlaki ve etik açıdan uygun olacağı varsayılmaktadır. Başka bir ifadeyle erdem etiği; davranışın sonucu, süreci veya belirlenmiş kurallara uygunluğundan çok, davranış sahibinin kendisine bakmaktadır. Bu nedenle erdem etiğinin teleolojik ve deontolojik yaklaşımlar arasında denge oluşturduğu söylenebilir. Çünkü teleolojik etik yaklaşımı davranışın sonucuna, deontolojik etik yaklaşımı ise davranışın niyetine, ilkelere ve sürece ağırlık vermektedir. Erdem etiğinde ise bireyin davranışın başlangıcından uygulanışına ve sonucuna kadar tüm aşamalarda erdemli tutumunu koruması esas alınmaktadır (Karabınar & Çevik, 2018; Özçelik, 2020).

1.3. İş Etiği ve Meslek Etiği

İş ve meslek etiği, etiğin dalları olarak uygulama alanlarıdır. İş etiği; bireylerin profesyonel biçimde yürüttükleri işlerde doğru ve yanlış davranışların belirlenmesine yönelik ilke, ölçüt ve standartlar bütünü şeklinde tanımlanabilmektedir (Petty, 1993; Park & Hill, 2017). Meslek etiği ise belirli bir mesleği icra eden bireylere rehberlik eden, toplum yararını ve kamusal faydayı gözetmeyi amaçlayan davranış ilke ve kurallarını ifade etmektedir. Bu açıdan iş etiğinin, meslek etiğini de kapsadığı belirtilebilir (Doğan, 2009; Yalçın, 2011; Demir, 2015; Soylu, 2018). Meslek etiği aynı zamanda aynı mesleğe mensup bireylerin mesleki faaliyetleri sırasında sergilemeleri gereken davranışlara rehberlik eden ve kontrol işlevi gören yazılı ya da yazılı olmayan ilke ve kurallar bütünü olarak değerlendirilmektedir (Bakar vd., 2003).

Dolayısıyla iş etiği ve meslek etiği kavramları zaman zaman birbirinin yerine kullanılsa da gerçekte farklı anlamlar taşımaktadır. Örneğin bir işletmede çalışan herkesin dürüst davranmak, iş arkadaşlarına, müşterilere, tedarikçilere ve kamu görevlilerine karşı doğru ve adil tutum sergilemek, işletme kaynaklarını israf etmemek gibi genel iş etiği ilkelerine uyması beklenmektedir. Buna karşılık aynı işletmede çalışan hekim, avukat veya muhasebeci gibi meslek mensupları ise genel iş etiği ilkelerinin yanında kendi mesleklerine özgü etik kurallara da uymakla mükelleftir. Bu iki kavramın farklılığı Tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo 1. İş Etiği ve Meslek Etiğinin Ayırt Edici Özellikleri

	İş Etiği	**Meslek Etiği**
Geçerlilik Alanı	Konusu ne olursa olsun iş yaşamındaki tüm işlere ilişkin davranışlar	Sadece belirli bir mesleğin yürütülmesine ilişkin davranışlar
Temel Odağı	Herhangi bir alandaki işlerle ilgili davranışlara dair doğru-yanlış ayrımı	Belirli bir mesleğin yürütülmesi sırasındaki davranışlara dair doğru-yanlış ayrımı
Yapısı	Çoğunlukla yazılı olmayan ilke ve kurallar	İlgili meslek örgütünün belirlediği yazılı ilke ve kurallar
Perspektifi	Kişi, işletme, söz konusu iç ve dış çevre ve kamu haklarının gözetilmesi ve uzun vadedeki faydalarına yönelik	Belirli bir meslek, o mesleğin mensubu, söz konusu iç ve dış çevre ve kamu haklarının gözetilmesi ve uzun vadedeki faydalarına yönelik
Güç Unsuru	Uyarıdan ve iş akdi feshine kadar işyeri yaptırımları; işle ilgili veya ilgisiz çevre tarafından yadırganma, ayıplanma, dışlanma gibi biçimsel olmayan tepkiler	Uyarıdan ve haklı sebeple iş akdi feshine kadar işyeri yaptırımları; ilgili meslek örgütünün uyarı cezasından meslekten çıkarmaya kadar disiplin yaptırımları

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

İş etiği ve meslek etiğini meydana getiren ilke ve kurallar; iş ve meslek yaşamındaki davranışlara ilişkin doğru-yanlış, iyi-kötü ve haklı-haksız ayrımlarına dair inançlar ile insan ilişkileri temelinde şekillenmektedir. O halde kişiler, işletmeler, rakipler, müşteriler, tedarikçiler ve toplumlar tarafından benimsenmiş ahlaki değerler ile etik anlayışlarının iş etiği ve meslek etiği yaklaşımlarını meydana getiren temel unsurlar olduğu ifade edilebilir. Bununla birlikte iş ve meslek etiği ilkelerinin toplumdan topluma köklü biçimde değişmesi beklenmemektedir. Meslek etiği, iş etiğinin doğruluk, dürüstlük, saygı, hak yememe, ayrımcılık yapmama, adillik ve sosyal sorumluluk gibi unsurları temeline dayansa da bütün meslekler için küresel çapta mutlak geçerliliğe sahip standart kurallardan söz etmek mümkün değildir. Belirli bir meslek için anlamlı ve geçerli olan bir kural başka bir meslek için geçersiz ya da anlamsız olabilmektedir. Bu nedenle çoğu meslek grubunun kendi adıyla anılan özgün etik ilke ve kuralları bulunmaktadır (İşgüden & Çabuk, 2006; Soylu, 2018).

İlk çağdan itibaren önem verilen iş ve meslek etiği anlayışının, merkantilizm ve sanayi devrimi sonrasında geri plana itildiği; ancak insan hakları ve işçi haklarının gündeme gelmesiyle birlikte yeniden değer kazandığı belirtilebilir. İş etiği ve meslek etiğine atfedilen önem 1920'li yıllarda Amerika Birleşik

Devletleri'nden (ABD) Avrupa'ya ulaşarak 1960'ların sonlarına doğru Japonya'da da kabul görmüştür. Önceleri daha çok dini inançlar ekseninde değerlendirilen iş etiği ve meslek etiği, sonraları sosyal sorumluluk odaklı yaklaşımlarla ele alınmış; 1980'lerden itibaren ise yoğun biçimde akademik çalışmalara konu olmuştur. Türk kültüründe Ahilik geleneği kapsamında meslek gruplarının kendi içlerinde bir araya gelerek örgütlenmeleri ve kaliteli ürün ya da hizmet sunumu, istihdam, işçi çalıştırma, çırak yetiştirme ve fiyatlandırma politikaları ile rekabet gibi konularda katı kurallar belirlemeleri de iş etiği ve meslek etiği uygulamalarına örnek verilebilir (Çelik & Dağdeviren, 2015; Ceylan & Terzi, 2016).

E. Durkheim'a göre sosyal bir kurum ahlaki bir disiplin olmadan varlığını sürdüremez (Karabınar & Çevik, 2018). Bu kapsamda meslek etiği, ilgili meslek grubunun ortak eseri olarak görülmekte ve meslek üyeleri tarafından korunduğu sürece geçerliliğini sürdürebilmektedir. Mesleğin kendine özgü nitelikleri de ilgili meslek etiğinin oluşumunda belirleyici rol oynamaktadır. Meslek etiği, bireysel eğilimleri yasaların ötesinde sınırlandırarak meslek üyelerini belirli davranış biçimlerine yöneltir. Ancak bu düzenin yalnızca soyut ve yazılı olmayan ilkelerle sağlanması güç olduğundan, meslek etiği kuralları çoğu zaman devlet düzenlemeleri doğrultusunda ilgili meslek örgütlerince yazılı hale getirilerek somutlaştırılır. Bu kuralların oluşturulmasında, toplumların değişken ahlaki anlayışlarından bağımsız biçimde evrensel ölçekte standartlaşma sağlanması hedeflenmektedir (Aymankuy & Sarıoğlan, 2005; Zeytin, 2007; Yücel & Kartal, 2014; Çelik & Dağdeviren, 2015).

İş etiği ve meslek etiği profesyonel ve toplumsal yaşamda büyük önem taşımaktadır. Bu kavramların temelinde yer alan ilke ve kurallar, bireyleri diğer bireylere ve toplumu bireysel çıkarların olumsuz etkilerine karşı koruyarak sosyal düzen sağlamayı amaçlamaktadır. Etik ilke ve kurallara aykırı davranışlar bireylere kısa vadede belki bazı yararlar sağlayabilir. Ancak uzun vade söz konusu olduğunda bireylerin kendileri için de toplum için de olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir (İşgüden & Çabuk, 2006). Bir bireyin meslek yaşamına başlamasıyla birlikte ilgili mesleğin etik kodlarını da kabul ettiği varsayılır. Meslek örgütleri, etik kurallara aykırı davranan üyelerine uyarı ve kınamadan meslekten geçici veya sürekli menedilmeye kadar çeşitli yaptırımlar uygulayabilmektedir. Böyle bir mekanizma, mesleklerin gelişmesi, saygınlık kazanması ve bu saygınlığın korunması açısından hayati öneme sahiptir (Bakar vd., 2003). Çünkü bir meslek mensubunun mesleki faaliyetleri kapsamındaki etik dışı davranışları yalnızca kendisine değil, ilgili meslek grubunun tamamına mal edilerek mesleğin saygınlığını zedeleyebilmektedir. Hatta belirli bir meslek grubunun güven kaybetmesi toplumsal ve ekonomik açıdan çeşitli olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir (Çelik & Dağdeviren, 2015).

Meslek etiği atmosferi, meslek üyeleri üzerinde etik davranış yönünde bir baskı meydana getirerek aynı mesleği icra eden bireylerin benzer durumlarda tutarlı davranışlar sergilemesine katkı sağlar. Ayrıca bireylerin etik ikilemler karşısında doğru davranışı belirlemelerine rehberlik etmekte ve özellikle yöneticilerin uygun olmayan işlem veya uygulama talimatları vermesi gibi olumsuz durumların önlenmesine yardımcı olabilmektedir. Kurumların sosyal sorumluluklarını tanımlama ve yerine getirme süreçlerine yön verirken, başta saygınlık olmak üzere mesleklerin kendi çıkarlarını korumalarına da yarar (Ceylan & Terzi, 2016). Pek çok mesleğin kendine özgü etik ilkeleri ve yazılı etik kodları vardır. Muhasebe meslek etiği de bunlardan biridir.

2. Muhasebe Meslek Etiği

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Madde 2'de muhasebe mesleğinin konusu aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

Muhasebe meslek etiği; iş etiğinin içerisinde değerlendirilen meslek etiği kavramının özel bir dalıdır. Muhasebe meslek mensupları, mesleki faaliyetlerinde

muhasebe mesleği hakkındaki mevzuat ve meslek standartlarıyla birlikte muhasebe meslek etiğine de uymakla yükümlüdür. Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarının kamu yararına hareket etme sorumluluğunu yerine getirebilmelerini sağlamak amacını güder. Bu doğrultuda, bağımlı ya da bağımsız çalışan bütün meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken iş sahipleri veya işverenleri ya da müşterileri, meslektaşları, devlet daireleri, odalar ve meslek örgütü, üçüncü taraflar ve meslekle ilgili diğer tüm çevreyle olan ilişkilerini düzenler. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan meydana gelen temel etik ilkeler zemininde; çıkar çatışmalarından hediye ve ağırlamalar dahil teşviklere, bilginin hazırlanmasından ücretlere kadar geniş bir kapsamda belirlenerek açıkça ifade edilmiş ilke ve kurallardan oluşur (IFAC & TÜRMOB, 2021).

2.1. Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi

Muhasebecilerin doğru, dürüst ve ahlaklı davranmalarının öneminin antik çağlardan beri önemli olduğu ileri sürülebilir. Çünkü devletleşmenin başlamasından itibaren vergi söz konusu olmuştur. Vergi alınabilmesi için kazançların tespit edilebilmesi gerekir. Vergilendirmenin yanı sıra tacirlerin hesaplarını tutabilmek için de erken muhasebe uygulamalarına başvurdukları; muhasebe mesleğine ve ürettiği bilgilerin doğruluğuna yönelik ihtiyacın Sümerler, Eski Mısır, erken Çin uygarlıkları, Babilliler, Asurlular, Hititler, Antik Yunan site devletleri, Persler ve Roma gibi uygarlıklar geliştikçe arttığı belirtilebilir (Bakır & Erserim, 2022).

20'nci yüzyılın sonlarından itibaren Avrupa, ABD ve Uzakdoğu başta olmak üzere Avrupa dahil dünyanın birçok bölgesinde büyük finansal skandallar yaşanmıştır. Bu olaylar uzun süre finans dünyasının gündeminde kalmış ve ciddi ekonomik kayıplara yol açmıştır. Bu skandalların ortak yönü, muhasebe hileleriyle gerçeği yansıtmaktan uzaklaştırılmış finansal raporlar aracılığıyla gerçekleştirilen manipülasyonlardır (Kayacan, 2006; Erol, 2008; Dalğar & Pekin, 2011; Dinç & Varıcı, 2012; Gacar, 2012). Kontrol gücünü elinde bulunduran ortaklar, üst düzey yöneticiler, muhasebeciler ve bağımsız denetim kuruluşlarının; mevzuattaki boşluklardan, muhasebe ve finansal raporlama ilkelerindeki yetersizliklerden, standardizasyon sorunlarından ve bağımsız denetim alanındaki yetersizlik, eksiklik ve zayıflıklardan yararlanarak yasa ve etik kurallarına aykırı davrandıkları ifade edilmektedir (Uysal, 2004; Özbirecikli, 2006; Atmaca, 2012).

Bu skandalların temel nedenleri ve kullanılan manipülasyon yöntemleri büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Yaratıcı ve agresif muhasebe uygulamalarıyla yükümlülükler düşük; gelir, kar, aktif, öz kaynak ve aktifleştirilmiş gider

kalemleri ise olduğundan yüksek gösterilmiştir. İlişkili taraf işlemleri ve özel amaçlı şirketler aracılığıyla örgütsel ve finansal yapılar karmaşık hale getirilerek finansal tablo manipülasyonu kolaylaştırılmıştır (Süer, 2003; Melis, 2005; Grant & Visconti, 2006; Dinç & Varıcı, 2012; Gacar, 2012). Bu nedenle bu olayların temel sebepleri arasında gösterilen "muhasebe meslek etiğinden uzaklaşma ve buna aykırı davranma" ifadesinin özellikle muhasebe meslek etiği ihlallerinin nelere mal olabileceğine bir ispat teşkil ettiği söylenebilir. Muhasebe sürecinin farklı aşamalarında farklı görevler alan meslek mensuplarının skandallardaki payları, muhasebe mesleğine ve finans sektörüne duyulan güveni önemli ölçüde zedelemiştir (Aksoy, 2005; Arı, 2008; Uzay & Gönen, 2010).

Skandalların nedenlerini ortadan kaldırmak ve finansal raporlamaya yönelik güveni yeniden tesis etmek amacıyla hükümetler, meslek örgütleri, sektörel kuruluşlar ve büyük işletmeler tarafından yasal ve teknik düzenleme çalışmaları başlatılmış; muhasebe, finansal raporlama ve bağımsız denetim standartlarının güncellenmesine yönelik girişimler hız kazanmıştır. Bu süreçte muhasebe meslek etiği ile Kurumsal Yönetim ilkelerinin önemi de artmıştır. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği'ne göre Kurumsal Yönetim; işletmelerin sermaye ve insan kaynakları açısından çekici hale gelmesini, performanslarını artırmasını, hedeflerine ulaşmasını, yasal yükümlülüklerini yerine getirmesini ve toplumsal beklentileri karşılamasını amaçlayan yasa, düzenleme ve gönüllü girişimleri kapsamaktadır (Dalğar & Pekin, 2011). Bu yaklaşımın benimsenmesiyle tutarlı ve güvenilir bilgi üretimi, çıkar çatışmalarının azaltılması, etik ilkelerin güçlendirilmesi, sorumlulukların açık biçimde belirlenmesi, bağımsız denetimin etkinleşmesi ve risklerin azaltılması mümkün hale gelmektedir (Göçen, 2010; Pamukçu, 2011).

Kurumsal Yönetim ve etik temelli yaklaşımlar yasal düzenlemelerde de karşılık bulmuştur. ABD'de 2002 yılında, Sermaye Piyasası ve Menkul Kıymetler Kurumu'nun (SEC) yönlendirmesiyle Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act: SOA) yürürlüğe konulmuştur. Kurumsal Yönetim, etik ve risk yönetimi anlayışına dayanan bu düzenleme, başta yatırımcılar olmak üzere kamu yararını korumayı amaçlamaktadır. Finansal raporlama ve denetim süreçlerindeki eksikliklerin giderilmesi için daha ağır yaptırımlar getirilmiş; halka açık şirketlerde denetim komitesi zorunlu hale getirilmiş, bağımsız denetim kuruluşlarının belirli danışmanlık hizmetlerini aynı anda sunmaları yasaklanmış, denetimde rotasyon uygulamasına geçilmiş ve bağımsız denetimin denetlenmesini amaçlayan yeni bir muhasebe gözetim kurulu oluşturulmuştur. SOA bir ABD yasası olmakla birlikte, dayandığı ilkeler ve hedefine aldığı sorunlar üzerinden uluslararası ölçekte etkilere neden olmuş ve pek çok düzenlemeyi tetiklemiştir (Uysal, 2004; Özbirecikli, 2006; Uzay vd., 2009; Uzay & Gönen, 2010).

Avrupa Birliği'nde (AB) de finansal raporlamanın güvenilirliğini artırmaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır. 1984 yılında yayımlanan ve 1994'te güncellenen 8. Yönerge ile bağımsız denetim alanında uluslararası uyum amaçlanmış, denetim mesleğinin eğitim ve yetkinlik boyutları ayrıntılandırılmıştır (Çalışkan, 2006). Finans ve bankacılık sektöründeki riskleri azaltmayı hedefleyen 1988 Basel Kriterleri, 1999'daki değişikliklerin ardından Enron skandalı sonrasında yeniden gözden geçirilmiş; 2001 ve 2003 yıllarında "herkese tek tip yaklaşım" anlayışından uzaklaşan güncellemeler yapılmıştır (Kaderli vd., 2013). Enron sonrasında Parmalat, Flowtex, Balsam, Bankgesellschaft Berlin, Hypo-Bank ve AHold gibi olayların ortaya çıkması, Avrupa'daki düzenlemelerin de yeniden değerlendirilmesine yol açmıştır (Stoltenberg vd., 2005; Hellwig, 2007). Bu doğrultuda Basel Kriterleri tekrar güncellenmiş, Almanya'da 10 Adım Programı ve İtalya'da Vietti Reformu gibi Kurumsal Yönetim odaklı uygulamalar devreye alınmıştır (Buchanan & Yang, 2005; Gökgöz, 2012). Ayrıca 8. Yönerge kapsamında bağımsız denetim, denetim kuruluşları ve denetçi niteliklerine ilişkin tanımlar 2006 yılında yeniden düzenlenmiş; şeffaflık ve tarafsızlık ilkeleri doğrultusunda yaptırımlar ağırlaştırılmıştır (Çalışkan, 2006; Hellwig, 2007; Uzay & Gönen, 2010).

Türkiye'de de 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda güncelleme çabaları başlatılmış; özellikle bağımsız denetim ve iflas süreçleri Kurumsal Yönetim anlayışı doğrultusunda yeniden ele alınmıştır. Halka açık şirketlerin, ilgili kurumlar tarafından uluslararası standartlar ve AB direktifleri doğrultusunda belirlenen muhasebe, finansal raporlama ve bağımsız denetim standartlarına uyum sağlamaları zorunlu hale getirilmiştir (Erdönmez, 2003; Kayacan, 2006; Şenturan, 2006; Şahin & Pazarçeviren, 2007).

Yukarıda bahsedilen bu düzenlemelere karşın, muhasebe ve denetim uygulamalarının 2008-2009 küresel ekonomik krizinde de önemli rol oynadığı ifade edilmektedir (Can, 2010; Er, 2011; Köse, 2012). Muhasebe hileleri, manipülatif finansal raporlama, yanıltıcı derecelendirme ve bağımsız denetim eksiklikleri nedeniyle bu süreçte muhasebe mesleğinin önemli sorumluluk taşıdığı belirtilmiştir (Akgüç, 2009; Er, 2011; Korkmaz & Tay, 2011; Gökgöz, 2012). Bunun sonucunda muhasebe meslek etiği ve Kurumsal Yönetim kavramları tekrar gündeme gelmiş; düzenlemelerde bu ilkelere daha fazla vurgu yapılmıştır (Yılmaz & Kaya, 2014).

Muhasebe ve denetim süreçlerindeki bilinçli manipülatif uygulamalar, finansal skandal ve krizlerin başlıca nedenlerindendir. Bu davranışlar yasal sınırları aştığında suç, yasal çerçeve içerisinde kaldığında etik dışı uygulama

niteliği taşımaktadır. Muhasebe meslek etiğine uymayan uygulamalar, muhasebe mesleğinin saygınlığına hasar vermiştir. Bütün bunlar, muhasebe meslek etiğinin gerekliliği ve önemini vurgulamaktadır (Akbaş vd., 2009).

Muhasebe süreçlerinin sonuçları yalnızca işletmeleri değil, toplumun tamamını doğrudan veya dolaylı şekillerde ilgilendirmektedir. Çünkü bu süreçler sonucunda üretilen bilgiler toplumsal ve bireysel ekonomik refah açısından önemli etkilere sahiptir. Finansal skandallar, iflaslar ve ekonomik krizler; güvenilir bilgiye duyulan ihtiyacı artırmış; muhasebe meslek etiğinin temel amacının bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgiler sunmak olduğu daha belirgin hale gelmiştir (Yıldız, 2010; Elagöz & Şahbaz, 2016). Kurumların iç ve dış çevresi tarafından muhasebe mesleğine duyulan güvenin oluşması ve sürdürülmesi açısından muhasebe meslek etiği önemli bir mekanizmadır (Bakar vd., 2003; Kısakürek & Alpan, 2010; Yücel & Kartal, 2014). Mesela, vergi hesaplamalarında etik dışı uygulamalarla verginin eksik tahakkuk ettirilmesi, doğrudan kamu zararına yol açarak toplumsal refahı etkileyebilmektedir (Kutlu, 2008). Bu nedenle muhasebe meslek etiği; meslek mensuplarının tarafsız, dürüst, doğru, bağımsız ve tutarlı kararlar alabilmeleri, mesleki ilişkilerinin düzenlenmesi, çıkar çatışmalarının azaltılması, kurallardaki eksiklik veya belirsizliklerden kaynaklanan sorunların çözülebilmesi ve toplum nezdinde muhasebe mesleğine duyulan güvenin korunabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Mesleğin saygınlığının korunması, geliştirilmesi ve güvenilirliğinin artırılması bakımından da hayati bir işleve sahiptir (Sakarya & Kara, 2010; Bilen & Yılmaz, 2014).

2.2. Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişim Süreci

Çağdaş anlamıyla muhasebe meslek etiği, meslek mensuplarına davranışları konusunda rehberlik etmek amacıyla başlangıçta uyulması tavsiye edilen, daha sonraki süreçte ise zorunlu hale getirilen yazılı kurallar biçiminde düzenlenmiştir. Bu etik kuralların, ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar ve yaşanan gelişmeler doğrultusunda zaman içerisinde hem ulusal hem de uluslararası düzeyde güncellendiği görülmektedir. Günümüzde muhasebe meslek etiğinin; dürüstlük ve fazilet anlayışı temelinde özellikle yatırımcılar ile diğer üçüncü tarafların haklarının korunmasına odaklanan yapısı nedeniyle Kurumsal Yönetim ilkeleriyle büyük ölçüde örtüştüğü söylenebilir (Akbaş vd., 2009; Yılmaz & Kaya, 2014).

2.2.1. Yurtdışındaki Düzenlemeler

Günümüzdeki anlamıyla muhasebe meslek etiğine yönelik ilk düzenlemeler ABD'de başlatılmıştır. Halka açık şirket ve yatırımcı sayılarının artmasıyla güvenilir finansal raporlara ve muhasebe bilgilerine duyulan gereksinim de

artmış; uluslararası ticaretin büyümesi ve uluslararası firmaların çoğalması, bu düzenlemelerin uluslararası boyutlarda ihtiyacını hissettirmiştir. 2. Dünya Savaşı sonrasında teknoloji ve iletişimin gelişmesiyle birlikte çok uluslu şirketlerin sayıları artmış, ölçekleri büyümüş ve faaliyet alanları genişlemiştir. Küreselleşme sürecinin hız kazanmasıyla anonim ortaklık yapısı yaygınlaşmış, uluslararası yatırımcıların finansal sisteme katılımı da artmıştır (Kaya & Aydemir, 2011; Üstündağ, 2017). Bu gelişmeler, muhasebenin yalnızca defter tutma, vergilendirme, maliyet hesaplama ve kar tespiti gibi işlevlerle sınırlı olmadığını; temel amacının başta yatırımcılar olmak üzere finansal bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgiler sunmak olduğunu daha belirgin hale getirmiştir (Elagöz & Şahbaz, 2016). Bu doğrultuda finansal tabloların güvenilirliğini artırmak, uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirlik sağlamak, muhasebenin nesnelliğini güçlendirmek ve başta yatırımcılar olmak üzere bilgi kullanıcılarını korumak amacıyla uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilmesine başlanmıştır (Mikail & Aslan, 2017). Yasal ve teknik düzenlemelerin yanında muhasebe meslek etiğine verilen önem de artmış ve etik kuralların yazılı biçimde düzenlenmesine yönelik çalışmalar gündeme gelmiştir (Bilen & Yılmaz, 2014). ABD'de Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliği (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından başlatılan muhasebe meslek etiğine ilişkin ulusal düzenlemeler, zamanla diğer ülkelerdeki benzer girişimlere de temel oluşturmuştur. Başlangıçta ulusal düzeyde olan düzenlemeler, AICPA'nın belirlediği ilke ve kurallar doğrultusunda giderek uluslararası bir nitelik kazanmıştır (Bilen, 2008; Çetin & Şahin Dağlı, 2014).

2.2.1.1. ABD'de Ulusal Çaptaki Düzenlemeler

AICPA bünyesinde faaliyet gösteren Mesleki Etik İcra Komitesi'nin (The Professional Ethics Executive Committee – PEEC) kökenleri, etik standartlar geliştirmek amacıyla 1906 yılında Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliği tarafından oluşturulan Etik Komitesi'ne (American Association of Public Accountants' Committee on Ethics – AAPACE) dayanmaktadır. AAPACE tarafından 1907 yılında bazı etik öneriler ortaya konulmuş; meslek mensuplarının etik ilkelere uyumunun sağlanması ve denetlenmesi amacıyla bu yapı 1916 yılında güçlendirilmiştir. Mesleki davranış kuralları ise 1917'de kabul edilmiştir. 1929'daki New York Borsası çöküşü ve ardından yaşanan Büyük Buhran sürecinde yanıltıcı finansal raporların etkisinin ortaya çıkmasıyla birlikte etik düzenlemelere verilen önem artmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), 1940 yılında AAPACE'nin disiplin işlemleri ve soruşturmalarda gönüllü tavsiyelerde bulunmasına yönelik karar alarak komitenin disiplin sağlayıcı rolünü güçlendirmiştir (Preston vd., 1995; AICPA, 2014).

1887'de Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliği (American Association of Public Accountants – AAPA) adıyla kurulan örgüt, ilerleyen yıllarda çeşitli isim değişiklikleri geçirmiş ve nihayetinde AICPA yapısına dönüşmüştür. Yeminli Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) ise 1919 yılında kurulmuştur. AICPA ve CIMA, 2017 yılında AICPA-CIMA adı altında birleşerek çok sayıda ülke ve bölgede faaliyet gösteren küresel bir organizasyon haline gelmiştir (AICPA & CIMA, 2021).

AICPA tarafından 1965 yılında yayımlanan Mesleki Etik Kuralları ve Numaralandırılmış Görüşler (Code of Professional Ethics & Numbered Opinions), muhasebe meslek etiğinin modern anlamda şekillenmesinde önemli bir dönüm noktası olarak kabul edilmektedir (AICPA, 1965). AICPA, 20'nci yüzyılın başlarında başlattığı etik çalışmalarını muhasebe mesleğinde ve ilgili alanlarda ortaya çıkan gelişmeler doğrultusunda sürekli güncellemiştir. İlk aşamada broşür ve kitapçıklar halinde yayımlanan etik düzenlemeleri, daha sonra Mesleki Standartlar (Professional Standards) kapsamında ele alınmıştır. Bu süreçte etik konusu 1974 Mesleki Standartlar içerisinde ayrı bir başlık altında düzenlenmiş (AICPA, 1974); 1988 yılında ise "Mesleki Standartların Yeniden Yapılandırılması Planı" temelinde Davranış Kuralları (Code of Conduct) bölümü oluşturulmuştur (AICPA, 1987; AICPA, 1988). 1988 AICPA Davranış Kuralları, meslek mensuplarının etik ilkelere uygun davranışlarını ve etik dışı durumları açıklayan yapısıyla muhasebe meslek etiğinin günümüzdeki anlamına ulaşmasında kritik öneme sahip görülmektedir (Otlu, 1999; İşgüden, 2007; Kutlu, 2008; Özyürek, 2012). Bu düzenlemeler 1992 yılından itibaren Mesleki Davranış Kuralları (Code of Professional Conduct) adıyla sürdürülmüş (AICPA, 1992), 2013 yılında yapılan güncellemede ise aksi belirtilmedikçe 1988 düzenlemelerinin geçerliliğini koruyacağı ifade edilmiştir (AICPA, 2013).

1971 yılında AAPACE'nin yerini alan Mesleki Etik İcra Komitesi (PEEC), etik çalışmalarına yeni bir boyut kazandırmıştır. Zaman içerisinde ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusunda güncellenen AICPA düzenlemeleri; önceki metinlerde olduğu gibi mesleğin topluma, kamuya, müşterilere, işverenlere ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını vurgulamayı sürdürmüştür. AICPA tarafından tanımlanan temel mesleki davranış ilkeleri; sorumluluklar, kamu yararı, dürüstlük, nesnellik ve bağımsızlık, özenli çalışma ile hizmetlerin kapsamı ve niteliği başlıkları altında toplanmaktadır. Sorumluluklar ilkesi, meslek mensuplarının müşterilere, işverenlere, meslektaşlarına ve kamuya karşı görevlerini tarafsız biçimde yerine getirmelerini ifade etmektedir. Kamu yararı ilkesi, mesleki faaliyetlerin toplumsal fayda gözetilerek yürütülmesini esas almaktadır. Dürüstlük ilkesi, işlemlerin gerçeği yansıtacak biçimde sürdürülmesini gerekli kılmaktadır. Nesnellik ve bağımsızlık ilkesi, ücret karşılığında hizmet verilmesine rağmen meslek mensuplarının müşteri veya

işverenlerden bağımsız hareket ederek tarafsızlıklarını korumalarını ifade etmektedir. Özenli çalışma ilkesi, teknik bilgi ve uzmanlığın hiçbir tarafın çıkarı gözetilmeksizin dikkatli ve titiz biçimde uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Hizmetlerin kapsamı ve niteliği ilkesi ise mevzuat dışında sunulabilecek hizmetlerde dahi muhasebe meslek etiğinin dikkate alınması gerektiğini vurgulamaktadır (AICPA, 2013).

AICPA yönetmelikleri, Mesleki Davranış Kurallarında yer alan ilke ve kurallara uyumu zorunlu tutmaktadır. Aksi belirtilmedikçe bu kurallar tüm mesleki hizmetler için geçerlidir. Kuralları ihlal eden üyelerin davranışlarını gerekçelendirmeleri gerekmektedir. AICPA üyeleri; bireysel üyeler, ilişkilendirilmiş üyeler ve uluslararası ortak üyelerden oluşmaktadır. Bununla birlikte ABD dışında faaliyet gösteren üyeler ile yabancı şebeke organizasyonlarında görev yapan üyeler, ilgili düzenlemelerin kapsamı dışındadır (AICPA, 2013).

2.2.1.2. Uluslararası Düzenlemeler

1977 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), yüz seksen yedi üye ve iş birliği ortağıyla faaliyetlerini sürdürmektedir. IFAC'ın amacı muhasebe mesleğini küresel ölçekte kamu yararı doğrultusunda güçlendirmektir. Bu kapsamda denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, muhasebe meslek etiği ve mesleki eğitim alanlarında yüksek kaliteli uluslararası standartlar geliştirmek; bunların benimsenmesini ve uygulanmasını desteklemek; üyeler arasında iş birliğini kolaylaştırmak; diğer uluslararası kuruluşlarla ortak çalışmalar yürütmek ve muhasebe mesleğinin uluslararası düzeyde temsilini sağlamak gibi görevler üstlenmiştir (IFAC, 2022b). IFAC'ın ilk toplantısında belirlenen on iki maddelik çalışma programının ikinci maddesi muhasebe meslek etiğine ayrılmıştır. Bu kapsamda IFAC, üyeler tarafından benimsenmesi gereken temel etik ilkeleri belirlemeyi, geliştirmeyi ve açıklamayı sürdürmektedir (IFAC, 2022b). Muhasebe meslek etiğine ilişkin çalışmalar, 1977-2005 yılları arasında IFAC bünyesindeki daimî Etik Kurulu tarafından yürütülmüş; bu kurul 2005 yılında Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants-IESBA) adıyla yeniden yapılandırılmıştır (Sonnerfeldt & Loft, 2018).

IESBA, IFAC bünyesinde oluşturulmuş bağımsız bir uluslararası standart belirleme kurulu olup temel amacı, muhasebe mesleğine yönelik yüksek kaliteli etik standartlar geliştirerek kamu yararına katkı sağlamaktır. Bu doğrultuda dünya çapındaki muhasebe meslek mensupları için Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kuralları hazırlanmıştır. IESBA

yalnızca bu etik kuralların geliştirilmesini değil, aynı zamanda küresel düzeyde benimsenmesi ve uygulanmasını da desteklemekte; muhasebecilerin karşılaştıkları etik sorunların uluslararası düzeyde tartışılmasına rehberlik etmektedir (IESBA, 2022). IESBA, önceki kurulun çalışmaları ile muhasebe, denetim ve finans alanlarındaki çeşitli uluslararası kuruluşların görüşlerinden yararlanarak muhasebe meslek etiğinin çerçevesini küresel ölçekte açıklayan el kitapları ve çeşitli bildirimler yayımlamıştır. Bu düzenlemeler, sınıflandırma ve kapsam bakımından AICPA'nın çalışmalarına dayanmakla birlikte farklı bir yaklaşım da ortaya koymaktadır. Özellikle 2018 baskısından itibaren Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kuralları El Kitabı'na Uluslararası Bağımsızlık Standartları kısmının eklenmesiyle birlikte IESBA etik kuralları dört temel bölümden oluşan bir yapıya kavuşmuştur (IFAC, 2018). El kitabının 2022 sürümü 2025'ten itibaren uygulanmaktadır (IFAC, 2022a).

IESBA etik kurallarında meslek mensupları için beş temel etik ilke belirlenmiştir. Dürüstlük; meslek mensuplarının tüm mesleki ve iş ilişkilerinde doğru, açık, dürüst ve güvenilir davranmalarını ifade etmektedir. Tarafsızlık; çıkar çatışmaları, önyargılar veya üçüncü tarafların etkisi nedeniyle mesleki yargının etkilenmemesini gerekli kılmaktadır. Mesleki yeterlilik ve özen; meslek mensuplarının bilgi ve becerilerini güncel tutmalarını, ilgili mevzuat ve standartlara uygun biçimde dikkatli ve özenli hareket etmelerini zorunlu kılmaktadır. Sır saklama; mesleğin yürütülmesi sırasında edinilen müşteri veya işverene ait bilgilerin gizliliğinin korunmasını ifade etmektedir. Mesleğe uygun davranış meslek mensuplarının ilgili mevzuata ve teknik düzenlemelere uygun hareket etmelerini, mesleğin saygınlığına zarar verebilecek davranışlardan kaçınmalarını gerekli görmektedir (IFAC & TÜRMOB, 2021).

IESBA etik kuralları dört temel kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda etik kurallara uyumun anlamı, temel etik ilkeler ve kavramsal çerçeve açıklanmaktadır. İkinci kısım işletmelerde hizmet akdiyle çalışan muhasebe meslek mensuplarına, üçüncü kısım serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarına yönelik etik kuralları içermektedir. Son bölümde yer alan Uluslararası Bağımsızlık Standartları ise denetim, sınırlı denetim ve diğer güvence hizmetlerinde bağımsızlığa ilişkin etik düzenlemeleri kapsamaktadır (IESBA, 2025). Bu çerçevede etik kurallar; muhasebe meslek mensuplarının temel ilkelere uyumlarını tehdit edebilecek unsurların belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ortadan kaldırılmasına yönelik kavramsal yapıyı oluşturmakta; çeşitli uygulama materyalleri ve yükümlülükler aracılığıyla etik ilkelerin uygulamaya aktarılmasına rehberlik etmektedir. Bağımsız denetim, sınırlı denetim ve diğer güvence hizmetleri sırasında ortaya çıkabilecek tehditlere karşı uygulanacak ilkeler de Uluslararası Bağımsızlık Standartları kapsamında açıklanmaktadır (IFAC & TÜRMOB, 2021).

2.2.2. Türkiye'deki Düzenlemeler

Türkiye'de muhasebe meslek etiğine ilişkin çalışmaların oldukça eskiye dayandığı söylenebilir. Ancak bu alandaki düzenlemelerin farklı kurum ve kuruluşlar tarafından yasa, yönetmelik, tebliğ ve meslek örgütü kararları gibi çeşitli düzenleyici metinler aracılığıyla yürütülmesi, 2007 yılına kadar dağınık bir yapı ortaya çıkarmıştır. Çalışmaların ve ilgili düzenlemelerin, 2007'den itibaren daha sistematik ve bütüncül bir çerçeveye kavuştuğu görülmektedir (Arslan, 2020). Türkiye'de muhasebe meslek etiği alanındaki düzenlemeler ve bu doğrultuda gerçekleştirilen çalışmalar aşağıda dolaylı ve doğrudan düzenlemeler kapsamında ele alınmıştır.

2.2.2.1. 3568 Sayılı Kanun ve Bu Kanun Temelinde Yapılan Düzenlemeler

13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu zaman içerisinde çeşitli değişikliklerle güncellenmiştir. Her ne kadar muhasebe meslek etiği kavramına doğrudan ayrılmış özel bir bölüm içermese de kanunun çeşitli maddelerinde meslek mensuplarının uyması gereken kurallar ile mesleğin temel ilke ve değerlerine ilişkin düzenlemelere yer verildiği görülmektedir (Çiftçi & Çiftçi, 2017). Bu nedenle 3568 Sayılı Kanun'un, muhasebe meslek etiğine yönelik dolaylı bir yasal çerçeve oluşturduğu ifade edilmektedir (Arslan, 2020). Kanunda; işletmelerde faaliyetlerin güvenilir biçimde yürütülmesi, meslek mensuplarında aranacak şartlar, meslek şeref ve haysiyetine aykırı davranışlardan kaçınılması, mesleki yemin, tasdik sorumluluğu, meslek sırlarının korunması, reklam yasağı, ücret düzenlemeleri ve disiplin suçları gibi etikle ilişkilendirilebilecek çeşitli hükümlere yer verilmiştir (Sakarya & Kara, 2010).

3568 Sayılı Kanun'daki bu düzenlemeler, daha sonraki muhasebe meslek etiği çalışmalarına temel oluşturması bakımından önem taşımaktadır (Arslan, 2020). Kanunun 1'inci maddesi uyarınca Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ile bunların üst kuruluşu olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur. Kanunun 14'üncü maddesinde odaların amacı; mesleğin genel menfaatlere uygun biçimde gelişmesini sağlamak, meslek mensupları ile iş sahipleri arasındaki ilişkilerde dürüstlük ve güveni hâkim kılmak, meslek disiplini ve ahlakını korumak şeklinde açıklanmıştır. TÜRMOB'un görevlerini düzenleyen 29'uncu maddede meslek mensuplarının menfaatleri ile mesleki ahlak, düzen ve geleneklerin korunmasına yönelik ifadeler yer alarak meslek etiği konusunda TÜRMOB'a sorumluluk yüklenmektedir.

3568 Sayılı Kanun temelinde çıkarılan çeşitli yönetmeliklerde de muhasebe meslek etiğine ilişkin dolaylı düzenlemeler bulunmaktadır. 21.02.1990 tarih ve 20440 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'nde; meslek mensuplarınca uyulması zorunlu kararlar konusunda Birliğe öneriler sunulması, meslek disiplininin ve ahlakının korunması, meslek mensupları ile iş sahipleri arasındaki ilişkilerde dürüstlük ve güvenin sağlanması gibi hususlara yer verilmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990a; Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990b).

11.06.1990 tarihli Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği de 2007, 2012 ve 2015 yıllarında güncellenmiştir. Yönetmelikte TÜRMOB'un görevleri arasında; uyulması zorunlu meslek kuralları ve standartlarını belirlemek, uluslararası standartlarla uyumlu mesleki etik, denetim, eğitim ve kalite güvence standartları geliştirmek, haksız rekabeti önlemeye yönelik tedbirler almak, kurul ve çalışma grupları oluşturmak ile meslek mensuplarının eğitimine yönelik faaliyetler düzenlemek gibi görevler sayılmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990c).

03.01.1990 tarihli Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik de muhasebe meslek etiğine ilişkin çeşitli düzenlemeler içermektedir. 2007 ve 2015 yıllarında güncellenen yönetmelikte; dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, sosyal sorumluluk, bağımsızlık, haksız rekabetin önlenmesi, reklam yasağı ve meslek onuruna aykırı davranışlardan kaçınma gibi etik ilkelerle bağlantılı hususlar yer almaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990d; Sakarya & Kara, 2010).

Muhasebe meslek etiğine ilişkin dolaylı düzenlemelerden biri de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri'dir (MSUGT). İlk kez 1992'de yayımlanan ve çok kez güncellenen MSUGT'lerde muhasebenin temel kavramları açıklanmıştır. Bu kavramlardan sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama ve özün önceliği; muhasebe meslek etiğiyle doğrudan veya dolaylı biçimde ilişkilendirilmektedir (Sakarya & Kara, 2010). Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebe süreçlerinin yürütülmesi ve finansal tabloların hazırlanması sırasında yalnızca belirli kişi veya grupların değil, toplumun genel çıkarlarının gözetilmesini; bilgilerin gerçeğe uygun, dürüst ve tarafsız biçimde üretilmesini ifade etmektedir. Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı; muhasebe kayıtlarının nesnel belgelere dayanmasını ve kayıt yöntemlerinin önyargısız biçimde seçilmesini gerekli görmektedir. Tutarlılık kavramı, belirlenen muhasebe politikalarının dönemler arasında değiştirilmeksizin uygulanmasını ve böylece finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını amaçlamaktadır. Tam açıklama kavramı; muhasebe uygulamalarında ihtiyatlı davranılmasını,

muhtemel risklerin dikkate alınmasını ve gerekli karşılıkların ayrılmasını öngörmektedir. Özün önceliği kavramı ise muhasebe işlemlerinde biçimden ziyade ekonomik ve hukuki özün esas alınması gerektiğini ifade etmektedir. Bu kavramlar doğrudan muhasebe meslek etiği terimini içermese de işaret ettikleri davranış biçimleriyle etik açıdan uygun veya uygun olmayan mesleki uygulamalara yönelik önemli ilkeler ortaya koymaktadır (Sakarya & Kara, 2010).

2.2.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Düzenlemeleri

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici ve denetleyici bir kamu kurumu olarak kurulmuştur. SPK tarafından yayımlanan çeşitli tebliğlerde muhasebe meslek etiğiyle ilişkili düzenlemelere de yer verilmiştir. Özellikle Seri X kapsamında yayımlanan 1, 7, 12, 15, 16, 22 ve 28 numaralı tebliğlerde, muhasebe mesleğinin önemli bir alanını oluşturan bağımsız denetime yönelik etik ilke ve kurallar düzenlenmiştir (Sakarya & Kara, 2010; Bilen & Yılmaz, 2014; Demir, 2015). Bu düzenlemeler; ulusal ve uluslararası gelişmeler, finansal skandallar ve ekonomik krizlerin etkisiyle ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusunda 2002, 2006, 2008, 2009, 2011 ve 2013 yıllarında güncellenmiştir. Özellikle 1990'lı yıllardaki finansal skandallar sonrasında ABD'de yürürlüğe giren SOA ile 2008-2009 küresel ekonomik krizinin muhasebe ve denetim temelli etkileri, bu güncellemelerde belirleyicidir (İşgüden, 2007; Arslan, 2020).

2006 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de yapılan değişiklikleri içeren 2013 Seri X/28 numaralı tebliğ halen yürürlüktedir. Tebliğin üçüncü bölümünde bağımsız denetçilerin uyması gereken etik ilkeler düzenlenmiştir. Bu kapsamda mesleki şüphecilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü ile karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet konularında etik ilkelere yer verilmiştir (Arslan, 2020).

2.2.2.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında öngörülen bağımsız denetim süreçlerini düzenlemek, muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak ve güncellemek amacıyla 2011 yılında kurulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı'yla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir üst kurul olan KGK'nın yürüttüğü kamu gözetimi sistemi süreçleri Avrupa Birliği uygulamalarıyla eşdeğer niteliktedir. Kurumun temel amacı; yatırımcıların çıkarlarını ve bağımsız denetim raporlarının doğru, güvenilir ve bağımsız biçimde hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak,

aynı zamanda gerçeği yansıtan karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunulmasını sağlamaktır. Bu doğrultuda KGK; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile Türkiye Denetim Standartları'nı (TDS) oluşturup yayımlamakta, bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmekte ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi faaliyetleri yürüterek uygulama birliği, güven ve kalite sağlamayı amaçlamaktadır (KGK, 2022a). Kurum bünyesinde faaliyet gösteren Etik Komisyonu tarafından ise etik alanında kapsamlı düzenlemeler hazırlanmakta ve değişen ihtiyaçlar doğrultusunda güncellenmektedir (KGK, 2022b).

2012 yılında yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde mesleki etik ilkelere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Yönetmelikte dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ile mesleğe uygun davranış olmak üzere beş temel etik ilke tanımlanmıştır. Ayrıca bağımsızlığın korunması, reklam yasağı ve haksız rekabetin önlenmesi gibi bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin etik davranış kuralları da düzenlenmiştir (KGK, 2012).

2015 yılında yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ ile TDS kapsamında yer alan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralları yürürlüğe konulmuştur. Bu düzenlemelerde bağımsız denetim mesleğine ilişkin temel etik ilkeler açıklanmış; kavramsal çerçevenin uygulanışı, etik ilkelere uyumu tehdit eden unsurlar ve bu tehditlere karşı alınabilecek önlemler üzerinde durulmuştur. Gerekli önlemlerin alınamadığı durumlarda tehdit oluşturan ilişki ve koşullardan kaçınılması gerektiği de belirtilmiştir (Arslan, 2020). Söz konusu standartlar; bağımsızlık standartlarının eklenmesi ve çeşitli düzenlemeler doğrultusunda 2017, 2019, 2021, 2023 ve 2024 yıllarında güncellenmiştir (KGK, 2017; KGK, 2024).

2.2.2.4. TÜRMOB Tarafından Yapılan Çalışmalar

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 14'üncü maddesi ile 29'uncu maddesinin (b) fıkrası doğrultusunda TÜRMOB'un; kamu yararını sağlamak, meslek mensuplarının menfaatlerini korumak ve mesleğin itibarını, ahlakını, disiplinini, düzenini ve geleneklerini geliştirmek amacıyla muhasebe meslek etiğinin belirlenmesi, geliştirilmesi ve korunması konularında yetkilendirildiği anlaşılmaktadır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'nde de meslek mensuplarınca uyulması zorunlu kararların oluşturulmasına yönelik öneriler geliştirilmesi, meslek disiplininin ve ahlakının korunması, mesleki dayanışmanın sağlanması ve mesleğin genel menfaatlere uygun biçimde geliştirilmesi gibi hususlarda TÜRMOB'a çeşitli

sorumluluklar yüklenmiştir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği'nde ise mesleki etik standartlarının belirlenmesi ve bu konuda eğitim faaliyetleri yürütülmesi doğrudan TÜRMOB'un görevleri arasında sayılmıştır (3568 Sayılı Kanun).

Bu yetki ve sorumluluklar çerçevesinde TÜRMOB tarafından meslek ahlakı kuralları, mesleki faaliyetlerde uyulması gereken etik ilkeler, etik eğitimi ve etik sözleşme uygulamaları hakkında çeşitli mecburi meslek kararları, yönetmelikler ve tebliğler yayımlanmıştır. Bu kapsamda 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmî Gazete'de Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı yayımlanmıştır (TÜRMOB, 2001). Disiplin Yönetmeliği hariç tutulduğunda, bu düzenleme TÜRMOB'un muhasebe meslek etiğine ilişkin ilk doğrudan düzenlemesi olarak değerlendirilmektedir (Uçma Uysal vd., 2019; Arslan, 2020). Söz konusu meslek kararının amacı; meslek mensuplarının müşterileri ve meslektaşlarıyla ilişkilerinde, yasal düzenlemeler dışında kalan alanlarda kamu yararı doğrultusunda öz denetim sağlamalarına yönelik ilke ve kuralları belirgin hale getirmektir (Sakarya & Kara, 2010).

Bu düzenleme kapsamında mesleki uzmanlık, defter tutma ve finansal tabloların hazırlanması, muhasebe ilke ve standartlarına uyma zorunluluğu, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, mesleki özen ve titizlik, tasdik ve denetimde bağımsızlık, sır saklama, ücret uygulamaları, haksız rekabet yasağı, reklam ve teşvik yasağı, komisyon yasağı, meslek onuruyla bağdaşmayan işler ile denetimde kamu sorumluluğu gibi muhasebe meslek etiğiyle ilişkili temel ilke ve kurallara yer verilmiştir (Sakarya & Kara, 2010; Arslan, 2020).

Muhasebe meslek mensuplarına yönelik uluslararası etik ilkeler doğrultusunda, IESBA tarafından 2005 yılında yayımlanan etik düzenlemeler esas alınarak 2007 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır (TÜRMOB, 2007). Daha sonra küresel gelişmelere uyum sağlamak amacıyla yönetmelik üzerinde 2012 yılında güncelleme yapılmıştır. Yönetmelik; Türkiye'de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına yönelik uluslararası etik ilke ve kurallarını açıklamakta ve asgari uyum düzeylerini belirlemektedir.

Yönetmelikteki etik ilke ve kuralları üç temel kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeler düzenlenmiş; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ile mesleki davranış ilkelerine yer verilmiştir. İkinci kısımda bağımsız çalışan meslek mensuplarına yönelik etik ilkeler kapsamında mesleki atamalar, müşteri kabulü, çıkar çatışmaları, ücretler, hizmetlerin pazarlanması, hediyeler, müşteri

varlıklarının korunması ve bağımsızlık konuları ele alınmıştır. Üçüncü kısımda ise bağımlı çalışan meslek mensuplarına ilişkin tehdit ve önlemler, potansiyel çıkarlar, bilginin hazırlanması ve raporlanması, yeterli uzmanlık bilgisiyle hareket edilmesi, finansal çıkarlar ve teşvikler gibi etik konular düzenlenmiştir (Sakarya & Kara, 2010; Arslan, 2020).

2014 yılında yayımlanan Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ ile muhasebe meslek etiğine ilişkin açıklamalar ayrıntılandırılmış ve etik eğitiminin niteliği somutlaştırılmıştır (Tayyar vd., 2020). Tebliğ uyarınca teorik etik eğitimi TÜRMOB tarafından oluşturulan internet tabanlı sistem üzerinden uzaktan öğretim yöntemiyle; uygulamalı eğitimler ise odalarda yüz yüze gerçekleştirilmektedir. Eğitimlerde etik bilgisi, etik duyarlılık, etik karar verme ve etik davranış başlıkları altında çeşitli konulara yer verilmekte olup TÜRMOB bu faaliyetleri güncelleyerek sürdürmektedir (Arslan, 2020).

3. Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Yaşanan Sorunlar

Her ülkede olduğu gibi (Bakar vd., 2003; Marques & Azevedo-Pereira, 2009; Noël vd., 2010; Akenbor & Tennyson, 2014; Namazi & Rajabdorri, 2020; Driskill & Tiggeman, 2021) Türkiye'de de muhasebe mesleğiyle ilgili bir takım etik sorunlar yaşanmakta olup bunlar çok sayıda bilimsel çalışmalarda konu edinilmiştir. Bazı çalışmalarda "etik problem" olarak da adlandırılan (Akbaş & Çırpan, 2021; Baran & Baskan, 2021) bu olumsuzluklar, muhasebe meslek yaşamıyla doğrudan ilgili fakat bazıları yalnızca belirli bir durum hakkında tek seferlik; bazıları ise mesleki anlamda duruma karşı her zaman takınılacak genel tavır hakkında olan ve meslek mensubunun bir şekilde çözmesi gereken sorunlardır (Kuçuradi, 2019).

3.1. Etik Sorunla İlgili Terimler

Etik sorun, muhasebe mesleğinde etik ilkelere ilişkin problemli bütün durumların genel adı olarak değerlendirilebilir. Etik tehditler, etik ikilemler ve etik ihlaller etik sorun kavramının alt boyutları arasında yer almaktadır. Diğer bir deyişle muhasebe mesleğinde etik sorun; birbirleriyle ilişkili olan ancak içerikleri ve sonuçları bakımından farklı nitelikler taşıyarak farklı anlamlara sahip olan etik tehdit, etik ikilem ve etik ihlal terimlerini kapsayan bir üst kavram niteliğindedir. Buradan hareketle etik sorun kavramının, etik tehditler ve bu tehditler nedeniyle meslek mensubunun yaşayabileceği ikilemler ve etik dışı davranışlar bütününü içine aldığı ileri sürülebilir. Bu bağlamda etik tehdit, etik ikilem ve etik dışı davranış anlamına gelen etik ihlal terimlerinin muhasebe mesleği açısından kısaca açıklanması önem taşımaktadır.

3.1.1. Etik Tehdit

Çok farklı durum ve gerçekler sonucunda ortaya çıkarak meslek mensubunu muhasebe meslek etiği ilkelerine uyum konusunda tereddüde ya da tavize sevk ederek veya uygun davranışlar sergilemesini engelleyerek etik ilkelere uyumu tehlikeye sokabilecek türden olay, söylem, eylem ya da algılanan riskler gibi olumsuzluklar "etik tehdit" olarak tanımlanabilir. Tehdit meydana getiren her bir durum, olay ya da eylemin ayrı ayrı tanımlanabilmesi mümkün görünmemektedir. Meslek mensubunun sunduğu farklı hizmetler ve yaptığı farklı çalışmaların niteliklerine bağlı olarak farklı tehditler oluşabilir. Herhangi bir risk birden fazla tehdidi aynı anda oluşturabileceği gibi bir tehdit de aynı anda birden fazla ilkeye uyum konusunda sorunlara neden olabilir. Muhasebe meslek mensubunun mükellef veya işveren baskısına maruz kalması, çıkar çatışması yaşaması, ücret bağımlılığı nedeniyle tarafsızlığının zedelenme ihtimalinin ortaya çıkması, yakınlık ilişkileri, performans baskısı, etik farkındalık eksikliği veya yetersiz denetim mekanizmaları etik tehditlere örnek verilebilir. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kurallar El Kitabı'nda tehdit çeşitleri ve bunların genel kapsamları aşağıdaki gibi sıralanmıştır (IFAC & TÜRMOB 2021, s. 33-35):

(a) Kişisel çıkar tehdidi - Finansal veya finansal olmayan bir çıkarın, muhasebe meslek mensubunun mesleki yargısını veya davranışını uygun olmayan şekilde etkilemesi tehdididir.

(b) Kendi kendini denetleme tehdidi - Muhasebe meslek mensubunun kendisi veya çalıştığı mesleki firmada veya işveren firmada bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir faaliyetin sonuçlarını cari dönemde yürüttüğü faaliyetin parçası olan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanması durumunda, söz konusu sonuçları uygun şekilde değerlendiremeyecek olması tehdididir.

(c) Taraf tutma tehdidi - Muhasebe meslek mensubunun bir müşterinin veya işvereninin pozisyonunu, kendi tarafsızlığından taviz verecek şekilde desteklemesi tehdididir.

(d) Yakınlık tehdidi - Muhasebe meslek mensubunun bir müşteri veya işvereni ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişilerin çıkarları lehine fazlasıyla anlayışlı davranması veya bu kişinin çalışmalarına yönelik fazlasıyla kabul eder bir yaklaşım sergilemesi tehdididir.

(e) Yıldırma tehdidi - Muhasebe meslek mensubu üzerinde başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma çabaları dahil olmak üzere, muhasebe meslek mensubunun mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdididir.

3.1.2. Etik İkilem

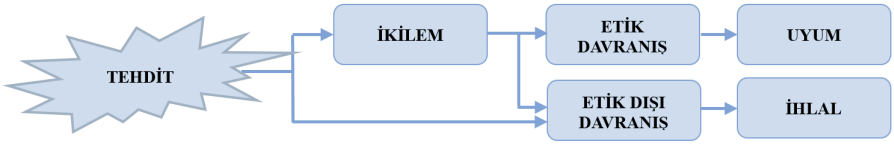
Muhasebe mesleği açısından "etik ikilem" meslek mensubunun karşılaştığı bazı olay ve durumların neden olduğu tehditler karşısında mesleki yargısını kullanırken etik ilkelere uyum konusunda bireysel ve toplumsal çıkarlar arasında sıkışarak bir açmaza düşmesi veya çelişki hissetmesi neticesinde kararsız kalması biçiminde ifade edilebilir. Bu yönüyle etik ikilem, etik sorunların özel bir türü olarak düşünülebilir. Meslek mensupları yasalar, birden fazla etik kural, mesleki yükümlülükleri, mesleki faaliyetin tarafları ve kişisel çıkarları arasında kalabilir; doğru davranışı belirleyebilme konusunda birtakım çelişkiler içine düşerek zorlanabilir. Örneğin müşteri gizliliğini koruma yükümlülüğü ile kamu yararını gözetme sorumluluğu ya da işini kaybetme riski ile gerçeğe uygun finansal raporlama yükümlülüğü arasında seçim yapmak zorunda kalınması etik ikileme örnek gösterilebilir. Dolayısıyla her etik ikilemin aynı zamanda bir etik sorun olduğu fakat her etik sorunun etik ikilem niteliği taşımadığı söylenebilir. Karşılaşılan etik ikilemlerden çıkışın farklı yolları ve çözümleri olabilir; yani ikilemler mutlaka etik dışı davranışla değil; etik davranışla da sonuçlanabilir. Bir tehdit doğrudan etik dışı davranışa neden olarak etik ihlalle sonuçlanabileceği gibi; önce ikilem yaratıp sonra etik ihlale dönüşebilir (İşgüden, 2007; Kutlu, 2008; Kutluk & Ersoy, 2011; Daştan vd., 2015a).

3.1.3. Etik İhlal veya Etik Dışı Davranış

Meslek mensubunun mesleki konularda muhasebe meslek etiği ilkelerinden saparak uygun olmayan biçimde davranması yani etik dışı davranışla sonuçlanması "etik ihlal" olarak adlandırılabilir. Etik ihlal, meslek etiği ilke ve kuralına uyumsuzluğun fiilen gerçekleştiği durumları ifade eder. Yani yalnızca bir tehdit veya ikilem değil; etik dışı somut bir davranış söz konusudur. Finansal tabloların gerçeğe aykırı düzenlenmesi, defter ve belgelerde yanıltıcı işlemler yapılması, gizli bilgilerin yetkisiz kişilerle usulsüz biçimde paylaşılması veya bağımsızlık ilkesine aykırı davranılması etik ihlal kapsamında değerlendirilebilir. Etik ihlallerin üç temel kaynağı algılanan baskı, algılanan fırsat ve rasyonelleştirmedir. Bununla birlikte etik ihlaller yalnızca bilinçli ve kasıtlı davranışlardan kaynaklanmayabilir; ihmal, özensizlik, dikkatsizlik, mesleki yeterlik eksikliği veya hatalı değerlendirmeler sonucunda da ortaya çıkabilir. Bu nedenle muhasebe meslek etiği açısından meslek mensubunun yalnızca niyeti değil, aynı zamanda mesleki özen ve etik ilkelere uygun davranma yükümlülüğü de önem taşımaktadır (Kutlu, 2008; Daştan vd., 2015b; Karabayır vd., 2018).

Dolayısıyla; etik tehditler, ikilemler ve ihlaller ile bunları üst bir kavram olarak kapsayan etik sorun terimlerinin birbirinin yerine kullanılması kavramsal

belirsizliklere yol açabileceğinden, aralarındaki farklılıklara ve kapsam ilişkilerine dikkat edilmesi daha uygun bir yaklaşım olabilir. Bu bağlamda, bertaraf edilmemiş veya edilememiş etik tehditlerin meslek mensubunun davranışı üzerinde meydana getirebileceği etkiler ve sonuçları Şekil 3'te özetlenmiştir.



Şekil 3. Etik Tehdit ve Davranış Süreci.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

3.2. Ulusal Literatürde Etik Sorunlar ve Nedenleri

Muhasebe meslek etiği konusunun farklı boyutlarıyla ilgili olarak Türkiye'de yapılmış çok sayıda akademik çalışma bulunmaktadır. Bu yayınlarda ana temaların muhasebe meslek etiği hakkındaki teorik yaklaşımlar; yasal ve teknik ve düzenlemeler; meslek mensuplarının ya da adaylarının etik hakkındaki görüşleri, algıları ve tutumları; etik eğitimi; tutumlar ile demografik faktörler, kişilik özellikleri veya etik ideolojiler gibi faktörler arasındaki ilişkiler veya farklılaşmalar olduğu görülmektedir (Kızılyalçın, 2025). Muhasebe meslek etiğiyle ilgili etik sorunlar ve sebeplerine odaklanan bazı ulusal çalışmalar Tablo 2'de özetlenmiştir.

Tablo 2. Muhasebe Meslek Etiğiyle İlgili Sorunlara Odaklanan Ulusal Yayınlar

Yazar	Tehdit/Neden/Sorun
Albez & Yıldırım (2005)	Aradaki parasal ilişki Denetim yetersizliği Düşük vergi baskısı Kayıt dışı ekonomi Mali sıkıntılar Müşteri / iş kaybetme kaygısı Yasal boşluklar Zayıf toplumsal değerler
Aymankuy & Sarıoğlan (2005)	Belirsizlikte müşteri/yönetimden yana tavır Mali sıkıntılar Müşteri / yönetim baskısı Yasal boşluklar
İşgüden & Çabuk (2006)	Belirsizlikte müşteri/yönetimden yana tavır Denetim yetersizliği Meslektaşların eylemleri Müşteri / yönetim baskısı Yasal boşluklar
Kirik (2007)	Düşük vergi baskısı Hukuk sistemi ve düzenlemeler İlgisizlik, özensizlik ve uzaklaşma Müşteri / yönetim baskısı Oda desteği yetersizliği Zayıf toplumsal değerler
Zeytin (2007)	Düşük vergi baskısı Sürekli değişen mevzuat
Bilen (2008)	Korsan muhasebeciler Rekabet Sürekli değişen mevzuat Tahsilat Sorunu Tarife altında ücret Ücret yetersizliği
Kutlu (2008)	Denetim yetersizliği Düşük vergi baskısı Mali sıkıntılar Müşteri / iş kaybetme kaygısı
Kısakürek & Alpan (2010)	Ahlaki zayıflık Eğitim eksikliği Para kazanma hırsı
Yıldız (2010)	Aradaki parasal ilişki Düşük vergi baskısı Kamu kurumlarında iltimas Kayıt dışı ekonomi Mali sıkıntılar Ücret yetersizliği Yasal boşluklar
Özyürek (2012)	Düşük vergi baskısı Evrak gecikmesi Mükellef eğitimsizliği Oda desteği yetersizliği Sürekli değişen mevzuat
Çiçek vd. (2013)	Bürokratik yapı Düşük vergi baskısı Evrak gecikmesi Mali sıkıntılar Müşteri / yönetim baskısı Sürekli değişen mevzuat
Ömürbek & Türkoğlu (2013)	Aşırı müşteri sahibi meslektaşlar Haksız rekabet Hukuk sistemi ve düzenlemeler Meslek dışı işlerle uğraşma Tahsilat Sorunu Yasal boşluklar Yetersiz mesleki düzenlemeler
Çetin & Şahin Dağlı (2014)	Aşırı müşteri sahibi meslektaşlar Denetim yetersizliği Eğitim eksikliği Mali sıkıntılar Müşteri / iş kaybetme kaygısı Müşteri / yönetim baskısı Belirsizlikte müşteri/yönetimden yana tavır Para kazanma hırsı Tarife altında ücret Ücret yetersizliği Yeni meslektaşların haksız rekabeti
Yücel & Kartal (2014)	Aradaki parasal ilişki Denetim yetersizliği Meslektaşların eylemleri Müşteri / iş kaybetme kaygısı Müşteri / yönetim baskısı Oda desteği yetersizliği Yasal boşluklar Yetersiz mesleki düzenlemeler
Çelik & Dağdeviren (2015)	Sürekli değişen mevzuat Yetersiz mesleki düzenlemeler
Güney & Biçer (2016)	Bilgi eksikliği Eğitim eksikliği Haksız rekabet Kurumsallaşamama Mükellef eğitimsizliği Oda desteği yetersizliği Tahsilat Sorunu Yaptırım yetersizliği
Kaya (2016)	Denetim yetersizliği Deneyim eksikliği Eğitim eksikliği Kişisel çıkarlar Meslektaşların eylemleri Müşteri / yönetim baskısı Ücret yetersizliği
Sayım & Usman (2016)	Mali sıkıntılar Meslek dışı işlerle uğraşma Müşteri / iş kaybetme kaygısı Rekabet Tarife altında ücret Ücret yetersizliği
Meriç & Kaygusuzoğlu (2017)	Bilgi eksikliği Denetim yetersizliği Düşük vergi baskısı Evrak gecikmesi Mali sıkıntılar Müşteri / iş kaybetme kaygısı Müşteri / yönetim baskısı Para kazanma hırsı Sürekli değişen mevzuat Yetersiz / muğlak etik kurallar
Özçelik & Angı (2017)	Bürokratik yapı Evrak gecikmesi Sürekli değişen mevzuat
Özçelik &Keskin (2017)	Hukuk sistemi ve düzenlemeler Tarife altında ücret Yasal boşluklar
Yücel (2017)	Düşük vergi baskısı Meslektaşların eylemleri Müşteri / yönetim baskısı Rekabet

Kıllı vd. (2018)	Aşırı müşteri sahibi meslektaşlar
	Bürokratik yapı
	Düşük vergi baskısı
	Mesleğe giriş koşulları
	Meslek mensubu sayısında artış
	Müşteri / yönetim baskısı
	Müşterilerle / yönetimle yakınlık
	Yaptırım yetersizliği
	Yasal boşluklar
Soylu (2018)	Müşteri / iş kaybetme kaygısı
	Para kazanma hırsı
	Yaptırım yetersizliği
Yel (2018)	Düşük vergi baskısı
	Müşteri / iş kaybetme kaygısı
Sarı Özgün & Sarıtaş (2019)	Aşırı müşteri sahibi meslektaşlar
	Denetim yetersizliği
	Düşük vergi baskısı
	Düşük vergi baskısı
	Eğitim eksikliği
	Kayıt dışı ekonomi
	Müşteri / iş kaybetme kaygısı
	Müşteri / yönetim baskısı
	Belirsizlikte müşteri/yönetimden yana tavır
	Oda desteği yetersizliği
	Para kazanma hırsı
	Rekabet
	Tarife altında ücret
	Ücret yetersizliği
Arslan (2020)	Aşırı müşteri sahibi meslektaşlar
	Bilgi eksikliği
	Denetim yetersizliği
	Haksız rekabet
	İlgisizlik, özensizlik ve uzaklaşma
	Mali sıkıntılar
	Meslek mensubu sayısında artış
	Tahsilat Sorunu
	Yeni meslektaşların haksız rekabeti
Arslan & Kılıç (2020)	Aşırı müşteri sahibi meslektaşlar
	Bilgi eksikliği
	Denetim yetersizliği
	Haksız rekabet
	İlgisizlik, özensizlik ve uzaklaşma
	Mali sıkıntılar
	Meslek mensubu sayısında artış
	Tahsilat Sorunu
	Yeni meslektaşların haksız rekabeti
Aslan Çetin & Öztürk (2020)	Tahsilat Sorunu
	Haksız rekabet
Karakaya & Biçer (2020)	Haksız rekabet
	İlgisizlik, özensizlik ve uzaklaşma
	Mali sıkıntılar
	Ruhsat kiralama
	Standartlara uymamak
	Tarife altında ücret
	Ücret yetersizliği
Özçelik (2020)	Düşük vergi baskısı
	Kayıt dışı ekonomi
	Mali sıkıntılar
	Müşteri / iş kaybetme kaygısı
	Belirsizlikte müşteri/yönetimden yana tavır
	Oda desteği yetersizliği
	Ücret yetersizliği
	Yetersiz mesleki düzenlemeler
Akbaş & Çırpan (2021)	Düşük vergi baskısı
	Kamu kurumlarında iltimas
	Para kazanma hırsı
	Sürekli değişen mevzuat
Erdemir & Kazak (2021)	Denetim yetersizliği
	Düşük vergi baskısı
	Tahsilat Sorunu
	Tarife altında ücret
Akbey & Çil Koçyiğit (2022)	Deneyim eksikliği
	Mali sıkıntılar
	Müşteri / iş kaybetme kaygısı
	Para kazanma hırsı
	Ücret yetersizliği
Arslan & Kılıç (2023)	Bilgi eksikliği
	Haksız rekabet
Aslantaş Kaynar & Apalı (2023)	Denetim yetersizliği
	Eğitim eksikliği
	Müşteri / yönetim baskısı
	Tarife altında ücret
Gül & Demir (2023)	Eğitim eksikliği
	Müşteri / yönetim baskısı
	Müşterilerle / yönetimle yakınlık
	Sürekli değişen mevzuat
Kurtlar (2023)	Denetim yetersizliği
	Kamu kurumlarında iltimas
	Kayıt dışı ekonomi
Çevik (2025)	Denetim yetersizliği
	Düşük vergi baskısı
	Haksız rekabet
	Hukuk sistemi ve düzenlemeler
	Mali sıkıntılar
	Meslektaşların eylemleri
	Müşteri / yönetim baskısı
	Sürekli değişen mevzuat
	Tarife altında ücret
	Ücret yetersizliği
	Yaptırım yetersizliği
Elden Ürgüp & Gençer (2025)	Düşük vergi baskısı
	Müşteri / yönetim baskısı
	Oda desteği yetersizliği
	Yasal boşluklar
Ülker & Tekgöz (2025)	Mali sıkıntılar
	Müşteri / iş kaybetme kaygısı
	Müşteri / yönetim baskısı
	Rekabet
	Ruhsat kiralama
	Tarife altında ücret
	Yaptırım yetersizliği

3.4. Etik Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri

Literatürde etik sorunlara yönelik genellikle düzenleme, eğitim ve bilgilendirme, gözetim, denetim ve özellikle yaptırım temelinde çözüm önerilerinin sunulduğu belirtilebilir.

Düzenlemeler iki kısımda ele alınabilir. Birincisi, etik sorunlara neden olduğu Albez ve Yıldırım (2005), Aymankuy ve Sarıoğlan (2005), İşgüden ve Çabuk (2006), Kirik (2007), Yıldız (2010), Ömürbek ve Türkoğlu (2013), Yücel ve Kartal (2014), Özçelik ve Keskin (2017), Kıllı vd. (2018) ve Elden Ürgüp ve Gençer (2025) gibi yazarlar tarafından dile getirilen yasal boşlukların doldurulabilmesi amacıyla hukuk sistemi içerisinde yapılması önerilen güncellemelerdir. Örneğin mesleğe girişte ahlaki değer ölçümü zorunluluğu getirilmesi; meslek mensubu ve meslek mensuplarının alabilecekleri müşteri sayısına kota konulması; rotasyon uygulanması; yaptırımların daha caydırıcı hale getirilmesi; kamu kurumlarıyla ilişkilerde ayrıcalığın önlenmesi; ekonomide kayıt dışılığın daha da baskı altına alınması gibi konularda bazı güncellemeler yapılabilir. Böylelikle meslek mensuplarını etik ikilem veya etik dışı davranışa sürükleyebilecek bazı durumlar kanuni çerçevede ortadan kaldırılabilir. Bu noktada mevzuat güncellemeleri yapılırken meslek mensuplarının görüş ve önerilerinin alınmasının önemli olduğu görülmektedir (Ömürbek ve Türkoğlu, 2013). İkincisi ise meslekle ilgili teknik düzenlemelerdir. Karakaya ve Biçer (2020) muhasebe standartlarına uyumun ihmal edilmesinin etik sorunlara neden olduğunu belirtmektedir. Bu bağlamda, standartların uluslararası gelişmelere ve mevzuat değişimlerine uygun biçimde güncellenmesi faydalı olabilir. Diğer yandan Bakar vd. (2003), Akadakpo ve Enofe (2013) ve Akenbor ve Tennyson (2014) gibi yabancı ve Meriç ve Kaygusuzoğlu (2017) gibi yerli yayınlarda muhasebe meslek etiği kurallarının yetersizliği veya muğlaklığının da etik sorunlara yol açtığından söz edilmektedir. Meslek mensupları ve odaların görüşleri alınarak mevcut etik kurallarda yetersiz görülen alanlar doldurulabilir ve belirsizlik nedeniyle algılanması güç olan etik kurallar gözden geçirilerek daha açık bir hale getirilebilir.

Muhasebecilerin etik ilkelerle ilgili bilgi, ilgi ve özen eksikliklerinden kaynaklanan etik sorunların önlenmesinde eğitim sıklıkla dile getirilmektedir (Beets & Killough, 1990; Aymankuy & Sarıoğlan, 2005; Bilen, 2008; Clements vd., 2012; Çetin & Şahin Dağlı, 2014; Arslan, 2020; Arslan & Kılıç, 2023; Akbaş & Çırpan, 2021; Gül & Demir, 2023). Kızıl vd. (2015) akrabalar ve tanıdıklardan oluşan bazı müşterilere karşı ayrıcalıklı davranılmasının bazı meslek mensupları tarafından kısmen etik bulunduğunu belirtmiştir. Bu durum etik eğitiminin önemini vurgulamaktadır. Eğitimler, özellikle muğlaklıktan yakınanlar başta olmak üzere meslek mensuplarının muhasebe

meslek etiğinin önemini ve kurallarını daha iyi anlamasını sağlayarak tehditlerle başa çıkabilme, ikileme düşmeme, ikilem durumunda doğru davranışı belirleyebilme, istenmeden yapılan etik ihlalleri minimize etme gibi konularda yararlar sağlayabilir. Eğitimlerde somut uygulama örnekleri içeren rehberlerin kullanılmasının da önemli olduğu belirtilmektedir (Bakar vd., 2003). Ayrıca iş sahiplerine ve topluma yönelik bilgilendirme etkinlikleri de yapılabilir. Mükelleflerin muhasebe meslek etiğinin kendilerini ilgilendiren kısımları itibarıyla bilgilendirilmesi; mükellef bilgisizliği ve evrakları geciktirmek gibi umursamazlıklar ile meslek mensubu üzerindeki müşteri veya yönetim baskısının bazı türlerinin azaltılmasında faydalı olabilir. Toplumun bilgilendirilmesi ise etik ilkelere uymayan muhasebecilerin yadırganması gerektiği bilincinin temellerini atabilir. Zira, Keskin ve Yılmaz Işık'a (2015) göre düzeyleri yüksek ülkelerdeki meslek mensupları daha fazla etik ikilem ve etik dışı davranışlar yaşayabilmektedir.

Kirik (2007), Özyürek (2012), Yücel ve Kartal (2014), Güney ve Biçer (2016), Sarı Özgün ve Sarıtaş (2019), Özçelik (2020), Elden Ürgüp ve Gençer (2025) tarafından etik sorunların meydana gelmesi ve etik sorunlarla başa çıkabilme konularında odaların desteğinin yeterli görülmediği raporlanmıştır. Gerekli hukuki düzenlemelerin yapılmasıyla odalar tarafından meydana getirilecek kurul ve komisyonlar aşırı müşteri kabul edilmesi (Kıllı vd. 2018; Sarı Özgün & Sarıtaş, 2019; Arslan, 2020; Arslan & Kılıç, 2020) ve ücret tarifesi altında hizmet sunulması (Bilen, 2008; Çetin & Şahin Dağlı, 2014; Sayım & Usman, 2016; Özçelik & Keskin, 2017; Sarı Özgün & Sarıtaş, 2019; Karakaya & Biçer, 2020; Erdemir & Kazak, 2021; Aslantaş Kaynar & Apalı, 2023; Çevik, 2025; Ülker & Tekgöz, 2025) gibi konularda önemli katkılar sağlayabilir. Yücel ve Kartal'a (2014) göre etkin bir garantör mekanizmanın yani merkezi bir tahsilat sisteminin tesis edilmesi ve odalar ile TÜRMOB'un yetkilerinin artırılması da önem taşımaktadır. Bu doğrultuda öncelikle ekonomik koşullara uygun hakkaniyetli hizmet ücretleri belirlenerek yetersiz ücretlerden sorununun önüne geçilebilir (Bilen, 2008; Yıldız, 2010; Çetin & Şahin Dağlı, 2014; Kaya, 2016; Sayım & Usman, 2016; Sarı Özgün & Sarıtaş, 2019; Karakaya & Biçer, 2020; Özçelik, 2020; Akbey & Çil Koçyiğit, 2022; Çevik, 2025). Meslek mensuplarının hem tahsilat konusu (Ömürbek & Türkoğlu, 2013; Güney & Biçer, 2016; Arslan, 2020; Arslan & Kılıç, 2020; Aslan Çetin & Öztürk, 2020; Erdemir & Kazak, 2021) hem de tarife altında ücret sunulmasından (Bilen, 2008; Çetin & Şahin Dağlı 2014; Sayım & Usman, 2016; Özçelik & Keskin, 2017; Sarı Özgün & Sarıtaş 2019; Karakaya & Biçer, 2020; Erdemir & Kazak, 2021; Aslantaş Kaynar & Apalı, 2023; Çevik, 2025; Ülker & Tekgöz, 2025) kaynaklanan etik sorunlar hakkında olumlu gelişmeler yaşanabilir. Gözetimin güçlendirilmesi ve etkinleştirilmesi müşteriden yana

tavır alınmasından, kaynaklanan etik sorunların azalmasına da neden olabilir. Etkin bir gözetimle birlikte rotasyon ve kota uygulamaları getirilmesi de faydalı olabilir. Ayrıca müşteri veya iş kaybetme kaygısı, meslek mensuplarının mali sıkıntıları ve meslektaşlar arasındaki rekabetten kaynaklanan etik sorunların da azaltılması ve ortaya çıkarılmasında gözetimin etkinliği önemlidir.

Etik sorunların yaşanması ve ortaya çıkarılmasında denetimin yetersizliği eleştirilmektedir (Albez & Yıldırım, 2005; İşgüden & Çabuk, 2006; Kutlu, 2008; Çetin & Şahin Dağlı, 2014; Yücel & Kartal, 2014; Kaya, 2016; Meriç & Kaygusuzoğlu, 2017; Sarı Özgün & Sarıtaş, 2019; Arslan, 2020; Arslan & Kılıç, 2020; Erdemir & Kazak, 2021; Aslantaş Kaynar & Apalı, 2023; Kurtlar, 2023; Elden Ürgüp & Gençer, 2025). Gerekli hukuki düzenlemelerin denetimi de güçlendirmesi meslek mensuplarının gerek kendiliğinden gerek müşteri veya yönetim baskıları yüzünden kendilerini mecbur hissederek gerçekleştirdikleri etik dışı davranışlar üzerinde caydırıcı etkiler meydana getirebileceği gibi ihlallerin tespit edilmesine de katkı sağlayacaktır. Etkin bir denetim; müşteri veya yönetimle yakınlık, müşteri ya da işletmeden yana tavır, haksız rekabet kapsamındaki uygulamalar, meslektaşların uygunsuz eylemleri, müşteri veya yönetim baskısı, mükelleflerin umursamaz veya olumsuz tavırları, bürokratik yapı dahilindeki iltimas gibi unsurlardan kaynaklanan etik sorunlar üzerinde olumlu etkiler meydana getirebilir. Bu noktada rutin denetim faaliyetleri yanında sadece muhasebe meslek etiğine yönelik habersiz ve ani denetimlerin gerçekleştirilmesinin de yararlı olacağı ileri sürülebilir.

Caydırıcılıktan uzak yaptırımların etik sorunlara neden olduğunun ve daha güçlü yaptırımların bunların engellenmesinde yararlı olacağının genel kabul görmüş bir kanı olduğu söylenebilir (Bakar vd., 2003; Güney & Biçer, 2016; Kıllı vd., 2018; Soylu, 2018; Elden Ürgüp & Gençer, 2025; Ülker & Tekgöz, 2025). Para kazanma hırsı temelinde ortaya çıkan uygunsuz meslektaş eylemleri (Akenbor & Tennyson, 2014); daha düşük vergi hesaplanması ya da yasal olmayan diğer türlü müşteri teklifleri gibi müşteri veya yönetim baskısı (Çetin & Şahin Dağlı, 2014; Yücel, 2017; Yel, 2018; Aslantaş Kaynar & Apalı, 2023; Çevik, 2025); denetimin yetersizliği nedeniyle gerçekleştirilen etik dışı uygulamalar (Arslan, 2020; Arslan & Kılıç, 2020); tarife altında ücret veya diğer türlü tüm haksız rekabet unsurları (Bilen, 2008) başta olmak üzere tüm etik sorunlar ve nedenleri üzerinde caydırıcı yaptırımların uygulanması önem taşımaktadır.

4. Sonuç ve Tartışma

Bu çalışmada muhasebe meslek etiğinin ulusal ve uluslararası gelişim sürecinin, Türkiye'de yaşanan etik sorunların ve bunların sebeplerinin ulusal akademik yayınlardan hareketle ele alınarak sorunların azaltılmasına yönelik

öneriler geliştirilebilmesi amaçlanmıştır. Türkiye'de muhasebe meslek etiği hakkında uluslararası düzenlemelerle uyumlu, oldukça kapsamlı ve yeterli bir mevzuat bütünü bulunduğu; muhasebe meslek etiği kurallarının gelişmeler paralelinde güncel tutulduğu; meslek mensuplarına etik konusunda TÜRMOB ve odalar tarafından süreklilik arz eden eğitimlerin verildiği ifade edilebilir. Üstelik uluslararası düzenlemelerde meslek mensuplarının etik sorumlulukları tek bir standart seti üzerinden değerlendirilmesine rağmen Türkiye'de haksız rekabet konusunda ilave düzenlemeler de bulunmaktadır (Karakaya & Biçer, 2020). Bu durum mevzuat ve etik kurallar açısından bir üstünlük olarak öne çıkmaktadır. Ancak çoğu ülkede yer almamasına rağmen ülkemizde böyle bir düzenlemeye gerek görülmesi; toplumumuzda ve mesleki camiada haksız rekabet konusundaki bilgisizlik veya umursamazlık düzeyine de bağlanabilir.

Tespit edilen etik sorunlardan meydana gelen ihlal tipindeki sonuçlara ancak çeşitli yaptırımlar uygulanabilir. Fakat süreçler sırasında ortaya çıkarak etik ikilem veya ihlallerden meydana gelen sonuçlara yol açan sebepleri gidermeden; bu sonuçların doğrudan ortadan kaldırılması ise düşünülemez. Üstelik ihlallere yönelik yaptırım olasılığı; tespit, bildirim ve yaptırım uygulama olasılıklarının çarpımından meydana gelmektedir. Her etik dışı davranışın tespit edileme; her tespitin ilgili mercie bildirilme; her bildirimin de cezalandırılma olasılıkları dikkate alındığında; aslında yaptırımların tek başına yeterli gelmesini beklemenin çok fayda sağlamayacağı söylenebilir (Beets & Killough, 1990).

Bazı araştırmalarda kendi davranışlarını etik bulan meslek mensuplarının aynı zamanda disiplin cezaları da almış olduklarının belirlenmesi, Türkiye'de muhasebe meslek etiği sorunları bulunduğunun bir göstergesidir. (Ekergil, 2016; Kaya 2016; Karabınar & Çevik 2018). Bu nedenle muhasebe meslek etiği hakkındaki araştırmaların artırılması ve ilgili düzenlemeler üzerinde gerekli güncellemelerin yapılmasının önem taşıdığı belirtilebilir. Bu doğrultuda, muhasebe meslek mensuplarının gerek kendi meslek etiği tutumları gerek meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarının araştırılması mühimdir. Ancak, muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği tutumlarının ölçülebilmesi için güvenilir bir Türkçe ölçek olup olmadığı da tartışılmaktadır (Ayvaz & Geçkil, 2018). Bu amaçla Tuğay ve Kılıç (2017) tarafından ortaya konulan "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yönelik Tutum" ölçeğinin daha kapsamlı çalışmalarda test edilerek geliştirilmesi de faydalı olabilir. Ayrıca etik sorunların çözümü için yalnızca eğitim, gözetim, denetim ve yaptırım ekseninde çabalar geliştirmek yeterli olmayabilir. Kurumsal yönetim yaklaşımının meslek mensuplarından mükelleflere; odalardan işletme yönetimlerine kadar mesleğin taraflarının tümünü kapsayacak biçimde mesleğin geneline benimsetilmesine yönelik çalışmalar yapılması ve bu bağlamda bazı zorunluluklar getirilmesi de düşünülebilir (Yılmaz & Kaya, 2014).

Kaynakça

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989).

Adekoya, A. C., Oboh, C. S., & Oyewumi, O. R. (2020). "Accountants Perception of the Factors Influencing Auditors' Ethical Behaviour in Nigeria". *Heliyon*, 6 (6), e04271, 2-8. https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2020.e04271.

AICPA & CIMA. (2021). *History*. Erişim tarihi: 6 Ocak 2021. https://www.aicpa-cima.com/resources/article/history.

AICPA. (1965). *Code of Professional Ethics and Numbered Opinions, AICPA Professional Standard 198*. eGROVE-The University of Mississippi. Erişim tarihi: 28 Mayıs 2022. https://egrove.olemiedu/cgi/viewcontent.cgi?article=1197vecontext=aicpa_prof.

AICPA. (1974). *AICPA Professional Standards: Ethics, Bylaws as of September 1, 1974 AICPA Professional Standard 69*. Erişim tarihi: 28 Mayıs 2022. eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemiedu/aicpa_prof/69/.

AICPA. (1987). *Plan to Restructure Professional Standards AICPA Professional Standard 363*. Erişim tarihi: 28 Mayıs 2022. eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemiedu/aicpa_prof/363.

AICPA. (1988). *AICPA Professional Standards: Code of Conduct, Bylaws, as of June 1, 1988 AICPA Professional Standard 76*. Erişim tarihi: 28 Mayıs 2022. eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemiedu/aicpa_prof/76.

AICPA. (1992). *AICPA Professional Standards: Code of Professional Conduct and Bylaws as of June 1, 1992 AICPA Professional Standard 112*. Erişim tarihi: 28 Mayıs 2022. eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemiedu/aicpa_prof/112.

AICPA. (2013). *AICPA Professional Standards as of June 1, 2013, Volume 3 AICPA Professional Standard 529*. Erişim tarihi: 28 Mayıs 2022. eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemiedu/aicpa_prof/529.

AICPA. (2014). *Fact Sheet*. Erişim tarihi: 16 Mayıs 2022. https://uaicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/professionalethics/community/downloadabledocuments/ethicscommitteefactsheet.pdf.

Akadakpo, B. A., & Enofe, A. O. (2013). "Impact of Accounting Ethics on the Practice of Accounting Profession in Nigeria". *Journal of Business and Management*, 12 (1), 45-51. e-ISSN: 2278-487X.

Akbaş, H. E., Çalışkan, A. Ö., & Özarslan, E. (2009). "Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme". *Öneri Dergisi*, 8 (32), 175-184. https://doi.org/10.14783/maruoneri.696187.

Akbaş, Ö. F., & Çırpan, H. (2021). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslek Mensuplarının Karmaşık Etik Problemleri". *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6 (1), 79-91. https://doi.org/10.29106/fesa.832309.

Akbey, K. C., & Çil Koçyiğit, S. (2022). "Bağımsız Olarak Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılarına İlişkin Bir Araştırma: Ankara İli Örneği". *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 20 (46), 915-944. https://doi.org/10.35408/comuybd.1062960.

Akdoğan, H. (2005). "Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılmaları". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 10 (1), 295-300. https://izlik.org/JA79AT83CF.

Akenbor, C. O., & Tennyson, O. (2014). "Ethics of Accounting Profession in Nigeria". *Journal of Business and Economics*, 5 (8), 1374-1382. https://doi.org/10.15341/jbe(2155-7950)/08.05.2014/016.

Akgüç, Ö. (2009). "Kriz Nedeni ve Çıkış Yolları". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (42), 6-11. https://izlik.org/JA48CF45JN.

Aksoy, T. (2005). "Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (16), 117-146. https://izlik.org/JA69PB87AW.

Albez, A., & Yıldırım, S. (2005). "Erzurum'da Muhasebecilerin Meslek Etiği Tutumları". *EKEV Akademi Dergisi*, 9 (23), 343-360.

Arı, M. (2008). *Finansal Raporlamada Güvenilirlik (Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama)*. Bursa. Ekin Yayınevi. ISBN: 9789944141659.

Aslan Çetin, F., & Öztürk, S. (2020). "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlar Açısından Haksız Rekabet". *Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergi*, (46), 199-219. https://doi.org/10.17498/kdeniz.689191.

Arslan, Ü. (2020). *Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Boyutu: Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma*. Karabük: Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Doktora Tezi.

Arslan, Ü., & Kılıç, M. (2020). "Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Boyutu: Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma". *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 15 (1), 205-218. https://izlik.org/JA37XC27ND.

Arslan, Ü., & Kılıç, M. (2023). "Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet-Etik İlişkisi". *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, 8 (2), 24-40. ISSN 2548-043X.

Aslantaş Kaynar, E., & Apalı, A. (2023). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Meslek Etiğine İlişkin Görüşleri: Manavgat'ta Bir Uygulama". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28 (3), 325-348. https://izlik.org/JA83MH5.

Atmaca, M. (2012). "Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi". *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 14 (1), 191-205. https://izlik.org/ JA85HE79YW.

Aymankuy, Y., & Sarıoğlan, M. (2005). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama". *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (14), 23-45. https://izlik.org/JA36XC72DB.

Ayvaz, E., & Geçkil, T. (2018). "Muhasebe Mesleğinde Etik: Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumlarını Ölçme Sorunsalı". *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 53(1), 17-33. https://doi.org/10.15659/3.sektor-sosyal-ekonomi.17.12.863

Bakar, M. A., Mohamed Saat, M., & Abdul Majid, A. (2003). "Ethics and the Accounting Profession in Malaysia". *National Accounting Research Journal*, 1(1), 105-122. https://doi.org/10.1108/19852510380000502.

Bakır, M., & Erserim, A. 2022). "Muhasebenin Tarihsel Gelişimi: Toplumsal-Kamusal-Kurumsal Dönüşüm Üzerine Bir Değerlendirme". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (1), 35-59. https://doi.org/10.31460/mbdd.913809.

Baran, E., & Baskan, T. D. (2021). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranış Sergilemelerinin Nedenleri: Literatür İncelemesi". *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (2), 470-506. https://doi.org/10.54558/ji976281.

Beets, S. D., & Killough, L. N. (1990). "The Effectiveness of a Complaint-Based Ethics Enforcement System: Evidence from the Accounting Profession". *Journal of Business Ethics*, 9 (2), 115-126. https://doi.org/10.1007/BF00382661.

Bilen, A. (2008). "Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma". *Mali Çözüm Dergisi*, (85), 27-42. https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&profile=ehost& scope=site&authtype=crawler&jrnl=13035444&AN=32508222&h=uC8BMIEp7ARqXHh1n7ULqEcGQZAOkpjx03y7cl%2FEfU7ki7r9ksxnDGEh3ajUGVnAJp7korWD%2F4o0Oi%2Fd92t%2B%2Fg%3D%3D&crl=c.

Bilen, A., & Yılmaz, Y. (2014). "Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etikle İlgili Çalışmalar". *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (6), 57-72. https://izlik.org/JA44GK73GK.

Bodur, H. (2017). "Etiğin Alet Çantasına Bakmak: Ahlâk, Etik ve İlintili Temel Kavramlar Üzerine Notlar". *Temaşa Erciyes Üniversitesi Felsefe Bölümü Dergisi*, (7), 155-190. https://izlik.org/JA83YP42TY.

Bozçalı, E. (2023). *Meslek Mensuplarının Genel İş Etiği Düzeyleri ile Meslektaşlarının Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutumlarına İlişkin Algıları Arasındaki*

İlişkiler. Aksaray: Aksaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Buchanan, B., & Yang, T. (2005). "The Benefits and Costs of Controlling Shareholders: The Rise and Fall of Parmalat". *Research in International Business and Finance*, (19), 27-52. https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0275531904000789.

Can, A. V. (2010). "Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi". *Mali Çözüm*, (97), 21-48. https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&profile=ehost&scope=site&authtype=crawler&jrnl=13035444&AN=51545594&h=5VU53qb9fsx%2Fdf4Xt%2F%2Fa9vDEBc%2BDbS6j2HHW5Ghp2FEy0oO5%2BgqlvZUmSOS%2Fksoh2xfySD1V6nUq5E%2BB7qR8WA%3D%3D&crl=c.

Cevizci, A. (2007). "Etik". A. Cevizci (Editör.), *Felsefe Ansiklopedisi,* Cilt 5, 845-856. İstanbul: Ebabil Yayınları. ISBN-13: 978-9944-446-27-3.

Ceylan, P., & Terzi, S. (2016). "Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Meslek Etiği Algılamalarının İncelenmesi: Çankırı Karatekin Üniversitesi Örneği". *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (3), 312-327. https://izlik.org/JA52AD75FM.

Clements, C. E., Neill, J. D., & Stovall, O. (2012). "Inherent Conflicts of Interest in the Accounting Profession". *Journal of Applied Business Research*, 28 (2), 269-275. https://www.proquest.com/openview/fb6e7069584dbd7386111a062baa111f/1?pq-origsite=gscholar&cbl =30135.

Çalışkan, A. (2006). "Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim". *Sayıştay Dergisi*, (63), 51-58. https://izlik.org/JA89JY47RJ.

Çelik, İ., & Dağdeviren, İ. (2015). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8 (1), 67-89. https://izlik.org/ JA93AL72WK.

Çetin, A. C., & Şahin Dağlı, S. (2014). "Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma". *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (20), 55-84. https://izlik.org/JA87DM93ZF.

Çevik, Z. (2025). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etiğine İlişkin Algısına Yönelik Nitel Bir Araştırma". *İşletme Bilimi Dergisi*, 13 (1), 158-174. https://doi.org/10.22139/job1625345.

Çiçek, H., Canbaz, , & Keskin, A. (2013). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma". *Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, (2), 1-20.

Çiftçi, B., & Çiftçi, Y. (2017). "Muhasebe Meslek Etiği Düzenlemeleri Çerçevesinde İhbarcılık". *Journal of Academic Value Studies*, 3 (11), 106-125. http://dx.doi.org/10.23929/jav233.

Dalğar, H., & Pekin, S. (2011). "Kurumsal Yönetim ile Finansal Tablo Manipülasyonları Arasındaki İlişki: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerde Bir Araştırma". *Mali Çözüm*, (Eylül-Ekim), 19-43. https://research.ebsco.com/c/awctia/search/ details/wgof2ffwvj?ampSessionId=1780998076345&ampDeviceId=49489640-6cda-4025-a7e0-a3842b-87d70a&request-context=plink&db=obo.

Daştan, A., Bayraktar, Y., & Bellikli, U. (2015a). "Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29 (1), 63-82. https://doi.org/10.16951/iibd.45922.

Daştan, A., Bellikli, U., & Bayraktar, Y. (2015b). "Muhasebe Eğitiminde Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularına Yönelik KTÜ-İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma". *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (1), 75-92. https://izlik.org/JA35GA57FL.

Demir, B. (2015). "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik". *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4 (4), 341-352. ISSN: 2146-9199.

Dinç, E., & Tunçer, M. (2015). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları ile İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma". *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (14), 317-338. https://doi.org/10.18092/ijea29451

Dinç, E., & Varıcı, İ. (2012). "İlişkili Taraf İşlemlerinin İçeriği ve Hileli Finansal Raporlamaya Etkisi: İMKB'de Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Uygulama". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14 (1), 67-86. https://research.ebsco.com/c/awctia/search/details/ txsvc4tj25?ampSessionId=1780998076345&ampDeviceId=49489640-6cda-4025-a7e0-a3842b-87d70a&request-context=plink&db=asn.

Doğan, N. (2009). "İş Etiği ve İşletmelerde Etik Çöküş". *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 8 (16), 179-200. https://izlik.org/JA65UM24YJ.

Driskill, T., & Tiggeman, T. (2021). "An Investigation Of The Ethical Reasoning Skills Of Accountants And Career Experiences". *Journal of Accounting and Finance*, 21 (2), 166-178. https://doi.org/10.33423/jaf.v21i2.4247.

Elagöz, İ., & Şahbaz, Ü. (2016). "Muhasebe Mesleğinde Etik: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Ön Lisans Öğrencilerinin Etik Algılarına Yönelik Bir Araştırma". *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 11 (2), 316-340. https://research.ebsco.com/c/awctia/search/ details/2eea5svpoj?ampSessionId=1780998076345&ampDeviceId=49489640-6cda-4025-a7e0-a3842b-87d70a&request-context=plink&db=obo.

Elden Ürgüp, S., & Gencer, H. (2025). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hile ile Meslek Etiğine Yönelik Algı ve Tutumlarının İncelenmesi: Sivas İli Örneği". *Sivas İnterdisipliner Turizm Araştırmaları Dergisi*, 8 (1), 58-74. https://izlik.org/JA56CB95BD.

Er, S. (2011). "Finansal Krizleri Önleme Aracı Olarak Finansal Sektörün Regülasyonu, Mortgage Krizi ve Türkiye". *Maliye Dergisi*, (160), 307-327. https://mhmb.gov.tr/uploads/2019/09/015-1.pdf.

Erdemir, N. K., & Kazak, M. (2021). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Haksız Rekabet Algıları Üzerine Karaman İlinde Bir Araştırma". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (45), 363-376. https://doi.org/10.52642/susbed.929907.

Erdönmez, P. A. (2003). "Türkiye'de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma". *Bankacılar Dergisi*, (47), 38-55.

Erol, M. (2008). "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hilelere) Karşı Denetimden Beklentiler". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (1), 229-237. https://izlik.org/JA98TF45AS.

Gacar, A. (2012). "Ekonomik Krizler Sonrası Yaşanan Şirket İflasları ve Yaratıcı Muhasebe İlişkisi". *Mali Çözüm*, (Mayıs-Haziran), 79-83. https://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/08/EKONOM%C4%B0K-KR%C4%B0ZLER-SONRASI-YA%C5%9EANAN-%C5%9E%C4%B0RKET-%C4%B0FLASLARI.pdf.

Göçen, A. (2010). "Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası". *Mali Çözüm*, (97), 107-129. https://research.ebsco.com/c/awctia/search/details/ q2qoycx6if?ampSessionId=1780998076345&ampDeviceId=49489640-6cda-4025-a7e0-a3842b87d70a&requestcontext=plink&db=obo.

Gökgöz, A. (2012). "Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26 (3-4), 313-331. https://izlik.org/JA64PJ58HG.

Grant, R. M., & Visconti, M. (2006). "The Strategic Background to Corporate Accounting Scandals". *Long Range Planning*, 39 (4), 361-383. https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0024630106000719.

Gül, M., & Demir, Ö. (2023). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Farkındalıklarının Analizi: Elâzığ İlinde Bir Araştırma". *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (1), 35-49. https://doi.org/10.18506/anemon.1052583.

Güney, C., & Biçer, M. (2016). "Muhasebe Meslek Etiği ve Erzincan İlinde Bir Araştırma". *Journal of International Social Research*, 9 (45), 790-802. https://doi.org/10.17719/jisr.20164520655.

Gür, E. (2018). "Muhasebe Meslek Etiği". *Adam Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (2), 371-407. https://doi.org/10.31679/adamakademi.443323.

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990a). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği*. Erişim tarihi: 12 Mayıs 2022. https://turmob.org.tr/

Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/4-SMMM%20Odalar%20Yonetmeligi.pdf.

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990b). *Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği*. Erişim tarihi: 12 Mayıs 2022. https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/YONETMELIKLER_8_4_2018/5-YMM OdalariYonetmeligi.pdf.

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990c). *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği*. Erişim tarihi: 12 Mayıs 2022. https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/6SMMM%20ve%20YMM%20Oda_Yonetmeligi.pdf.

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990d). *Serbest muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik*. Erişim tarihi: 12 Mayıs 2022. https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/SMMMYMMCalismaUsulYonetmelik-18_11_ 2021.pdf.

Hellwig, H. (2007). "The US Concept of Corporate Governance under the Sarbanes-Oxley Act of 2002 and its Effects in Europe". *European Company & Financial Law Review*, 4 (3), 417-133.

IESBA. (2022). *About IESBA*. Erişim tarihi: 30 Mayıs 2022. https://www.ethicsboard.org/about-iesba.

IESBA. (2025). 2025 *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountant*. Erişim tarihi: 30 Ekim 2025. https://www.ethicsboard.org/publications/2025-handbook-international-code-ethics-professional-accountants#:~:text=User%20account% 20menu/which%20become%20effective%20July%202028.

IFAC & TÜRMOB. (2021). *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabi-2014*. TÜRMOB Yayınları: 470, Ankara, Türkiye. ISBN : 978-605-4880-13-3.

IFAC. (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (2018 Edition)*. New York, USA: IFAC. ISBN: 978-1-60815-369-5.

IFAC. (2022a). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (2022 Edition)*. New York, USA: IFAC. ISBN: 978-1-60815-508-8

IFAC. (2022b). *Who We Are*. Erişim tarihi: 16 Mayıs 2022. https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose.

İşgüden, B. (2007). *Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri*. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

İşgüden, B., & Çabuk, A. (2006). "Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri". *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (16), 59-86. https://izlik.org/JA36BW34TR.

Kaderli, Y., Doğu, S., & Arabacı, Ö. (2013). "Basel III ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun KOBİ'lerin Finansman Sorunu Üzerindeki Muhtemel Etkileri". *Ege Akademik Bakış*, 13 (4), 505-513.

Karabayır, M. E., Öztürk, S., & Cengiz, S. (2018). "Muhasebe Meslek Mensubu Adayları ve Etik İkilem". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (10ncu Yıl Özel Sayısı), 328-353. https://doi.org/10.29067/muvu.344768.

Karabınar, S., & Çevik, Z. (2018). "Bir Muhasebe Meslek Odasında 2008-2013 Yıllarında Verilen Disiplin Cezalarının Yapısal Analizi". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (77), 69-90. https://doi.org/10.25095/mufad.401309.

Karakaya, G., & Biçer, A. (2020). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Haksız Rekabet Algılarının Analitik Hiyerarşi Süreci Yöntemi ile Değerlendirilmesi". *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (2). https://doi.org/10.20491/isarder.2020.902.

Kaya, G. A. (2016). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Elazığ'da Bir Araştırma". *The Journal of Academic Social Science Studies*, (52), 183-199. https://doi.org/10.9761/JASSS3680.

Kaya, M., & Aydemir, C. (2011). "Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi". *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1 (1), 14-36. https://izlik.org/JA76ZA42LT.

Kayacan, M. (2006). "Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları Açısından Gelişmeler". *10. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, 6-10 Aralık 2006, 61-84. Girne/Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti.

Keskin, A. İ., & Yılmaz Işık, E. Y. (2015). "An Analysis of the Relationship between IFAC Code of Ethics and CPI". *EMAJ: Emerging Markets Journal*, 5 (2), 41-48. https://doi.org/10.5195/emaj.2015.81

KGK. (2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*. Erişim tarihi: 12 Nisan 2022. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Guncel%20BDY.pdf.

KGK. (2017). *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*. Erişim tarihi: 18 Nisan 18 2022. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0%C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR(1).pdf.

KGK. (2022a). *Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü*. Erişim tarihi: 16 Nisan 2022. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf.

KGK. (2022b). *Etik Komisyonu*. Erişim tarihi: 16 Nisan 2022. https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5095/EtikKomisyonu.

KGK. (2024). *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*. Erişim tarihi: 25 Mart 2024. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2024_Seti/ETIK_KURALLAR(1).pdf.

Kıllı, M., Türkoğlu, H., & Gülmez, C. (2018). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı: Malatya İlinde Bir Araştırma". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11 (1), 45-62. https://doi.org/10.29067/muvu.372869.

Kısakürek, M., & Alpan, N. (2010). "Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 213-228. https://izlik.org/JA56NR67WU.

Kızıl, C., Akman, V., Aras, S., & Erzin, N. O. (2015). "Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı". *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (1), 6-31. https://doi.org/10.18221/buj10112.

Kızılyalçın, D. A. (2024). "Muhasebede Etik Konusunda Yayımlanmış Çalışmalar Üzerine Bir İnceleme". *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 59 (1), 617-643. https://doi.org/10.15659/3.sektor-sosyal-ekonomi.24.03.2349.

Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Korkmaz, E., & Tay, A. (2011). "Küresel Kriz, Türkiye'ye Etkileri ve Çözüm Önerileri". *Kafkas Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 1 (2), 111-135.

Köse, H. (2012). "Küresel Krizle Mücadelede Denetimin Önemi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü". *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (3), 93-108.

Kuçuradi, İ. (2019). *Ahlak Etik ve Etikler*. Türkiye Felsefe Kurumu Derneği Yayınları, Türk Felsefesi ya da Simurg Dizisi, 1. Basım, ISBN: 9789757748649.

Kurtlar, M. (2023). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Meslek Etiği Algısı: Mersin İli Örneği". *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20 (1), 81-97. https://izlik.org/JA83GF89PP.

Kutlu, H. (2008). "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma". *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63 (02), 143-170. https://doi.org/10.1501/SBFder_0000002067.

Kutluk, F. A., & Ersoy, A. (2011). "Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma". *Ege Akademik Bakış*, 11 (3), 425-438. https://izlik.org/JA27MK58GR.

Marques, P., & Azevedo-Pereira, J. (2009). "Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession". *Journal of Business Ethics*, 86(2), 227-242. https://doi.org/10.1007/s10551-008-9845-6.

Meriç, A., & Kaygusuzoğlu, M. (2017). "Muhasebe meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiği ile İlgili Görüşleri Üzerine Bir Araştırma: Adıyaman Örneği". *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (60), 86-109. https://doi.org/10.16992/ASO12997.

Mikail, E., & Aslan, M. (2017). "Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi". *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86. https://izlik.org/JA87CY35DH.

Namazi, M., & Rajabdorri, H. (2020). "A Mixed Content Analysis Model of Ethics in the Accounting Profession". *Meditari Accountancy Research*, 28 (1), 117-138. https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2018-0365

Noël, C., Ayayi, A. G., & Blum, V. (2010). "The European Union's Accounting Policy Analyzed from an Ethical Perspective: The Case of Petroleum Resources, Prospecting and Evaluation". *Critical Perspectives on Accounting*, 21 (4), 329-341. https://doi.org/10.1016/j.cpa.2009.11. 009.

Otlu, F. (1999). "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (4), 125-142. https://izlik.org/JA47HL88XC.

Ömürbek, V., & Türkoğlu, T. (2013). "Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Yaşanan Haksız Rekabet Üzerine Bir Araştırma". *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (30), 115-149. https://izlik.org/JA78FE94GJ

Özbirecikli, M. (2006). "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 5 (18), 1-18. https://izlik.org/JA87MN25GK.

Özçelik, A. (2020). *Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algılamaya Yönelik Araştırma*. Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Özçelik, H., & Angı, G. (2017). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği ve Etik İkilem Algıları: Antalya İli Örneği." *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16 (50), 141-158. https://izlik.org/JA24YT49NH.

Özçelik, H., & Keskin, (2017). "Muhasebe Meslek Etiği ve Uygulamaları: Batı Akdeniz Bölgesinde Bir Araştırma". *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (2), 138-150. https://doi.org/10.30798/makuiibf.328371.

Özer, G., & Uyar, M. (2010). "Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (48), 89-100. https://izlik.org/JA78DK55YM.

Özlem, D. (2017). *Etik-Ahlâk Felsefesi*. 3. Baskı, Notos Kitap, İstanbul. ISBN: 9786055904838.

Özyürek, H. (2012). "Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik: Ankara'da Muhasebeciler Üzerine Araştırma". *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4 (1), 125-137. https://izlik.org/JA84BU96 HF.

Pamukçu, F. (2011). "Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 133-148. https://izlik.org/JA84LC23GH.

Park, H. C., & Hill, R. B. (2017). "Development and Validation of a Short From of the Occupational Work Ethic İnventory". *Journal of Career and Technical Education*, 32 (1), 9-28. https://doi.org/10.21061/jcte.v32i1.1588.

Petty, G. (1993). "Development of the Occupational Work Ethic". *Annual Meeting of the American Vocational Association*, December 1993. Nashville, TN, USA.

Preston, A. M., Cooper, D. J., Scarbrough, D. P., & Chilton, R. C. (1995). "Changes in the Code of Ethics of the US Accounting Profession, 1917 and 1988: The Continual Quest for Legitimation". *Accounting, Organizations and Society*, 20 (6), 507-546. https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)00033-R.

Sakarya, Ş., & Kara, S. (2010). "Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması". *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2010 (1), 57-72. https://izlik.org/JA98TD88NC.

Sarı Özgün, H., & Sarıtaş, H. (2019). "Muhasebe Mesleğinde Etik Dışı Davranışlara Neden Olan Durumlar: Denizli İlinde Bir Uygulama". *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6 (1), 77-93. https://izlik.org/JA54TF35JT.

Sayım, F., & Usman, Ö. (2016). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı: Yalova Örneği". *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12 (12), 247-261. https://izlik.org/JA84MS97 DN.

Selimoğlu, S. K. (1997), "Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı". *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı,* İstanbul. İSMMMO Yay., No:20. https://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_03/1GUN3OTURUM/03-1SEVALKARDEdoc.

Sonnerfeldt, A., & Loft, A. (2018). "The Changing Face of Ethics–Developing a Code of Ethics for Professional Accountants from 1977 to 2006". *Accounting History*, 23 (4), 521-540. https://doi.org/10.1177/1032373217751219.

Soylu, A. (2018). *Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe ve Denetim Meslek Mensuplarının Etik Algısı Üzerine Bir Araştırma*. Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Stoltenberg, C., Lacey, K. A., Crutchfield, B., & Cuthbert, M. (2005). "A Comparative Analysis of Post-Sarbanes-Oxley Corporate Governance Developments in the US and European Union: The Impact of Tension Created by Extraterritorial Application of Section 2004". *The American Journal of Comparative Law*, 53 (2), 457-491. https://www.jstor.org/stable/30038703.

Süer, A. Z. (2003). "Profesyonel Muhasebe Mesleğinde ENRON Skandalı ve Sonrası Gelişmeler". *6. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 16-19 Nisan 2003. İstanbul.

Şahin, D., & Pazarçeviren, S. (2007). "TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IRFS ile Karşılaştırılması". *Akademik İncelemeler*, 2 (2), 129-146. https://izlik.org/JA94RH42PX.

Şenturan, Ş. (2006). "Basel II Standartları ve KOBİ'lerde Kurumsal Yönetişim". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (20), 45-56. https://izlik.org/JA42AS39WF.

Tayyar, N., Akyüz, F., Yeşil, T., Uslu, Y., & Kara, E. (2020). "Muhasebe Açısından Mesleki Şüphecilik ve Etik Kavramları". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13 (2), 215-232. https://doi.org/10.29067/muvu.638963.

TDK. (2022). *Güncel Türkçe Sözlük*. Erişim tarihi: 16 Nisan 2022. Türk Dil Kurumu Sözlükleri: https://sozluk.gov.tr/.

TMMOB. (2012). *Etik, Kodlanan Etik ve Pratiği.* (1 b.), Ankara, Türkiye: TMMOB Elektrik Mühendisleri Odası Etik Komisyonu. Erişim tarihi: 2 Temmuz 2022. https://www.emo.org.tr/ekler/87c028efd561648_ek.pdf.

Tuğay, O., & Kılıç, M. B. (2017). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yönelik Tutum Ölçeğinin Geliştirilmesi: Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (3), 760-780. https://izlik.org/JA34KK37WF.

TÜRMOB. (2001). *Mecburi Meslek Kararları*. Erişim tarihi: 23 Nisan 2022. https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/5-Meslek%20 Ahlak%20Kur_Mec_Mes_Kar_.pdf.

TÜRMOB. (2007). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik*. Erişim tarihi: 23 Nisan 2022. https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/13-Etik%20ilkeler%20Hak_Yonetmelik.pdf.

Uyar, S., Kahveci, A., & Yetkin, M. (2015). "Öğrencilerin Muhasebe Meslek Etiği Algısı: ALTSO Meslek Yüksekokulu Örneği". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1), 237-247. https://izlik.org/JA57EU27AK.

Uçma Uysal, T., Türker, M., & Kurt, G. (2019). *Etik ve Etik Kurallar, Muhasebe Meslek Mensupları İçin*. T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:116, Ankara. ISBN: 978-975-7590-35-4

Uysal, Ö. Ö. (2004). "Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (13), 17-30.

Uzay, Ş., & Gönen, S. (2010). "Muhasebeci ve Denetçilere Yönelik Yaptırımların Finansal Raporlama Sürecindeki Yeri". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 12 (1), 115-144. https://research.ebsco.com/c/awctia/search/details/y6ocvslb6b?ampSessionId=1780998076345&ampDeviceId=49489640-6cda-4025-a7e0-a3842b87d70a&request-context=plink&db=asn.

Uzay, Ş., Tanç, A., & Erciyes, M. (2009). "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1". *Mali Çözüm*, (95), 125-140. https://research.ebsco.com/c/awctia/search/ details/b64azwnbyj?ampSessionId=1780998076345&am-

pDeviceId=49489640-6cda-4025-a7e0-a3842b87d70a&request-context=plink&db=obo.

Ülker, Y., & Tekgöz, M. (2025). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Algıları ile Haksız Rekabet Algıları Arasındaki İlişki: Kayseri Örneği", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 17 (3), 2268-2288. https://doi.org/10.20491/isarder.2025.2095.

Üstündağ, H. C. (2017). *Küreselleşme Sürecinde Çok Uluslu Şirketlerin Ekonomik Etkinliği ve Türkiye'de Çok Uluslu Şirketlerin Gelişimi*. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Ekonomi ve Yönetim Bilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Yalçın, S. (2011). "Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (52), 47-66. https://izlik.org/JA55MD47JF

Yel, T. (2018). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bolu'da Bir Araştırma". *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18 (2), 165-184. https://izlik.org/JA34WD65UY

Yıldız, G. (2010). "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (36), 155-178. https://izlik.org/JA69RC58RE.

Yılmaz, E., Yıldırım, S., & Bahar, H. H. (2015). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (65), 27-42. https://doi.org/ 10.25095/mufad.396513.

Yücel, E. (2017). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 229-248. https://doi.org/10.25095/mufad.396753.

Yılmaz, R., & Kaya, M. (2014). "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları ile İlişkisi". *İşletme Bilimi Dergisi*, 2 (1), 17-35. https://izlik.org/JA23MF57SC

Yücel, R., & Kartal, C. (2014). "Muhasebecilerin Mesleki Uygulamalarındaki Etik Algılarına İlişkin Bir Araştırma". *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 123-148. https://izlik.org/JA56KR48RW.

Zeytin, M. (2007). *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*. Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Bölüm 7

Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme: TMS 16 ve VUK Uygulamaları Açısından Vergisel ve Finansal Etkilerin Karşılaştırılması

Adalet Zozik[1]

Özet

İktisadi kıymetlerin defter değerleri, özellikle enflasyon ortamında, güncel piyasa değerlerini yansıtmakta yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini artırmak ve paydaşların karar alma süreçlerini desteklemek amacıyla yeniden değerleme uygulamaları önem kazanmaktadır. Yeniden değerleme, hem Türkiye Muhasebe Standardı 16 hem de Vergi Usul Kanunu çerçevesinde uygulanmakta olup, iktisadi kıymetlerin finansal tablolarda güncel değerlerle gösterilmesini sağlamaktadır. Vergi mevzuatı açısından, mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılan sürekli yeniden değerleme, amortismana tabi maddi duran varlıklarda ilave amortisman gideri oluşturarak vergi yükünü azaltmaktadır. Amortismana tabi olan ve olmayan maddi duran varlıklar için geçerli Geçici 32. madde kapsamında yapılan tek seferlik yeniden değerleme ise kısa vadede elden çıkarılması planlanan iktisadi kıymetlerde vergi avantajı sağlamaktadır. Bu durum, işletmelerin hangi uygulamayı tercih edeceklerini belirlerken yalnızca cari dönem vergilendirmesini değil, gelecekteki vergi yükünü ile değer artışlarının sermayeye veya özel fon hesabına eklenmesini de dikkate almaları gerektiğini ortaya koymaktadır. Muhasebe standartları açısından ise yeniden değerleme, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin diğer kapsamlı gelire yansıtılmasını ve yeniden değerleme fonu olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Bu yaklaşım, maddi duran varlık değerlerindeki artışın geçmiş yıl karlarına aktarılabilmesine imkân sağlayarak işletmenin mali yapısının güçlendirilmesine katkı sağlamaktadır. Sonuç olarak, yeniden değerleme uygulamaları, finansal tabloların gerçeğe uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlamakla kalmayıp, işletmelerin finansal sürdürülebilirliğini destekleyen ve vergisel ile finansal planlama kapasitesini artıran önemli bir araç niteliği taşımaktadır. Ayrıca, yeniden değerleme sonucunda ortaya çıkan değer artışlarının öz kaynakları güçlendirmesi, finansman gider

1 Dr. Öğr. Üyesi, Bayburt Üniversitesi, aacar@bayburt.edu.tr, ORCID ID 0000-0001-9314-8167

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357.c5461

kısıtlaması ve örtülü sermaye hesaplamalarında işletmeler lehine olumlu etkiler yaratabilmekte, teknik iflas ve borca batıklık riskinin azaltılmasına veya ortadan kaldırılmasına da katkı sağlayabilmektedir.

1.Giriş

Enflasyonist ortamda finansal tabloların yapısı bozulmaktadır. Bu nedenle finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulabilmesi için enflasyonun etkisinden arındırılması gerekmektedir. Bunu sağlamanın en etkili yöntemlerinden biri enflasyon düzeltmesidir. Diğer taraftan, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşmadığı ancak enflasyon etkilerinin hissedilmeye başladığı dönemlerde enflasyon kaynaklı finansal tablolarda oluşan bozulmaların kısmi olarak giderilmesi amacı ile yeniden değerleme yapılabilmektedir (Söylemez, 2023:284).

Bu kapsamda, işletmelerin muhasebe kayıtlarında yer alan ve faaliyetlerinde kullanılan iktisadi kıymetlerin güncel değerlerine yaklaştırılmasını sağlamak amacıyla 2021 yılında "*7326 Sayılı Kanun*" ile Vergi Usul Kanunu Geçici 31. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Yapılan düzenleme kapsamında işletmelere, 31 Aralık 2021 tarihine kadar uygulanmak üzere yeniden değerleme yapma imkânı tanınmıştır. Söz konusu maddeye eklenen hüküm uyarınca işletmeler, 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla aktiflerinde kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismana tabi iktisadi kıymetlerini; belirlenen usul ve esaslara uygun olmak ve ortaya çıkan net değer artışı üzerinden %2 oranında vergi ödemek şartıyla yeniden değerleyebilmektedir (Bilgili, 2022; Doksat, 2021).

Ancak yüksek enflasyonun etkisini sürdürmesi nedeniyle "*7338 Sayılı Kanun*" ile Vergi Usul Kanunu (VUK) Mükerrer 298. maddesi (Ç) Fıkrası hükmü yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu düzenleme ile enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönemlerde, amortismana tabi iktisadi kıymetler için işletmelere sürekli ve vergisiz olarak yeniden değerleme yapabilme imkânı tanınmıştır. Bu düzenlemeyi tamamlayıcı nitelikte, taşınmazlar ile amortismana tabi iktisadi kıymetlerin %2 oranında vergili ve yalnızca bir kez uygulanmak üzere yeniden değerleme imkânı sağlayan VUK'un Geçici 32. maddesi de ihdas edilmiştir. Her iki düzenleme 1/1/2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir (Bilgili, 2022).

Enflasyon düzeltmesinin ertelenmesi nedeniyle, 31/12/2025 tarihli bilançolarda yer alan ve enflasyon düzeltmesinin yapılmadığı izleyen dönemlerde amortismana tabi iktisadi kıymetler bakımından sürekli yeniden değerleme uygulaması ile "*taşınmazla*r" ve "*amortismana tabi iktisadi kıymetler*" için öngörülen tek seferlik yeniden değerleme uygulaması, "*537 Sıra No.lu Vergi*

Usul Kanunu Genel Tebliği" kapsamında belirlenen usul ve esaslar doğrultusunda gerçekleştirilecektir (Bilgili, 2026).

Bu çalışmada, "*537 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*" kapsamında, VUK'un "*Geçici 32. Maddesi*" ve "*Mükerrer 298/Ç*" maddesi uyarınca, yeniden değerleme uygulamalarının kapsamı; yeniden değerlemeye esas alınacak değerlerin belirlenmesi, uygulanabileceği zaman ve yeniden değerleme oranları incelenmiştir. Ayrıca, "*TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına*" göre yeniden değerleme uygulamaları ile söz konusu düzenlemeler çerçevesinde muhasebe kayıtları ve uygulamaların vergi üzerindeki etkileri, bir örnek uygulama üzerinden ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

2. Vergi Usul Kanunu Geçici 32. Madde ve 298/Ç Maddesi Uyarınca Yeniden Değerleme Uygulamalarının Kapsamı

Bilanço esasına göre defter tutan ve tam mükellefiyete tabi olan gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri, 01.01.2022 tarihinden itibaren enflasyon düzeltmesi koşullarının oluşmadığı dönem sonları/geçici vergi dönemleri itibariyle aktiflerine kayıtlı bulunan amortismana tabi iktisadi kıymetlerini ve bu kıymetlerin amortismanlarını VUK 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutabilmektedirler (Hazine ve Maliye Bakanlığı [GİB], 2022).

Geçici 32. madde kapsamında 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerleme yapabilen işletmeler, eğer isterlerse bu madde kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerleme öncesinde yalnızca bir defaya mahsus olmak üzere bilançolarında kayıtlı bulunan taşınmazları (boş arazi ve arsalar dahil) ile amortismana tabi iktisadi kıymetlerini ve bu kıymetlerin amortismanlarını, önceki hesap döneminin sonu itibariyle yeniden değerleme işlemine tabi tutabilmektedirler. İşletmelerin mükerrer 298/Ç ve Geçici 32. madde uygulamaları kapsamında yeniden değerleme yapmaları zorunlu olmayıp, bu karar işletmelerin tercihine bırakılmıştır. Ayrıca yeniden değerlemeye tabi tutulacak olan iktisadi kıymetlerin tümü ya da belirli bir kısmı için söz konusu madde uygulamalarından faydalanılabilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı [GİB], 2022).

2.1.Yeniden Değerlemeye Esas Alınacak Değerin Belirlenmesi

VUK'un mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında uygulanacak yeniden değerleme işleminde, amortismana tabi iktisadi kıymetler ile varsa bunlara ait amortismanların, Kanunun değerleme hükümleri doğrultusunda belirlenen ve değerlemenin yapıldığı dönem sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri esas alınmaktadır. Buna karşılık, Geçici 32. madde kapsamında

yapılacak yeniden değerlemede ise iktisadi kıymetlerin ("*taşınmazlar"* ile *"amortismana tabi iktisadi kıymetler"* ve *"bunların amortismanları*") bu madde kapsamında yeniden değerleme yapılacak tarihten önceki hesap dönemi sonu itibariyle yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı [GİB], 2022).

Mükerrer 298/Ç maddesi uyarınca, 213 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında amortismana tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline ilave edilmiş olan borçlanma maliyetleri (kur farkları ve kredi faizleri gibi) ve bu maliyetlere isabet eden amortisman tutarları, aktife alındıkları hesap dönemine ilişkin olanlar hariç olmak üzere yeniden değerleme kapsamına dahil edilmemektedir. Geçici 32. madde uygulamasında ise iktisadi kıymetlerin gerek aktifleştirildikleri dönemde gerekse daha sonraki dönemlerde maliyetine eklenmiş olan borçlanma maliyetleri yeniden değerleme hesabında dikkate alınmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı [GİB], 2022).

Mükerrer 298/Ç maddesi ve geçici 32. madde uygulamaları kapsamında amortismanların yeniden değerlemesinde iktisadi kıymetlere ilişkin ayrılmış olan amortisman yeniden değerlemede dikkate alınmaktadır. Bununla birlikte, yeniden değerleme kapsamına giren iktisadi kıymetlerin herhangi bir yılda amortisman ayrılmamış/eksik ayrılmış veya hiç ayrılmamış olması halinde, yeniden değerlemeye esas değer, bu amortismanların tam olarak ayrılmış olduğu varsayılarak tespit edilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı [GİB], 2022).

2.2. Yeniden Değerlemenin Uygulanabileceği Zaman

VUK mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerleme, bu uygulamadan faydalanabilecek işletmelerce 01/01/2022 tarihinden itibaren bu Kanunun Geçici 33. maddesi uyarınca, enflasyon düzeltmesi koşullarının gerçekleşmemiş sayıldığı dönemler hariç olmak üzere, düzeltme koşullarının oluşmadığı dönemlerde, değerlemenin yapılacağı bilanço günü itibariyle amortismana tabi iktisadi kıymetler ile bu kıymetlere ilişkin birikmiş amortismanların yeniden değerlemeye esas tutarları üzerinden yapılmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı [GİB], 2022).

VUK'un Geçici 32. maddesi kapsamında yapılan yeniden değerlemede ise bu Kanun'un mükerrer 298/Ç maddesi uyarınca ilk defa yapılacak yeniden değerleme öncesinde, yalnızca bir defaya mahsus olmak üzere uygulanabilmektedir. Bununla birlikte, yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetler, Geçici 32. madde kapsamında kısım kısım olarak başka bir ifadeyle farklı dönemlerde farklı iktisadi kıymetler bakımından yeniden değerlemeye tabi tutulabilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı [GİB], 2022).

2.3. Yeniden Değerleme Oranı

VUK'un mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlemede iktisadi kıymetlerin, bu Kanunun değerleme hükümlerine göre belirlenen ve değerlemenin yapılacağı bilanço günü itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri ve birikmiş amortismanları esas alınmaktadır. Ancak, iktisadi kıymetlerin aktife alındıkları yıl hariç olmak üzere borçlanma maliyetleri yeniden değerleme hesabında dikkate alınmaz**.** Yapılacak değerlemede kullanılacak olan yeniden değerleme oranı, ilgili hesap dönemi için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen orandır (Hazine ve Maliye Bakanlığı [GİB], 2022).

Geçici 32. madde kapsamında yapılacak yeniden değerleme uygulamasında, iktisadi kıymetlerin esas alınacak değerleri, VUK'da yer alan değerleme hükümleri doğrultusunda belirlenen ve mükerrer 298/Ç maddesi uyarınca ilk kez yeniden değerleme yapılacak hesap döneminden önceki dönem sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan tutarlardır. Bu kapsamda uygulanacak yeniden değerleme oranı ise 298/A maddesi çerçevesinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançodaki iktisadi kıymetler için, yeniden değerlemenin ilgili olduğu dönemden önceki hesap döneminin son ayına ait Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine oranlanmasıyla belirlenmektedir. Son bilanço tarihinden sonra edinilen iktisadi kıymetler için uygulanacak yeniden değerleme oranı, Vergi Usul Kanunu Mükerrer 298. Maddesi (Ç) Fıkrası kapsamında ilk yeniden değerlemenin ait olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, ilgili kıymetin edinildiği ayı izleyen aya ait Yİ-ÜFE değerine bölünmesi suretiyle hesaplanmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı [GİB], 2022).

Yukarıda yer alan açıklamalar dikkate alındığında, VUK mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılan yeniden değerleme işleminde değerleme oranı, değerlemenin yapıldığı hesap dönemi içinde değerleme tarihine kadar geçen süre dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Dolayısıyla, yalnızca ilgili hesap dönemi veya geçici vergi dönemindeki enflasyon etkisi yansıtılmaktadır. Geçici 32. madde uygulamasında ise yeniden değerleme oranı, iktisadi kıymetin aktife alındığı tarihten değerlemenin yapıldığı hesap döneminin başına kadar geçen süre esas alınarak tespit edilmektedir. Bu uygulama ile iktisadi kıymetin aktife alındığı yıldan itibaren enflasyon etkisinin dikkate alınması sağlanmaktadır (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2022).

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/Ç maddesi ve Geçici 32. maddesi kapsamında, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlenmiş net bilanço aktif değerinden değerleme öncesi net bilanço aktif değerinin düşülmesi suretiyle

hesaplanan net değer artışı, öz kaynaklar hesap sınıfı altında özel bir fon hesabında gösterilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı [GİB], 2022).

3. Vergi Usul Kanunu'nun 298/Ç Maddesi ve Geçici 32. Maddesi Kapsamında Yeniden Değerleme Uygulamalarında Özellik Arz Eden Durumlar

3.1. Değer Artışlarının Sermayeye Eklenmesi

VUK'un 298/Ç maddesi ile Geçici 32. madde uygulamalarında, özel bir fon hesabında takip edilen değer artış tutarları, bu hesapta tutulmaya devam edilebileceği gibi, eğer istenirse işletmelerce bu tutarların bir kısmı veya tamamı sermayeye eklenebilmekte, bu işlem kar dağıtımı olarak değerlendirilmemektedir. Bununla birlikte, söz konusu fon hesabındaki değer artış tutarlarının sermayeye ilavesi dışında başka bir hesaba aktarılması veya işletmeden çekilmesi durumunda bu tutarlar, ilgili dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı [GİB], 2022).

3.2. İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılması

Mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılan yeniden değerleme uygulamasında, yeniden değerlenen iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması (satış veya tasfiye gibi) halinde, öz kaynaklar hesap sınıfı altında özel bir fon hesabında izlenen değer artışları birikmiş amortisman gibi değerlendirilerek satış kazancına ilave edilmekte ve vergilendirilmektedir. Buna karşılık, Geçici 32. madde kapsamında yeniden değerlenen iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması durumunda, özel fon hesabında izlenen değer artışları satış kazancına dahil edilmemekte ve söz konusu tutarlar fon hesabında kalmaya devam etmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı [GİB], 2022).

4. Yeniden Değerleme Uygulamalarının Sağladığı Faydalar

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/Ç maddesi ve Geçici 32. maddesi kapsamındaki yeniden değerleme uygulamaları, işletmelere bilançolarında yer alan iktisadi kıymetlerini gerçeğe uygun değerleriyle gösterme imkânı tanımaktadır. Ayrıca, bu uygulamalar işletmelerin finansman yapılarının güçlendirilmesine, bazı finansal rasyoların iyileştirilmesine ve vergisel avantajlar elde edilmesine önemli katkılar sağlamaktadır. Bu kapsamda sağlanan faydalara aşağıda yer verilmiştir (Bilgili, 2026; Choi vd., 2013:147; Doğan ve Köksal, 2029:21-22; KPMG, 2022; Ulusan, 2002:125):

- İktisadi kıymetlerin yeniden değerlenmesi sonucunda işletmelerin hem toplam varlıkları hem de toplam öz kaynakları artacaktır. Bu durumun

işletmelerin finansal yapı rasyoları üzerinde olumlu etkiler yaratacağı açıktır.

- İşletmeler, değer artış tutarlarının sermayeye ekleyerek öz kaynaklarını güçlendirmiş olacaklardır. Böylece, öz kaynakların toplam kaynaklar içindeki ağırlığı artacaktır. Bu durum ise işletmelerin uzun vadeli finansman kaynaklarına erişimini artırabilecektir.
- Geçici 32. madde uygulamasında yeniden değerleme sonrası ortaya çıkan net değer artış tutarı üzerinden %2 oranında vergi ödenecek olsa da, özellikle amortismana tabi olmayan iktisadi kıymetlerin satışı halinde bu uygulama işletmeler açısından önemli vergisel avantaj oluşturacaktır.
- Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 32. maddesi kapsamında özel bir fon hesabında tutulan değer artış tutarlarının, iktisadi kıymetlerin satılması halinde satış kazancının tespitinde dikkate alınmaması, satıştan doğan kazancın daha az hesaplanmasına yol açmakta ve böylece işletmeler açısından vergi matrahının azalması suretiyle bir vergi avantajı sağlamaktadır.
- İktisadi kıymetlerin yeniden değerlenmiş tutarları üzerinden amortisman ayrılabilmesi, vergi matrahının azalmasına ve daha düşük tutarda vergi ödenmesine olanak tanımaktadır.
- Yeniden değerleme sonucu maddi duran varlıkların toplam varlıklar içindeki payı artacaktır. Bu durum, işletmelerin bu varlıklarını teminat olarak kullanarak daha uygun koşullarda kredi temin edebilmelerini sağlayabilecektir.
- İktisadi kıymetlerin yeniden değerlenmesinden doğan değer artışlarının öz kaynaklar içinde izlenmesi, teknik iflas ve borca batıklık riski altındaki işletmelerin öz kaynaklarını güçlendirerek bu riskin azaltılmasına veya tamamen ortadan kaldırılmasına katkı sağlayabilecektir.
- Yeniden değerleme sonucu ortaya çıkan değer artışlarının sermayeye ilave edilmesi suretiyle öz kaynakların güçlendirilmesi, finansman gider kısıtlaması ile örtülü sermaye hesaplamalarında işletmeler lehine olumlu etki yaratmaktadır.
- Değer artış tutarlarının sermayeye eklenmesi veya öz kaynaklar hesap sınıfı içinde özel bir fon hesabında izlenmesi, enflasyonun etkisiyle iktisadi kıymetlere yatırılan sermayede meydana gelen aşınmayı önemli ölçüde önleyebilmektedir.
- Yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanan işletmeler, iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyerek indirimli kurumlar vergisi matrahını artırabilmektedirler.

5. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Yeniden Değerleme Uygulaması

Maddi duran varlıklar, işletmelerin operasyonel gelir üretmesine doğrudan katkı sağlamakta ve bu durum, söz konusu varlıkların stratejik önemini ortaya koymaktadır. Bu nedenle, bu varlıkların makul değer esasına göre muhasebeleştirilmesi gereklidir (Hussain vd., 2022:2). Türkiye Muhasebe Standardı 16 (TMS 16)'ya göre, bir maddi duran varlık kalemi ilk muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde işletmeler tarafından raporlanırken, "*maliyet modeli*" veya "*yeniden değerleme modelinden*" biri kullanılabilmektedir (Rahman ve Hossain, 2020:294).

Maddi duran varlıkların yeniden değerlenmesi, bu varlıkların defter değerlerinin belirli bir tarihteki gerçeğe uygun değerlerine göre güncellenmesini içermektedir (Hussain vd., 2022). Yeniden değerleme sonucunda maddi duran varlıkların defter değerinde meydana gelen artışlar, diğer kapsamlı gelire kaydedilir ve öz kaynaklar sınıfı altında "*yeniden değerleme artışı/yeniden değerleme fonu*" olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bir maddi duran varlığa ilişkin yeniden değerleme artışı, aynı varlık için daha önce kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmiş bir yeniden değerleme azalışını iptal ediyorsa, bu artış söz konusu azalış tutarıyla sınırlı olmak üzere kar veya zararda gelir olarak muhasebeleştirilir. Yeniden değerleme azalışları/zararları ise kar veya zarara gider olarak yansıtılır. Ancak bu azalış, aynı varlık için öz kaynaklar sınıfı altında birikmiş olan yeniden değerleme artışını iptal ediyorsa, bu kısım diğer kapsamlı gelirde (öz kaynaklarda) muhasebeleştirilir. Diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen azalış, öz kaynaklar altında biriken yeniden değerleme fonu tutarını azaltır. Bu düzenleme, standart kapsamında herhangi bir maddi duran varlık kalemi için negatif yeniden değerleme fazlasına izin verilmediği anlamına gelmektedir. Aynı ilkeler değer düşüklüğü zararları için de geçerlidir. Yeniden değerlenmiş bir varlıkta ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı, öncelikle o varlığa ilişkin yeniden değerleme artışını azaltmak için kullanılır. Değer düşüklüğü zararı, söz konusu varlık için birikmiş yeniden değerleme artışı tutarını aştığı takdirde, aşan kısım kar veya zararda muhasebeleştirilir (Ernst ve Young LLP, 2021:1422; Robins, 2007).

Bir maddi duran varlık kalemi için öz kaynaklar altında takip edilen yeniden değerleme fonu, söz konusu varlık kayıtlardan çıkarıldığında (örneğin hurdaya ayrılması veya satılması durumunda) doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir; bu durumda fonun tamamı transfer edilmiş olur. Ayrıca TMS 16, varlık işletme tarafından kullanıldığı sürece, yeniden değerleme fazlasının bir kısmının geçmiş yıl kârlarına aktarılmasına da olanak tanımaktadır. Bu durumda, varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri üzerinden hesaplanan

amortisman ile maliyet değeri üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark, öz kaynaklar içinde yer alan yeniden değerleme fazlasından geçmiş yıl kârlarına aktarılabilmekte; ancak bu uygulama zorunlu değildir (Ernst ve Young LLP, 2021:1422; Robins, 2007).

Tüm bu anlatılanlardan sonra, "*TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı*", "*Vergi Usul Kanunu Geçici 32. Maddesi*" ve "*Vergi Usul Kanunu Mükerrer 298/Ç*" maddesi kapsamında gerçekleştirilen yeniden değerleme uygulamaları ile söz konusu düzenlemeler çerçevesinde muhasebe kayıtları ve uygulamaların vergi üzerindeki etkileri, bir örnek uygulama üzerinden ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

6. Örnek Uygulama

Bir makine, 1 Ocak 2022 tarihinde bedeli peşin ödenerek 1. 000.000 TL bedelle satın alınmıştır. Varlığın ekonomik ömrü 10 yıl olup "*doğrusal amortisman yöntemi*" ile amortismana tabi tutulmaktadır. Kalıntı değerin sıfır olduğu kabul edilmiştir. 31/12/2025 tarihinde makinenin birikmiş amortismanlar düşüldükten sonraki defter değeri 700.000 TL'dir. Bu tarih itibariyle makinenin gerçeğe uygun değeri 900.000 TL olarak belirlenmiştir (Makinenin kalan faydalı ömrü ilk belirlenen ömrünün kalan kısmı olarak kabul edilmekte ve kalıntı değerin halen sıfır olduğu varsayılmaktadır.).[2] Bu kapsamda, yeniden değerleme işlemine ilişkin hesaplamalara Tablo 1'de yer verilmiştir.

Tablo 1. TMS 16'ya Göre Brüt Yöntem İle Yeniden Değerleme İşlemi

2025 Yılı Hesaplamaları	
Gerçeğe Uygun Değer	900.000 TL
Kayıtlı değer (Maliyet bedeli- birikmiş amortismanlar)	1.000.000-300.000= 700.000 TL
Değer artış katsayısı	900.000 /700.000= 1,28571
Tesisi makine ve cihazlar (Düzeltilmiş maliyet bedeli)	1.000.000 x 1,28571=1.285.714 TL
Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman Tutarı	300.000 x 1,28571= 385.714 TL
Ayrılacak Amortisman	900.000/7(kalan yıl)= 128.571,43 TL
Toplam amortisman	514.285,43 TL

Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 32. maddesi kapsamında yapılacak olan değerleme işlemi, mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılacak olan değerleme işlemi öncesinde ve bir defaya mahsus olmak kaydıyla yapılabilmektedir. Ancak,

2 Bu örnek, Ernst ve Young LLP. (2021). "*International GAAP 2021*" kitabından (ss. 1422-1423) alınmıştır.

bu uygulamaların finansal tablo kalemleri üzerindeki etkisini ortaya koyabilmek amacıyla, yeniden değerleme işlemine ilişkin hesaplamalar ve muhasebe kayıtları, söz konusu düzenlemeler kapsamında ayrı ayrı sunulmuştur. Hesaplamalarda, 31/12/2024 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bilançoda yer alan değerler esas alınmıştır. VUK'un mükerrer 298/Ç maddesi ile Geçici 32. madde kapsamında yeniden değerleme uygulamalarına ilişkin hesaplamalar, Tablo 2'de gösterilmektedir.

Tablo 2. VUK'un Mükerrer 298/Ç Maddesi ile Geçici 32. Madde Kapsamında Yeniden Değerleme Uygulamalarına İlişkin Hesaplamalar

	Yeniden değerlemeye esas tutar	***298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerleme oranı***	***298/Ç maddesi kapsamında Yeniden değerlenmiş tutar***	***Geçici 32. Madde kapsamında yeniden değerleme oranı***	***Geçici 32. Madde kapsamında yeniden değerlenmiş tutar***
Tesis makine ve cihazlar	1.000.000	1,25490 (Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2025/4. geçici vergi dönemi itibariyle belirlenen oran)	1.254.900	Aralık Yİ-ÜFE/ Ocak Yİ-ÜFE)= 4783,04/ 3861,33 = 1,23870	1.238.700
Birikmiş amortismanlar(-)	300.0000		376.470	1,23870	371.610
Net bilanço aktif değeri	700.000		878.430		867.090
Net değer artışı			878.430-700.000= 178.430TL		867.090-700.000= 167.090 TL
Ödenecek Vergi (Net değer artışı x %2)			-		167.090 X 0,02=3.341,8 TL

"*TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı*", "*Vergi Usul Kanunu 298/Ç maddesi*" ve "*Vergi Usul Kanunu Geçici 32. maddesi*" kapsamında yeniden değerleme işleminin muhasebeleştirilmesine ilişkin kayıtlar aşağıda sunulmaktadır. Söz konusu muhasebe kayıtları, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı ile Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde ele alınarak düzenlenmiştir (2025 yılı 4. geçici vergi döneminde yapılan yeniden değerleme işleminden sonra ayrılacak amortisman tutarı, kayıtlarda mükerrerliği önlemek amacıyla, söz konusu geçici vergi döneminde hesaplanan amortisman tutarından önceki geçici vergi dönemlerinde hesaplanan amortisman tutarının düşülmesi suretiyle belirlenmelidir. Ancak bu örnekte, ilgili dönemlerdeki amortisman tutarları hesaplamada dikkate alınmamıştır.).

TMS 16'ya göre yeniden değerleme işleminin muhasebeleştirilmesi

……31/12/2025……..
253 Tesis, Makine ve Cihazlar 285.714
258 Birikmiş Amortismanlar (-) 85.714
551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları 200.000
551.10 Makinelere Ait Yeniden Değerleme Artışları
--- Yeniden değerleme yapılması nedeniyle

……31/12/2025……..
559 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Öz kaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±) 5.392,5
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 5.392,5
---Vergi etkisi nedeniyle ((200.000-178.430) x0,25)=5.392,5 ya da ((900.000-878.430) x0,25=5.392,5)

……31/12/2025……
730 Genel Üretim Giderleri 128.571,43
258 Birikmiş Amortismanlar (-) 128.571,43
---Amortisman ayrılması nedeniyle(900.000/7=128.571,43)

……31/12/2025……
900 Borçlu Nazım Hesaplar 3.081,43
900.10 Vergiye Tabi Olmayan Giderler

910 Alacaklı Nazım Hesaplar 3.081,43
910.10 Vergiye Tabi Olmayan Giderler Alacaklı Hesabı
*Yeniden değerleme nedeniyle fazla ayrılan amortisman tutarının KKEG olması nedeniyle (*128.571,43 -125.490=*3.081,43)*

……31/12/2025……
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı 770,36
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±) 770,36
---Vergi etkisi nedeniyle (Geçici fark=3.081,43x 0,25=770,36 TL) bu yevmiye kaydını da üstünde olduğu gibi tarih olmaksızın

298/Ç maddesi kapsamında net değer artışının muhasebeleştirilmesi

……31/12/2025……
253 Tesis Makine ve Cihazlar 254.900
257 Birikmiş Amortismanlar (-) 76.470
522 MDV Yeniden Değer. Artışları 178.430
522.10 Makinelere Ait Yeniden Değerleme Artışları

---298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerleme yapılması nedeniyle

……31/12/2025……

730 Genel Üretim Giderleri 125.490
257 Birikmiş Amortismanlar (-) 125.490
---Amortisman ayrılması nedeniyle 1.254.900 *X 0,10=125.490 TL*

Geçici 32. madde kapsamında net değer artışının muhasebeleştirilmesi

……31/12/2025……
253 Tesis, Makine ve Cihazlar 238.700
257 Birikmiş Amortismanlar (-) 71.610
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları 167.090
---Geçici 32. madde kapsamında yeniden değerleme yapılması nedeniyle

……31/12/2025……

730 Genel Üretim Giderleri 123.870
257 Birikmiş Amortismanlar (-) 123.870
*---Amortisman ayrılması nedeniyle (*1.238.700 *X 0,10=123.870 TL)*

……31/01/2026……

770 Genel Yönetim Giderleri 3.341,8[3]
770.20.Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar 3.341,8
----Değer artış tutarı üzerinden hesaplanan verginin tahakkuku

……31/01/2026……

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar 3.341,8
102 Bankalar
---Yeniden değerleme değer artış vergisinin ödenmesi

3 Literatürde, değer artış tutarı üzerinden hesaplanan verginin muhasebe kayıtlarında nasıl izleneceği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Örneğin, Doğan ve Köksal (2018) söz konusu verginin muhasebeleştirilmesinde "*689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar*" hesabının kullanılmasını önermektedir.

Söz konusu makine, 10/01/2026 tarihinde 1.500.000 TL bedelle peşin olarak satılmıştır. TMS 16, 298/Ç maddesi ve Geçici 32. madde hükümleri çerçevesinde, satış işleminin muhasebeleştirilmesi ile ilgili kayıtlar aşağıdaki şekilde olacaktır.

TMS 16'ya göre yeniden değerleme işleminin muhasebeleştirilmesi

.....10/01/2026.....
100 Kasa 1.500.000
257 Birikmiş Amortismanlar 514.285,43

253 Tesis, Makine ve Cihazlar 1.285.714
648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar 728.571,43

---Makinenin satışı nedeniyle

.....10/01/2026.....
551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları 200.000
551.10 Makinelere Ait Yeniden Değerleme Artışları
570 Geçmiş Yıllar Karları 200.000
---Yeniden değerleme artışlarının geçmiş yıllar karlarına aktarılması nedeniyle

.....10/01/2026.....
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 5.392,5
559 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Öz kaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±) 5.392,5
---Ertelenmiş vergi tutarının iptali nedeniyle
.....10/01/2026.....
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±) 770,36
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı 770,3
---Ertelenmiş vergi tutarının iptali nedeniyle

298/Ç maddesi kapsamında net değer artışının muhasebeleştirilmesi

.....10/01/2026.....
100 Kasa 1.500.000
257 Birikmiş Amortismanlar 501.960
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları 178.430

253 Tesis, Makine ve Cihazlar 1.254.900
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar 925.490

---Makinenin satışı nedeniyle

Geçici 32. madde kapsamında net değer artışının muhasebeleştirilmesi

.....10/01/2026.....
100 Kasa 1.500.000
257 Birikmiş Amortismanlar (-) 495.480

253 Makine, Tesis ve Cihazlar 1.238.700
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar 756.780

---Makinenin satışı nedeniyle bu yevmiye kaydını üstünde olduğu gibi tarih olmaksızın

7. Yeniden Değerleme Uygulamalarının Vergisel ve Finansal Etkileri

Bu bölümde, 537 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin işletmenin ödeyeceği vergi tutarı üzerindeki etkisi, daha önce verilen örnek uygulama dikkate alınarak açıklanmıştır. Söz konusu makinenin yeniden değerlemeye tabi tutulmaması durumunda, 2025 yılı sonunda ayrılacak amortisman tutarı 100.000 TL olacaktır. İşletmenin ilgili döneme ilişkin mali kârı 250.000 TL olup, bu tutar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi 62.500 TL'dir (250.000 TL × %25). Makinenin mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde ise ayrılacak amortisman

tutarı 125.490 TL'ye yükselmekte ve bu durum 25.490 TL (125.490 TL – 100.000 TL) tutarında ilave amortisman gideri ortaya çıkarmaktadır. Buna bağlı olarak işletmenin mali kârı 224.510 TL'ye (250.000 TL – 25.490 TL) düşmektedir. Bu durumda hesaplanacak kurumlar vergisi ise 56.127,5 TL olarak gerçekleşmektedir.

Makinenin Geçici 32. madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda ayrılacak amortisman tutarı 123.870 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda, makinenin yeniden değerlemeye tabi tutulmaması halinde ayrılacak amortisman tutarına göre 23.870 TL tutarında ilave amortisman gideri ortaya çıkmaktadır. Söz konusu ilave amortisman gideri işletmenin mali kârının aynı tutarda azalmasına neden olmakta ve mali kâr 226.130 TL (250.000 TL – 23.870 TL) olarak gerçekleşmektedir. Bununla birlikte, hesaplanan bu amortisman tutarı mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında hesaplanan amortisman ile karşılaştırıldığında 1.620 TL daha düşük gerçekleşmektedir. Bu durum, 298/Ç maddesine göre hesaplanan mali kâra kıyasla mali kârın 1.620 TL daha yüksek hesaplanmasına neden olmaktadır. Sonuç olarak işletmenin 2025 yılı sonunda ödeyeceği toplam vergi tutarı 59.874,3 TL (56.532,50 TL + 3.341,8 TL (167.090 TL X 0,02=) olarak hesaplanmaktadır. Bu tutarın 56.532,5 TL'si kurumlar vergisinden, 3.341,8 TL'si ise yeniden değerleme üzerinden hesaplanan değer artış vergisinden (167.090 TL × %2) oluşmaktadır.

Tablo 3. Yeniden Değerleme Uygulamalarının Amortisman, Mali Kâr ve Vergilendirme Üzerindeki Etkisi

Yeniden Değerleme Durumu	Amortisman (TL)	İlave Amortisman (TL)	Mali Kâr (TL)	Kurumlar Vergisi (TL)	Yeniden Değerleme Üzerinden Değer Artış Vergisi (TL)	Ödenmesi Gereken Toplam Vergi (TL)
Yok	100.000	-	250.000	62.500	-	62.500
298/Ç Maddesi	125.490	25.490	224.510	56.127,5	-	56.127,5
Geçici 32. Madde	123.870	23.870	226.130	56.532,5	3.341,8	59.874,3

Tablo 3 incelendiğinde, 298/Ç maddesi kapsamında yapılan yeniden değerleme uygulamasında, ilave amortisman giderinin mali kârı düşürmesi sonucunda, söz konusu madde uygulamasının cari dönem vergi yükünü azaltma açısından daha avantajlı olduğu görülmektedir. Buna karşılık, Geçici 32. madde uygulamasında hem ödenecek kurumlar vergisinin hem de yeniden değerleme üzerinden hesaplanan değer artış vergisinin etkisiyle toplam vergi tutarı daha

yüksek hesaplanmıştır. Ancak hangi uygulamanın tercih edileceği, duran varlığın amortismana tabi bir iktisadi kıymet olup olmadığı, varlığın gelecek hesap dönemlerinde elden çıkarılıp çıkarılmayacağı ve bu uygulamalar sonucu ortaya çıkan vergi farkının işletme açısından yönetilebilir olup olmadığına bağlıdır.

Makinenin yeniden değerlemeye tabi tutulmadığı durumda satış işlemine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

.....10/01/2026.....

100 Kasa	1.500.000		
257 Birikmiş Amortismanlar (-)		400.000	
	253 Tesis, Makine ve Cihazlar		1.000.000
	679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		900.000

---Makinenin satışı nedeniyle bu yevmiye kaydının alt tarafını üst tarafında olduğu gibi yevmiye maddesinin açıklamasından sonra tarih olmaksızın

Makinenin yeniden değerlemeye tabi tutulmaması durumunda işletmenin satış işleminden doğan kazanç üzerinden ödemesi gereken kurumlar vergisi 225.000 TL (900.000 TL × 0.25) olarak hesaplanmaktadır. Mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında makinenin yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde ise satış karı 925.490 TL'ye yükselmekte ve bu tutar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi 231.372,5 TL olmaktadır. Geçici 32. madde uygulamasında ise satış kazancı 756.780 TL olup, bu kazanç üzerinden ödenecek kurumlar vergisi 189.195 TL'dir. Bu uygulamalar arasındaki vergi farkı, Geçici 32. madde kapsamında yapılan yeniden değerleme sonucunda ortaya çıkan değer artışının satış kazancının tespitinde dikkate alınmamasından kaynaklanmaktadır. Söz konusu hesaplamalara ilişkin karşılaştırmalı bilgiler, Tablo 2'de gösterilmektedir.

Tablo 4. Yeniden Değerleme Uygulamalarına Göre Satış Kazancı ve Kurumlar Vergisi Karşılaştırması

Uygulama Türü	**Satış Karı (TL)**	**Kurumlar Vergisi Oranı**	**Ödenecek Kurumlar Vergisi (TL)**
Yeniden Değerleme Yapılmaması	900.000	%25	225.000
298/Ç Maddesi Kapsamında Yeniden Değerleme	925.490	%25	231.372,5
Geçici 32. Madde Kapsamında Yeniden Değerleme	756.780	%25	189.195

Tablo 4 incelendiğinde, makinenin satışından doğan kâr üzerinden ödenecek kurumlar vergisi tutarının uygulamalara göre farklılaştığı görülmektedir. Yeniden değerleme yapılmaması durumunda 225.000 TL, mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerleme yapılması halinde 231.372,5 TL, Geçici 32. madde kapsamında yeniden değerleme yapılması durumunda ise 189.195 TL kurumlar vergisi ödenmektedir. Bu sonuçlar değerlendirildiğinde, yalnızca satış işlemi üzerinden ödenecek vergi yükü açısından en yüksek vergi tutarının mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılan yeniden değerleme uygulamasında ortaya çıktığı görülmektedir. Bunun nedeni, söz konusu uygulamada yeniden değerleme sonucu ortaya çıkan değer artışlarının satış kazancının tespitinde dikkate alınması ve buna bağlı olarak makinenin satış kârının daha yüksek hesaplanmasıdır. Buna karşılık, en düşük vergi tutarı Geçici 32. madde kapsamında yapılan yeniden değerleme uygulamasında ortaya çıkmaktadır. Bunun temel nedeni, Geçici 32. madde kapsamında yapılan yeniden değerleme sonucunda ortaya çıkan değer artışının satış kazancının tespitinde dikkate alınmaması ve dolayısıyla satış kârının yeniden değerleme yapılmaması veya mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılan yeniden değerlemeye kıyasla daha düşük hesaplanmasıdır. Bununla birlikte, hangi uygulamanın tercih edileceği yalnızca satış anındaki vergi yüküne göre belirlenmemelidir. Uygulamanın tercihinde, iktisadi kıymetlerin değerlerinin bilançoda nasıl görüneceği, yeniden değerleme sonucunda ortaya çıkan değer artışı üzerinden ödenen %2 oranındaki vergi, ek amortisman giderlerinin mali kâr üzerindeki etkisi ve iktisadi kıymetin işletmede ne kadar süre daha kullanılacağı gibi unsurların birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, söz konusu varlığın kısa vadede elden çıkarılmasının planlanması durumunda, Geçici 32. madde uygulamasının vergi yükünü azaltma açısından daha avantajlı olduğu söylenebilir.

8.Sonuç

İktisadi kıymetlerin defter değerleri, özellikle enflasyon ortamında, güncel değerlerini yansıtamamaktadır. Bu nedenle, söz konusu varlıkların defter değerlerinin piyasa değerlerine getirilmesi amacıyla yapılan yeniden değerleme, iktisadi kıymetlerin finansal tablolarda güvenilir ve doğru bir biçimde sunulabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Yeniden değerleme işlemi, finansal tabloların şeffaflığını artırmakta, işletme yönetiminin daha etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca, paydaşların bilgiye dayalı karar almasını kolaylaştırarak, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgili taraflar açısından finansal karar alma süreçlerini desteklemektedir.

Bu kapsamda, muhasebe standartları ve vergi mevzuatı açısından yeniden değerleme uygulamaları ayrı bir önem kazanmaktadır. Yeniden değerleme

uygulamaları, hem TMS 16 hem de VUK çerçevesinde, iktisadi kıymetlerin güncel değerlerinin bilançolara yansıtılmasını sağlayarak finansal tabloların gerçeğe uygunluğunu artırmaktadır. Vergi mevzuatı çerçevesinde yapılan analizler, yeniden değerlemenin farklı uygulamalarının işletmeler üzerindeki etkilerini ortaya koymaktadır. Mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılan sürekli yeniden değerleme, amortismana tabi iktisadi kıymetlerde ilave amortisman gideri oluşturmakta ve bu sayede işletmelerin ilgili dönemdeki vergi yükünü azaltmaktadır. Diğer taraftan, hem amortismana tabi iktisadi kıymetler hem de amortismana tabi olmayan iktisadi kıymetler içinde uygulanabilen Geçici 32. madde kapsamında yapılan tek seferlik yeniden değerleme, özellikle iktisadi kıymetlerin kısa vadede elden çıkarılması planlandığında, değer artışlarının satış kazancının tespitinde dikkate alınmaması nedeniyle işletmeler açısından önemli bir vergi avantajı sağlamaktadır. Örnek uygulamada görüldüğü üzere, mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan makinenin satışından doğan vergi yükü daha yüksek olurken, Geçici 32. madde kapsamında yapılan yeniden değerlemede satış kazancı üzerinden ödenecek vergi daha düşük gerçekleşmiştir. Bu sonuç, işletmelerin yeniden değerleme tercihinde yalnızca ödenecek vergi tutarını değil, ilgili varlığın kullanım süresi ve amortisman etkisi gibi unsurları da dikkate alması gerektiğini göstermektedir.

Yeniden değerleme uygulamaları, işletmelerin mali yapısını güçlendirme açısından da önemli faydalar sağlamaktadır. Yeniden değerleme üzerinden hesaplanan değer artışlarının özel bir hesabında izlenmesi veya bu fonun sermayeye eklenmesi, öz kaynakların toplam kaynaklar içindeki payını artırmakta ve bu durum işletmelerin uzun vadeli finansman kaynaklarına erişimini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca, yeniden değerleme sonucu amortismana tabi varlıkların defter değerleri üzerinden ayrılacak amortisman tutarları, vergi matrahını azaltarak işletmelere ek vergisel avantaj sağlamaktadır.

Muhasebe standartları bakımından ise yeniden değerleme, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin diğer kapsamlı gelire yansıtılmasını ve öz kaynaklar hesap sınıfı altında yeniden değerleme fonu olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Bu yaklaşım, değer artışlarının geçmiş yıl karlarına aktarılabilmesini mümkün kılmakta ve maddi duran varlıkların bilanço değerlerinin ötesinde işletmenin mali yapısının güçlendirilmesini sağlamaktadır.

Sonuç olarak, yeniden değerleme uygulamaları, işletmelerin finansal tablolarını güncel ve güvenilir bir şekilde sunmalarını sağlayarak hem finansal yönetim hem de vergisel planlama açısından önemli faydalar sunmaktadır. İşletmelerin yeniden değerleme uygulamaları, yalnızca cari ya da gelecek dönem

vergi yükünü azaltmayı amaçlamamalıdır. Bu uygulama, iktisadi kıymetlerin bilanço değerlerinin gerçeğe uygunluğu, amortisman etkileri, değer artışlarının sermayeye eklenmesi veya fon hesabında izlenmesi ve varlıkların kullanım süresi gibi unsurların bütüncül bir şekilde değerlendirilmesiyle belirlenmelidir. Bu kapsamda, yeniden değerleme yalnızca varlıkların defter değerlerinin güncellenmesi için bir araç olmayıp, aynı zamanda işletmelerin finansal sürdürülebilirliğinin güçlendirilmesini de sağlamaktadır.

Kaynakça

Bilgili, A. (2022). "Yeniden değerleme imkanı devam ediyor!" (No. 2022/11). *CentrumTurkey*. https://vergiport.com/blog/uploads/files/2022-makale-11.pdf (Erişim Tarihi: 25.02.2026).

Bilgili, A. (2026). "Enflasyon düzeltmesi ertelendi, vergisiz yeniden değerleme yapma imkanı tekrar oluştu!" *Vergiport*. https://vergiport.com/blog/enflasyon-duzeltmesi-ertelendi-vergisiz-yeniden-degerleme-yapma-imkani-tekrar-olustu (Erişim Tarihi: 25.02.2026).

Choi, T. H., Pae, J., Park, S., ve Song, Y. (2013). "Asset revaluations: motives and choice of items to revalue". *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, *20*(2), 144-171.

Doğan, Z., ve Köksal, A.G. (2019). "Taşınmazlara ilişkin yeniden değerleme uygulamasının vergilendirmeye etkisi". *Vergi Sorunları Dergisi,* (364), 9-22.

Doksat, C. (2021). *7326 Sayılı Kanun Kapsamında Taşınmazların Yeniden Değerlemesi,* https://www.erdem-erdem.av.tr/bilgi-bankasi/7326-sayili-kanun-kapsaminda-tasinmazlarin-yeniden-degerlemesi (Erişim Tarihi: 25.02.2026).

Ernst ve Young LLP. (2021). *International GAAP 2021*. John Wiley & Sons. Say

Hussain, S., Hoque, M. E., Susanto, P., Watto, W. A., Haque, S., ve Mishra, P. (2022). "The quality of fair revaluation of fixed assets and additional calculations aimed at facilitating prospective investors' decisions". *Sustainability*, *14*(16), 10334.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (2022). *Yeniden Değerleme Uygulamaları* https://ismmmo.org.tr/dosya/3613/Egitim-Dosya/14112022-yeniden-degerleme-ders-sunumu.pdf (Erişim Tarihi: 26.02.2026).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2024). *Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı*. https://www.kgk.gov.tr/Portal-v2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20_18.07.pdf (Erişim Tarihi: 25.02.2026).

KPMG (2022).*Vergiden Kaçınma Aracı Olarak VUK Geçici 32 ile Yeniden Değerleme(2022)*. https://kpmgvergi.com/blog/vergiden-kacinma-araci-olarak-vuk-gecici-32-ile-yeniden-degerleme/1216 (Erişim Tarihi: 25.02.2026).

Rahman, M. T., ve Hossain, S. Z. (2020). Does Fixed Assets Revaluation Create Avenues for Financial Numbers Game? Evidence from a Developing Country. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, *7*(9), 293-304.

Robins, P. (2007, August). *Revaluation of property, plant and equipment and its derecognition* [PDF]. ACCA Global. https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/sa_aug07_robins.pdf (Erişim Tarihi: 24.02.2026).

Söylemez, S. Y. (2023). "Yeniden değerleme uygulamalarında son yasal düzenlemeler ve önceki revizyonların etkileri". *Journal of Accounting and Taxation Studies*, *16* (Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 279-302.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı). (2022, 14 Mayıs). *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 537)*. Resmî Gazete (Sayı: 31835). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/05/20220514-5.pdf (Erişim Tarihi: 25.02.2026).

Ulusan, H. (2002). "Yeniden değerleme uygulamasının sermayeyi koruyucu etkisi". *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, *3*(2), 111-128.

Bölüm 8

Pozitif Muhasebe Kuramına Genel Bir Bakış: Dünü, Bugünü ve Geleceği

Ersin Timur[1]

Burhan Günay[2]

Özet

Muhasebe alanında pozitif araştırmalar 1960'lı yıllarda başlamıştır. Muhasebeye farklı bir bakış açısı getiren pozitif muhasebe kuramı, Watts ve Zimmerman tarafından geliştirilen bir kuramdır. Etkin piyasalar hipotezi, FVFM (Finansal Varlıkları Fiyatlandırma Modeli) ve temsilcilik kuramı pozitif muhasebe kuramının doğuşunda önemli rol oynamıştır. Kesin kurallar tanıyan normatif muhasebenin aksine pozitif muhasebe, finans, ekonomi gibi bilim dallarını kullanarak ampirik çalışmaların yapılmasına olanak sağlamıştır. Pozitif muhasebenin araştırma yöntemleri, teorik alt yapısı ve ekonomi temelli mantığı muhasebe yazınında birçok eleştiriye maruz kalmıştır. Pozitif muhasebe kuramı gözlem ve deneye dayalı olarak geniş bir çalışma alanı sunmaktadır. Bu çalışmanın temel çıkış noktasını da pozitif muhasebe kuramı oluşturmaktadır. Bu çalışma, muhasebe literatürünün önemli yaklaşımlarından biri olan Pozitif Muhasebe Kuramını geçmişten günümüze kadar geçen süreç içerisinde değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Çalışmada kuramın ortaya çıkışı, temel varsayımları ve muhasebe araştırmalarına sağladığı katkılar ele alınmıştır. Ayrıca kurama yöneltilen eleştiriler ile sürdürülebilirlik raporlaması, ESG uygulamaları ve yapay zekâ gibi güncel gelişmeler karşısındaki yeri tartışılmıştır. Yapılan değerlendirmeler, Pozitif Muhasebe Kuramının muhasebe uygulamalarını açıklamada hâlen önemli bir teorik çerçeve sunduğunu, ancak değişen ekonomik ve teknolojik koşullar doğrultusunda yeniden yorumlanmaya ihtiyaç duyduğunu göstermektedir.

1 Dr., ersinntimur@gmail.com, 0000-0002-6210-3510

2 Doç. Dr., Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Şereflikoçhisar Uygulamalı Bilimler Fakültesi Finans Bankacılık Anabilim dalı, burhangunay@aybu.edu.tr, 0000-0001-5390-006X

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357.c5462

Giriş

1900'lü yıllardan itibaren muhasebe alanında çeşitli kuramlar ortaya atılmıştır. Muhasebe alanında yapılan tartışmalar farklı boyutlar kazanarak, birtakım kuramların doğuşuna neden olmuştur. 1900'lü yılların başında kesin kurallar taşıyan normatif muhasebe kuramı hâkimiyetini sürdürmüştür. Normatif muhasebe kuramı birçok araştırmacı tarafından desteklenmiştir. Bu kuramı destekleyenlerin dışında kurama yönelik eleştiri yapan muhasebeciler ve araştırmacılar da olmuştur. Yapılan eleştirilerin altında, normatif muhasebe ve pozitif muhasebenin benimsediği ilkesel farklılıklar yatmaktadır.

Normatif muhasebenin amacı, muhasebe uygulamalarının muhasebe standartları kapsamında ne şekilde yapılması gerektiğine dayanırken pozitif muhasebenin amacı, bilimsel metotların esas alınarak gerekli olan standartların meydana getirilmesine ilişkin araştırma yapılması ve yapılan araştırma sonucunda ulaşılan bulguların ortaya konulmasıdır. Diğer bir ifadeyle, pozitif muhasebe kuramı işletmelerin genel muhasebe uygulamalarını dikkate alarak *"olanı"* bilimsel metotlar ve sayısal yöntemlerle oluşturma gayretinde bulunurken, normatif muhasebe "olması gerekenin ne olduğunu" dikkate almaktadır. Bu noktadan hareketle, normatif muhasebeye kıyasla pozitif muhasebenin, finans, ekonomi vb. çeşitli bilim dallarını kullanarak sayısal ve matematiksel ifadelerle araştırma yapan bir kuram olduğunu ifade etmek mümkündür.

Watts ve Zimmerman'ın çalışmaları ile meydana gelen pozitif muhasebe kuramı, son yıllarda diğer kuramlara göre daha çok önem kazanmıştır. Söz konusu kuram, normatif muhasebe kuramının varsayımlarını inceleyerek kuramın eksik yönlerini analiz etmiştir. Kuramın dayandığı temel nokta ise bilimsel metotları kullanarak analiz yapmak ve tahminlerde bulunmaktır. Bu kapsamda kuramın diğer kuramlara göre muhasebeye farklı bir bakış açısı kazandırdığı söylenebilir. Pozitif muhasebe kuramı ile muhasebe alanında araştırmaya dayalı anlayış hızlı bir boyut kazanmıştır. Böylece yapılan ampirik çalışmaların sayılarında da artış görülmüştür. Ampirik çalışmalar ile muhasebe de görülen açıklar kapatılmaya çalışılmış ve çözülemeyen sorunlara yönelik analiz ve tahminlerde bulunulmuştur. Bu çalışmada, öncelikle muhasebenin tarihsel gelişiminden ve pozitif muhasebe kuramının olumlu yönleri ele alınarak muhasebe alanına sağladığı katkılardan söz edilmiştir. Çalışmada pozitif muhasebenin ortaya çıkmasında önemli rol oynayan FVFM (Finansal Varlıkları Fiyatlandırma Modeli), Etkin piyasa hipotezi ve temsilcilik kuramı açıklanmıştır. Bunun yanında pozitif muhasebe kuramı ile normatif muhasebe kuramı arasındaki varsayımsal farklılıklara değinilmiştir.

1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Muhasebenin tarihsel sürecine geçmeden önce muhasebenin tanımını şöyle ifade etmek mümkündür. Muhasebe, bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu ve bu kaynakların kullanılma şeklini, işletmenin faaliyetleri sonucunda bu kaynaklarda oluşan artış ya da azalışları ve işletmenin finansal durumunu ifade eden bilgileri üreten ve üretilen bu bilgileri ilgili kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir(Sevilengül,2011:3). Diğer bir ifadeyle muhasebe, mali işlemler sonucunda oluşan finansal bilgilerin belirli bir düzen içinde toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlar halinde sunulma süreci olarak tanımlanmaktadır(Tanış,2011:3).

Eski zamanlardan beri iktisadi faaliyetler, belli olan olayların tespit edilmesi ve kaydının tutulması gerektiğini zorunlu kılmaktaydı. İlk zamanlarda, tutulan kayıtlar yalnızca alacakların ve borçların kaydı şeklinde gerçekleşmiştir. Sonrasında bu kayıt ve yapılan tespitler, söz konusu işletmelerin tüm iktisadi faaliyetlerini kapsayacak bir biçimde genişlemiştir. Bu doğrultuda, mali açıdan mal alım ve satımına ilişkin faaliyetlerin artması ile muhasebe usullerinin de geniş bir boyut kazandığı görülmektedir(Kalenderoğlu,2003:21).

1200-1400 yılları arasında İtalyan tüccarların çift yanlı kayıt sistemini kullanarak belli hesapları gruplandırdıkları görülmüştür. İtalyan tacirlerin uygulama aşamasında kaydettikleri durumlar, Luca Pacioli adlı İtalyan Matematikçisi tarafından yazılı hale getirilmiştir. Paciolo'nun birçok kitabı bulunmaktadır. "Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında" adlı kitaplarında çift kayıtlı esasları belirtmiştir(Güçlü vd,2006:1).

Çift taraflı kayıt sisteminde varlık, kaynak, gelir-gider, kar ve zarar ile ilgili bilgilerin tamamının izlenmesi hedeflenir. Kitab-us Siyakat adlı eserde de devlet muhasebesinde kullanılan merdiven yöntemi açıklanmıştır. Devlet bütçe, gelir ve giderlerinin izlenmesinde kullanılan merdiven yöntemi Osmanlı Devleti'nde beş yüz yıla yakın bir süre kullanılmıştır (Örten vd,2011:34).

Pacioli'den önce de önemli gelişmelerin olduğu gözlenmiştir. Abdullah İbni Muhammed'in "Risale-i Felekiyye" adlı kaleme aldığı kitap da çift taraflı kayıt düzeni ve günümüzde kullanılan defterlerden (büyük defter, yevmiye defteri vb.) söz edilmiştir. Muhasebe konusunda esaslı gelişmeler 20.yy'da başlamaktadır. 1919 yılında Scmalenbach adlı Alman profesör hesapları yeni bir tasnife sokmuştur. Son yıllarda muhasebe, muhasebe organizasyonu düzenleme ve yöntemi ile kayıt işleri birbirinden ayrılmıştır. Çeşitli sınıflar oluşmuştur. Bu sınıflara uzman muhasebeciler, organizatörler vb. örnek gösterilebilir. Muhasebenin Türkiye'deki gelişiminde diğer ülkelerin büyük etkisi olmuştur.

Türkiye'de 1926 yılına kadar Fransa'nın 1926 - 1960 yılları zaman aralığında ise Almanya'nın etkisi olmuştur. Sonrasında ise ABD'deki muhasebe anlayışının hakim olduğu görülmektedir(Küçüksavaş,2001:10). Ülkemizde muhasebenin kurumsallaşması konusunda da yapılan önemli araştırmalar, 1960 yılı sonrasında görülmektedir (Uçma,2012:169).

İlerleyen zamanlarda muhasebe alanında kayıt ve raporlamada yaşanan gelişmeler yavaş ancak sürekli bir şekilde devam etmiştir. 20. yüzyılın başlarında yönetim ve maliyet konusunda önemli ilerlemeler olmuştur. 20. yüzyılın ikinci yarısında ise İnsan kaynakları muhasebesi, enflasyon muhasebesi, uluslararası muhasebe ve sosyal muhasebe konularında yeni kayıt ve raporlama teknikleri gelişmiştir.

Türkiye'de Cumhuriyet dönemine kadar muhasebenin, basit kayıt usullerine dayandırıldığı görülmektedir. Uygulamanın, devlet sektöründe yoğun bir şekilde kullanıldığı ifade edilebilir. Cumhuriyet döneminde muhasebe ye 1960'lı yıllara kadar Almanların etkisinde kalmıştır. Sümerbank için hazırlanan Muhasebe sistemi, İktisadi Devlet Teşekküllerinin çoğunluğu tarafından uygulanmıştır ve 1972 yılından itibaren Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne geçilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na tabi olan işletmeler için 1983 yılının başından Mali tablo formları ve 1984 yılı başında Genel Hesap Planı yayın hayatına girmiştir. Böylelikle muhasebe uygulamasında bir tek düzene doğru hareket edildiği söylenebilir. 1993 yılı başında ise Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi yürürlüğe konulmuştur (Kızıl, 1994: 5).

Cumhuriyetin ilk yıllarında Türkiye'de güçlü bir özel sektörün varlığından söz edilemez. Bundan dolayı muhasebe alanındaki tüm gelişmelere kamu bürokrasisi tarafından yön verilmiştir (Dinç ve Atasel,2016:280). Burada KİT'lerin bir muhasebe sistemine sahip olması amacının olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır. 1926 yılından itibaren kurulan iktisadi devlet işletmeleri ile beraber batı ülkelerinde uygulanan muhasebe prosedürü ülkemizde uygulama konulmuştur. Ayrıca vergi reform kanunlarının yürürlüğe girmesi ve uygulanan liberal bir sistemle birlikte özel işletmelerin ekonomik hayata kazandırılmasıyla beraber muhasebe uygulamaları artış göstermiş ve böylece muhasebeci sayılarında da artış olmuştur (Ertaş vd,2013:74).

2. Pozitif Muhasebe Kuramının Teorik Çerçevesi

İşletmeler muhasebe politikalarını belirlemek durumundadırlar. Bu noktada işletmeler, muhasebe politikalarını belirlerken birtakım kuramlardan faydalanmaktadır. Bu kuramlardan biri, pozitif muhasebe kuramıdır. Kuramın temel amacı, işletmelerde muhasebe politikası seçimine etki eden faktörler

hakkında hipotezler geliştirmek ve oluşturulan hipotezlerin geçerliliğini ampirik sınamaktır (Ulusan ve Doğan,2008:234). Kuram günümüzde de kullanılmaktadır. Pozitif muhasebe kuramı, muhasebe uygulamalarını açıklar ve gözlemlenen uygulamalardan genel ilkeler ve kurallar ortaya çıkarmaya çalışmaktadır (Akdoğan ve Aydın,1987:129).

Bu kuramın epistemolojik kökeni pozitivist bilim anlayışına dayanmaktadır. Pozitivist epistemolojinin temel iddiası, insan bilgisinin kaynağının temelinde duyu ve deneyimin olduğudur. Bu epistemoloji ile geliştirilen kuramların muhasebe uygulamalarını anlamak ve açıklamak, nedir? sorusuna cevap aramak pozitif muhasebe kuramının en temel amacıdır (Nalçın ve Can,2016:167).

Muhasebe kuramlarının konuları birbirinden tamamen ayrılmaktadır. Her muhasebe kuramının farklı varsayımlarının olduğu gibi araştırmaya söz konusu olan pozitif muhasebenin de ilgilendiği konular ve varsayımları farklılık göstermektedir. Pozitif muhasebe kuramının muhasebeye yönelik kazandırdığı bakış açısı bazı çevrelerde eleştiriye maruz kalmıştır. Bu eleştirilere aranılan cevaplar ise Watts ve Zimmerman tarafından verilmiştir.

Pozitif muhasebe kuramının dikkat çektiği iki tür test bulunmaktadır. Bunlar, hisse senedi fiyat hareketlerine ve muhasebe yöntemine ilişkin seçilen testlerdir (Watts ve Zimmerman, 1990:138). Pozitif muhasebe kuramı diğer kuramlardan farklı olarak bir takım ilke ve esasları benimsemektedir. Ayrıca ilgilendiği sorunlarda diğer kuramlara göre farklılık göstermektedir.

Pozitif muhasebe kuramından önce var olan normatif muhasebe kuramının ilgilendiği sorular, pozitif muhasebe kuramının ilgilendiği sorulardan farklıdır. Söz konusu normatif muhasebe kuramının ilgilendiği sorulardan bazıları şöyledir (Christenson,1983 4);

- Kiralama sözleşmeleri bilançoda nasıl gösterilmeli?
- Bilanço ve gelir tablosunda tasfiye değerleri kullanılmalı mı?
- Değişen fiyat düzeyleri nasıl muhasebeleştirilmeli?
- İşletmeler tarafından döviz kurundaki değişimler nasıl muhasebeleştirilmeli?
- Stoklar nasıl değerlenmeli?
- Yıllık hazırlanan finansal tablolarda neler raporlanmalı?
- Ara dönem mali tablolar denetlenmeli mi?
- Bağlı ortaklıklardaki azınlık payları konsolide edilmiş tablolarda nasıl muhasebeleştirilmeli?

Muhasebe kuramının ilgilendiği pozitif sorulardan bazıları ise şöyledir (Jensen:1976:3-4);

- Muhasebe literatüründe finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları konusunda pek çok tartışma söz konusudur. Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını gereken önemin verilmemesi, arz yönlü güçlerin neler olduğu ve muhasebe uygulamaları üzerinde bıraktığı etkilerinin ne olduğu gibi sorular tartışılanlar arasında yer almaktadır.
- İşletmeler neden performans merkezlerine genel giderler tahsis etmeye devam ediyor?
- İşletmeler muhasebe tekniklerini neden değiştirirler?
- İşletmeler denetçilerini neden değiştirirler?
- Yürürlüğe koyulan düzenlemeler ve kararlar muhasebe uygulamalarını nasıl etkiler.
- İşletmeler uygulamaya koydukları amortisman yöntemlerini neden kullanmaya devam ediyorlar?
- Kamu muhasebe işletmeleri neden ortaklıklar halinde örgütlenirler?
- Muhasebe alanı neden profesyonelliğe ve profesyonel etiklere vurgu yapmaktadır.
- Fon (kaynak) muhasebesi neden işletme muhasebesinden farklıdır?
- Sertifikasyon prosedürlerinin uygulamada ne gibi etkileri vardır?

Yukarıdaki sorularda ifade edilen ne, neden gibi sorulara cevap aranması pozitif muhasebe kuramının odak noktasıdır. Pozitif muhasebe kuramının muhasebe alanına girmesi ile merak edilen soruların cevapları aranmıştır. Ampirik incelemeler ile aranılan cevapların bulunması ve tatmin edici sonuçların belirgin olması birçok araştırmacıyı memnun etmiştir. Bu doğrultuda muhasebe kuramının amacının muhasebe uygulamalarını açıklamak ve onlara yönelik birtakım tahminlerde bulunulması gerçeğini ortaya çıkmaktadır.

Pozitif araştırmaların başlaması ile 1960'lı yılların ekonomik modeller ve istatistiksel işlemlerin kullanılmaya başlanması ile muhasebe literatüründe yeni bir çağ başlamıştır. Bu yılların sonlarına doğru muhasebe konusunda yapılan olumlu araştırmalar ilk ciddi tartışmaların yapılmasına neden olmuştur. Ball and Brown ve Beaver tarafından yapılan öncü araştırmalar 1960'lı yılların sonlarında ortaya çıkmıştır. Yapılan iki öncü çalışma muhasebe kazançları duyurularında bilginin içeriğinin önemli kanıtlarını sağlamaktadır. Böylelikle de sermaye piyasası araştırmaları üzerine büyük bir literatür hazırlandığı ifade edilebilir.

3. Pozitif Muhasebe Kuramının Ortaya Çıkışı

1970'li yılların ortalarında pozitif muhasebe kuramı geliştirilmiştir (Melis,2005:4). Ancak, modern pozitif muhasebe araştırmasına 1960'lı yıllarda başlanmıştır. Beaver(1968), Ball ve Brown(1968) gibi araştırmacılar tarafından söz konusu kurama yönelik araştırmalar yapılmıştır. 1990 yılında Watts ve Zimmerman tarafından yayınlanan "Pozitif Accounting Theory: A Ten Year Perpective" adlı çalışmada pozitif muhasebe kuramına farklı bir bakış açısı ile yaklaşılmıştır (Watts ve Zimmerman,1990:131). Pozitif muhasebe kuramının Watts ve Zimmerman tarafından ortaya atıldığını ifade etmek mümkündür. Kuramı litaeratüre kazandıran ABD'deki Rochester Muhasebe Okulu olmuştur. Söz konusu kuram içerisinde özgün bir araştırma yöntemini barındırmaktadır (Üç,2009:79). Pozitif muhasebenin ana gayesi muhasebe politikası seçimine etki eden faktörler hakkında hipotezler geliştirip söz konusu hipotezlerin geçerliliğini ampirik olarak sınamaktır (Ulusan ve Doğan,2008:234).

Pozitif muhasebe kuramı literatürde PAT(Positive Accounting Theory) olarak bilinmektedir. Son kırk yıldır muhasebe alanında etkili olan en önemli araştırma programları arasında yer almaktadır (Kabir,2011:137). PAT temelde iki farklı test üzerinde durmaktadır. Bunlardan birincisi pay senedi fiyat hareketleri ikincisi ise muhasebe yöntemi seçimine ilişkin testlerdir (Watts ve Zimmerman,1990:138). PAT öncesi araştırmacılar, akademisyenler vb. muhasebe alanındaki değişkenler arası ilişkileri incelemiş olsalar da nedenselliğe ilişkin herhangi bir fikir ortaya çıkmamış ve değişkenler arası ilişkiler tam anlamıyla açıklanamamıştır. Bu durumda değişkenler arası ilişkinin açıklanmasına yönelik bir kurama gereksinim duyulmuştur ve PAT geliştirilerek değişkenler arasındaki ilişkiler açıklanmaya çalışılmıştır. Tablo 1'de Pozitif Muhasebe kavramının tarihsel gelişimi ve günümüz yansımaları özetlenmiştir.

Tablo 1: Pozitif Muhasebe Kuramının Tarihsel Gelişimi ve Günümüze Yansımaları

Dönem	Araştırmacı / Gelişme	Pozitif Muhasebe Kuramına Katkısı
1968	William H. Beaver	Muhasebe kârlarını hakkında bilgi vermiştir..
1968	Ray Ball & Philip Brown	Muhasebe bilgilerinin sermaye piyasasına etkisi araştırılmıştır.
1976	Michael C. Jensen & William H. Meckling	Temsilcilik Kuramı ile PAT'ın teorik altyapısı hakkında önemli bilgiler sunulmuştur.
1978-1986	Ross L. Watts & Jerold L. Zimmerman	PAT'ın temel hipotezlerini geliştirerek, literature sunulmuştur.
1990	Watts & Zimmerman	Kuramın ilk 10 yıllık değerlendirmesi yapılmıştır.
2000-2010	Kurumsal Yönetim Araştırmaları	Yönetici teşvikleri, kazanç yönetimi ve muhasebe tercihleri üzerine çalışmalar yoğunlaşmıştır.
2010-2020	IFRS ve Küresel Raporlama Dönemi	Muhasebe politikası seçimlerinin uluslararası standartlar çerçevesinde incelenmesi artmıştır.
2020-2026	ESG ve Sürdürülebilirlik Raporlaması	İşletmelerin sürdürülebilirlik açıklamalarının ekonomik motivasyonları PAT çerçevesinde araştırılmaktadır.
2020-2026	Dijital Muhasebe ve Yapay Zekâ	Muhasebe bilgi sistemleri, algoritmik karar alma ve raporlama tercihlerinin ekonomik nedenleri analiz edilmektedir.
Gelecek Perspektifi	Entegre Raporlama ve Yapay Zekâ Destekli Finansal Raporlama	PAT'ın sürdürülebilirlik, büyük veri ve yapay zekâ uygulamalarını açıklamada yeniden yorumlanması beklenmektedir.

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Pozitif Muhasebe Kuramı'nın tek bir döneme ait bir yaklaşım olmadığı, aksine yaklaşık altmış yıllık bir gelişim sürecinin ürünü olduğu Tablo 1'de görülmektedir. Kuramın temelleri 1960'lı yıllarda Beaver ile Ball ve Brown'ın muhasebe bilgilerinin sermaye piyasaları üzerindeki etkilerini inceleyen çalışmalarıyla atılmıştır. Bu çalışmalar, muhasebe bilgilerinin yalnızca kayıt tutma amacı taşımadığını, aynı zamanda yatırımcı kararlarını etkileyen önemli bir bilgi kaynağı olduğunu ortaya koymuştur.

1970'li yıllarda Jensen ve Meckling'in Temsilcilik Kuramı ile birlikte muhasebe uygulamalarının ekonomik sonuçları daha sistematik biçimde açıklanmaya başlanmıştır. Aynı dönemde Watts ve Zimmerman tarafından geliştirilen Pozitif Muhasebe Kuramı, muhasebe araştırmalarında önemli bir değişim yaratmış ve araştırmaların normatif yaklaşımdan ampirik yaklaşıma yönelmesine katkı sağlamıştır.

2000'li yıllardan sonra kurumsal yönetim, kazanç yönetimi ve muhasebe politikası seçimleri üzerine yapılan çalışmalar kuramın uygulama alanını genişletmiştir. Özellikle uluslararası finansal raporlama standartlarının yaygınlaşmasıyla birlikte işletmelerin muhasebe tercihlerini etkileyen ekonomik ve yönetsel faktörler daha fazla araştırılmaya başlanmıştır.

Son yıllarda sürdürülebilirlik raporlaması, ESG uygulamaları ve yapay zekâ teknolojilerinin muhasebe süreçlerinde daha fazla kullanılmaya başlanması, Pozitif Muhasebe Kuramı'nın güncelliğini koruduğunu göstermektedir. Özellikle işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarında hangi bilgileri açıkladıkları ve bu açıklamaların arkasındaki ekonomik nedenler araştırmacıların ilgisini çekmektedir. Yapılan çalışmalar, ESG raporlamasının yatırımcı kararları ve işletme değeri üzerinde etkili olduğunu ortaya koymaktadır (Frankel vd.,2025). Benzer şekilde ESG raporlamasının yaygınlaşmasıyla birlikte işletmelerin raporlama tercihlerini etkileyen ekonomik ve yönetsel faktörler daha görünür hale gelmiştir. Bu durum, Pozitif Muhasebe Kuramı'nın yöneticilerin kararlarını açıklamaya yönelik yaklaşımının günümüzde de geçerli olduğunu göstermektedir (Klösch ve Wittreich,2026).

Diğer taraftan yapay zekâ uygulamalarının muhasebe alanında kullanılmaya başlanmasıyla birlikte finansal raporlama süreçlerinde önemli değişimler yaşanmaktadır. Yapay zekâ destekli sistemlerin muhasebe süreçlerini hızlandırdığı ve raporlama kalitesine katkı sağladığı belirtilmektedir (Akpınar ve Başkan,2024). Ayrıca yapay zekânın sürdürülebilirlik raporlamasında veri toplama ve analiz süreçlerini kolaylaştırdığı da ifade edilmektedir (Tariq ve Rahim,2024).

Kısacası, Pozitif Muhasebe Kuramı yalnızca geçmişte ortaya çıkan muhasebe tercihlerini açıklayan bir yaklaşım değildir. Günümüzde ESG raporlaması, sürdürülebilirlik uygulamaları ve yapay zekâ destekli finansal raporlama gibi yeni alanlarda da işletme davranışlarını anlamada kullanılabilecek önemli bir teorik çerçeve sunmaktadır.

Pozitif muhasebe kuramı muhasebeye farklı bir bakış açısı kazandırmıştır. Bu kurama göre muhasebe alanında yapılan araştırmalar ampirik bir düzen içerisinde gerçekleşmektedir. Bilimsel yöntemlerin muhasebe kapsamına girmesi ile muhasebenin finans alanındaki ilerlemelerden etkilenmesiyle başlayıp, pozitif muhasebe ile devamlılığını sürdürmüştür. 1960-1970'li yıllarda muhasebe alanındaki ilerlemeler, birçok ülkede gerek işletme gerekse yönetim konularında akademik araştırmalar yapılmış ve böylece bilimsel bilginin öneminin farkına varılmıştır. Bu doğrultuda yapılan pozitif araştırmalar, muhasebe alanında davranışsal ilişkilere yoğunlaşmıştır. "Nasıl olmalı" dan ziyade unsurların "ne olduğu" ile ilgilenmiştir. Kural koyan normatif muhasebenin aksine pozitif

muhasebe, açıklayıcı ve tahmin edici nitelikleri bünyesinde barındırmaktadır (Gökten,2013:65-66).

4. Pozitif Muhasebe Kuramının Doğuşuna Katkı Sağlayan Yaklaşımlar

PAT'ın gelişmesinde birçok yaklaşımın katkısı bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar; Etkin Piyasa Hipotezi, FVFM ve temsilcilik maliyetleridir. Örneğin, 1976 yılında Jensen ve Mecking tarafından yazılan temsilcilik kuramı PAT üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Temsilcilik kuramında işletme "sözleşmelerin bir parçası" olarak analiz edilmekte ve bu ifade pozitif muhasebe araştırması tarafından kabul edilen bir ifadedir. Sözleşmeler, kendi çıkarları doğrultusunda hareket eden tüm tarafların işletmenin değerini en üst düzeye çıkarmak için aynı anda motive olmalarını sağlamak amacıyla üretilmektedir. PAT, temsilcilik maliyetlerini düşürmede, muhasebe işlevinin ve etkin bir kurumsal yönetim yapısının rolünü önemsemektedir (Kaya, 2017:131-132).

PAT alanına katkı yapan yazarlar ve bu yazarların çalışmaları ile sağladığı katkıları şöyledir;

Friedman, ekonomide pozitif bilimini tanımlamıştır (Friedman,1953). Sharpe ve Litner, FVFM(Finansal Varlıkları Fiyatlandırma Modeli)'ni geliştirmişlerdir (Sharpe,1964:425-442, Litner,1965:13-37). Fama, Etkin piyasalar hipotezi ile büyük katkılar sağlamıştır (Fama,1965: 34-105). Beaver, pay senedi getirilerinin değişkenliğini ve kazanç duyuruları etrafında işlem hacmini incelemiştir. Kazanç duyurusu dönemlerinde bilgi akışının arttığını saptamıştır (Beaver,1968:67-92). Jensen ve Meckling ise işletme bağlamında yönetsel davranış, temsilcilik maliyetleri ve sahiplik yapısını araştırarak çeşitli katkılarda bulunmuşlardır (Jensen ve Meckling,1976:305-360).

4.1. Finansal Varlıkları Fiyatlandırma Modeli (FVFM)

Pozitif muhasebe kuramının gelişimine katkı sağlayan FVFM, Sharpe(1964), Lintner(1965) ve Mossin(1966) tarafından finans literatürüne tanıtılmıştır (Obara ve Eyo,2000:7). FVFM, mükemmel sermaye piyasaları yanında bazı varsayımlara dayanır ve riskli bir varlıktan istenen getiri oranının; risksiz faiz oranı, piyasa portföyünün beklenen getiri oranı ve beta katsayısı olmak üzere bu üç faktörün sonucu olduğunu ileri sürmektedir. FVFM'ye göre riskli bir finansal varlığın beklenen getirisi, risksiz faiz oranı ile piyasanın getirisine olan duyarlılığına bağlıdır. Risk yalnızca menkul kıymetin tek başına getirisindeki değişkenlikle değil, piyasa portföyü ile olan kovaryansı dikkate alınarak ölçülmektedir. Portföyün betası, portföyü oluşturan varlıkların betalarının ağırlıklı ortalamasıdır. FVFM, hem menkul kıymet hem de portföy riskini hesaplamayı daha kolay hale getirmiştir (Saraç,2015:59).

FVFM, belli varsayımları temel alarak ve ortalama varyans analizini kullanarak beklenilen getirileri belirleyen tek faktörün, her bir finansal varlığın piyasa ortalama getirisi ile ilişkisi olduğu sonucuna varan bir yaklaşımdır (Ege vd, 2010: 58).

FVFM'in çeşitli varsayımları bulunmaktadır. Bu varsayımlar şunlardır (Korkmaz ve Ceylan, 2017:652-653);

- Yatırımcılar, yatırımlarını yalnızca portföyün beklenen getirisini ve varyansını dikkate alarak yapmaktadırlar.
- Yatırımcılar riskten kaçınırlar ve servetlerinden beklediği faydayı maksimum düzeyde tutmak istemektedir.
- Yatırımcılar etkin bölgeye Markovitz çeşitlendirmesi yaparak ulaşmak isterler.
- Bütün yatırımcılar, yatırım kararlarını getirilerin olasılık dağılımına dayanarak almaktadırlar.
- Bütün yatırımcıların varyans ve beklenen getiri hakkında beklentileri homojendir.
- Çok sayıda piyasada alıcı ve satıcı bulunmaktadır.
- Menkul değerlerin piyasa fiyatı bireysel davranışlardan etkilenmemektedir.
- Piyasa da risksiz menkul değerler vardır.
- Risksiz faiz oranı üzerinden sınırsız borç alma ve borç verme olanağı bulunmaktadır.
- Yatırım yapılabilecek aktifler sonsuz olarak bölünebilmektedir.
- İşlem masrafları ve vergi maliyeti bulunmamaktadır.
- Kısa vadeli ödünç satış işlemleri serbesttir
- Bütün yatırımcılar, her menkul değere istediği kadar alivre satış yapabilir.

Yukarıdaki varsayımları kapsayan FVFM, muhasebe ve finans alanına önemli katkılarda bulunmuştur. Herhangi bir menkul değerin beklenen getirisi ile risk derecesi arasındaki ilişkiyi göstermektedir. FVFM yatırımcıların portföy kararlarını kolaylaştıran bir modeldir.

4.2. Etkin Piyasalar Hipotezi

Muhasebe alanına katkı sağlayan Etkin piyasalar hipotezi Fama tarafından literatüre kazandırılmıştır. Pozitif muhasebe kuramının gelişmesinde önemli bir rol oynayan yaklaşımdır.

Etkin piyasa hipotezi 'ne göre menkul değer fiyatları ile bilgi arasında bir ilişki bulunmaktadır ve açıklanan yeni bilgilere göre menkul değer fiyatları oluşmaktadır. Piyasalar fiyatların yansıtmış olduğu bilgiye göre sınıflanmakta ve hisse senedi ile ilgili hisse senedinin şimdiki değerinin optimal tahminini temsil etmekte, fiyat hisse senedi ile ilgili olarak objektif bilgiyi içermektedir (Bayrakdaroğlu,2012:38-39).

Etkin piyasalarda, menkul değer fiyatları rassal bir seyir izler. Etkin piyasalar, fiyatların elde ettiği bilgileri tamamıyla yansıtmaktadır. Bu doğrultuda etkin piyasa hipotezi, piyasaya yeni bilgi ulaştıkça pay senedinin cari fiyatının bu bilgilere göre uyarlandığını ifade eder (Tufan ve Sarıçiçek,2013:164).

Etkin piyasalar hipotezi zayıf bilgi etkinliği, yarı güçlü bilgi etkinliği ve güçlü bilgi etkinliği olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Zayıf Bilgi Etkinliği: Zayıf bilgi etkinliğinde geçmiş fiyat hareketlerinde yer alan tüm bilgilerin mevcut piyasa fiyatlarına tam olarak yansımadığını savunulur(Ehrhardt ve Brigham,2011:290). Hisse senedi fiyatlarının geçmişteki fiyatlardan bağımsız olarak hareket ettiği ve geçmiş fiyat hareketlerinin gelecekteki fiyatları tahmin etme gücünün olmadığı varsayılmaktadır.

Yarı Güçlü Bilgi Etkinliği: Bu bilgi etkinliğinde ise etkin piyasalarda halka açık tüm bilgiler menkul değer fiyatlarına yansımaktadır. Pay senetlerinin geçmiş fiyatlarına ek olarak işletmelerin finansal tabloları, ekonomik veriler vb. bilgileri kullanılarak normalin üstünde kazanç elde etmek imkânsızdır. Burada fiyatlar temel analize girdi olan tüm bilgileri yansıtmaktadır (Yücel,2016:109).

Güçlü Bilgi Etkinliği: Etkin piyasa hipotezinin güçlü bilgi etkinliğindeki varsayım ise piyasa fiyatlarının tüm bilgiyi yansıttığı ile ilgilidir. Etkin bir piyasada, içeridiler de dahil olmak üzere hiçbir yatırımcı piyasa fiyatının üzerinden bir getiri elde edememektedir (Ehrhardt ve Brigham,2011:291).

4.3. Temsilcilik Kuramı

Pozitif muhasebe kuramının gelişmesine katkı sağlayan bir diğer kuram, temsilcilik kuramıdır. 1976 yılında Jensen ve Meckling, 1980 yılında Fama ve 1991 yılında Milton ve Raviv tarafından temsilcilik sorunu ve beraberinde gelen temsilcilik maliyetlerini temsilcilik kuramı adı altında açıklamaya çalışmışlardır. Temsilcilik kuramı, işletme sahipleri (hissedar) ile işletme yöneticileri arasındaki ilişkiyi açıklayan bir yaklaşımdır. Bu sorun hissedarlar ile yöneticiler arasında meydana gelebilecek çıkar çatışmalarından kaynaklanır. Bir işletmede yöneticilerin temel görevi işletme hissedarlarının refahını maksimum düzeyde tutmaktır. İşletmedeki yöneticiler, hissedarları temsil eden kişilerdir. Bu doğrultuda yöneticilerin gereken sorumlulukları yerine getirmeleri gerekir.

Ancak bazı durumlarda bu olayın tam tersi söz konusu olabilir. Uygulama aşamasında, yöneticilerin, yerine getirmesi gereken faaliyetlere aldırış etmeden kendi çıkarları doğrultusunda birtakım davranışlar sergileyebilmektedir (Timur,2017:53).

İşletmelerdeki yöneticiler, işletme de işletme sahiplerinin temsilcileri olma boyutunda bir statüye sahiplerdir. Yöneticilerin işletmeyi yöneterek, işletme sahiplerinin varlıklarını maksimize etmeleri beklenilir, ancak iki taraf arasında birtakım çatışmalar söz konusu olabilmektedir. Bu çatışmalar ise işletme de bazı kayıplara sebep olmaktadır. Bu doğrultuda oluşan kayıplar işletmelere birtakım maliyetler yükleyebilmektedir. Oluşan maliyetler ise temsilcilik maliyetlerinin içeriğini oluşturmaktadır (Okka,2015:557).

Temsilcilik sorunu hissedar ile yönetici arasında yaşanan bir sorun niteliğindedir. Aynı zamanda bu sorun yalnızca hissedar ile yönetici arasında yaşanmamaktadır. Diğer bir değişle, hissedar ile yönetici arasında yaşanan temsilcilik sorunu, hissedar ile borç veren arasında da yaşanmaktadır. Yöneticiler ile hissedarlar arasındaki çatışmalar veya hissedarlar ile borç verenler arasındaki tartışmaların işletmenin piyasa değeri üzerine etkileri temsilcilik kuramının temel çerçevesini oluşturur (Jensen ve Mecking,1976:305-360,Fama,1980:288-307,Milton ve Raviv,1991:297-355).

5. Pozitif Muhasebe Kuramının İlgilendiği Konular

Pozitif muhasebe kuramı muhasebeye farklı bir bakış açısı kazandırmıştır. Söz konusu kuramın amacının diğer kuramlardan farklı olması kurama yönelik ilgiyi hayli arttırmıştır.

Muhasebe alanında yaşanan gelişmeler sonucunda muhasebe, bir kayıt sistemi veya bir defter tutma işleminden çıkmıştır. Muhasebe, bilimsel araştırmaların hızlı bir boyut kazanması ile birlikte bir bilim alanına dönüşmüştür. Muhasebenin bilim alanına dönüşmesinin temelinde

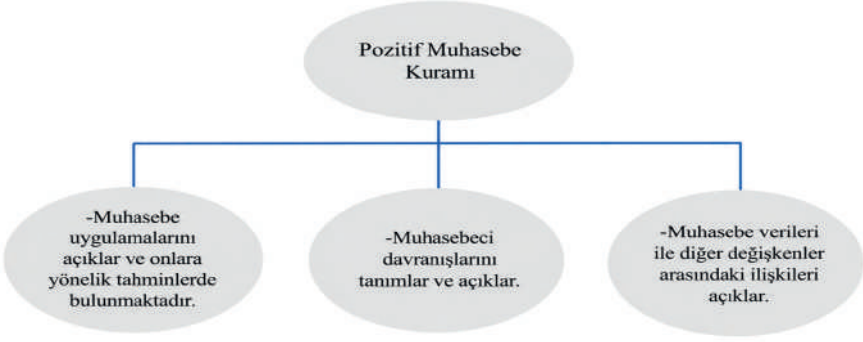
1970 yılında Kuhn tarafından gerçekleştirilen çalışma olmuştur. Kuhn(1970) tarafından ifade edilen "bilimsel devrim" anlayışı muhasebe alanına yavaş yavaş girmeye başlamıştır.

Muhasebe araştırmacıları yıllardır bir misyon üzerine odaklamışlardır. Bu misyon ise muhasebe alanında yetişenlere mümkün olan en düzeyde teknik beceri kazandırmaktır. Bu hedef bir yönüyle değerli bir hedef niteliğine sahiptir. Bu başarılı bir istihdamın gerçekleşmesi için üzerinde durulması gereken önemli bir noktadır. Ancak zamanla işverenler açısından muhasebe alanında teknik beceriye sahip olmak işe alımlarda değerlendirilmesi gereken tek ölçüt olamamıştır. Yaşanan köklü değişimler ile beraber muhasebe alanında mezun

olanların istihdam edilememesi, muhasebe araştırmacılarının müfredatında bazı değişikliklerin yapılmasına neden olmuştur. Artık muhasebe alanında teknik bilgi beceriye sahip olmak tek başına yeterli bir ölçüt olarak görülmemektedir. Üstün teknik bilgi ve beceriye sahip olan adayların bulunduğu durumlar işverenler tarafından en iyi seçim olarak düşünülmemeye başlamıştır. Bu durum 1980'li yıllarda muhasebe araştırmacılarını yeni bir arayışa sürüklemiştir. Kuhn tarafından ifade edilen bilimsel devrim anlayışı ile beraber yeni paradigma ve kuramlar doğmaya başlamıştır. Muhasebeci araştırmacılar tarafından yapılan müfredat değişikliğinde amaç tamamen farklı bir boyuta uzanmıştır. Artık muhasebe alanında teknik bilgi ve becerilere sahip olmak yeterli değil, muhasebe bilgi ve birikiminin yanında yeni fikirler ortaya koyan bireylerin topluma kazandırılması amaçlanmıştır. Böylelikle iş dünyasına daha kaliteli hizmetin sunulması ve iş dünyasının ihtiyaçlarına yönelik cevap verilmesi, muhasebe alanında yetişen kişilerin kolaylıkla iş bulmalarının yanında, bilimsel anlamda yenilikçi düşünce akımlarını bünyesinde barındıran ve bu kapsamda meslek mensuplarının özgür bir şekilde düşünmesini sağlayacak bir anlayış üzerinde yoğunlaşılmıştır (Price,2006:38-55).

Pozitif muhasebe kuramından önce diğer kuramların bilimsel nitelikte olmadığı ifade edilmiştir. Böylece muhasebe de bilimsel olma ve bilimsel olmama arasındaki ayrımın farkına varılmıştır. Bu fark ile pozitif muhasebe kuramının bilimsel bir kuram olduğu ve diğer kuramların yalancı kuramlar belirtilmiştir. Wattz ve Zimmerman bu kuramın muhasebe uygulamalarını açıklamak ve tahminlerde bulunmak amacıyla geliştirilen bir kuram olduğunu açıklamıştır. Kuram tarafından ele alınan ilk soru, hangi muhasebe yöntem ve tekniklerinin seçildiği ve neden seçildiği ile ilgilidir (Sterling,1990:97-135).

Bu doğrultuda pozitif muhasebe kuramının geniş anlamda üç faktör üzerinde durduğu Şekil 1'de görülmektedir.

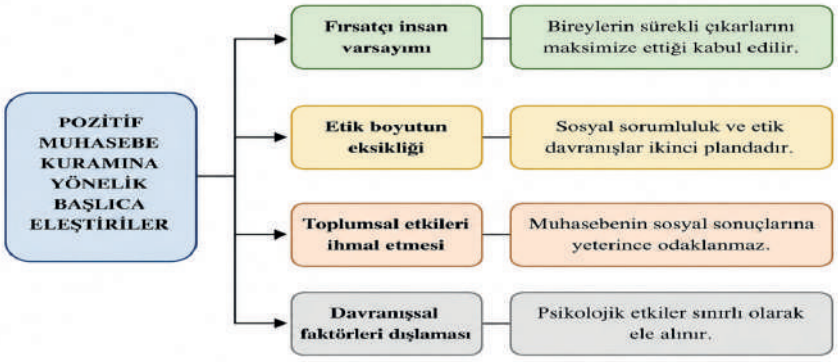


Şekil 1:Pozitif Muhasebe Kuramı

Kaynak: (Gökten,2013 68).

6. Pozitif Muhasebe Kuramına Getirilen Eleştiriler.

Pozitif Muhasebe Kuramı, günümüz muhasebe alanında önemli bir yere sahiptir. Bahsedilen öneme karşılık ilgili kurama yöneltilmiş ciddi eleştiriler de bulunmaktadır. Eleştirilerin temelinde genellikle kuramın normatif boyutu göz ardı etmesi vardır. Bir diğer eleştiri, kuramın insan davranışına ilişkin oldukça basit varsayımlar yapmasıdır. Ayrıca kuram, mevcut olan düzeni sorgulamadığı için eleştirilmektedir. Bu çalışmada söz konusu eleştiriler sistematik olarak ele alınmış ve Şekil 2'de özetlenmiştir.



Şekil 2: Pozitif Muhasebe Kuramına Getirilen Eleştiriler.

Kaynak: Watts ve Zimmerman (1986), Gray, Owen ve Adams (1996) ve Kahneman'dan (2011) yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 2'de görüldüğü üzere Pozitif Muhasebe Kuramına yönelik eleştiriler daha çok kuramın temel varsayımlarına dayandırılmaktadır. Özellikle bireylerin kendi çıkarlarını maksimize etmeye çalıştıkları varsayımı, kuramın en çok tartışılan yönlerinden biridir. Watts ve Zimmerman'ın (1986) geliştirdiği bu yaklaşım muhasebe tercihlerini açıklamada önemli katkılar sunmuş olsa da sonraki yıllarda yapılan çalışmalar insanların her zaman rasyonel kararlar vermediğini ortaya koymuştur. Özellikle Kahneman'ın (2011) çalışmaları, karar alma süreçlerinde psikolojik unsurların da etkili olduğunu göstermektedir.

Kurama yöneltilen bir diğer eleştiri ise etik ve toplumsal boyutların yeterince dikkate alınmamasıdır. Gray, Owen ve Adams'a (1996) göre, muhasebe sadece ekonomik sonuçları olan bir olgu olarak değerlendirilmemeli, aynı zamanda toplumsal ve çevresel etkileriyle birlikte değerlendirilmelidir Son zamanlarda sürdürülebilirlik raporlaması ve ESG uygulamalarına yönelik kamuoyu ilgisinin artması neticesinde bahsedilen eleştirilerin önemini çok daha fazla artırmıştır. Frankel vd. (2025) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, ESG uygulamalarının

ve açıklamalarının gerçek ve tüzel kişiler açısından son derece önemli ekonomik çıktılar oluşturabileceğini göstermektedir.

Dolayısıyla Pozitif Muhasebe Kuramı muhasebe araştırmalarında önemli bir yere sahip olmakla birlikte, günümüzde sürdürülebilirlik, davranışsal faktörler ve paydaş beklentileri gibi konuların da dikkate alınmasını gerekli kılan yeni tartışmalarla karşı karşıyadır.

Sonuç

Pozitif muhasebe kuramı 1970'li yıllarda ortaya çıkan bir kuramdır. Watts ve Zimmerman tarafından geliştirilmiştir. Pozitif muhasebe kuramı muhasebe alanına bir yenilik ve canlılık getirmiştir. Muhasebe konusunda üretilen kuramların yetersizliği ve ampirik sonuçlardan yoksun olmaları pozitif muhasebe kuramının oluşmasına bir zemin hazırlamıştır.

Teorik varsayımların ve ampirik deneylerin geliştirilmesi bu kuramı muhasebe literatüründe daha popüler hale getirmiştir. Söz konusu kuramın önemli bir amacı vardır. Bu amaç, muhasebe politikası seçimine etki eden faktörler hakkında hipotezler geliştirmek ve bunların geçerliliğini ampirik olarak sınamaktır. Bu kapsamda işletmeler için uygun bir muhasebe politikası belirlemek temel gayedir. İşletmelerde muhasebe politikaları tercih edilirken tarafların çıkarlarının maksimum düzeyde tutulacağı, bunun yanında işletme değerinin en üst düzeyde tutulacağı anlayışı pozitif muhasebe kuramı kapsamında ele alınmıştır.

Pozitif muhasebe kuramından önce muhasebe yazınında normatif muhasebe araştırmaları hakimiyet sürdürmüştür. Bazı sorunlara cevap vermeyen normatif muhasebe teorisyenleri muhasebe prensipleri geliştirmenin arayışı içerisinde olmuştur. Bu arayışın temel kaygısını ise muhasebe standartlarını tanıma ve ölçme konusu oluşturmaktadır.

"*Nasıl olmalıdır?*" tipi sorular ile ilgilenen normatif muhasebe kuramının aksine pozitif muhasebe kuramı "ne olmalıdır?" gibi sorulara yanıt aratmaktadır. Böylelikle, muhasebe araştırma paradigmasında önemli bir değişimin temsilcisi olmuştur.

Watts ve Zimmerman tarafından savunulan bu kuram ile birlikte muhasebe alanında köklü değişimler yaşanmıştır. Muhasebe politikalarını açıklamak ve geleceğe yönelik tahminlerde bulunmak amacıyla gelişen kuram ampirik araştırmaların yaygın hale gelmesinde de önemli bir rol oynamıştır.

Bu çalışmada ele alınan literatür genel olarak değerlendirildiğinde, Pozitif Muhasebe Kuramı'nın ortaya çıkışından günümüze kadar muhasebe araştırmalarında önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir. Özellikle Watts

ve Zimmerman tarafından geliştirilen yaklaşımın, işletmelerin muhasebe politikalarını neden belirli şekillerde tercih ettiklerini açıklamada güçlü bir teorik temel sunduğu söylenebilir. Bununla birlikte son yıllarda muhasebe alanında yaşanan değişimler kuramın farklı alanlarda yeniden ele alınmasına neden olmuştur. Örneğin ESG raporlaması ve sürdürülebilirlik açıklamaları üzerine yapılan çalışmalar, işletmelerin raporlama tercihlerinin yalnızca yasal zorunluluklardan değil, yatırımcı beklentilerinden ve ekonomik kaygılardan da etkilendiğini göstermektedir (Frankel vd.,2025). Benzer şekilde Klösch ve Wittreich(2026), ESG raporlamasının ekonomik sonuçlarına dikkat çekerek işletme davranışlarının açıklanmasında Pozitif Muhasebe Kuramı'nın hâlen kullanılabilecek bir çerçeve sunduğunu belirtmektedir.

Diğer taraftan dijitalleşme ve yapay zekâ teknolojilerindeki gelişmeler muhasebe uygulamalarını da etkilemeye başlamıştır. Akpınar ve Başkan'ın (2024) çalışmasında yapay zekâ uygulamalarının muhasebe süreçlerine katkı sağladığı ifade edilirken, Tariq ve Rahim(2024) sürdürülebilirlik raporlamasında yapay zekâ kullanımının giderek yaygınlaştığını vurgulamaktadır. Her ne kadar Pozitif Muhasebe Kuramı bu gelişmelerin yaşandığı dönemden çok daha önce ortaya çıkmış olsa da işletmelerin raporlama tercihlerini ekonomik çıkarlar, yönetsel teşvikler ve paydaş beklentileri çerçevesinde açıklama gücünü büyük ölçüde korumaktadır. Bu nedenle kuramın gelecekte sürdürülebilirlik muhasebesi, ESG raporlaması ve yapay zekâ destekli finansal raporlama alanlarında yapılacak çalışmalarda da araştırmacılara önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

Akpınar, A., & Başkan, T. D. (2024). "İşletmelerde yapay zekâ uygulamalarının muhasebe sürecine ve sürdürülebilirlik amaçlarına katkılarının incelenmesi: Sürdürülebilirlik endeksindeki işletmelerde bir araştırma". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 68*, 107–116. https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.1487898

Bayrakdaroğlu, A. (2012). "Etkin piyasalar hipotezi." *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 4*(1), 37–47.

Beaver, W. H. (1968). "The information content of annual earnings announcements". *Journal of Accounting Research, 6*, 67–92. https://doi.org/10.2307/2490070

Christenson, C. (1983). "The methodology of positive accounting." *The Accounting Review, 58*(1), 1–22.

Demski, J. S. (1988). "Positive accounting theory: A review." *Accounting, Organizations and Society, 13*(6), 623–629.

Dinç, E., & Atasel, Y. (2016). "Türkiye'deki muhasebe anlayışının gelişim süreci ve mevcut durumunun incelenmesi." *KTÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 6*, 267–283.

Ege, İ., Coşkun, D., & Topaloğlu, E. E. (2010). "Finansal varlık fiyatlama modelinin Türk bankacılık sektöründe test edilmesi (2006–2010)." *Mali Ufuklar Dergisi, 46*, 57–63.

Ehrhardt, M. C. (2011). "*Financial management: Theory and practice* (13th ed.)." South-Western Cengage Learning.

Ertaş, F., Erol, M., & Elagöz, İ. (2013). "Türkiye'de muhasebe tarihi çalışmalarının son dönemi (1984–2011)." *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 73–87.

Fama, E. F. (1965). "The behavior of stock market prices." *The Journal of Business, 38*(1), 34–105.

Fama, E. F. (1980). "Agency problems and the theory of the firm." *Journal of Political Economy, 88*(2), 288–307.

Frankel, R., Kothari, S. P., & Raghunandan, A. (2025). "The economics of ESG disclosure regulation." *Review of Accounting Studies, 30*(4), 3218–3253. https://doi.org/10.1007/s11142-025-09900-9

Friedman, M. (1953). "The methodology of positive economics." In *Essays in positive economics* (pp. 3–43). University of Chicago Press.

Gökten, P. O. (2013). *"Pozitif muhasebe teorisi ve muhasebe politikalarının seçimine ilişkin ampirik bir çalışma*."(Doktora tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, Türkiye).

Gray, R., Owen, D., & Adams, C. (1996). "*Accounting and accountability: Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*."" Prentice Hall.

Güçlü, F., Çiçek, H., & Benli, T. (2006). "*Tek düzen muhasebe sistemine göre genel muhasebe* (2. bs.)." Detay Yayınları.

Harris, M., & Raviv, A. (1991). "The theory of capital structure." *The Journal of Finance, 46*(1), 297–355.

Jensen, M. C. (1976). "Reflections on the state of accounting research and the regulation of accounting." *Stanford Lectures in Accounting*, 1–26. https://doi.org/10.2139/ssrn.321522

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and capital structure." *Journal of Financial Economics, 3*(4), 305–360.

Kabir, M. H. (2011). "Positive accounting theory and science." *Journal Centrum Cathedra, 3*(2), 136–149.

Kahneman, D. (2011). "*Thinking, fast and slow*." Farrar, Straus and Giroux.

Kalenderoğlu, M. (2003). "*Genel muhasebe* (2. bs.)." Seçkin Yayıncılık.

Kaya, İ. (2017)."Accounting choices in corporate financial reporting: A literature review of positive accounting theory." *In Accounting and corporate reporting: Today and tomorrow* (pp. 129–140). IntechOpen.

Kızıl, A. (1994). "*Genel muhasebe: Envanter ve değerleme*." Der Yayınları.

Klösch, M., & Wittreich, T. (2026). "*The economic effects of ESG reporting: Theoretical insights for empirical exploration* (Working paper)." SSRN. https://doi.org/10.2139/ssrn.6268118

Korkmaz, T., & Ceylan, A. (2017). "*Sermaye piyasası ve menkul değer analizi*." Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Küçüksavaş, N. (2001). "*Genel muhasebe: İlkeler ve uygulaması* (9. bs.)." Beta Basım Yayım Dağıtım.

Lintner, J. (1965). "The valuation of risk assets and the selection of risky investments in stock portfolios and capital budgets." *Review of Economics and Statistics, 47*(1), 13–37.

Melis, A. (2005). "Financial statements and positive accounting theory: The early contribution of Aldo Amaduzzi." SSRN. https://doi.org/10.2139/ssrn.695041

Nalçın, K., & Can, A. V. (2016). "Bilgi felsefesi temelinde muhasebe araştırmalarının yönelimi: 2006–2012 yılları arasında Türkiye'de yapılan doktora tezlerinin analizi." *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9*(4), 165–187.

Obara, L. C., & Eyo, B. O. (2000). "*Financial management: Principles and practice*." Springfield Publishers.

Örten, R., Kurt, G., & Torun, S. (2011). "Muhasebede çift taraflı kayıtlama ve kitâb-us siyagat." *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 34–69.

Saraç, M. (2015). "*Finansal yönetim*." İstanbul Üniversitesi.

Sevilengül, O. (2011). "*Genel muhasebe* (16. bs.)." Gazi Kitabevi.

Sterling, R. R. (1990). "Positive accounting: An assessment. *Abacus." 26*(2), 97–135.

Tanış, V. N. (2011)."*Genel muhasebe: İlkeler ve uygulamalar* (5. bs.)." Karahan Kitabevi.

Tariq, A., & Rahim, M. (2024). "Role of artificial intelligence in enhancing sustainability reporting and green accounting in Industry 4.0." *Acta Marisiensis. Seria Technologica, 21*(2), 31–38.

Timur, E. (2017). "*İşletmelerde sermaye yapısının belirleyicileri: Borsa İstanbul'da bir uygulama"* (Yüksek lisans tezi, Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli, Türkiye).

Tufan, C., & Sarıçiçek, R. (2013). "Davranışsal finans modelleri, etkin piyasa hipotezi ve anomalilerine ilişkin bir değerlendirme." *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 15*(2), 159–182.

Uçma, T. (2012). "Türkiye'deki muhasebe sisteminin gelişiminin kurumsal teori çerçevesinde açıklanması." *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 2*, 145–178.

Ulusan, H., & Doğan, İ. (2008). "Muhasebe politikası seçimi: Pozitif muhasebe teorisi ve ekonomik belirleyiciler-ampirik bir çalışma." *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 26*(1), 229–254.

Üç, M. (2009). "*Muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması ve Türk muhasebe sisteminin yerinin belirlenmesine yönelik bir analiz*"(Doktora tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar, Türkiye).

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). "Towards a positive theory of the determination of accounting standards." *The Accounting Review, 53*(1), 112–134.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1979). "The demand for and supply of accounting theories: The market for excuses." *The Accounting Review, 54*(2), 273–305.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). "*Positive accounting theory*." Prentice-Hall.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). "Positive accounting theory: A ten-year perspective. *The Accounting Review," 65*(1), 131–156.

Yücel, Ö. (2016). "Finansal piyasa etkinliği: Borsa İstanbul üzerine bir uygulama." *International Review of Economics and Management, 4*(3), 107–123. https://doi.org/10.18825/irem.16916.

Chapter 9

Integrating Artificial Intelligence and Audit: An Assessment for the Future

Meryem Uslu[1]

Abstract

Artificial Intelligence (AI), as a byproduct of a profound technological paradigm shift, has necessitated a conceptual reassessment across numerous disciplines. Enhanced data processing capabilities, the proliferation of big data analytics, and the widespread adoption of machine learning techniques facilitate the execution of auditing activities with greater comprehensiveness, velocity, and efficacy. Auditing stands at the forefront of these fields. Beyond serving as a supportive instrument, AI is evolving into a strategic component within decision-making mechanisms. As a consequence of digital transformation in auditing, various approaches targeting the analysis of vast datasets have emerged, elevating the significance of activities such as continuous auditing and instantaneous, real-time reporting. From this perspective, AI-powered auditing tools provide users with substantial advantages in risk assessment and the mitigation of potential risks.

The primary objective of this research is to evaluate the impacts induced by AI in auditing, delineate the resulting transformations, and provide a detailed exposition of its contributions to firms operating within this sector while prognosticating the future of the profession. By examining the impacts of AI on auditing through a multidimensional lens, this study aims to scrutinize the opportunities it presents. Furthermore, the utilization of AI in auditing is investigated from the perspectives of both external (independent) and internal audit

1 Asistant Professor, Kütahya Dumlupınar University, Altintas Vocational School, Department of Transportation Services, meryem.uslu@dpu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1953-3777

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357.c5463

1. Introduction

The concept of artificial intelligence, which emerged as a result of technological progress in today's world, has entered our lives in every field. Especially in the last 10 years, it has gained a great speed and its usage areas have started to become

widespread day by day. It is not limited to only one country, but also includes and continues to influence all countries, societies and economies on a global scale.

The rapid development of artificial intelligence has drawn considerable attention for various reasons. Businesses are increasingly inclined to leverage the advantages offered by this technology. According to a report published by the World Economic Forum, a significant majority of businesses (over 75%) plan to integrate this technology into their operations in the future (Ağdeniz, 2024: 112). This percentage indicated in the report highlights that artificial intelligence will increasingly influence various fields, particularly the business world, in the future.

The acceptance of technological innovation such as artificial intelligence has started to be used in many sectors, and the integration processes in all areas, especially in enterprises, have significantly increased their speed. One of these areas is the control. The use of artificial intelligence in the audit area aims to carry out transactions faster, effectively, efficiently and reliably. Considering the providing advantages of artificial intelligence technologies, audit companies are expected to take great steps in the use of these technologies.

In this study, it was explained in detail what kind of changes the effects of artificial intelligence in control caused by evaluating, and at the same time, the contributions it will make to the businesses operating in this sector, and what awaits this profession in the future is explained. In addition, traditional audit and artificial intelligence-supported audit approaches were examined comparatively. Beside this the contributions of artificial intelligence technologies to the audit processes were emphasized.

2. Articial Intelligence Concentual Framework

The term artificial intelligence, which was first used by John McCarthy in 1956, is a very common concept that we come across both in the business world and in the literature today (Alansari, Gerwe and Razzaque, 2021: 157). With its most incoming definition, artificial intelligence is 'the ability to accurately interpret the data obtained by any system from the outside, to learn from this data and perform certain tasks through adaptation' (Zemankova, 2019: 148).

In another definition, artificial intelligence is a megatrend technology that performs activities that humans cannot do with digital tools by imitating human intelligence and his cognitive abilities so that any task can be performed (Eltweri, 2021: 1)

This technology, which basically has functions such as problem solving and decision making, tries to understand the mindset of individuals. In addition, it is a system that aims to produce an algorithm in other words, that aims to produce an efficient and logical solution when faced with any problem (Efe and Tunçbilek, 2023: 73). It is based on the use of human cognitive processes such as the execution of logic, generalization of any subject right and learning something from background information through technological tools.

The general characteristics of the intelligence can be listed as follows (Serçemeli, 2018:375):

- *Being able to act like a human being*
- *Being able to think like a human being*
- *Ability to think rationally*
- *Ability to behave rationally*

Artificial intelligence behaviors, which are referred to as cognitive technology or cognitive informatics in various sources (Kokina and Davenport, 2017:117), are a technology that can produce solutions by acting rationally in situations of uncertainty by matching human behavior and can be used in a wide range of categories.

Artificial intelligence is described as a branch of computer science. It basically aims to create smart machines for many activities. A series of activities that can be performed by a computer with artificial intelligence or any hardware; acquisition of information, learning ability, ability to plan, speech definition, problem solving, deep learning, machine learning, ability to manipulate and move objects, programming, reasoning can be listed (Alansari, Gerwe and Razzaque, 2021: 158).

When the origins of artificial intelligence are examined historically, it is seen that it dates back to 1956 and the term was first used at the Dartmouth Conference. In this conference, various factors were mentioned about computers that can use language, automation and language artificial intelligence that can develop itself. (Zemankova, 2019: 148).

According to various researchers, it is claimed that the foundations of the concept of artificial intelligence were laid in the 1950s by the thinking

of the machines mentioned by Alan Turing in his article and focusing on computational machines. Over time, this idea has turned into different shapes with the development of technology and steps have been taken in different fields. One of the important steps taken in this field has evolved into deep learning, which works on the basis of artificial neural networks and is expressed in the form of machine learning. These methods make it possible to use them mainly in decision-making processes, as well as in the daily activities of people. In addition, the foundations of many technological vehicles such as driverless vehicles in the automotive industry, the fast food sector, the construction of various robots in logistics and storage, and drones have been laid with the development of artificial intelligence over time (Ibid., p.148).

3. Digital Transformation in Auditing and the Innovations it Brings

In today's world, where digitalization is developing rapidly in every field, digital transformation in control has inevitably been experienced.Making great use of technology in the more effective and efficient execution of audit activities constitutes the basic logic of digitalization in audit. To conduct the auditing process more effectively, there is a growing need for more information. This situation has led to the insufficiency of traditional auditing techniques over time, as more data needs to be obtained and analyzed. The advancement of technology has initiated the inclusion of digital tools and systems in auditing activities. The integration of digital tools into all areas of life, particularly accelerated by the COVID-19 pandemic, has inevitably impacted the field of auditing. Consequently, the need to revisit auditing processes has contributed to the increasing inclination of all stakeholders in the auditing field towards technology (Yeşilçelebi, 2022: 382-383).

This transformation also has a notable impact on professionals in the auditing field. It has become essential for auditors to possess technological competencies and receive training in this area as part of the requirements of digital transformation.

Many factors, especially the spread of digitalization and the pandemic, have encouraged to adapt to the rapidly changing conditions in the audit sector as well as in other areas. From this point of view, there have been a tendency for audit companies to update their existing structures and create various databases in this direction, to increase the efficiency of the audit by archiving certain audit cases, and to provide online and offline audit activities. In the "Creating Information for the CPA Sector" report, it was emphasized that the technological developments of audit activities and processes should be followed

soon; to adapt to the developments in methods, concepts, technologies and tools, to encourage the audit sector to digital transformation in general through information and communication technologies, and to achieve the same parallelism of the digital economy at national and international levels (He, 2023:269).

4. Impact of Artificial Intelligence on Audit and Expectations

The spread of digital technologies affects the activities of businesses and the way they compete. Therefore, businesses take various initiatives to engage in digital transformation. Among them are various applications such as cloud computing systems, big data analytics and artificial intelligence. The main purpose of all these initiatives is to increase operational efficiency and to adopt the technological innovations brought by the age. Thus, it is aimed to add value to the activities of the enterprise. Although the use of artificial intelligence in control is not new, its use is seen to have gained great momentum today and its use is expected to become widespread in the future (Hu et al., 2021: 460).

When today's business world is examined, artificial intelligence has become the basic element of decision-making tools used in both technical and managerial processes in modern businesses (Omoteso, 2012: 8491). Considering that the integration of artificial intelligence technologies into the business world has accelerated in the field of audit, it is obvious that it will make manual audit activities difficult. This situation makes it necessary for the auditors to have cognitive abilities in this field and to update their activities in this direction. Artificial intelligence technologies are expected to bring innovations in the field of control from various angles. Basically, it can be said that the expected change, the future adoption of the artificial intelligence-based approach in the audit sector instead of the traditional audit approach, is one of the biggest effects of digitalization on audit. When the traditional approach is compared to the artificial intelligence-supported approach, it can be said that there are differences in terms of basic stages. These basic stages are shown in Table 1 below:

Table 1: Artificial Intelligence Enabled Audit Approach- Traditional Audit Approach

Phase	Artificial Intelligence Enabled Audit Approach	Traditional Audit Approach
Planning	Analyzing large amounts of data related to business structure, accounting and finance systems.	The auditor's collection of information about the business structure, accounting and financial system.
Contract	Estimating the risk level and determining the required audit period.	Preparation of the engagement letter by the auditor according to the estimated audit period.
Identification of risk factors	Identification and analysis of business-related risk factors.	Identification of risk factors by the auditor and use of professional judgment to make the decision.
Control risk assessment	Monitoring of controls continuously.	Review of business policies by the auditor and performance of various controls tests.
Substantive tests	Carrying out continuous and detailed tests on all (100%) balance sheets of the company and conducting analyses for several economic years and continuous pattern recognition.	Performing detailed tests with various sampling methods, performing analyses over only one year.
Evidence assessment	To be carried out in an integrated manner with the previous section.	The auditor's assessment of the sufficiency and clarity of the evidence to obtain reasonable assurance about the entity's financial position.
Audit report	To be able to obtain an audit report continuously instead of categorizing it as a result of the audit activity process.	Preparation of the audit report based on the information obtained in the previous stage.

Source: (Rodrigues et al., 2023).

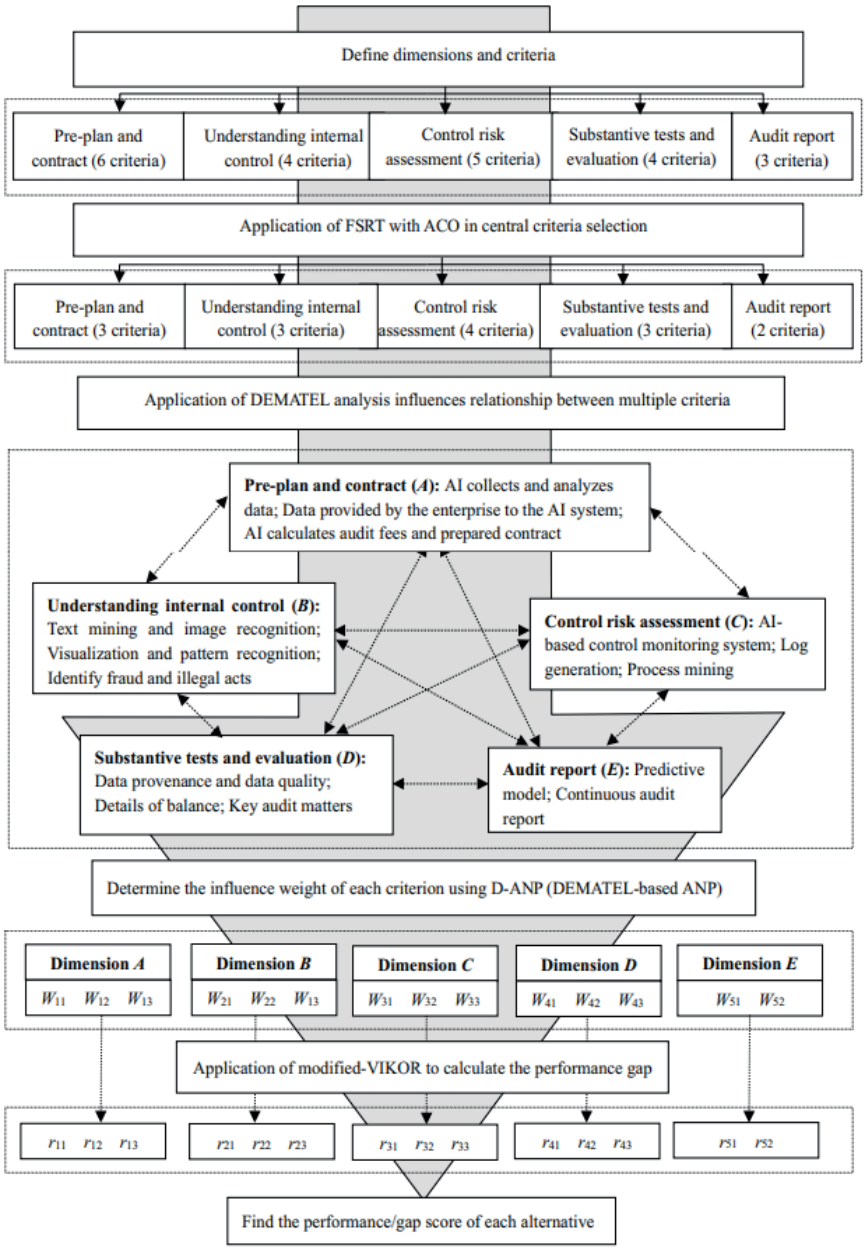
In Table 1, the traditional control approach and the artificial intelligence enabled approach are given comparatively. The AI-supported approach has many advantages over the traditional approach. The audit activity carried out has several advantages in terms of reducing the commitment to the manual and on-site audit, the effectiveness, efficiency and value of the audit. It has many advantages, especially in determining the audit risks, in analyzing very big data, in performing audit tests, and analyzing the information of more than one financial year of the enterprise. In the artificial intelligence-based audit approach, there are no negatives in the selection of audit evidence and

the giving of relevant opinions arising from prejudice and subjective errors of any auditor. In addition, digital audit prevents deficiencies that reduce the effectiveness and efficiency of the audit while focusing on the auditors' evidence collection and regulation in traditional audit, thus a quality audit activity is carried out. One of the advantages of the audit carried out based on artificial intelligence is the benefit it will provide in terms of time and energy. In digital audit, there is no need for standard processes that auditors try to carry out every time in traditional audit. It is also useful in creating more value, as the problems that may occur can be identified by large-scale data sets (He, 2023: 270).

Considering the advantages of artificial intelligence-supported audit in this respect, it is seen that various investments are made in this field by many audit companies. It is seen that BIG 4 audit enterprises, known as the four major audit companies, have taken steps in technological innovations (Hu et al., 2023: 460).

In the future, the adoption of artificial intelligence-supported audit in audit processes is important in terms of increasing the efficiency and efficiency of audit activities. It is expected to be used by a wider number of audit companies in the future, thanks to its advantages such as allowing a very large amount of data to be analyzed by obtaining data from more sources, and providing instant verification by obtaining a general result from complex data. Like the traditional audit approach, the artificial intelligence-supported audit process consists of a series of activities. According to the study conducted by Hu et al., these processes consist of five stages: preliminary planning and contract, understanding of internal control processes, control risk evaluation, basic tests and evaluation, preparation of the audit report, and these stages are shown in detail in Figure 1:

Figure 1: Artificial Intelligence Enabled Audit Process



Source: (Hu et al., 2023).

5. Conclusion

Digitalization all over the world has shown its effect in many areas in the business world. The integration of technological innovations into business processes is one of the most important factors that provide a competitive advantage. At this point, it is a rapidly increasing phenomenon in the trend of using technological products, especially artificial intelligence, in the activities of enterprises. The use of these innovations is expected to become widespread in the audit sector in the future.

In this study, it was aimed to reveal the digitalization experienced in the audit and, as a result, the effect of artificial intelligence on audit, the artificial intelligence-supported audit process and the expectations for the future. In the study, the effects of digital technologies in the field of audit, comparison of traditional audit and artificial intelligence-supported audit processes and future expectations were revealed. In addition, the advantages that artificial intelligence-supported audit activities will provide to businesses are examined.

Audit companies, known as the pioneers of the audit sector and referred to as BİG 4, are among the pioneers that have started to invest in artificial intelligence technologies. One of Deloitte's work in this field is that IBM uses Watson technology in natural language processing (NLP) during auditing. On the other hand, KPMG started to use cognitive information technology in its audit processes. Likewise, it is seen that PwC uses 'Halo' computing in order to increase the effectiveness and efficiency of the audit process. Earn and Youn (EY) also used a system called Robotic Process Automation (RPA) developed by him to provide an efficient inspection service (Hu et al., 2023: 460).

References

Ağdeniz, Ş. (2024). "Güvenilir Yapay Zekâ ve İç Denetim". *Denetişim*, (29), 112-126.

Alansari, H., Gerwe, O., & Razzaque, A. (2021). "Role of Artificial Intelligence During the Covid-19 era". In *The Big Data-Driven Digital Economy: Artificial and Computational Intelligence* (pp. 157-173). Cham: Springer International Publishing

Azizi, M., Hakimi, M., Amiri, F., & Shahidzay, A. K. (2024). "The Role of IT (Information Technology) Audit in Digital Transformation: Opportunities and Challenges". *Open Access Indonesia Journal of Social Sciences*, *7*(2), 1473-1482.

Efe, A., & Tunçbilek, M. (2023). "Yapay Zekâ Algoritmalari ile Dönüşen Denetim Araçlari Üzerine Bir Değerlendirme". *Denetişim*, (27), 72-102.

Eltweri, A. (2021). "The Artificial Intelligence Ethical Implications in Auditing Public Sector". *The International EEAL-IT BLOG Information Technology Innovations in Economics, Finance, Accounting and Law*, *2*(1).

He, J. (2023). "Study on The Impact of Digital Transformation on Audit Risks of Accounting Firms: The Case of Grant Thornton". *Frontiers in Business, Economics and Management*, *9*(2), 269-274.

Hu, K. H., Chen, F. H., Hsu, M. F., & Tzeng, G. H. (2021). "Identifying Key Factors for Adopting Artificial Intelligence-enabled Auditing Techniques by Joint Utilization of Fuzzy- Rough Set Theory and MRDM Technique". *Technological and Economic Development of Economy*, *27*(2), 459-492.

Kokina, J., & Davenport, T. H. (2017). "The Emergence of Artificial Intelligence: How Automation is Changing Auditing". *Journal of emerging technologies in accounting*, *14*(1), 115-122.

Omoteso, K. (2012). "The Application of Artificial Intelligence in Auditing: Looking Bback to The Future". *Expert Systems with Applications*, *39*(9), 8490-8495.

Rodrigues, L., Pereira, J., da Silva, A. F., & Ribeiro, H. (2023). "The Impact of Artificial Intelligence on Audit Profession". *Journal of Information Systems Engineering and Management*, *8*(1).

Serçemeli, M. (2018). "Muhasebe ve Denetim Mesleklerinin Dijital Dönüşümünde Yapay Zekâ". *Electronic Turkish Studies*, *13*(30).

Yeşilçelebi, G. (2022). "Denetimde Dijital Dönüşüm: Bilimetrik Bir İnceleme". *Sayıştay Dergisi*, *33*(126), 381-408.

Zemankova, A. (2019). "Artificial Intelligence in Audit and Accounting: Development, Current Trends, Opportunities and Threats-Literature Review". *In 2019 International Conference on Control, Artificial Intelligence, Robotics & Optimization (ICCAIRO)* (pp. 148-154). IEEE.

Bölüm 10

UFRS ve Muhasebe Bilgi Kalitesi Arasındaki İlişkiyi İnceleyen Çalışmaların Bibliyometrik Analizi

İpek Yaylalı[1]

Özet

Küreselleşmenin hız kazanması ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle dünya ekonomisi giderek daha bütünleşik bir yapı kazanmış, bu durum işletmelerin faaliyet alanlarını da önemli ölçüde etkilemiştir. İşletmeler, uluslararası yatırım süreçlerinde karşılaşılan engelleri azaltmak ve finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nın geliştirilmesini ve yaygınlaştırılmasını öncelikli hedefleri arasına dahil etmiştir. Bu araştırmanın temel amacı, UFRS ile Muhasebe Bilgi Kalitesi arasındaki ilişkiyi ele alan akademik çalışmaların bibliyometrik analiz yöntemi aracılığıyla incelenmesidir. Bu kapsamda, *"UFRS ve Muhasebe Bilgi Kalitesi"* konusuna ilişkin çalışmalar Web of Science veri tabanında taranmış ve 2007-2025 yılları arasında yayımlanan toplam 829 akademik yayın bibliyometrik analiz yöntemi kullanılarak değerlendirilmiştir. Bibliyometrik analiz, bilimsel literatürde yer alan çalışmaların yapısını ve gelişim eğilimlerini ortaya koymak amacıyla kullanılan bir yöntem olup; yayın sayıları, yıllara göre dağılım, yazarlar, dergiler, atıf sayıları, kurumlar, ülkeler ve anahtar kelimeler gibi çeşitli göstergeler üzerinden literatürdeki eğilimleri ve araştırma kalıplarını analiz etmeye imkân sağlamaktadır. Araştırma sonucuna göre; UFRS'nin muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki etkisinin incelendiği araştırmaların sınırlı bölgesel akademik çevrelerde yoğunlaştığını ve çok merkezli bir iş birliği ağına henüz dönüşmediğini göstermektedir. Atıf analizi, bilgi üretiminin kısmen merkezi bir yapıya dayandığını ortaya koymaktadır. ABD merkezli olan fakat çok uluslu iş birliklerine açık bir araştırma dinamiği olduğu, uluslararası karşılaştırmalı bir perspektifle ele alındığı görülmektedir. Ayrıca, IFRS ve muhasebe bilgi kalitesi literatürünün ampirik olarak yoğun ve uluslararası iş birliğine dayalı

1 Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Medipol Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, ipek.yaylali@medipol.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-7171-7752

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357.c5464

bir nitelik taşıdığı, gelişmekte olan ülkeler ve dijital raporlama uygulamaları konularında araştırma boşluklarının olduğu anlaşılmaktadır. Anahtar kelimeler, literatürün piyasa temelli kalite ölçütleri, kazanç yönetimi ve kurumsal-faktörler etrafında yoğunlaştığını göstermektedir. Metinlerin Bibliyografik Eşleşme Analizi, kurumsal altyapı ve kazanç yönetimi ekseninde bir araştırma geleneği oluşturduğunu ortaya koymakta, Ortak Atıf Analizi ise konunun yüksek atıf yoğunluğuna sahip uluslararası bir akademik araştırma ağına sahip olduğunu göstermektedir.

1. Giriş

Küreselleşme sürecinin etkisiyle rekabet ortamı giderek daha yoğun ve zorlu bir hale gelmiş, bu durum işletmelerin yürüttüğü faaliyetlerin daha karmaşık bir yapıya bürünmesine neden olmuştur. Bu gelişmeler, yönetim süreçlerinde karar almayı destekleyen bilginin önemini daha da artırmıştır. Yönetimsel amaçlarla kullanılan bilginin kalite düzeyi, alınan kararların etkinliği ve verimliliği ile doğrudan ilişkilidir. Aynı zamanda bu bilginin niteliği, işletmelerin faaliyetleri sonucunda ulaşmak istedikleri performans hedeflerine yönelik atılacak adımların belirlenmesinde de önemli bir rol oynamaktadır (Paşcu, 2012).

Ekonomik sistem içerisinde önemli bir yer tutan ticari faaliyetler hem niteliksel hem de niceliksel açıdan birbirinden farklı özellikler gösterebilmektedir. Bu çeşitlilik nedeniyle muhasebe bilgi sistemleri tarafından üretilen veriler üzerinde statik ve dinamik analizlerin yapılması nispeten daha kolay hale gelmektedir. Ancak söz konusu analizler sonucunda elde edilen bulgular, yorumlama aşamasında her zaman tek başına yeterli bir anlam taşımayabilmektedir. Bir işletmeye ait finansal veriler, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelerin finansal verileri ile karşılaştırıldığında daha açıklayıcı ve anlamlı sonuçlara ulaşılabilmektedir (Yılmaz, 2023). Küresel ölçekte yoğunlaşan rekabet ortamı, çevresel belirsizlikler ve öngörülmesi güç piyasa koşulları, işletmeler açısından doğru, güvenilir ve nitelikli bilgiye erişimi daha da önemli hale getirmiştir. Bu nitelikteki bilgilere ise işletmeler genellikle bilgi sistemleri aracılığıyla ulaşmaktadır. Şirketler; ticari faaliyetlerini yönlendirmek, üretim ve endüstriyel süreçleri izlemek ve kontrol etmek, kurum içi ve kurum dışı iletişimi desteklemek ve mevcut kaynaklarını daha etkin biçimde kullanabilmek amacıyla bilgi sistemlerinden geniş ölçüde yararlanmaktadır. Etkin şekilde çalışan bir bilgi sisteminin, işletmenin belirlediği hedeflere ulaşmasında doğrudan katkı sağlaması umulmaktadır (Hariyati vd., 2019). İşletme bilgi sistemleri içerisinde en önemli alt sistemlerden biri muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi, işletmede gerçekleşen finansal işlemlere ilişkin verilerin kaydedilmesi, işlenmesi ve anlamlı çıktılar hâline getirilerek yöneticilerin kullanımına sunulması sürecini kapsamaktadır. Planlamam aracılığıyla işletme

yöneticileri planlama, karar alma ve kontrol faaliyetlerini daha sağlıklı ve etkili bir şekilde gerçekleştirebilmektedir (Látečková vd., 2016). Başka bir ifadeye göre ise, verilerin toplanarak işlenmesi ve karar vericilerden tarafından ilgili kişi ya da kuruluşlara raporlama imkânı tanıyan ve birbiriyle ilişkili olan faaliyetler dizisi şeklinde ifade edilebilir (Seyitoğulları, 2022).

Günümüz küresel ekonomik yapısı içerisinde faaliyet göstermek; yoğun rekabet baskısı, sürdürülebilirlik gereklilikleri, şeffaflık beklentileri ve adil yönetim anlayışı gibi unsurlar nedeniyle işletmeler açısından önemli zorluklar doğurmaktadır. İşletmelerin hesap verebilirlik düzeylerinin artırılması ve faaliyetlerinin sürekliliğinin risk altında olup olmadığının ortaya konulabilmesi amacıyla finansal raporların bağımsız dış denetimden geçirilmesi büyük önem taşımaktadır (Aytaç ve Ateş, 2025). Muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılması ve ortak standartların geliştirilmesi, finansal raporlama süreçlerinde şeffaflığın artırılması ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanması açısından önemli görülmektedir. Her ülkenin farklı muhasebe uygulamalarına sahip olması yerine ortak bir muhasebe sisteminin benimsenmesi, yatırımcıların farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin performansını ve finansal durumunu benzer ölçütler üzerinden değerlendirebilmesine olanak sağlamaktadır (Ahmed vd., 2013). Finansal raporların, kullanıcılarının sağlıklı ve etkili yargılar alabilmesi için raporların doğruluğu yüksek, tarafsız bir anlayışla oluşturulmuş ve dönemler ya da işletmeler arasında karşılaştırma yapmaya imkân verecek nitelikte düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bu durum ise muhasebe kayıtlarının düzenli, sistematik ve güvenilir bir şekilde tutulmasını zorunlu kılmaktadır. Küreselleşmenin etkisiyle hem ulusal hem de uluslararası ticari faaliyetlerde bulunan işletmeler açısından muhasebe kayıtları ve finansal tabloların gerçeği yansıtan ve karar almada kullanılabilir nitelikte bilgi üretmesi, öncelikle belirli muhasebe standartlarının oluşturulması ve bu standartların küresel ölçekte tutarlı biçimde uygulanması ile mümkün olabilmektedir (Göktürk, 2023).

Uluslararası ticaret hacmindeki artış ve ekonomik ilişkilerin küresel ölçekte genişlemesi, muhasebe alanında da çeşitli gelişmelerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Bu gelişmelerin en önemli sonuçlarından biri muhasebe uygulamalarında ortak bir sistem oluşturma gereksiniminin gündeme gelmesidir. Söz konusu ihtiyaç doğrultusunda uluslararası muhasebe standartları geliştirilmiştir. Uluslararası muhasebe standartları, işletmelerin ve bu işletmelerle ilişkili paydaşların ihtiyaç duyduğu finansal bilgilere daha kolay ve güvenilir biçimde ulaşabilmesini sağlayan ortak bir uygulama çerçevesi sunmaktadır (Göktürk, 2023).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin benimsenmesi, günümüzde küresel ölçekte finansal raporlama uygulamaları ve kurumsal yönetim anlayışı açısından büyük önem taşıyan bir unsur haline gelmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından geliştirilen bu standartlar, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarında şeffaflık, tutarlılık ve karşılaştırılabilirliği artırmayı hedefleyen ortak bir muhasebe dili oluşturmayı amaçlamaktadır (IFRS Foundation, 2018). Muhasebe uygulamalarında ortak standartların benimsenmesine yönelik bu küresel yaklaşımın, yatırımcılar, düzenleyici kurumlar ve diğer paydaşlar açısından finansal bilgilerin daha sağlıklı değerlendirilmesine katkı sağlaması beklenmektedir. Böylece karar alma süreçlerinin daha etkin hale gelmesi ve küresel ekonomik entegrasyon ile finansal istikrarın desteklenmesi hedeflenmektedir (Oppong ve Aga, 2019).

Bu çalışmada, *"Web of Science Core Collection"* veri tabanında yer alan ve UFRS ile Muhasebe Bilgi Sistemi arasındaki ilişkiyi ele alan 892 akademik makalenin verileri kullanılarak bir analiz gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında ülkelerin, dergilerin ve araştırmacıların ilgili literatüre sağladıkları katkıları ortaya koymak amacıyla çeşitli görselleştirme tekniklerinden yararlanılmış ve elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır. Bunun yanı sıra, incelenen 892 çalışmada yazarlar tarafından oluşturulan anahtar kelimeler incelenerek literatürde hangi konuların daha yoğun biçimde ele alındığı ve bu konular arasındaki bağlantıların düzeyi ilişki haritaları aracılığıyla gösterilmiştir. Yapılan tüm analizler sonucunda ulaşılan bulgular, çalışmanın bulgular bölümünde ayrıntılı ve kapsamlı bir biçimde ortaya konulmuştur.

2.Kavramsal Çerçeve

2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Teknolojide yaşanan hızlı gelişmeler, işletme sermayesinin küresel ölçekte hareketliliğinin artması ve işletmelerin uluslararası piyasalarda faaliyet göstermesi, finansal raporlamanın uluslararası boyutunun ehemmiyetini daha da yükseltmiştir. Ancak ülkelerin finansal raporlama alanında ayrı düzenlemelere sahip olmaları ve finansal tabloların ulusal mevzuatlara göre hazırlanması, finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bunun yanı sıra, farklı raporlama sistemlerinin kullanılması işletmeler için ek maliyetler doğuran önemli bir yük haline gelebilmektedir. Karşılaştırılabilir, güvenilir, anlaşılabilir ve gerçeği yansıtan finansal tabloların hazırlanabilmesi amacıyla muhasebe alanında standartlaşmaya yönelik çalışmalar özellikle 1960'lı yıllardan itibaren dünya genelinde yaygınlamıştır. Bu süreçte yürütülen

çalışmaların sonucunda *"Uluslararası Muhasebe Standartları"* (UMS) ve UFRS geliştirilerek yayımlanmaya başlanmıştır (Ata ve Özgörmen, 2022).

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları zamanla birçok ülke tarafından benimsenerek uygulanmaya başlanmıştır. Uzun yıllar boyunca ulusal düzeyde kullanılan tek düzen muhasebe sistemleri ise büyük ölçüde yerel ihtiyaçlara cevap vermekle sınırlı kalmış ve bu nedenle yerel muhasebe standartları olarak değerlendirilmiştir. Oysa işletmelerin faaliyetlerini ifade eden temel bilgi sistemi olarak kabul edilen muhasebenin, günümüzde küresel ekonomik ilişkiler doğrultusunda uluslararası düzeyde ortak bir dile de ihtiyaç duyduğu görülmektedir (Şenol, 2005). UFRS'nin uygulanmasıyla birlikte, farklı ülkelerde yatırımları bulunan işletmeler bu yatırımları daha etkin biçimde izleyebilme, değerlendirebilme ve elde edilen bilgiler doğrultusunda karar süreçlerini yönlendirebilme imkânına kavuşmuştur. Bunun yanı sıra, muhasebenin evrensel dili olarak da nitelendirilen UFRS'nin yayımlanması sayesinde yatırımcıların finansal tabloları incelemesi, anlamlandırması ve yorumlaması daha kolay hale gelmiştir (Akdoğan ve Hiçyorulmaz, 2025).

Uluslararası muhasebe standartlarının giderek daha fazla önem kazanması, bu standartların benimsenmesinin etkilerini inceleyen araştırmaların farklı ülkelerde yaygın biçimde yapılmasına neden olmuştur. UFRS, muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarını belirli bir çerçevede uyumlaştırmak amacıyla *"Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB)"* tarafından geliştirilen bir muhasebe standartları bütünüdür. Bu standartların temel amacı, finansal bilgilerin küresel ölçekte karşılaştırılabilirliğini sağlayan ortak bir raporlama ortamı oluşturmaktır. Uluslararası muhasebe standartlarını destekleyen görüşe göre, ilgili standartların benimsenmesi uluslararası finansal piyasalarda küresel ticaretin gelişmesine ve sermaye hareketlerinin önündeki çeşitli engellerin azaltılmasına katkı sağlamaktadır. Küreselleşme sürecinin hız kazanması ve uluslararası finansal piyasalar arasındaki entegrasyonun artmasıyla birlikte pek çok ülke finansal raporlama sistemlerini bu standartlarla uyumlu hale getirmeye yönelmiştir. Bu çerçevede Türkiye, gelişmekte olan bir ekonomi olmasının yanı sıra özellikle Avrupa Birliği'ne üye ülkelerle yoğun ekonomik ilişkiler içerisinde bulunması nedeniyle söz konusu standartları benimsemeye yönelmektedir. Ayrıca finansal raporlama alanındaki düzenlemelerini uluslararası uygulamalarla uyumlu hale getirmek amacıyla sürekli olarak gözden geçirmekte, güncellemekte ve geliştirmektedir (Oflas ve Toutounchi Asl, 2021).

Türkiye'de UFRS'nin uygulamaya alınması, ilk olarak 15 Kasım 2003 tarihinde yayımlanan Seri: 11, No: 25 *"Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"* ile Sermaye Piyasası Kurulu çatısı altında

başlamıştır. Ancak söz konusu tebliğin Avrupa Birliği mevzuatı ile tam uyumlu hale getirilebilmesi amacıyla yürürlükten kaldırılmış ve yerine 9 Nisan 2008 tarihli, 26842 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Seri: 11, No: 29 *"Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği"* yürürlüğe konmuştur. Yeni yayımlanan tebliğ doğrultusunda, 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren *"Avrupa Birliği"* tarafından kabul edilen *"UMS/UFRS"* ile uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları *(TMS/TFRS)* standartlarının uygulanması zorunlu hâle getirilmiştir. Bu kapsamda söz konusu standartlar; *"borsada işlem gören şirketler"*, *"portföy yönetim şirketleri"*, *"aracı kurumlar"* ile bu kuruluşların *"iştirakleri"*, *"bağlı ortaklıkları"* ve *"iş ortaklıkları"* tarafından kullanılmaya başlanmıştır. Yapılan bu düzenleme ile Türkiye'de borsaya kote işletmelerin hazırladıkları finansal tabloların uluslararası sermaye piyasalarında faaliyet gösteren diğer işletmelerin finansal raporlarıyla karşılaştırılabilirliği önemli ölçüde artırılmıştır (Sultanoğlu, 2014).

İşletmeler, finansal nitelikteki işlem ve olaylarını finansal tablolara yansıtabilmek amacıyla çeşitli hesap planlarından yararlanmaktadır. Türkiye'de finansal tabloların hazırlanmasında, günümüzde Hazine ve Maliye Bakanlığı adıyla faaliyet gösteren kurum tarafından 26 Aralık 1992 tarihinde yayımlanan ve 1994 yılı itibarıyla yürürlüğe giren 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) kullanılmaktadır. Ancak 2005 yılında UMS/UFRS'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte, mevcut TDHP finansal raporlamanın gereksinimlerini karşılamakta yetersiz kalmış ve doğru bir raporlama yapılmasını sınırlayan bir durum ortaya çıkarmıştır. Bu gelişme, finansal raporlamaya uygun, standartlara uyumlu bir hesap planı ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu doğrultuda, *"Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)"* tarafından kapsamlı çalışmalar yürütülmüştür. Söz konusu çalışmalar sonucunda 2018 yılında taslak bir hesap planı hazırlanmış, ardından 29 Temmuz 2024 tarihinde kamuoyu görüş ve önerileri dikkate alınarak Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRS HP) resmen yayımlanmıştır (Özdemir, 2025).

UFRS, muhasebe tarihinin en önemli yasal düzenlemelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Düzenleyiciler, bu standartların finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırmasını, kurumsal şeffaflığı güçlendirmesini ve finansal raporlamanın kalitesini yükseltmesini sağlayarak hem yatırımcılar hem de işletmeler açısından değer yaratmasını beklemektedir (Daske vd., 2008). Küreselleşme süreci, ekonomilerin yabancı sermaye çekerek rekabet güçlerini artırabilmesi amacıyla muhasebe sistemlerinin değişen koşullara uyum sağlamasını zorunlu hâle getirmektedir. Aynı zamanda küreselleşme, düzenleyici kurumları yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını daha etkin karşılamak ve piyasalardaki asimetrik bilgi problemlerini azaltmak için uluslararası iş birliğine

yönlendirmektedir. Finansal tabloları hazırlayanlarla bu tabloları kullananlar arasındaki bilgi asimetrisi ve potansiyel çıkar çatışmaları, yüksek kaliteli muhasebe standartlarının uygulanmasıyla önemli ölçüde hafifletilebilmektedir (Akisik, 2020).

Finansal tablo ilgilileri bakımından, işletmelere ilişkin bilgilerin şeffaf, anlaşılabilir ve gerçeği doğru şekilde yansıtacak biçimde sunulması oldukça önemli görülmektedir. UFRS, finansal tabloları kullananların bu beklentilerini karşılamayı hedeflemekte ve bu nedenle kullanım oranı giderek artmaktadır (Cavlak vd., 2018). UFRS'lerin sağladığı avantajlar dikkate alındığında, günümüzde birçok ülke bu standartları uygulamaktadır. Bazı ülkeler UFRS'leri tamamen benimserken, diğerleri mevcut ulusal raporlama standartlarını UFRS ile uyumlu hâle getirmiştir (Nie vd., 2013). UFRS, işletmelere raporlama sürecinde rehberlik eden belirli kurallar sunmaktadır. Bu kurallar çerçevesinde hesaplanan sonuçlar ticari kar olarak adlandırılmaktadır. Öte yandan, işletmelerin tabi olduğu vergi mevzuatı çerçevesinde de mali kar hesaplanmaktadır; buna göre kurumlar vergisinin ödeneceği tutar belirlenmektedir. Mali kar hesaplanırken, ticari kara vergi kanunları tarafından kabul edilmeyen giderler eklenmekte ve vergiye tabi olmayan gelirler ise düşülmektedir (Yereli vd., 2012).

2.2. Muhasebe Bilgi Kalitesi

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşum süreçlerini, bu kaynakların kullanım şekillerini ve işlemler sonucunda meydana gelen artış veya azalışları kaydeden; ayrıca örgütün finansal performansına ilişkin bilgileri üreten ve bu bilgileri ilgili kişi ve kurumlara ulaştıran kapsamlı bir *"bilgi sistemi"* olarak tanımlanmaktadır (Sevilengül, 2020).

Günümüzde işletmelerin değişen rekabet ortamında üstünlük sağlayabilmeleri ve faaliyetlerini etkili biçimde sürdürebilmeleri, büyük ölçüde kaliteli bilgiye erişimlerine bağlıdır. Rekabet koşullarındaki sürekli değişim, işletmelerin başarısında bilgi kalitesinin önemini artırmakta; kaliteli bilgiler, işletmelerin performansını güçlendirmekte, rekabet avantajı elde etmelerine katkı sağlamakta ve üst yönetim tarafından geleceğe yönelik alınacak stratejik kararların temelini oluşturmaktadır (Kurnaz vd., 2018).

İşletmelerin herhangi bir piyasada varlıklarını sürdürebilmeleri ve faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için bazı temel gereklilikler bulunmaktadır. Bu gerekliliklerin başında bilgi gelmektedir. Bilgi, günümüzde en önemli güç kaynaklarından biri olarak kabul edilmekte olup elde edilmesi genellikle zordur ve işletmeler açısından kritik bir öneme sahiptir. Sistemlerin teknolojiyle entegre edilmesi sonucunda bilgi sistemleri ortaya çıkmakta ve bu sistemler,

işletmelere karar alma süreçlerinde önemli destek sağlamaktadır. Bilgi sistemleri arasında en merkezi ve kritik yapı ise Muhasebe Bilgi Sistemleridir (Büyükipekci ve Topkara, 2024). En kapsamlı tanımıyla muhasebe sistemi, işletmelerin belli bir faaliyet periyota ilişkin finansal tablolarının kullanıcılar açısından yararlı bilgi sunacak hâle getirilmesine kadar geçen süreçte gerçekleştirilen tüm işlemleri, faaliyetleri ve bu sürece dâhil olan tüm tarafları kapsayan bir yapıyı ifade etmektedir. Muhasebe sistemi kavramı, bir işletmenin finansal tablolarını oluştururken yararlandığı ve birbirleriyle bağlantılı şekilde işleyen tüm muhasebe uygulamalarının bütününü ifade etmektedir. Bir ülkede faaliyet gösteren işletmelerin önemli bir bölümünün finansal raporlama sürecinde benzer muhasebe yöntem ve uygulamalarını kullanması ise o ülkede belirli bir muhasebe sisteminin varlığını göstermektedir (Özcan, 2024). Muhasebe bilgi sistemi ise işletmenin faaliyetlerine ilişkin verileri toplayan, bu verileri işletme yönetimi ile diğer paydaşların ihtiyaç duyduğu anlamlı bilgilere dönüştüren ve elde edilen sonuçları finansal tablolar ile çeşitli raporlar aracılığıyla ilgili kullanıcılara sunan bir sistem olarak tanımlanmaktadır (Cin ve Daştan, 2022).

Türkiye'de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nin yayımlanmasıyla birlikte muhasebe bilgi sistemi büyük bir hızla gelişim göstermiştir. Genel olarak bakıldığında, muhasebe mesleği ülkemizde yaklaşık 35 yıldır resmi olarak tanınmasına rağmen, kısa sürede kaydettiği ilerlemelerle uluslararası standartlarla uyumlu bir seviyeye ulaşmıştır. Yaklaşık beş bin yıllık bir geçmişe sahip olan muhasebe mesleği, Türkiye'de ilk kez 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı yasa ile meslek statüsü kazanmıştır. Bu tarih sonrasında hem yerel hem de uluslararası düzeyde yürütülen çalışmalar sayesinde muhasebe alanında önemli gelişmeler sağlanmış ve ülkemizin dünya ile entegrasyon süreci ivme kazanmıştır (Cavlak ve Ataman, 2023).

Muhasebe bilgilerinin kalitesi, finansal tabloların karşılaştırılabilir, güvenilir, doğru, anlaşılabilir ve uygun özellikleri bir arada sağlayabilme düzeyi ile tanımlandığında çok boyutlu bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Kaya, 2019). İşletmeler için oldukça önemli olan muhasebe bilgilerinin farklı kişilere veya gruplara etkin bir şekilde aktarılmasında, bilginin nicelik olarak fazla olması değil bilginin kalitesinin önemsenmesi ve bilgilerin ilgili kullanıcıların beklentilerine yanıt verebilecek niteliklere sahip olması daha önemlidir (Karyağdı ve Koca, 2022).

Muhasebe bilgi sistemleri, işletmelerin ihtiyaç duyduğu muhasebe bilgilerini sunarak karar alma süreçlerini desteklemektedir. Bu sistemlerin etkin ve doğru çalışması, işletmelerin kurumsal yapısının güçlenmesine ve sürekliliğinin sağlanmasına önemli katkılar sağlamaktadır (Karacan ve Uygun, 2016). Muhasebe bilgi sisteminin temel amacı, ilgili departmanlara zamanında ve

doğru bilgiyi ulaştırmak veya karar vericilere güvenilir bilgiler sunmaktır. Bu sayede sistem, işletmelerin karar alma süreçlerine yardımcı olur, faaliyetlerin hedeflere uygun şekilde yürütülmesini destekler, oluşan hataların hızla çözülmesini sağlar ve potansiyel hataların en aza indirilmesine katkıda bulunur. Ayrıca, muhasebe bilgi sistemi tüm muhasebe türlerini kapsamakta ve yasal yükümlülükler de bu muhasebe türlerine göre belirlenmektedir (Büyükipekci ve Topkara, 2023).

2.3. UFRS ve Muhasebe Bilgi Kalitesi Arasındaki İlişki

Finansal raporlama ile vergi mevzuatı arasındaki ilişki ülkeler arasında karşılaştırmalı olarak incelendiğinde, temelde iki farklı düzenleme modelinin varlığı görülmektedir. İlk modelde finansal raporlama kuralları vergi mevzuatından büyük ölçüde bağımsız şekilde oluşturulmakta ve çoğu zaman vergi düzenlemelerinden belirgin biçimde ayrışmaktadır. Bu yapıya sahip ülkelere Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Hollanda örnek olarak gösterilmektedir. Diğer modelde ise vergi mevzuatı muhasebe uygulamaları üzerinde belirleyici bir rol oynamakta ve finansal raporlama düzenlemeleri ile vergi kuralları arasında güçlü bir uyum bulunmaktadır. Bu yaklaşımın görüldüğü ülkeler arasında Fransa, Almanya ve Japonya yer almaktadır (Nobes ve Parker, 2008).

Muhasebe mesleği, tarihsel süreç içerisinde ekonomik ve toplumsal gelişmelerin etkisiyle önemli dönüşümler yaşamış ve zamanla kendine özgü standartlarını geliştirmiştir. Bununla birlikte günümüzde muhasebe alanındaki değişim yalnızca ekonomik ve sosyal faktörlerle sınırlı kalmamakta, bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler de mesleğin kapsamını genişleten temel unsurlar arasında yer almaktadır (Pekdemir ve Süer, 2021). Özellikle veri analitiği, veri yönetimi ve büyük veri gibi kavramların giderek daha fazla önem kazanması, muhasebe profesyonellerinin yapılandırılmamış veri setleri üzerinde çalışma ve bu verileri analiz edebilme yetkinliklerini geliştirmelerini gerekli kılmıştır (Hoodlebrink vd., 2021).

Muhasebenin temel amacı, işletmelerin büyüklükleri ve faaliyet özellikleri dikkate alınarak finansal tablo kullanıcılarına gerçeğe uygun biçimde sunulan, doğru ve anlaşılabilir finansal bilgilerin sağlanmasıdır. Bu amaca ulaşabilmek için hazırlanan finansal tabloların, içinde bulunulan muhasebe sistemine ait standartlara uygun olarak düzenlenmesi ve belirlenen kurallar çerçevesinde karşılaştırılabilir nitelik taşıması gerekmektedir. İşletmeler hakkında değerlendirme yapacak üçüncü tarafların sağlıklı yargılara ulaşabilmesi için muhasebe uygulamalarının ortak kurallar çerçevesinde ve bağlı bulunduğu sistemin ilkelerine uygun biçimde yürütülmesi önem taşımaktadır. Aksi durumda

her işletmenin kendi belirlediği yöntemlere göre finansal raporlama yapması söz konusu olacak ve bu durum muhasebe uygulamalarında düzensizliğe yol açacaktır. Bu tür sorunların önüne geçebilmek amacıyla *"Tekdüzen Muhasebe"* anlayışı noktasında *"Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri"* ile *"Muhasebe Standartları"* geliştirilmiştir (Satır, 2023).

İşletmelerin finansal durumlarına ilişkin eksiksiz, doğru, güvenilir, gerçeği yansıtan ve karşılaştırılabilir nitelikte bilgilerin elde edilmesi, ancak muhasebe sistemleri aracılığıyla üretilen ve belirli standartlara uygun olarak hazırlanan finansal tablolar ile raporlar sayesinde mümkün olmaktadır. Bu nedenle muhasebe alanında etkin ve ortak kabul gören standartların oluşturulması, söz konusu finansal bilgilerin doğruluğunu, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Küreselleşmenin piyasalarda giderek daha belirgin hale gelmesi, uluslararası ölçekte faaliyet gösteren işletmelerin sayısında artışa yol açmış ve rekabet ortamını daha da yoğunlaştırmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının önemi de artmaya başlamıştır. Muhasebe alanında dünya genelinde bu dönüşümler, Türkiye'de de finansal tabloların eksiksiz, doğru, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir şekilde hazırlanmasını gerekli kılmıştır (Demir ve Bükey, 2021).

Muhasebe bilgi sistemi, işletme ile ilgili tarafların ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlayarak işletme varlıklarının değerinin korunmasına katkıda bulunmakta ve bu varlıklarda gelecekte ortaya çıkabilecek değişimlerin belirlenmesinde önemli bir rol üstlenmektedir. Bu sayede işletme sahipleri, yöneticiler ve diğer paydaşlar işletmenin geçmiş dönem finansal durumunu değerlendirebilmekte ve aynı zamanda işletmenin hedeflerine uygun gelecek planlarının oluşturulmasına destek sağlanmaktadır (Sürmen ve Bayraktar, 2021). Muhasebe bilgisinin kalitesinin ölçülmesi ise işletmeler açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Yüksek kaliteli muhasebe bilgisi üretimi, işletmelerin kâr manipülasyonuna yönelmesini sınırlayan bir unsur olurken, aynı zamanda yatırımcıların gözünde bu işletmelerin güvenilirliğini artırmaktadır. Günümüzde yatırımcılar, gelişmiş bilgi teknolojilerinin sunduğu olanaklar sayesinde bilgiye daha hızlı erişebilmekte ve bu doğrultuda rasyonel yatırım kararları almayı hedeflemektedir. Bu nedenle üretilen muhasebe bilgilerinin kalitesi, etkinliği ve verimliliği arttıkça yatırımcılar daha güvenilir ve kaliteli bilgi sunan işletmelere yönelmektedir. Böyle bir durum ise işletmelerin daha gerçekçi ve sürdürülebilir kâr elde etmelerine katkı sağlamaktadır (Çalışan ve Erdem, 2021). Öte yandan ekonomik faaliyetlerin küreselleşmesi ve sınır ötesi sistemlerin yaygınlaşması, yatırımların da uluslararası bir nitelik kazanmasına yol açmıştır. Bu gelişme, uluslararası yatırımcıların küresel ölçekte sunulan finansal bilgileri anlayabilmelerini zorunlu kılmaktadır. Yatırım kararlarının sağlıklı biçimde verilebilmesi için uluslararası standartlara duyulan ihtiyaç

bu noktada önem kazanmaktadır. Uluslararası standartlara dayalı finansal raporlama uygulamaları, yatırımcıların farklı ülkelerdeki işletmelere ilişkin değerlendirmelerini kolaylaştırmakta ve küresel ölçekte yatırım kararlarının alınmasında önemli bir işlev üstlenmektedir (Baskan ve Damayanti, 2022).

Bağımsız denetime tabi olan işletmeler finansal tablolarını Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) veya Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'na (BOBİ FRS) uygun biçimde hazırlamaktadır. Bununla birlikte, bu finansal tabloların temelini oluşturan muhasebe kayıtları 1992 yılında yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri'nde (MSUGT) yer alan tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planına göre tutulmakta ve işletmeler muhasebe sistemlerini bu yapı doğrultusunda kurmaktadır. Yasal düzenlemeler gereği işletmeler, MSUGT kapsamında tuttukları ticari defterlerden hareketle vergi idaresine sunmaları gereken finansal tabloları hazırlamaktadır. Ancak mevcut hesap planı, TFRS veya BOBİ FRS'ye uygun finansal tabloların doğrudan muhasebe sisteminden elde edilmesine imkân verecek yeterlilikte değildir. Bu nedenle uygulamada söz konusu standartlara uygun finansal tablolar, MSUGT'a göre hazırlanan tablolar üzerinde gerekli düzeltmeler yapılarak ya da bu standartlara yönelik ayrı bir kayıt sistemi oluşturularak düzenlenmektedir. Bu durum dikkate alınarak ilgili kurum tarafından, bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde güvenilir ve sağlıklı biçimde izleyebilmelerini sağlayacak bir muhasebe sistemi oluşturulması hedeflenmiştir. Bu kapsamda işletmelerin finansal tablolarını geçerli finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlayabilmelerine yardımcı olacak *"Finansal Raporlama Standartlarına"* Uygun Hesap Planının geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda yürütülen çalışmalar sonucunda söz konusu hesap planına ilişkin taslak Eylül 2018 itibarıyla tamamlanmış ve Aralık 2018'de kamuoyunun görüşüne sunulmuştur (Ataman ve Gökçen, 2021).

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarında birlik ve uyumun sağlanması ile güvenilir bir muhasebe sisteminin oluşturulması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu standartlar, muhasebe işlemlerinin hangi esaslara göre gerçekleştirileceğini belirlemekte; uygulayıcılar ve finansal tablo kullanıcıları açısından süreçlerin nasıl yürütüleceğine ilişkin bir çerçeve sunmaktadır. Ayrıca finansal bilgilerin doğru, güvenilir, gerçeği yansıtan ve karşılaştırılabilir nitelikte hazırlanmasına katkı sağlamaktadır (Yılmaz, 2007). Bu önem doğrultusunda Türkiye'de muhasebe standartlarının geliştirilmesine yönelik kurumsal adımlar da atılmıştır. Bu kapsamda devlet tarafından Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 2002 yılında faaliyete geçirilmiştir. Daha sonraki dönemde ise 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile söz konusu kurulun tüm görev

ve yetkileri 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na devredilmiştir (Demir ve Bükey, 2021).

Etkili ve zamanında çalışan bir muhasebe bilgi sistemi, işletmelerin değer zinciri içerisindeki faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini artırarak işletme kârlılığının yükselmesine katkı sağlayabilmektedir. Muhasebe bilgi sistemi bu süreci desteklerken işletmeye farklı açılardan fayda sunmaktadır. İşletme faaliyetlerinin kalitesi değerlendirildiğinde, kabul edilebilir kalite sınırlarının aşılması durumunda ilgili birimleri uyararak ürün kalitesinin korunmasına katkıda bulunmakta; ayrıca ortaya çıkan malzeme israfının ve yeniden işleme maliyetlerinin azaltılmasına yardımcı olmaktadır. Doğru zamanda ve eksiksiz biçimde yürütülen bir üretim yaklaşımı ise hammadde stoklarının miktarı ve konumu hakkında ilgililere sürekli ve güncel bilgiler sağlayarak daha sağlıklı kararların alınmasını mümkün kılmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin etkin biçimde tasarlanması durumunda ise bilgi ve uzmanlık paylaşımı kolaylaşmakta, sorunların çözümü hızlanmakta ve işletmeler rakiplerine karşı rekabet avantajı elde edebilmektedir (Romney ve Steinbart, 2003). Öte yandan güçlü yaptırım mekanizmalarına sahip ülkelerin UFRS'na daha yüksek düzeyde uyum sağladıkları ve bunun da ulusal vergi uyumunu olumlu yönde etkilediği belirtilmektedir (Kurauone vd., 2020). Ulusal raporlama düzenleyicileri ve ilgili kurumlar, bir ülkenin genel kurumsal yapısının önemli bileşenlerinden birini oluşturmaktadır (Güdelci, 2019). Ülkeler arasında UFRS uygulamalarının yaygınlaşması ise finansal bilginin kalitesinin artırılmasına ve muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilirliğinin geliştirilmesine katkı sağlayabilmektedir (Cagle, 2021). Bunun yanında, UFRS uygulamalarının yüksek kaliteli finansal raporlamanın elde edilmesinde önemli bir rol oynadığı ifade edilmektedir. Ayrıca bu uygulamanın, UFRS'nin benimsenmesinin ardından ortaya çıkan likidite avantajlarını güçlendirebildiği ve tahakkuk kalitesinin iyileşmesine de katkı sağlayabildiği vurgulanmaktadır (Bradbury ve Scott, 2021).

UFRS'nin yerel muhasebe standartlarına göre sağladığı avantajlar şu şekilde özetlenebilir: Birincisi, UFRS, sermaye piyasası odaklı bir standart olarak değerlendirilmekte ve yatırımcılar için daha faydalı bilgiler sunmaktadır (Hail vd., 2010). İkincisi, UFRS muhasebe yöntemleri seçiminde çeşitliliği azaltarak yönetimsel takdirin etkisini sınırlayabilir. Ayrıca, bu standartlar, yatırım kararlarının alınmasında daha ilgili ve anlamlı bilgiler sağlayacak muhasebe tanıma ve ölçüm ilkelerini kapsamaktadır (Barth vd., 2008). Üçüncü olarak, UFRS açıklama gerekliliklerini artırarak hem hissedarlar hem de yöneticiler açısından bilgi asimetrisinin azaltılmasına katkıda bulunabilir (Baskan ve Damayanti, 2022). Küresel ekonomik sınırların azalmasıyla birlikte, Uluslararası Değerleme Standartları (UDS) ve UMS/UFRS, işletmelerin

finansal tablolarında tutarlılık, şeffaflık ve karşılaştırılabilirliği sağlama açısından önem taşımaktadır. UDS'ler, finansal raporlarda yer alan hesap kalemlerinin değerlemesine yönelik esasları belirleyen bir çerçeve sunmakta; ayrıca birleşme ve satın alma gibi özel amaçlı işlemler kapsamında işletmelerin varlıklarının, yükümlülüklerinin ve işletme değerinin belirlenmesine rehberlik etmektedir. Öte yandan, UMS, firmaların finansal raporlarının kalitesini artırmayı; tabloların gerçeğe uygun, anlaşılır ve karşılaştırılabilir biçimde sunulmasını sağlamayı hedefleyerek, dünya genelinde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasına katkıda bulunmaktadır (Akbaş ve Ayanoğlu, 2025).

3. Yöntem

Son yıllarda akademik literatür incelendiğinde, yalnızca uluslararası çalışmalarda değil Türkiye'de gerçekleştirilen araştırmalarda da bibliyometrik analiz yönteminin giderek daha yaygın biçimde kullanıldığı görülmektedir. Bu araştırmada kullanılan yöntem, nitel araştırma yaklaşımlarından biri olan bibliyometrik analizdir. Bibliyometrik analiz, büyük ve kapsamlı bilimsel veri kaynaklarını incelemek ve belirli bir alanın evrimsel süreçlerini çözümlemek için son derece popüler, titiz ve tercih edilen bir yöntem olarak öne çıkmaktadır (Donthu vd., 2021). Bu yöntem, incelenen konu veya alanın entelektüel yapısını ve alandaki güncel eğilimleri ortaya çıkarmak amacıyla, büyük hacimli bibliyometrik veriler (yayınlar ve atıflar gibi) üzerinde hem nicel hem de nitel analizlerin uygulanmasını gerektirir. Bibliyometrik yaklaşım, kökeni 1950'lere dayansa da özellikle son dönemde "ekonomi, ekonometri ve finans", *"işletme, yönetim ve muhasebe"* ile *"sosyal bilimler"* alanlarında yaygın biçimde kullanılmaya başlanmıştır. Bibliyometrik çalışmalar genellikle iki ana teknik üzerinden yürütülür: performans analizi ve bilim haritalaması. Performans analizi, araştırma bileşenlerinin katkılarını incelemeye odaklanırken, bilim haritalaması bu bileşenler arasındaki ilişkileri görselleştirmeyi amaçlar. Performans analizi, tanımlayıcı bir yaklaşım olup, ilgili araştırma alanına dair toplam yayın sayısı, katkıda bulunan yazar sayısı, tek yazarlı veya ortak yazarlı yayınlar ile toplam atıf sayısı gibi bilgileri değerlendirmeye olanak tanır (Donthu vd., 2021; Öztürk, 2022). Bilim haritalama ise, araştırma bileşenleri arasındaki ilişkileri görselleştirerek analiz etmeye olanak tanır. Bu yöntemle, belirli bir alandaki araştırmacılar, ülkeler, kurumlar, atıflar, ortak atıflar ve diğer ilgili veriler analiz edilebilir (Abdullah, 2021). Bibliyometrik analiz, belirli bir alandaki çalışmaları nesnel kriterler doğrultusunda inceleyip kategorize ederek yayınları düzenli bir biçimde sunabilme imkânı sağladığı için oldukça önemli bir yöntem olarak kabul edilmektedir (Marina, 2021).

3.1. Çalışmanın Amacı

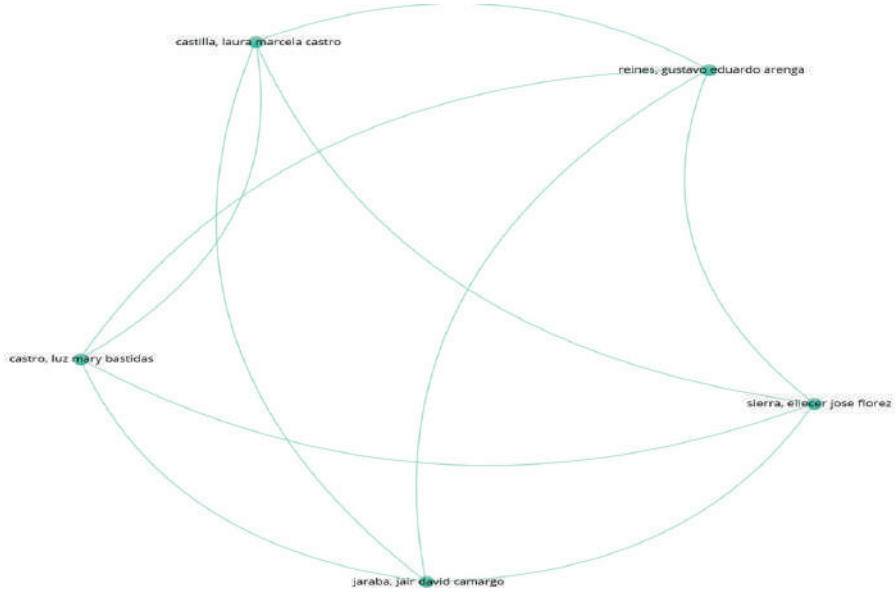
Araştırma bulgularının analizi için web of science veri tabanından "***UFRS ve Muhasebe Bilgi Kalitesi Arasındaki İlişkiyi İnceleyen Çalışmalar"*** ile ilgili tarama yapılmasına ve yapılan akademik çalışmaların belirlenmesi amaçlanmıştır. Yapılan tarama sonucunda 829 çalışma üzerinde bibliyometrik analiz gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamına alınan çalışmaların tamamı yabancı kökenli olup elde edilen veriler plain text file (txt) formatında kaydedilmiştir. Bibliyometrik analiz için Web of Science veri tabanından elde edilen çalışmalar için *"VosViewer"* programından da faydalanılmıştır. Çalışma sonuçları tablo, görsel ağ haritalama tekniği ile sunulmaya ve yorumlanmaya çalışılmıştır.

3.2. Bulgular

Çalışmanın bu kısmında UFRS ve Muhasebe Bilgi Kalitesi Arasındaki İlişkiyi İnceleyen Çalışmalar ile ilgili yapılan tarama sonuçlarına ve yorumlarına yer verilmiştir.

3.2.1.Ortak Yazar Analizi (Co-authorship of Authors)

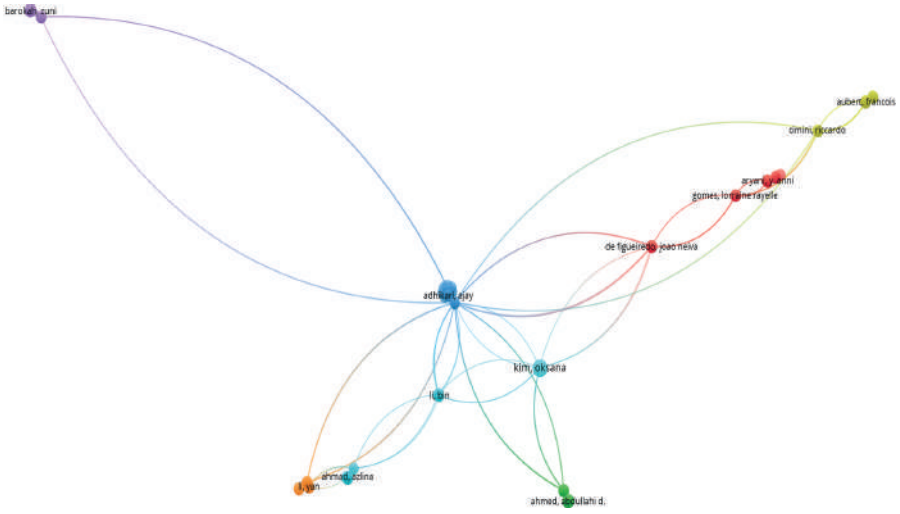
Şekil 1'de yer alan ortak yazarlık ağı, UFRS ile muhasebe bilgi kalitesi arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmaların belirli araştırmacılar etrafında kümelendiğini göstermektedir. Ağ yapısında sınırlı sayıda yazarın birbirleriyle yoğun bağlantılar kurduğu, ancak geniş ölçekli ve dağınık bir uluslararası iş birliği ağının henüz oluşmadığı anlaşılmaktadır. Özellikle Castilla, Laura Marcela Castro merkezî bir konumda yer almakta ve diğer araştırmacılarla güçlü bağlantılar sergilemektedir; bu durum söz konusu yazarın alandaki üretkenliği ve iş birliği düzeyinin yüksek olduğuna işaret etmektedir. Benzer şekilde Reines, Gustavo Eduardo Arenga, Sierra, Eliecer Jose Florez, Jaraba, Jair David Camargo ve Castro, Luz Mary Bastidas arasında karşılıklı bağlantılar bulunması, literatürde belirli bir araştırma grubunun birlikte üretim gerçekleştirdiğini göstermektedir. Bu yapı, UFRS'nin muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki etkisini inceleyen çalışmaların özellikle belirli bölgesel akademik çevrelerde yoğunlaştığını ve alanın henüz daha geniş, çok merkezli ve disiplinlerarası bir iş birliği ağına tam olarak evrilmediğini ortaya koymaktadır.



Şekil 1. Yazarlar Arası İş Birliğini Gösteren Ortak Yazar Bağları

3.2.2. Yazarların Atıf Analizi (Citation of authors)

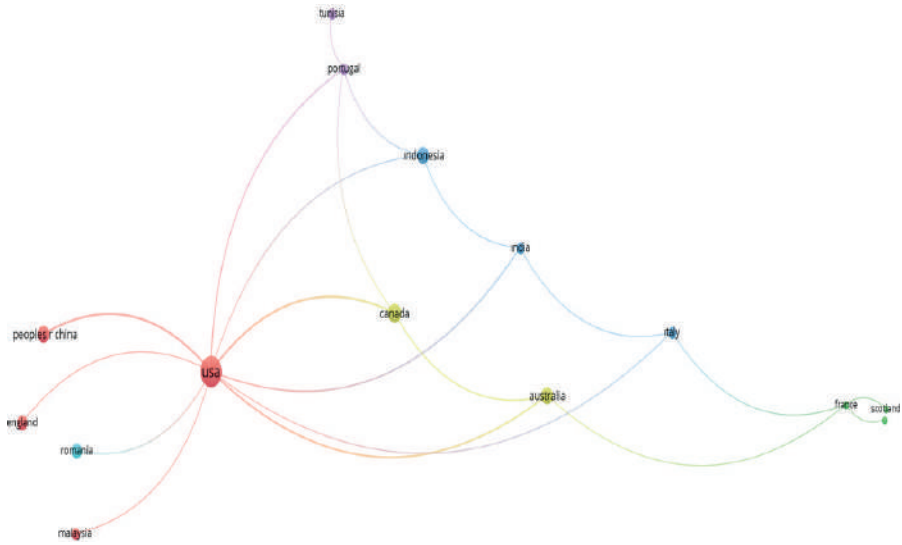
Şekil 2'de sunulan ortak yazarlık ağı, UFRS ile muhasebe bilgi kalitesi arasındaki ilişkiyi inceleyen literatürde daha belirgin bir merkezîleşme yapısının bulunduğunu göstermektedir. Ağın merkezinde yer alan Ashraf, Ali, farklı renklerle temsil edilen kümeler arasında köprü işlevi görmekte ve alan içerisindeki iş birliği ağının temel bağlantı noktasını oluşturmaktadır. Bu durum, ilgili yazarın hem üretkenlik hem de farklı araştırma gruplarını bir araya getirme açısından yüksek bir ağ merkeziliğine sahip olduğunu düşündürmektedir. Merkezden sağa doğru uzanan kümede de Figueiredo, José Neiva ve Romero, Diego Ferreira gibi isimlerin kendi aralarında daha yoğun bir iş birliği sergilediği görülürken, üst kısımda yer alan Barone, Uini gibi daha periferik konumdaki yazarların ağ ile sınırlı sayıda bağlantı kurduğu anlaşılmaktadır. Alt kısımdaki küçük kümelerde ise araştırmacılar arası iş birliğinin daha dar gruplar içinde gerçekleştiği gözlemlenmektedir. Genel olarak ağ yapısı, literatürde belirli bir çekirdek araştırmacı etrafında şekillenen ve onun aracılığıyla birbirine bağlanan alt çalışma gruplarının varlığına işaret etmekte; bu da UFRS ve muhasebe bilgi kalitesi alanında bilgi üretiminin kısmen merkezî bir yapıya dayandığını göstermektedir.



Şekil 2. Yazarların Atıf Bağları

3.2.3.Ülkelerin Atıf Analizi (Citation of Countries)

Şekil 3'te yer alan ülke iş birliği ağı, UFRS ile muhasebe bilgi kalitesi arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmaların coğrafi dağılımını ve uluslararası etkileşim düzeyini ortaya koymaktadır. Ağın merkezinde Amerika Birleşik Devletleri'nin konumlanması, literatürde en yüksek iş birliği ve bağlantı sayısına sahip ülkenin bu ülke olduğunu göstermektedir. ABD'nin Çin, İngiltere, Malezya ve Romanya gibi farklı bölgelerden ülkelerle bağlantı kurması, alanın küresel ölçekte tartışıldığını ve özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında karşılaştırmalı çalışmaların yapıldığını düşündürmektedir. Avrupa hattında Portekiz ve Türkiye ile bağlantılar dikkat çekerken, Asya ekseninde Endonezya ve Hindistan üzerinden uzanan bir iş birliği ağı görülmektedir. Ayrıca Avustralya ve Fransa gibi ülkelerin de ağa dahil olması, UFRS uygulamalarının muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki etkisinin farklı kıtalarda araştırıldığını göstermektedir. Genel olarak bu ağ yapısı, literatürde ABD merkezli fakat çok uluslu iş birliklerine açık bir araştırma dinamiğinin bulunduğunu ve konunun küresel finansal raporlama standartları bağlamında uluslararası karşılaştırmalı bir perspektifle ele alındığını ortaya koymaktadır.



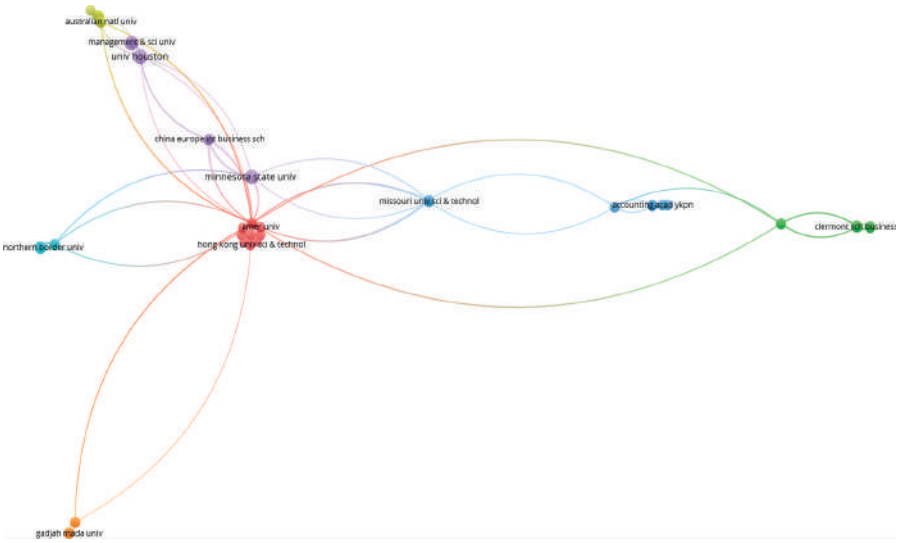
Şekil 3. Ülkelerin Atıf Bağları

3.2.4.Kurumların Atıf Analizi (Citation of Organizations)

Şekil 4, UFRS ve muhasebe bilgi kalitesi arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmaların bibliyometrik ağ haritası, literatürün kurumsal iş birlikleri ve coğrafi dağılım bakımından çok merkezli ancak belirli odak noktaları etrafında yoğunlaştığını göstermektedir. Haritada özellikle Hong Kong Polytechnic University'nin ağın merkezinde konumlanması, Asya-Pasifik bölgesinin IFRS temelli finansal raporlama araştırmalarında önemli bir üretim merkezi hâline geldiğini ortaya koymaktadır. Bu kurumun hem Kuzey Amerika hem Avrupa üniversiteleriyle bağlantı kurması, literatürde karşılaştırmalı ve uluslararası veri setlerine dayalı çalışmaların ağırlık kazandığını göstermektedir. Kuzey Amerika kümesinde yer alan University of Houston ve Missouri University of Science and Technology gibi kurumlar, IFRS'nin kazanç kalitesi, tahakkuk kalitesi ve değer ilişkisi üzerindeki etkilerini metodolojik olarak test eden ampirik çalışmalarla öne çıkmaktadır.

Avrupa bağlantılarında görülen Université Clermont Auvergne ve Radboud University ise özellikle 2005 sonrası IFRS zorunlu uygulamasının bilgi kalitesi, piyasa likiditesi ve sermaye maliyeti üzerindeki etkilerini inceleyen çalışmaları temsil etmektedir. Ağ yapısının genel görünümü, literatürde gelişmiş ekonomilerin baskın olduğunu, buna karşılık gelişmekte olan ülkelere ilişkin çalışmaların daha sınırlı kaldığını düşündürmektedir. Bu durum, UFRS uygulamasının kurumsal altyapı, denetim kalitesi ve hukuki

sistem farklılıklarıyla birlikte ele alınması gerektiğini ortaya koymaktadır. IFRS-muhasebe bilgi kalitesi literatürünün uluslararası iş birliğine dayalı, ampirik yoğunluklu ve büyük ölçüde kurumsal kalite bağlamında şekillenen bir araştırma alanı olduğunu göstermekte; aynı zamanda gelişmekte olan ülkeler ve dijital raporlama uygulamaları gibi alanlarda önemli araştırma boşluklarının bulunduğuna işaret etmektedir.



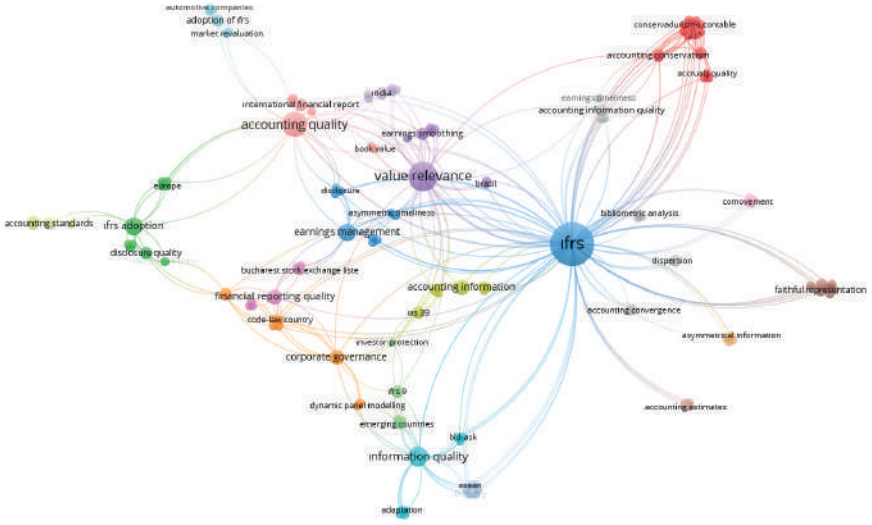
Şekil 4. Kurumların Atıf Bağları

3.2.5.Anahtar Sözcük Analizi (Co-occurence of All Keywords)

Şekil 5, UFRS ve muhasebe bilgi kalitesi arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmaların anahtar kelime eş-oluşum (co-occurrence) haritası, literatürün kavramsal olarak belirli temalar etrafında yoğunlaştığını göstermektedir. Haritada International Financial Reporting Standards merkezî bir düğüm olarak konumlanmakta ve etrafında *"value relevance"*, *"accounting quality"*, *"earnings management"*, *"accounting conservatism"* ve *"information quality"* gibi alt temalar kümelenmektedir. Bu yapı, literatürde UFRS'nin doğrudan bir sonuç değişkeni olarak değil; muhasebe bilgi kalitesini etkileyen temel kurumsal çerçeve olarak ele alındığını ortaya koymaktadır.

Genel olarak ağ haritası, literatürün üç ana eksende yoğunlaştığını göstermektedir: (i) piyasa temelli kalite ölçütleri (value relevance), (ii) kazanç yönetimi ve tahakkuk kalitesi, (iii) kurumsal ve düzenleyici çevre faktörleri. Buna karşılık dijital raporlama, XBRL, entegre raporlama veya

yapay zekâ temelli finansal analiz gibi daha yeni temaların merkezden görece uzak konumlanması, bu alanlarda araştırma boşluklarının bulunduğunu düşündürmektedir. Sonuç olarak, bibliyometrik analiz UFRS'nin muhasebe bilgi kalitesine etkisinin literatürde büyük ölçüde ampirik ve nicel yöntemlerle, özellikle kazanç kalitesi ve değer ilişkisi çerçevesinde incelendiğini; ancak kurumsal bağlam, dijitalleşme ve gelişmekte olan ülkeler perspektifinde hâlen genişleme potansiyeli taşıdığını göstermektedir.



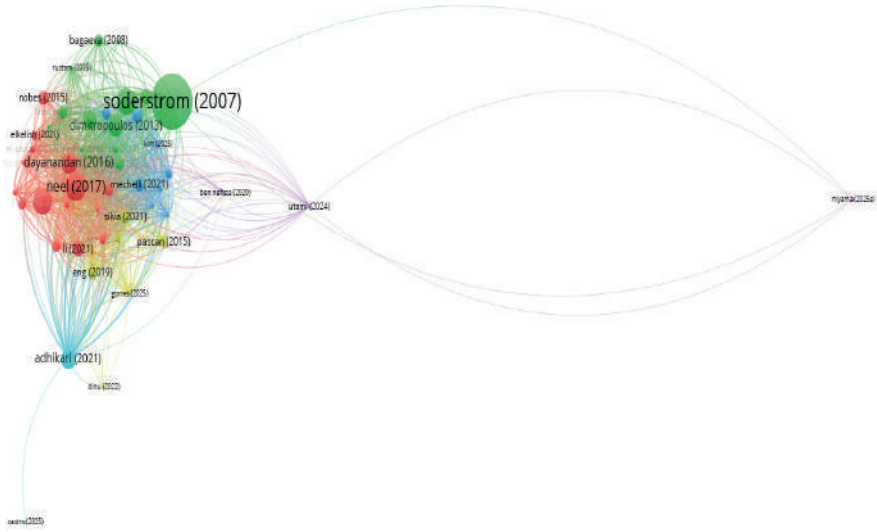
Şekil 5. En Sık Kullanılan Anahtar Kelime Bağları

3.2.6.Metinlerin Bibliyografik Eşleşme Analizi (Bibliographic Coupling of Documents)

UFRS ve muhasebe bilgi kalitesi literatürüne ilişkin atıf ağı haritası, alanın kurucu ve yönlendirici çalışmalar etrafında kümelendiğini açık biçimde göstermektedir. Haritada özellikle Söderström (2007) çalışmasının merkezî ve büyük bir düğüm olarak konumlanması, bu yayının literatürde yüksek atıf alan ve teorik çerçeveyi şekillendiren temel referanslardan biri olduğunu ortaya koymaktadır. Söderström'ün IFRS'nin muhasebe kalitesi üzerindeki etkisinin yalnızca standartların niteliğine değil, aynı zamanda ülke bazlı kurumsal ve hukuki altyapıya bağlı olduğunu vurgulayan yaklaşımı, sonraki çalışmalar için kavramsal bir temel oluşturmuştur. Ağda ayrıca Barth (2008), Ahmed (2013) ve Dayanandan (2016) gibi çalışmaların da yoğun bağlantılara sahip olduğu görülmektedir. Bu durum, IFRS sonrası dönemde kazanç yönetimi, tahakkuk kalitesi ve değer ilişkisi gibi ölçütler üzerinden muhasebe bilgi kalitesinin

ampirik olarak test edildiğini göstermektedir. Özellikle Barth ve arkadaşlarının IFRS uygulamasının finansal raporlama kalitesini artırdığına ilişkin bulguları, literatürde olumlu etki hipotezinin güçlenmesine katkı sağlamıştır. Buna karşılık Ahmed ve bazı takip eden çalışmaların IFRS geçişinin her ülkede aynı sonucu doğurmadığını vurgulaması, literatürde *"standart kalitesi mi yoksa uygulama ve denetim kalitesi mi?"* tartışmasını derinleştirmiştir.

Haritada 2015 sonrası çalışmaların daha yoğun fakat merkezî düğümlere bağlı biçimde konumlanması, literatürün belirli teorik referanslar etrafında olgunlaştığını göstermektedir. Bununla birlikte, sağ tarafta daha izole görünen bazı yeni tarihli çalışmalar, alanın yeni metodolojik yaklaşımlara veya farklı ülke örneklemlerine doğru genişlediğine işaret etmektedir. Genel yapı, literatürün çekirdek birkaç yüksek etkili çalışma etrafında şekillendiğini ve sonraki araştırmaların büyük ölçüde bu teorik çerçeveyi test eden ampirik analizler şeklinde ilerlediğini ortaya koymaktadır. UFRS-muhasebe bilgi kalitesi ilişkisinin kurumsal altyapı, kazanç yönetimi ve değer ilişkisi ekseninde temellendiğini; literatürün kurucu çalışmalar etrafında yoğunlaşarak istikrarlı bir araştırma geleneği oluşturduğunu göstermektedir. Ancak ağdaki sınırlı sayıda yeni merkezî düğüm, özellikle dijital finansal raporlama, yapay zekâ destekli denetim ve gelişmekte olan ülke bağlamında yapılacak çalışmaların literatüre özgün katkı sunma potansiyelinin yüksek olduğunu düşündürmektedir.

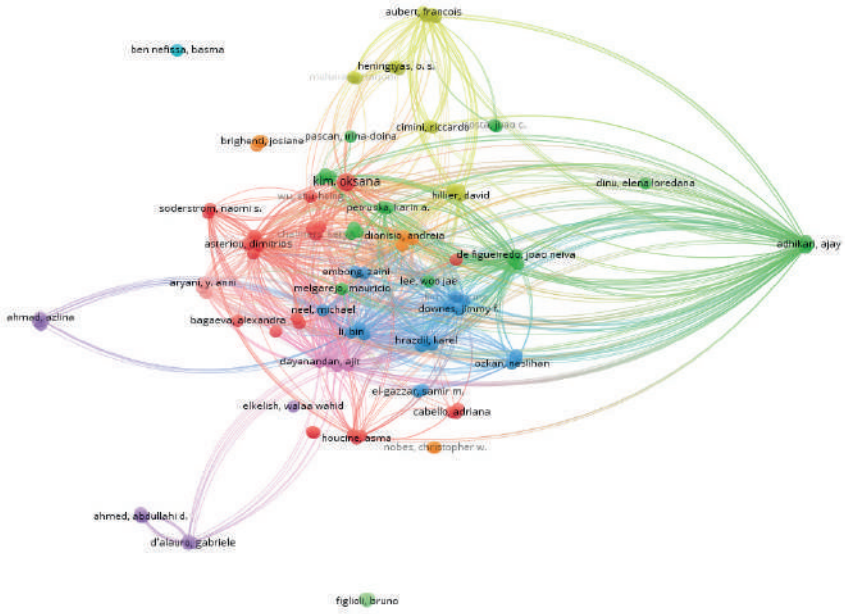


Şekil 6. Eserlerin Bibliyografik Eşleşme Bağları

3.2.7.Yazarların Bibliyografik Eşleşme Analizi (Bibliographic Coupling of Authors)

Şekil 7, UFRS ve muhasebe bilgi kalitesi arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmaların yazarlar arası iş birliği ve atıf ilişkilerini gösteren bibliyometrik ağ yapısını ortaya koymaktadır. Ağda merkezî konumda yer alan Adhikari, Ajay'ın farklı kümelerle yoğun bağlantılara sahip olması, ilgili literatürde önemli bir bağlayıcı araştırmacı rolü üstlendiğini göstermektedir. Benzer şekilde Hail, David, Dinu, Elena-Loredana, De Figueiredo, João Neiva ve Orazalin, N. gibi yazarların merkez çevresinde konumlanması, UFRS uygulamalarının finansal raporlama kalitesi, kurumsal yönetim ve bilgi şeffaflığı bağlamında ele alındığını göstermektedir. Kırmızı kümede yer alan Klimczak, Karina, Dionisio, Andreia, Bageeva, Alexandra ve Dayanandan, Ajit gibi araştırmacılar muhasebe bilgi kalitesinin ölçümü ve ampirik analizlere odaklanan çalışmaları temsil ederken; mavi kümede bulunan Downes, Jimmy, Hrazdil, Karel ve Orazalin, N. gibi yazarların daha çok finansal performans ve piyasa temelli sonuçlara yönelen araştırmalarla ilişkilendiği görülmektedir. Sarı kümede yer alan Aubert, François ve Heninger, W. G. ise literatürde kavramsal ve karşılaştırmalı çalışmaların oluşturduğu alt araştırma alanını temsil etmektedir.

Ağın periferisinde bulunan Ahmad, Zalina, Ahmed, Abdullah I. ve D'Alauro, Gabriele gibi daha az bağlantıya sahip araştırmacılar, literatüre yeni katılan veya belirli ülke örneklerine odaklanan çalışmaların varlığına işaret etmektedir. Genel olarak şekil, UFRS ve muhasebe bilgi kalitesi literatürünün farklı tematik kümelerden oluşmasına rağmen güçlü bağlantılar aracılığıyla bütünleşmiş, uluslararası ve giderek genişleyen bir akademik araştırma ağına sahip olduğunu göstermektedir.



Şekil 7. Yazarların bibliyografik eşleşme bağları

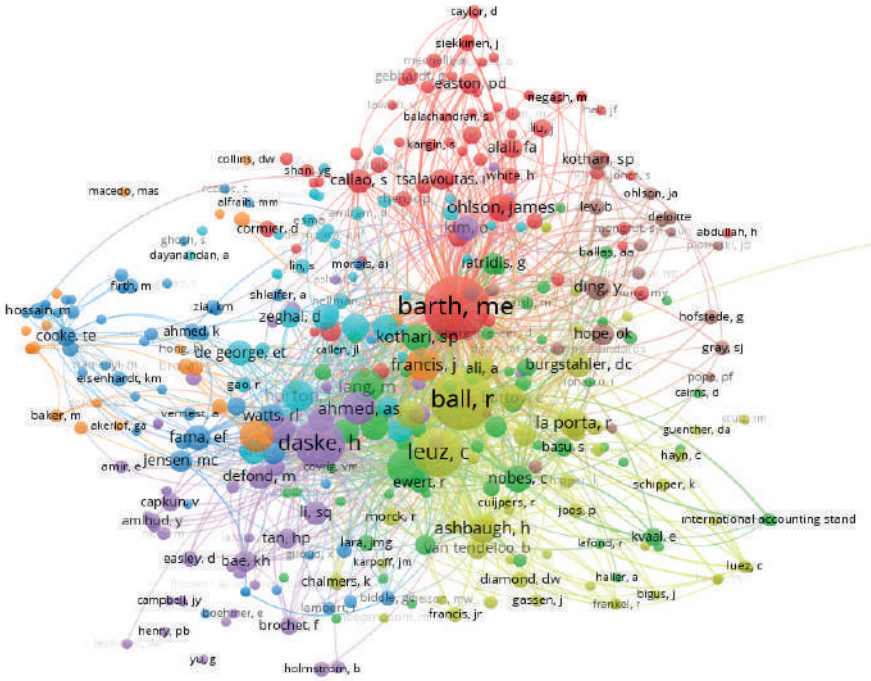
3.2.8. Yazarların Ortak Atıf Analizi (Co-citation of Co-authors)

Şekil 8 incelendiğinde, UFRS ve muhasebe bilgi kalitesi literatürünün belirli öncü araştırmacılar etrafında yoğunlaşan güçlü bir bibliyometrik yapıya sahip olduğu görülmektedir. Ağın merkezinde yer alan Barth, M.E., Ball, R., Leuz, C., Lang, M. ve Daske, H. gibi araştırmacıların yüksek bağlantı yoğunluğuna sahip olması, alanın teorik ve ampirik temelinin bu yazarların çalışmaları üzerine inşa edildiğini göstermektedir. Özellikle Barth ve Ball'ın merkezî konumu, UFRS'nin finansal raporlama kalitesi ve muhasebe bilgilerinin değer ilişkisi üzerindeki etkisini inceleyen çalışmaların literatürde belirleyici rol oynadığını ortaya koymaktadır.

Yeşil kümede yer alan Leuz, Burgstahler, Hope ve La Porta gibi araştırmacılar kurumsal yapı, yatırımcı koruması ve kazanç yönetimi bağlamındaki çalışmaları temsil ederken; mavi kümede bulunan Francis, Ahmed, DeFond ve Watts gibi yazarlar denetim kalitesi ve finansal raporlama güvenilirliği üzerine yoğunlaşan araştırmaları yansıtmaktadır. Kırmızı kümede konumlanan Ohlson, White ve Kothari ise muhasebe bilgisinin piyasa temelli değerleme modelleri ve muhasebe teorisi eksenli çalışmaları göstermektedir.

Ağın çevresinde daha küçük düğümlerle temsil edilen araştırmacılar literatüre sonradan katılan veya belirli ülke uygulamalarına odaklanan

çalışmaları ifade etmekte olup, araştırma alanının zamanla genişlediğine işaret etmektedir. Kümeler arasındaki yoğun bağlantılar, UFRS'nin muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki etkisinin denetim, kurumsal yönetim, sermaye piyasası sonuçları ve değerleme modelleri gibi farklı araştırma alanlarıyla bütünleşik biçimde ele alındığını göstermektedir. Genel olarak şekil 8, alanın yüksek atıf yoğunluğuna sahip, uluslararası ölçekte gelişmiş ve belirli öncü çalışmalar etrafında kümelenen olgun bir akademik araştırma ağına sahip olduğunu ortaya koymaktadır.


barth, me
ball, r
daske, h
leuz, c
ohlson, james
callao, s
tsalavoutas, i
alali, fa
kothari, sp
francis, j
ahmed, as
la porta, f
hope, ok
burgstahler, dc
ding, y
zeghal, d
ashbaugh, h
jones, j
dechow, m
dechow, p
sloan, r
collins, dw
macedo, mas
cormier, d
dayanandan, a
hossain, m
cooke, te
ahmed, k
de george, et
eisenhardt, km
baker, m
fama, ef
jensen, mc
defond, m
capkun, v
li, sq
tan, hp
easley, d
bae, kh
chalmers, k
campbell, jy
henry, pb
brochet, f
yu, g
holmstrom, b
diamond, dw
gassen, j
francis, jr
haller, a
bigus, j
frankel, r
hofstede, g
gray, sj
cairns, d
guenther, da
hayn, c
schipper, k
international accounting stand
kvaal, e
lefond, r
basu, s
nobes, c
cuijpers, r
joos, p
ewert, r
morck, r
lara, jmg
van tendeloo, b
karpoff, jm
shleifer, a
zia, km
lang, m
watts, rl
verriest, a
okerlof, ga
amir, e
gao, r
caller, jl
lin, s
morais, ai
fatouidis, g
ball, as
barth, m
hope, o
kothari, s
callao, s
tsalavoutas, i
alali, f
kothari, sp
ohlson, ja
lev, b
deloitte
abdullah, h
bailes, ad
ding, y
hofstede, g
gray, sj
popo, pf
cairns, d
guenther, da
hayn, c
schipper, k
basu, s
la porta, r
nobes, c
cuijpers, r
joos, p
international accounting stand
kvaal, e
lefond, r
luez, c
haller, a
bigus, j
frankel, r
gassen, j
diamond, dw
francis, jr
ashbaugh, h
van tendeloo, b
lara, jmg
karpoff, jm
tan, hp
easley, d
bae, kh
chalmers, k
campbell, jy
boehmer, e
henry, pb
brochet, f
yu, g
holmstrom, b
li, sq
morck, r
ewert, r
defond, m
capkun, v
amihud, y
jensen, mc
fama, ef
baker, m
okerlof, ga
amir, e
verriest, a
watts, rl
lang, m
gao, r
caller, jl
eisenhardt, km
de george, et
ahmed, k
cooke, te
hossain, m
firth, m
zia, km
shleifer, a
dayanandan, a
cormier, d
macedo, mas
collins, dw
shan, yg
callao, s
tsalavoutas, i
alali, fa
kothari, sp
ohlson, james
lev, b
deloitte
abdullah, h
bailes, ad
fatouidis, g
lin, s
morais, ai
barth, me
ding, y
hofstede, g
zeghal, d
kothari, sp
hope, ok
burgstahler, dc
francis, j
ali, a
ball, r
la porta, r
basu, s
leuz, c
daske, h
ahmed, as
nobes, c
ewert, r
cuijpers, r
joos, p
schipper, k
international accounting stand
kvaal, e
lefond, r
luez, c
haller, a
bigus, j
frankel, r
gassen, j
diamond, dw
francis, jr
ashbaugh, h
van tendeloo, b
lara, jmg
karpoff, jm
tan, hp
easley, d
bae, kh
chalmers, k
campbell, jy
boehmer, e
henry, pb
brochet, f
yu, g
holmstrom, b
li, sq
morck, r
ewert, r
defond, m
capkun, v
amihud, y
jensen, mc
fama, ef
baker, m
okerlof, ga
amir, e
verriest, a
watts, rl
lang, m
gao, r
caller, jl
eisenhardt, km
de george, et
ahmed, k
cooke, te
hossain, m
firth, m
zia, km
shleifer, a
dayanandan, a
cormier, d
macedo, mas
collins, dw
shan, yg
callao, s
tsalavoutas, i
alali, fa
kothari, sp
ohlson, ja
lev, b
deloitte
abdullah, h
bailes, ad
fatouidis, g
lin, s
morais, ai
barth, me
ding, y
hofstede, g
zeghal, d
kothari, sp
hope, ok
burgstahler, dc
francis, j
ali, a
ball, r
la porta, r
basu, s
leuz, c
daske, h
ahmed, as
nobes, c
ewert, r
cuijpers, r
joos, p
schipper, k
international accounting stand
kvaal, e
lefond, r
luez, c
haller, a
bigus, j
frankel, r
gassen, j
diamond, dw
francis, jr
ashbaugh, h
van tendeloo, b
lara, jmg
karpoff, jm
tan, hp
easley, d
bae, kh
chalmers, k
campbell, jy
boehmer, e
henry, pb
brochet, f
yu, g
holmstrom, b
li, sq
morck, r
ewert, r
defond, m
capkun, v
amihud, y
jensen, mc
fama, ef
baker, m
okerlof, ga
amir, e
verriest, a
watts, rl
lang, m
gao, r
caller, jl
eisenhardt, km
de george, et
ahmed, k
cooke, te
hossain, m
firth, m
zia, km
shleifer, a
dayanandan, a
cormier, d
macedo, mas
collins, dw
shan, yg
callao, s
tsalavoutas, i
alali, fa
kothari, sp
ohlson, james

ölçekte kabul görmüş ortak bir muhasebe dili niteliğindedir. Örneğin, Türkiye'de faaliyet gösteren bir işletmenin finansal tabloları ile İspanya'daki bir işletmenin tabloları, her iki ülkenin kendi mevzuatına bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. Buna karşın UFRS'nin benimsenmesiyle birlikte, ülke, işletme ya da coğrafi konum ayrımı olmaksızın tüm finansal tablo kullanıcıları aynı standart çerçevesinde raporları değerlendirebilmekte; bu durum da piyasalarda güven, şeffaflık ve istikrarın güçlenmesine katkı sağlamaktadır. Bu doğrultuda Türkiye'de de özellikle UFRS eğitimlerinin yaygınlaştırılması önem arz etmekte; finansal raporlama alanında gelişim sağlanabilmesi için bu alanda yetkin insan kaynağının yetiştirilmesi ve işletmelerde UFRS'ye dayalı raporlama uygulamalarının artırılması gerekmektedir (Özer ve Teker, 2021).

Bu çalışma sonuçları, ortak yazar iş birlikleri çerçevesinde UFRS'nin muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki etkisinin incelendiği araştırmaların özellikle belirli bölgesel akademik çevrelerde yoğunlaştığını göstermekte ve bu alanın henüz geniş, çok merkezli ve disiplinlerarası bir iş birliği ağına tam anlamıyla evrilmediğini ortaya koymaktadır. Yazarların gerçekleştirdiği atıf analizi, UFRS ve muhasebe bilgi kalitesi konularında bilgi üretiminin kısmen merkezî bir yapıya dayandığını göstermektedir. Ülkelerin atıf analizi değerlendirildiğinde, ABD merkezli fakat çok uluslu iş birliklerine açık bir araştırma dinamiğinin mevcut olduğu ve bu bağlamda konunun küresel finansal raporlama standartları çerçevesinde uluslararası karşılaştırmalı bir perspektifle ele alındığı anlaşılmaktadır. Elde edilen bulgular çerçevesinde ulaşılan bir diğer önemli sonuç ise kurumsal atıf analizi kapsamında ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, IFRS ve muhasebe bilgi kalitesi literatürünün uluslararası iş birliğine dayalı, ampirik olarak yoğun bir niteliğe sahip olduğu ve büyük ölçüde kurumsal kalite bağlamında şekillenen bir araştırma alanı oluşturduğu sonucuna varılmaktadır; ayrıca, gelişmekte olan ülkeler ile dijital raporlama uygulamaları gibi konularda önemli araştırma boşluklarının varlığına da işaret edilmektedir. Anahtar kelimelerin analizi ise, literatürün üç ana eksen etrafında yoğunlaştığını göstermektedir: (i) piyasa temelli kalite ölçütleri (value relevance), (ii) kazanç yönetimi ve tahakkuk kalitesi, (iii) kurumsal ve düzenleyici çevre faktörleri. Araştırmadan elde edilen bir diğer kıymetli bulgu ise Metinlerin Bibliyografik Eşleşme Analizi ile ilgilidir. Bu analizde dikkat çekici bir sonuç olarak, UFRS ve muhasebe bilgi kalitesi ilişkisinin kurumsal altyapı, kazanç yönetimi ve değer ilişkisi ekseninde temellendiği; dolayısıyla literatürün kurucu çalışmalar etrafında yoğunlaşarak istikrarlı bir araştırma geleneği oluşturduğu görülmektedir. Yazarların Ortak Atıf Analizi değerlendirmesi sonucunda ise, ele alınan konunun yüksek atıf yoğunluğuna sahip, uluslararası ölçekte gelişmiş ve belirli öncü çalışmalar etrafında kümelenmiş bir olgun akademik araştırma ağına sahip olduğu tespit edilmiştir.

Kaynakça

Abdullah, K. H. (2021). "Mapping of marine safety publications using VOS-viewer". *ASM Science Journal, (16), 1-9*.

Ahmed, A. S., Neel, M., ve Wang, D. (2013). "Does mandatory adoption of IFRS improve accounting quality? preliminary evidence". *Contemporary accounting research, 30(4), 1344-1372*.

Akbaş, A., ve Ayanoğlu, Y. (2025). "Maddi olmayan duran varlıkların uluslararası değerleme standartları ile uluslararası muhasebe standartları açısından karşılaştırılması". *Muhasebe ve Denetime Bakış, 25(75), 77-102*.

Akdoğan, H., ve Hiçyorulmaz, E. (2025). "Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standartlarının (KÜMİ FRS) diğer standartlarla (TFRS-BOBİ FRS) kavramsal çerçeve ve finansal tablolar açısından karşılaştırılması". *Fiscaoeconomia, 9(1), 185-200*.

Akisik, O. (2020). "The impact of financial development, IFRS, and rule of LAW on foreign investments: A cross-country analysis". *International Review of Economics & Finance, 69, 815-838*.

Ata, F. İ., ve Özgörmen, S. (2022). "Maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının TMS-16, BOBİ FRS VE VUK açısından incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi". *Journal of Business in The Digital Age, 5(2), 85-94*.

Ataman, B., ve Gökçen, G. (2021). "Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı (FRSHP) ile Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) bilanço hesap gruplarının karşılaştırılması ve değerlendirmesi". *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6(1), 151-159*.

Aytaç, S., ve Ateş, B. A. (2025). "Bağımsız denetim standartları ve faizsiz finans denetim standartları karşılaştırması". *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi, 5(1), 22-35*.

Barth, M. E., Landsman, W. R., ve Lang, M. H. (2008). "International accounting standards and accounting quality". *Journal of accounting research, 46(3), 467-498*.

Baskan, T. D., ve Damayanti, T. (2022). "IFRS Implementation in Indonesia and Turkey: A literature review". *Asya Studies, 6(21), 345-356*.

Bradbury, M. E., ve Scott, T. (2021). "What accounting standards were the cause of enforcement actions following IFRS adoption?". *Accounting & Finance, (61), 2247-2268*.

Büyükipekci, S., ve Topkara, S. N. (2023). "ERP ve muhasebe bilgi sistemi: İşletmelerde kullanılacak ERP sisteminin seçimi". *Akdeniz 10. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi, 142-160*.

Büyükipekçi, S., ve Topkara, S. N. (2024). "Sanayi bölgelerinde kullanılmak üzere ERP yazılımının AHP yöntemi ile belirlenmesi". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 27(2), 838-854*.

Cagle, M. N. (2021). "Analyzing the focus of the Turkish public oversight accounting and auditing standards authority for increasing the accounting information quality". *İzmir Sosyal Bilimler Dergisi, 3(1), 49-61*.

Cavlak, H., ve Ataman, B. (2023). "Türkiye'deki finansal raporlama standartlarının son parçası KÜMİ FRS (küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı): Genel değerlendirme ve BOBİ FRS, TFRS ile karşılaştırma". *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 8(1), 225-260*.

Cavlak, H., Ataman, B., ve Gökçen, G. (2018). "Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği'ne (MSUGT'ye) göre hazırlanan finansal tabloların büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı'na (BOBİ FRS'ye) uyarlanması ve rasyo yöntemi ile analizi". *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 3(2), 458-477*.

Cin, Z., ve Daştan, A. (2022). "Muhasebe bilgi sisteminde çevre muhasebesinin yeri: Trabzon alt bölgesi sanayi işletmeleri üzerine bir araştırma". *Muhasebe ve Denetime Bakış, 22(66), 147-170*.

Çalışan, C., ve Erdem, B. (2021). "Muhasebe bilgi kalitesinin sermaye piysasalarına etkisi: BIST-50 üzerine bir uygulama". *Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3(2), 134-141*.

Daske, H., Hail, L., Leuz, C., ve Verdi, R. (2008). "Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences". *Journal of accounting research, 46(5), 1085-1142*.

Demir, N., ve Bükey, M. (2021). "Cumhuriyet dönemi muhasebe sistemindeki gelişmeler ve Türkiye muhasebe standartlarının muhasebe sistemi üzerindeki etkisi". *Lectio Socialis, 5(1), 35-42*.

Donthu, N., Kumar, S., Mukherjee, D., Pandey, N., ve Lim, W. M. (2021). "How to conduct a bibliometric analysis: An overview and guidelines". *Journal of business research, (133), 285-296*.

Göktürk, İ. E. (2023). "TMS-23 Borçlanma maliyetleri standardı çerçevesinde borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi: Açıklayıcı örnek uygulamalar". *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13(25), 51-75*.

Güdelci, E. N. (2019). "Uluslararası muhasebe standartlarının tarihi gelişim sürecinde etkili olan uluslararası ve ulusal kuruluşlar". *Uluslararası Ekonomi Siyaset İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi, 2(3), 199-214*.

Hail, L., Leuz, C., ve Wysocki, P. (2010). "Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the US (Part I): Conceptual underpinnings and economic analysis". *Accounting horizons, 24(3), 355-394*.

Hariyati, H., Tjahjadi, B., ve Soewarno, N. (2019). "The mediating effect of intellectual capital, management accounting information systems, internal process performance, and customer performance". *International journal of productivity and performance management, 68(7), 1250-1271*.

Hoodlebrink, A., Truell, A. D., Zhao, J. J., Davison, C. B., ve Lazaros, E. J. (2021). "Big data applications in accounting: Insights for higher education curriculum planning". *Issues in Information Systems, 22(2), 285-295*.

IFRS Foundation. (2018). "Conceptual framework for financial reporting". *Available at: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf. (Erişim Tarihi: 13.3.2026)*.

Karacan, S., ve Uygun, R. (2016). "Denetim ve raporlama". *Umuttepe Yayınları, 2. Baskı, Kocaeli*.

Karahan, M., ve Kestane, A. (2021). "Muhasebe bilgi kalitesinin maliyet analizi süreçlerine etkisi: Muhasebe meslek mensupları üzerine bir araştırma". *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi, 6(14), 117-129* .

Karyağdı Güngör, N. ve Koca, N. (2022). "Bağımsız denetim kalitesi muhasebe bilgi kalitesini etkiler mi? yapılan çalışmalar açısından bir değerlendirme". *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(14), 147-164*

Kaya, E. (2019). "Muhasebe bilgi kalitesinin çok boyutlu ölçümü: Borsa İstanbul uygulaması". *İzmir İktisat Dergisi, 34(2), 157-170*.

Kurnaz, N., Ercan, C., ve Kestane, A. (2018). "Muhasebe bilgi kalitesi ekseninde iç denetim ve bilgi ifşasi (Whistleblowing) ilişkisi". *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20(1), 150-169*.

Látečková, A., Bigasová, Z., ve Stabingis, L. (2016). "Accounting information systems in business management". *International Scientific Days, 403-409*.

Marina, A. G. (2021). "Accounting harmonization with IFRS: A bibliometric analysis using VosViewer software". *Revista Economică, 73(4), 28-40*.

Nie, P., Collins, A. B., ve Wang, S. (2013). "China's progress with IFRS convergence: Interviews with Chinese professors". *Issues in Accounting Education, 28(2), 277-290*.

Nobes, C., ve Parker, R. (2008). "Comparative international accounting". *Harlow-London-Newyork: Financial Times Prentice Hall*.

Oflas, A., ve Toutounchi Asl, M. R. (2021). "UFRS uygulanma sürecinde hisse senedi piyasa değeri ile hisse başına kazanç ve hisse senedi defter değeri arasındaki ilişki (BİST 50'ye dayalı bir uygulama)". *Journal of Accounting Institute, (64), 71-84*.

Oppong, C., ve Aga, M. (2019). "Economic growth in European Union: Does IFRS mandatory adoption matter?". *International journal of emerging markets, 14(5), 792-808*.

Özcan, İ. (2024). "Muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasında vergi ve finansal raporlama standartları arasındaki ilişkinin rolü: Türkiye uygulaması". *Journal of Accounting and Taxation Studies, 17(1), 51-72*.

Özdemir, N. (2025). "Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planının getirdiği yeniliklerin değerlendirilmesi ve tekdüzen hesap planı ile karşılaştırılması". *Journal of Accounting and Taxation Studies, 18(1), 109-131*.

Özer, M., ve Teker, S. (2021). "Overview of international financial reporting standards (IFRS) and application differences between IFRS and Turkish tax procedure law (TPL)". *PressAcademia Procedia (PAP), 15, 97-103.*

Öztürk, S. (2022). "Türkiye'de çevre muhasebesi konusunda yayınlanmış akademik çalışmaların bibliyometrik analizi". *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13(26), 743-767*.

Paşcu, A. M. (2012). "The adoption of IFRS and quality in the accounting profession. Theoretical analysis in the case of German companies". *Journal of Economics and Business Research, 18(2), 33-42*.

Pekdemir, R., ve Süer, A. Z. (2021). "History of specialization in the US public accountancy and the CPA evolution project". *Journal of Accounting & Finance, 21(2), 143-151*.

Romney, M. B., ve Steinbart, P. J. (2003). "Accounting information systems" *(9th Ed.)*. *New Jersey: Prentice Hall*.

Satır, H. (2023). "MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS muhasebe sistemlerine göre stoklara ilişkin ölçüm ve değerleme esaslarının karşılaştırması ve muhasebeleştirmesi". *Muhasebe ve Denetime Bakış, 22(68), 319-338*.

Sevilengül, O. (2020). "Genel muhasebe" *(Gözden Geçirilmiş 19. Baskı b.)*. *Ankara: Gazi Kitabevi*.

Seyitoğulları, O. (2022). "Muhasebe bilgi sistemi ile ilgili lisansüstü tezlerin bibliyometrik analizi". *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *12(24), 368-385.*

Sultanoğlu, B. (2014). "UFRS'nin Borsa İstanbul'daki şirketlerin finansal tabloları üzerindeki etkisi: Finansal bilginin ihtiyaca uygunluğu ve finansal tablolar analizi". *Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara.*

Sürmen, Y., ve Bayraktar, Y. (2021). "Türkiye'deki muhasebe düzenlemeleri çerçevesinde araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) harcamalarının muhasebeleştirilmesi". *Muhasebe ve Denetime Bakış, 21(63), 39-60*.

Şenol, H. (2005). "Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına göre varlıkların değerlemesi: SM VE SMMM'lerin uygulama düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma" *(Yüksek Lisans Tezi, SDÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü)*.

Yereli, A., Kayalı, N., ve Yeğinboy, Y. (2012). "TMS 12-Gelir vergileri standardına göre, ertelenmiş vergi varlığı ile yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolar üzerindeki etkisi". *Dayanışma Dergisi, 114, 16-26*.

Yılmaz, B. (2007). "Muhasebe standartlarının oluşumu ve uygulanma alanı". *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 7(13), 139-153*.

Yılmaz, İ. (2023). "Muhasebenin analiz fonksiyonu kapsamında finansal tabloların sektör kârlılık analizinde kullanılması: Borsa İstanbul otomotiv sektörü". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (52), 296-308*.

Bölüm 11

Türkiye'de Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Mesleğinin Bölgesel Dinamikleri: Çok Kriterli Karar Verme ve Kümeleme Analizi Temelli Bir Araştırma[1]

Sevim Ağaç

Özet

Bu çalışma, Türkiye'de muhasebe eğitimi ile muhasebe mesleğinin bölgesel görünümünü resmî istatistikler temelinde incelemektedir. Araştırmada muhasebe eğitiminin il düzeyindeki dağılımını belirlemek amacıyla Yükseköğretim Kurulu (YÖK) Atlas verilerinden; muhasebe mesleğinin bölgesel yoğunluğunu ortaya koymak amacıyla TÜRMOB verilerinden; illerin demografik yapısını dikkate almak amacıyla ise TÜİK nüfus verilerinden yararlanılmıştır. Bu kapsamda 81 ili içeren bütünleşik bir veri seti oluşturulmuş; program sayısı, üniversite sayısı, kontenjan, yerleşen öğrenci sayısı, Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) sayıları ile nüfusa göre standardize edilmiş göstergeler birlikte değerlendirilmiştir. Çalışmada tanımlayıcı istatistikler, korelasyon analizi, çoklu doğrusal regresyon, Entropy ağırlıklandırma yöntemi, MARCOS (Measurement of Alternatives and Ranking according to Compromise Solution) sıralama yöntemi ve K-Means kümeleme analizi kullanılmıştır. Elde edilen bulgular, muhasebe eğitiminin Türkiye genelinde yaygın bir coğrafi kapsama sahip olduğunu, ancak eğitim arzının iller arasında homojen dağılmadığını göstermektedir. İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa, Antalya ve Konya gibi büyükşehirler hem muhasebe eğitimi kapasitesi hem de meslek mensubu yoğunluğu bakımından öne çıkmaktadır. Bununla birlikte nüfusa göre hesaplanan göstergeler, Bilecik, Burdur, Kırklareli, Gümüşhane ve Çanakkale gibi küçük ve orta ölçekli bazı illerin de göreli eğitim kapasitesi açısından dikkat çekici konumlara sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Korelasyon bulguları, nüfus, program sayısı, kontenjan ve SMMM sayısı arasında güçlü pozitif ilişkiler bulunduğunu göstermiştir. Buna karşılık nüfusa göre program yoğunluğu ile nüfusa göre SMMM yoğunluğu arasındaki negatif ilişki, eğitim

1 Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, sevimagac07@gmail.com, 0000-0002-8144-4927

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357.c5465

arzı ile mesleki piyasa kapasitesinin her ilde aynı yönde gelişmediğini ortaya koymaktadır. Entropy sonuçları, iller arasındaki farklılaşmada en belirleyici kriterin SMMM sayısı olduğunu göstermiş; MARCOS sıralamasında İstanbul açık ara ilk sırada yer almıştır. K-Means analizi ise Türkiye'de muhasebe eğitimi ve mesleğinin İstanbul merkezli ulusal yoğunlaşma, nüfusa göre eğitim arzı güçlü iller ve mesleki kapasitesi yüksek ekonomik merkezler olmak üzere üç temel bölgesel tipoloji içinde değerlendirilebileceğini göstermiştir. Çalışma, muhasebe eğitimi planlamasında yalnızca program sayısının değil, bölgesel mesleki talebin, ekonomik faaliyet yoğunluğunun ve istihdam olanaklarının birlikte dikkate alınması gerektiğini ortaya koymaktadır.

1.Giriş

Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişimi, yükseköğretim sisteminin genişlemesi, mesleki örgütlenmenin kurumsallaşması, ulusal ve uluslararası raporlama standartlarının yaygınlaşması, vergi mevzuatındaki değişimler ve dijitalleşme süreçleriyle birlikte şekillenmiştir. Bu süreçte üniversiteler, muhasebe mesleğine aday insan kaynağının yetiştirilmesinde belirleyici kurumlardan biri hâline gelmiş; meslek odaları ve düzenleyici kurumlar ise mesleki yeterlilik, etik sorumluluk, sürekli gelişim ve uygulama standartları bakımından önemli roller üstlenmiştir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun yayımladığı Uluslararası Eğitim Standartları, mesleğe giriş öncesi eğitimden sürekli mesleki gelişime kadar uzanan bir yetkinlik çerçevesi sunmakta; teknik bilgi, mesleki beceri, etik değerler, uygulamalı deneyim ve ölçme-değerlendirme boyutlarının birlikte geliştirilmesini öngörmektedir (IFAC, 2019; IFAC, 2026). Bu çerçeve, muhasebe eğitiminin yalnızca ders içerikleriyle sınırlı olmayan, mesleki davranış ve uygulama kapasitesini de kapsayan bütüncül bir yapı olarak görülmesi gerektiğini göstermektedir.

Muhasebe eğitiminin niteliği, finansal bilginin kalitesiyle doğrudan bağlantılıdır. Öztürk ve Erdoğan'ın Batı Akdeniz Bölgesi'ndeki üniversiteler üzerine yaptıkları çalışma, muhasebe eğitiminin kaliteli meslek mensuplarının yetişmesi ve muhasebe hizmetlerinin güvenilir, teknoloji odaklı ve güncel gerekliliklere uygun biçimde yürütülmesi açısından kritik olduğunu ortaya koymaktadır (Öztürk ve Erdoğan, 2017). Benzer şekilde, Zaif ve Ayanoğlu (2007), Türkiye'de muhasebe eğitiminde kalitenin artırılmasında ders programlarının, kredi yapılarının ve uluslararası eğitim standartlarına uyumun önemine işaret etmektedir. Bu bağlamda muhasebe eğitimi; teorik bilgi aktarımının ötesine geçerek uygulama becerisi, etik farkındalık, mevzuat okuryazarlığı, dijital araç kullanımı ve analitik düşünme kapasitesini geliştiren bir öğrenme süreci olarak değerlendirilmelidir.

Son yıllarda muhasebe mesleğini dönüştüren en güçlü dinamiklerden biri bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmedir. Elektronik defter, elektronik fatura, elektronik beyanname, muhasebe yazılımları, veri analitiği, bulut tabanlı sistemler ve yapay zekâ destekli uygulamalar, mesleğin günlük işleyişini ve meslek mensubundan beklenen yetkinlikleri önemli ölçüde değiştirmiştir. Öztürk ve Erdoğan (2018), muhasebe eğitiminde bilgi teknolojilerinin kullanımını inceledikleri çalışmada, teknolojik araçların öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik algılarını olumlu etkileyebildiğini göstermektedir. Eren, Salur ve İyibildiren (2020) ise Türkiye'deki üniversitelerde bilgi teknolojileriyle ilişkili derslerin muhasebe eğitimi müfredatlarında her zaman yeterli düzeyde yer almadığını tespit ederek eğitim içeriği ile mesleki dönüşüm arasındaki uyum sorununa dikkat çekmektedir. Bu bulgular, muhasebe eğitiminin bölgesel ve kurumsal düzeyde yalnızca niceliksel kapasiteyle değil, aynı zamanda içeriksel güncellik ve teknolojik yeterlilikle birlikte değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Muhasebe mesleğinin bölgesel görünümü de en az eğitim kapasitesi kadar önemlidir. Çünkü muhasebe hizmetlerine duyulan talep; işletme sayısı, ekonomik işlem hacmi, sanayi ve ticaret yoğunluğu, nüfus büyüklüğü, kurumsal yapı ve yerel piyasa dinamikleriyle yakından ilişkilidir. Türkiye'de İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa, Antalya, Konya, Kocaeli, Gaziantep ve Mersin gibi iller hem ekonomik faaliyetlerin hem de mesleki hizmet talebinin yoğunlaştığı merkezler olarak öne çıkmaktadır. Bununla birlikte, yükseköğretim kurumlarının ülke geneline yayılması bazı küçük ve orta ölçekli illerde nüfusa oranla yüksek muhasebe eğitimi kapasitesi ortaya çıkarabilmektedir. Bu durum, muhasebe eğitimi arzı ile mesleki piyasa yoğunluğu arasındaki ilişkinin doğrusal ve tek boyutlu olmadığını; yükseköğretim politikaları, üniversite yapılanması, bölgesel kalkınma öncelikleri ve yerel ekonomik yapı tarafından birlikte şekillendiğini düşündürmektedir.

Bölgesel farklılıkların incelenmesi, muhasebe eğitimi ve mesleği arasındaki ilişkinin daha gerçekçi biçimde anlaşılmasını sağlar. OECD'nin yükseköğretim ve bölgesel kalkınma konusundaki değerlendirmeleri, üniversitelerin yalnızca eğitim veren kurumlar olmadığını; bulundukları bölgelerde bilgi, beceri, yenilik ve insan sermayesi üretimi yoluyla ekonomik ve toplumsal gelişmeye katkı sunduğunu vurgulamaktadır (Marmolejo ve Puukka, 2006; OECD, 2007). Gennaioli, La Porta, Lopez-de-Silanes ve Shleifer (2013) de beşerî sermayenin bölgesel gelişmişlik farklılıklarını açıklamada temel belirleyicilerden biri olduğunu belirtmektedir. Bu kuramsal çerçeve, muhasebe eğitiminin bölgesel dağılımının yalnızca eğitim politikası açısından değil, aynı zamanda yerel ekonomik kapasite, mesleki hizmet arzı ve kurumsal gelişmişlik açısından da değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

Finansal raporlamanın güvenilirliği ve kurumsal yönetimle ilişkisi de muhasebe eğitimi ve mesleki kapasite tartışmasının ayrılmaz bir parçasıdır. Ömürbek ve Öztürk (2013), İMKB 100 şirketlerinde muhasebe politikaları ve tahminlerindeki değişiklikleri TMS 8 bağlamında inceleyerek finansal tabloların doğru bilgi sunması ve karşılaştırılabilirliği açısından muhasebe uygulamalarının önemini vurgulamaktadır. Erdoğan ve Öztürk (2016) ise kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerin performansını finansal oranlar üzerinden inceleyerek muhasebe temelli finansal bilgilerin kurumsal performans değerlendirmelerindeki rolünü ortaya koymaktadır. Bu açıdan bakıldığında, muhasebe eğitimi ve mesleki yoğunluk yalnızca eğitim-istihdam dengesi bakımından değil, işletmelerin raporlama kalitesi, yönetişim kapasitesi ve ekonomik karar süreçleri bakımından da stratejik öneme sahiptir.

Bu çalışmanın temel amacı, Türkiye'de muhasebe eğitimi ile muhasebe mesleğinin bölgesel dinamiklerini resmî istatistikler temelinde bütüncül biçimde incelemektir. Çalışmada YÖK Atlas verileri aracılığıyla muhasebe programları, üniversite sayıları, kontenjanlar ve yerleşme göstergeleri; TÜRMOB verileri aracılığıyla Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir sayıları; TÜİK verileri aracılığıyla da il bazlı nüfus büyüklükleri birlikte değerlendirilmiştir. Böylece iller düzeyinde eğitim kapasitesi, mesleki yoğunluk ve demografik yapı aynı veri tabanında birleştirilmiş; mutlak büyüklüklerin yanı sıra nüfusa göre standardize edilmiş göstergeler de hesaplanmıştır. Bu yaklaşım, büyükşehirlerin mutlak üstünlüğünü görünür kılarken, küçük ve orta ölçekli illerin nüfusa göre eğitim veya meslek yoğunluğu bakımından taşıdığı farklılaşmayı da analiz etmeye imkân tanımaktadır.

Çalışmanın ayırt edici yönü, muhasebe eğitimi ve mesleğini yalnızca betimleyici istatistiklerle değil, çok boyutlu karar verme ve sınıflandırma teknikleriyle birlikte ele almasıdır. Bu kapsamda Entropy yöntemiyle kriter ağırlıkları nesnel olarak belirlenmiş, MARCOS yöntemiyle illerin göreli konumları sıralanmış ve K-Means kümeleme analiziyle benzer yapısal özelliklere sahip iller gruplandırılmıştır. Böylece çalışma, Türkiye'de muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleğinin bölgesel örüntülerini tek bir göstergeye indirgemeden; eğitim arzı, mesleki kapasite, nüfus yoğunluğu ve göreli performans göstergeleri çerçevesinde çok katmanlı biçimde incelemektedir. Bu yönüyle araştırma, muhasebe eğitimi literatürü, mesleki hizmetler literatürü ve bölgesel kalkınma tartışmaları arasında analitik bir köprü kurmayı hedeflemektedir.

2.Literatür Taraması

Muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleği üzerine yapılan çalışmalar geniş bir literatür alanı oluşturmaktadır. Bu literatürün bir bölümünde muhasebe

eğitiminin niteliği, ders programları, müfredat yapısı ve uluslararası standartlara uyum ele alınırken; diğer bölümünde meslek mensuplarının hizmet kalitesi, motivasyonu, etik sorumlulukları, teknolojik uyumu ve mesleki sürdürülebilirliği incelenmektedir. Son yıllarda ise bu iki alanın bölgesel farklılıklar, yükseköğretim kapasitesi, beşerî sermaye ve veri temelli karar verme yöntemleriyle ilişkilendirilmesine yönelik çalışmalar önem kazanmıştır. Mevcut araştırma, söz konusu üç hattı birlikte ele alması bakımından literatürdeki bütüncül analiz ihtiyacına yanıt verme potansiyeli taşımaktadır.

2.1. Muhasebe Eğitiminin Niteliği, Standartlar ve Müfredat Tartışmaları

Muhasebe eğitimi literatüründe öne çıkan temel kabul, mesleki başarının yalnızca teknik muhasebe bilgisine değil; analitik düşünme, etik farkındalık, iletişim, problem çözme, dijital okuryazarlık ve sürekli öğrenme becerilerine de bağlı olduğudur. Albrecht ve Sack (2000), muhasebe eğitiminde geleneksel bilgi aktarımı yaklaşımının iş dünyasının beklentilerini karşılamada yetersiz kalabildiğini belirtmiş; Pathways Commission (2012) ise muhasebe eğitimi ile uygulama dünyası arasındaki bağın güçlendirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Jackling ve De Lange (2009), mezunların iş yaşamında başarılı olabilmesi için teknik bilginin yanında genel becerilerin geliştirilmesine ihtiyaç duyulduğunu ortaya koyarken; Bui ve Porter (2010) beklenti-performans açığına dikkat çekmiştir. Rebele ve St. Pierre (2019) ise muhasebe programlarının öğrenme hedeflerinde teknik bilgi ile sosyal beceriler arasındaki dengenin önemini tartışmıştır.

Uluslararası düzeyde IFAC tarafından yayımlanan Uluslararası Eğitim Standartları, muhasebe eğitiminin mesleki yeterlilik ekseninde yapılandırılmasına ilişkin en önemli referanslardan biridir. Bu standartlar, mesleğe aday bireylerin teknik yeterlilik, mesleki beceri, etik değerler, uygulamalı deneyim, değerlendirme ve sürekli gelişim alanlarında gelişmesini öngörmektedir (IFAC, 2019; IFAC, 2026). Crawford, Helliar, Monk ve Veneziani (2014), uluslararası muhasebe eğitimi standartlarının profesyonel muhasebe eğitimi alanında kurumsal meşruiyet üretme işlevine dikkat çekerken; Lawson vd. (2014), muhasebe eğitiminin daha bütünleşik bir yetkinlik modeliyle tasarlanması gerektiğini savunmaktadır. Bu çerçeve, muhasebe eğitiminin yalnızca yerel müfredat düzenlemeleriyle değil, küresel mesleki beklentilerle de uyumlu olması gerektiğini göstermektedir.

Türkiye'de muhasebe eğitimi üzerine yapılan çalışmalar, müfredat yapısı ve ders içeriklerinin mesleki yeterlilikle uyumuna yoğunlaşmaktadır. Zaif ve Ayanoğlu (2007), Türkiye'de muhasebe eğitiminin kalitesinde ders

programlarının belirleyici olduğunu ve program yeterliliğinin uluslararası muhasebe eğitim standartlarıyla karşılaştırılarak değerlendirilebileceğini belirtmiştir. Öztürk ve Erdoğan (2017), Batı Akdeniz Bölgesi'ndeki üniversitelerde muhasebe derslerini içerik, çeşitlilik ve AKTS bakımından analiz etmiş; muhasebe derslerinin güncel mevzuat, teknoloji ve uygulama gerekliliklerine göre sürekli yenilenmesi gerektiğini vurgulamıştır. Tosunoğlu, Cengiz ve Anadolu (2018), akademisyenler ile meslek mensuplarının muhasebe eğitimine ilişkin beklentilerinde farklılıklar bulunduğunu; akademisyenlerin bilgi boyutunu, meslek mensuplarının ise yetenek ve tutum boyutlarını daha fazla öne çıkardığını saptamıştır. Bu sonuçlar, muhasebe eğitimi ile meslek pratiği arasında dönem dönem ortaya çıkan algı ve beklenti farkının önemini göstermektedir.

Türkiye literatüründe muhasebe eğitiminin belirli ders alanları bakımından incelendiği çalışmalar da bulunmaktadır. Can ve Demirci (2016), Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 2 kapsamında muhasebe eğitim programlarının içeriğini Sakarya Üniversitesi örneğinde ele almış; Karcıoğlu ve Dızman (2016), TMS/TFRS kapsamında verilen muhasebe eğitiminin kalite standartları açısından yeterliliğini incelemiştir. Kıllı (2016), adli muhasebe eğitimi ve lisansüstü çalışmalar üzerine yaptığı incelemede uzmanlaşma alanlarının müfredata yansımasını tartışmıştır. Koçyiğit ve Tanç (2016) ise lisansüstü programlarda muhasebe standartları derslerinin yerini değerlendirmiştir. Bu çalışmalar, Türkiye'de muhasebe eğitiminin hem temel dersler hem de uzmanlık alanları bakımından çeşitlendiğini; ancak standartlaşma, uygulama ağırlığı ve bölgesel dağılım konularında araştırma ihtiyacının sürdüğünü göstermektedir.

2.2. Dijital Dönüşüm ve Muhasebe Eğitiminde Teknoloji Kullanımı

Dijital dönüşüm, muhasebe mesleğinin iş yapma biçimlerini dönüştürdüğü gibi muhasebe eğitiminden beklenen çıktıları da değiştirmiştir. Pan ve Seow (2016), bilgi teknolojileri becerilerinin muhasebe programlarına entegrasyonunun geleceğin muhasebe profesyonelleri açısından kritik olduğunu belirtmektedir. Apostolou, Dorminey, Hassell ve Rebele'nin muhasebe eğitimi literatürüne ilişkin yıllık değerlendirmeleri de teknoloji, öğretim yöntemleri, öğrenme çıktıları ve mesleki beceriler konularının giderek daha görünür hâle geldiğini ortaya koymaktadır (Apostolou vd., 2017; Apostolou vd., 2020). Bu çerçevede muhasebe eğitimi, defter tutma ve finansal tablo hazırlama becerilerinin yanında veri analizi, muhasebe bilgi sistemleri, denetim teknolojileri ve dijital raporlama araçlarına yönelik yetkinlikleri de içermelidir.

Türkiye'de bu dönüşümün eğitim programlarına yansımasını inceleyen çalışmalar önemli bulgular sunmaktadır. Öztürk ve Erdoğan (2018),

muhasebe eğitiminde Prezi kullanımının öğrencilerin dersi daha ilgi çekici bulmalarına ve konuları daha iyi anladıklarını düşünmelerine katkı sağladığını belirtmiştir. Bu çalışma, teknoloji kullanımının yalnızca teknik bir araç meselesi olmadığını; öğrenme motivasyonu, dikkat ve dersin algılanan niteliği üzerinde de etkili olabileceğini göstermektedir. Eren, Salur ve İyibildiren (2020) ise Türkiye'deki devlet ve vakıf üniversitelerinde işletme, maliye ve muhasebe bölümlerinin müfredatlarını incelemiş; bilgi teknolojileriyle ilişkili derslerin birçok programda yeterince yer almadığını tespit etmiştir. Bu bulgu, muhasebe mesleğinde dijitalleşme hızlanırken yükseköğretim programlarının aynı hızda güncellenmesinin her zaman mümkün olmayabildiğini göstermektedir.

Dijital dönüşüm, bölgesel farklılıkların analizinde de önemlidir. Büyükşehirlerdeki üniversiteler, teknoloji altyapısı, akademik kadro çeşitliliği, sektörle iş birliği ve staj olanakları bakımından daha avantajlı olabilmektedir. Buna karşılık küçük ve orta ölçekli illerde program sayısı nüfusa oranla yüksek olsa bile uygulamalı teknoloji eğitimi, meslek odalarıyla etkileşim ve sektör bağlantısı bakımından farklı koşullar ortaya çıkabilir. Bu nedenle muhasebe eğitiminin bölgesel görünümü değerlendirilirken program sayısı ve kontenjan gibi niceliksel göstergelerin yanında, bilgi teknolojileri dersleri, uygulama laboratuvarları, sektör iş birlikleri ve öğretim elemanı uzmanlığı gibi niteliksel göstergelerin de ilerideki araştırmalarda dikkate alınması yararlı olacaktır.

2.3. Muhasebe Mesleği, Hizmet Kalitesi ve Mesleki Sürdürülebilirlik

Muhasebe mesleği, ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması, raporlanması, denetlenebilir hâle getirilmesi ve kamu yükümlülüklerinin yerine getirilmesi bakımından stratejik bir hizmet alanıdır. Mesleğin niteliği, yalnızca bireysel meslek mensubunun bilgi düzeyiyle değil, aynı zamanda meslek örgütlerinin kurumsal kapasitesi, mevzuat değişimlerine uyum, müşteri beklentileri, teknolojik altyapı ve rekabet koşullarıyla da şekillenmektedir. Abbott'un (1988) meslekler sistemi yaklaşımı, mesleklerin yetki alanlarını koruma ve yeniden tanımlama süreçlerinin kurumsal ve toplumsal bağlam içinde gerçekleştiğini vurgular. Freidson (2001) ise profesyonelliği uzmanlık bilgisi, mesleki özerklik ve etik sorumluluk temelinde ele almaktadır. Bu kuramsal çerçeve, muhasebe mesleğinin değişen piyasa ve düzenleme koşulları altında sürekli olarak yeniden yapılandığını göstermektedir.

Muhasebe mesleğinin finansal raporlama kalitesi ve kurumsal yönetimle ilişkisi de literatürde önemli bir yer tutmaktadır. Ömürbek ve Öztürk (2013), İMKB 100 şirketleri üzerinde yaptıkları incelemede muhasebe politikaları ve tahminlerindeki değişiklikleri TMS 8 bağlamında değerlendirmiş; finansal

tabloların doğru ve karşılaştırılabilir bilgi sunması için muhasebe politikalarının önemini vurgulamıştır. Erdoğan ve Öztürk (2016), kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerin performansına etki eden finansal oranları panel veri analiziyle incelemiş ve finansal göstergelerin işletme performansının değerlendirilmesindeki önemini ortaya koymuştur. Bu iki çalışma, muhasebe eğitimi ve mesleki yetkinlik tartışmasının işletmelerin finansal raporlama ve performans değerlendirme süreçleriyle doğrudan bağlantılı olduğunu göstermesi bakımından önemlidir.

2.4. Bölgesel Dinamikler, Yükseköğretim Kapasitesi ve Mesleki Yoğunluk

Bölgesel kalkınma literatürü, eğitim kurumlarının yerel insan sermayesi üretimindeki rolünü güçlü biçimde vurgulamaktadır. OECD çalışmaları, yükseköğretim kurumlarının bölgesel ekonomik, sosyal ve kültürel gelişmeye katkı sağlayabildiğini; bilgi ve beceri aktarımının özellikle yerel işletmeler, KOBİ'ler ve kamu kurumları açısından önem taşıdığını göstermektedir (Marmolejo ve Puukka, 2006; OECD, 2007). Gennaioli vd. (2013), beşerî sermayenin bölgesel gelişmişlik farklılıklarını açıklamada merkezi bir konuma sahip olduğunu ortaya koymuştur. Florida'nın (2002) yaratıcı sınıf yaklaşımı da nitelikli insan kaynağının kentlerin ve bölgelerin rekabet kapasitesinde oynadığı rolü vurgulamaktadır. Bu çerçevede muhasebe eğitimi, bölgesel insan sermayesinin belirli bir mesleki alanda yoğunlaşmasını sağlayan yükseköğretim bileşeni olarak görülebilir.

Türkiye'de üniversitelerin ülke geneline yayılması, muhasebe eğitimi programlarının da çok sayıda ile ulaşmasını sağlamıştır. Ancak yükseköğretim kapasitesinin coğrafi yayılımı ile mesleki hizmet piyasasının yoğunluğu her zaman aynı örüntüyü izlememektedir. Büyükşehirlerde program sayısı, üniversite sayısı ve kontenjan büyüklüğü yüksek olmakla birlikte, nüfus yoğunluğu nedeniyle kişi başına düşen program sayısı daha sınırlı kalabilmektedir. Buna karşılık bazı küçük illerde program sayısı mutlak olarak düşük olsa da nüfusa oranlandığında daha yüksek eğitim yoğunluğu görülebilmektedir. Bu durum, muhasebe eğitimi arzı ile mesleki piyasa talebi arasındaki ilişkinin yalnızca toplam değerler üzerinden değil, standardize edilmiş göstergeler üzerinden de değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Muhasebe mesleğinin bölgesel dağılımı da ekonomik merkezileşme eğilimleriyle yakından ilişkilidir. Sanayi, ticaret, finans, lojistik ve hizmet sektörlerinin yoğun olduğu illerde muhasebe hizmetlerine olan talep artmakta; buna bağlı olarak SMMM ve toplam meslek mensubu sayıları da yükselmektedir. Bununla birlikte, meslek mensubu yoğunluğunun yalnızca nüfusla açıklanması

eksik kalabilir. İşletme sayısı, aktif mükellef sayısı, dış ticaret hacmi, organize sanayi bölgeleri, bölgesel merkez olma niteliği ve meslek odalarının kurumsal kapasitesi gibi değişkenler de mesleki yoğunluğun oluşmasında etkili olabilir. Bu nedenle mevcut çalışma, YÖK Atlas, TÜRMOB ve TÜİK verilerini birlikte kullanarak eğitim arzı, mesleki kapasite ve demografik yapı arasındaki ilişkiyi il düzeyinde incelemektedir.

2.5. Çok Kriterli Karar Verme ve Kümeleme Yaklaşımlarının Literatürdeki Yeri

Muhasebe eğitimi ve mesleki yoğunluk gibi çok boyutlu olguların tek bir göstergeyle açıklanması çoğu zaman yanıltıcı olabilir. Bu nedenle farklı göstergelerin aynı analiz çerçevesinde birleştirilmesine olanak sağlayan çok kriterli karar verme yöntemleri, bölgesel performans değerlendirmelerinde yararlı araçlar sunmaktadır. Entropy yöntemi, kriterler arasındaki bilgi çeşitliliğini dikkate alarak nesnel ağırlıklar üretmesi bakımından öne çıkar. Shannon'un (1948) bilgi kuramına dayanan entropy yaklaşımı, Zeleny'nin (1982) çok kriterli karar verme literatüründe geliştirdiği çerçeveyle yaygın biçimde kullanılmaya başlamıştır. Hwang ve Yoon (1981), çok kriterli karar verme yöntemlerinin alternatifleri birden fazla ölçüt altında değerlendirme kapasitesini sistematik hâle getirmiştir.

MARCOS yöntemi, alternatiflerin ideal ve anti-ideal çözüme göre konumlandırılması yoluyla sıralama yapılmasına imkân veren güncel çok kriterli karar verme yöntemlerinden biridir. Stević, Pamučar, Puška ve Chatterjee (2020), MARCOS yöntemini sürdürülebilir tedarikçi seçimi bağlamında geliştirmiş ve yöntemin ideal/anti-ideal çözüm mantığıyla alternatiflerin göreli performansını değerlendirmede kullanılabileceğini göstermiştir. K-Means kümeleme analizi ise MacQueen (1967), Lloyd (1982) ve daha sonra Jain'in (2010) katkılarıyla veri madenciliği ve örüntü tanıma alanlarında yaygınlaşmış; gözlemleri benzerliklerine göre gruplandırmaya olanak tanıyan temel gözetimsiz öğrenme yöntemlerinden biri hâline gelmiştir. Bu yöntemlerin birlikte kullanılması, illerin hem sıralama temelinde hem de benzer yapısal özellikler açısından değerlendirilmesini mümkün kılmaktadır.

Bu çalışmanın literatüre katkısı, muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleğini il düzeyinde aynı analitik çerçeve içinde ele almasıdır. Mevcut literatürde muhasebe eğitimi genellikle müfredat, standartlar, teknoloji kullanımı veya öğrenci/meslek mensubu algıları üzerinden incelenmiş; muhasebe mesleği ise çoğunlukla hizmet kalitesi, motivasyon, etik, mevzuat veya mesleki sorunlar bağlamında değerlendirilmiştir. Bölgesel kalkınma ve beşerî sermaye literatürü ise yükseköğretim kurumlarının bölgesel gelişmeye katkısını daha

genel düzeyde tartışmıştır. Bu çalışma, söz konusu literatür hatlarını bir araya getirerek, muhasebe eğitimi arzı ile mesleki yoğunluk arasındaki mekânsal ilişkiyi resmî istatistikler, standardize göstergeler, çok kriterli karar verme ve kümeleme analiziyle değerlendirmektedir. Bu yönüyle çalışma, hem muhasebe eğitimi politikaları hem de mesleki planlama açısından bölgesel kanıta dayalı değerlendirme zemini sunmayı amaçlamaktadır.

3.Yöntem

Bu çalışma, Türkiye'de muhasebe eğitimi ile muhasebe mesleğinin bölgesel görünümünü resmî istatistikler temelinde inceleyen nicel ve tanımlayıcı bir araştırma niteliğindedir. Araştırmada kullanılan veriler üç temel resmî kaynaktan elde edilmiştir. Muhasebe eğitiminin bölgesel yapısını ortaya koymak amacıyla YÖK Atlas verileri kullanılmış; program sayısı, üniversite sayısı, kontenjan, yerleşen öğrenci sayısı, taban puan ve başarı sırası gibi göstergeler değerlendirilmiştir. Muhasebe mesleğinin bölgesel yapısının belirlenmesinde TÜRMOB verilerinden yararlanılmış ve SM, SMMM ile toplam meslek mensubu sayıları dikkate alınmıştır. İllerin demografik yapısını temsil etmek amacıyla ise TÜİK'in il bazlı nüfus verileri kullanılmıştır.

Veri seti il düzeyinde birleştirilmiş ve toplam 81 ili kapsayan bütünleşik bir analiz veri tabanı oluşturulmuştur. Verilerin karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla yalnızca mutlak büyüklükler değil, aynı zamanda nüfusa göre standardize edilmiş göstergeler de hesaplanmıştır. Bu kapsamda 100 bin kişiye düşen SMMM sayısı, 100 bin kişiye düşen kontenjan, 1 milyon kişiye düşen muhasebe programı sayısı ve eğitim meslek oranı gibi türetilmiş değişkenler oluşturulmuştur.

Araştırmada öncelikle muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleğine ilişkin yapıyı ortaya koymak amacıyla tanımlayıcı istatistikler kullanılmıştır. Daha sonra değişkenler arasındaki ilişkilerin yönünü ve gücünü belirlemek amacıyla korelasyon analizi gerçekleştirilmiştir. Muhasebe eğitimi ile mesleki yoğunluk arasındaki ilişkinin açıklanabilmesi amacıyla çoklu doğrusal regresyon (OLS) modeli kurulmuş ve 100 bin kişiye düşen SMMM sayısı bağımlı değişken olarak kullanılmıştır.

İllerin çok boyutlu performanslarının birlikte değerlendirilebilmesi amacıyla çok kriterli karar verme yaklaşımından yararlanılmıştır. Bu kapsamda kriter ağırlıkları Entropy yöntemi ile nesnel biçimde belirlenmiş, ardından illerin göreli konumları MARCOS yöntemi ile sıralanmıştır. Entropy yöntemi kriterler arasındaki bilgi çeşitliliğini dikkate alarak ağırlık hesaplamakta, MARCOS yöntemi ise ideal ve anti-ideal çözümler temelinde alternatiflerin göreli performansını ortaya koymaktadır.

Son olarak, illerin benzer özelliklerine göre gruplandırılabilmesi amacıyla K-Means kümeleme analizi uygulanmıştır. Böylece Türkiye'de muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleğinin yalnızca sıralama temelinde değil, benzer yapısal özellikler çerçevesinde de değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu çok aşamalı analiz yaklaşımı sayesinde, muhasebe eğitimi ile meslek yapısının bölgesel örüntüleri bütüncül bir bakış açısıyla incelenmiştir.

4.Bulgular

4.1. Türkiye'de Muhasebe Eğitiminin Genel Görünümü

Çalışmada kullanılan YÖK Atlas verilerine göre Türkiye'de muhasebe eğitimi kapsamında değerlendirilen toplam 252 program bulunmaktadır. Bu programlar 79 ile yayılmıştır. Bu bulgu, muhasebe eğitiminin Türkiye genelinde oldukça geniş bir coğrafi kapsama sahip olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte programların iller itibarıyla homojen dağılmadığı, özellikle büyükşehirlerde ve yükseköğretim kapasitesi güçlü olan illerde yoğunlaştığı görülmektedir.

Tablo 1. Muhasebe Eğitimi ve Meslek Değişkenlerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken	N	Ortalama	Std. Sapma	Min.	Medyan	Maks.
Nüfus	81	1.057.592	1.910.439	83.676	561.061	15.701.602
Muhasebe program sayısı	81	3,11	3,36	0	2	27
Üniversite sayısı	81	1,23	1,04	0	1	9
Toplam kontenjan	81	101,78	103,68	0	85	764
Toplam yerleşen	81	3,06	3,04	0	2	23,52
SM sayısı	81	62,42	163,56	0	21	1276
SMMM sayısı	81	1.527,48	5.846,52	0	328	50.219
Toplam meslek mensubu	81	1.589,90	6.005,43	0	343	51.495
100 bin kişiye düşen SMMM	81	70,41	53,67	0	63,89	319,83
1 milyon kişiye düşen program	81	4,35	2,75	0	3,67	14,02
100 bin kişiye düşen kontenjan	81	14,17	9,77	0	11,01	45,95

Tablo 1'e göre illerde ortalama muhasebe program sayısı 3,11'dir. Ancak standart sapmanın 3,36 olması, program sayısının iller arasında önemli ölçüde

farklılaştığını göstermektedir. En yüksek program sayısı İstanbul'da 27, ikinci sırada Ankara'da 11 olarak gerçekleşmiştir. Buna karşılık bazı illerde program sayısı oldukça düşük düzeydedir. Bu durum, muhasebe eğitiminin niceliksel olarak ülke geneline yayılmış olmakla birlikte, eğitim arzının belirli merkezlerde yoğunlaştığını ortaya koymaktadır.

Toplam kontenjan açısından da benzer bir yoğunlaşma söz konusudur. Ortalama kontenjan 101,78 iken maksimum değer 764'tür. Bu maksimum değer İstanbul'a aittir. Bu sonuç, İstanbul'un yalnızca mesleki faaliyet bakımından değil, muhasebe eğitimi kapasitesi bakımından da merkezi konumda olduğunu göstermektedir.

4.2. Muhasebe Programlarının İllere Göre Dağılımı

Muhasebe program sayısı bakımından ilk sırada İstanbul yer almaktadır. İstanbul'da 27 muhasebe programı bulunmaktadır. İstanbul'u Ankara 11 program, Antalya, Bursa, Konya ve Muğla 7 program ile takip etmektedir. Bu sonuçlar, muhasebe eğitiminin özellikle büyükşehirlerde ve bölgesel merkez niteliği taşıyan illerde daha yoğunlaştığını göstermektedir.

Tablo 2. Muhasebe Program Sayısı Bakımından Öne Çıkan İller

Sıra	İl	Program Sayısı	Üniversite Sayısı	Toplam Kontenjan
1	İstanbul	27	9	764
2	Ankara	11	5	285
3	Antalya	7	2	210
4	Bursa	7	1	210
5	Konya	7	2	245
6	Muğla	7	1	210
7	Balıkesir	6	2	180
8	Hatay	6	2	150
9	Şanlıurfa	6	1	180
10	Adana	5	1	150

Tablo 2'de görüldüğü üzere muhasebe eğitimi kapasitesi yalnızca nüfus büyüklüğüne göre şekillenmemektedir. Örneğin; Muğla, nüfus bakımından İstanbul, Ankara veya İzmir gibi büyükşehirlerin gerisinde olmasına rağmen 7 program ile yüksek bir eğitim kapasitesine sahiptir. Benzer şekilde Balıkesir, Hatay ve Şanlıurfa da program sayısı bakımından dikkat çekmektedir. Bu bulgu, muhasebe eğitimi arzının yalnızca nüfusa değil, üniversite yapılanmasına,

meslek yüksekokulu ağının genişliğine ve bölgesel eğitim politikalarına bağlı olarak şekillendiğini göstermektedir.

Buna karşılık Ankara ve İstanbul gibi büyük merkezlerde program sayısı yüksek olmakla birlikte, nüfusa oranlandığında program yoğunluğu daha sınırlı kalmaktadır. İstanbul'da 1 milyon kişiye düşen program sayısı 1,72, Ankara'da ise 1,88 düzeyindedir. Buna karşılık Bilecik, Burdur, Gümüşhane, Tunceli ve Kırklareli gibi daha küçük nüfuslu illerde bu oran daha yüksektir. Dolayısıyla mutlak program sayısı ile nüfusa göre program yoğunluğu farklı bölgesel sonuçlar üretmektedir.

4.3. Muhasebe Mesleğinin Bölgesel Görünümü

TÜRMOB verileri, muhasebe mesleğinin iller arasında oldukça dengesiz dağıldığını göstermektedir. Türkiye genelinde SMMM sayısı bakımından açık ara ilk sırada İstanbul yer almaktadır. İstanbul'da 50.219 SMMM ve toplam 51.495 meslek mensubu bulunmaktadır. Ankara'da 14.750 SMMM, İzmir'de ise 9.126 SMMM bulunmaktadır.

Tablo 3. SMMM Sayısı Bakımından Öne Çıkan İller

Sıra	İl	SM	SMMM	Toplam Meslek Mensubu	100 Bin Kişiye Düşen SMMM
1	İstanbul	1.276	50.219	51.495	319,83
2	Ankara	603	14.750	15.353	251,53
3	İzmir	458	9.126	9.584	203,11
4	Bursa	275	5.922	6.197	182,86
5	Antalya	118	3.669	3.787	134,79
6	Konya	121	2.730	2.851	117,17
7	Gaziantep	121	2.500	2.621	113,98
8	Kocaeli	89	2.447	2.536	114,88
9	Mersin	188	2.173	2.361	111,19
10	Kayseri	55	2.017	2.072	138,87

Tablo 3, muhasebe mesleğinin ekonomik faaliyet yoğunluğu yüksek illerde toplandığını göstermektedir. İstanbul, Ankara ve İzmir hem nüfus hem de ekonomik kapasite bakımından Türkiye'nin en büyük merkezleri olduğundan, bu illerde SMMM sayısının yüksek olması beklenen bir sonuçtur. Bununla birlikte Kayseri, Kocaeli, Gaziantep, Konya ve Mersin gibi üretim, ticaret ve sanayi kapasitesi güçlü illerin de üst sıralarda yer alması, muhasebe mesleğinin yalnızca nüfusla değil, ekonomik işlem hacmi ve işletme yoğunluğu ile de ilişkili olduğunu düşündürmektedir.

100 bin kişiye düşen SMMM sayısı bakımından İstanbul yine ilk sıradadır. İstanbul'da 100 bin kişiye düşen SMMM sayısı 319,83, Ankara'da 251,53, İzmir'de 203,11'dir. Bu bulgu, büyükşehirlerin sadece toplam meslek mensubu sayısı açısından değil, nüfusa göre mesleki yoğunluk açısından da öne çıktığını göstermektedir.

4.4. Eğitim Kapasitesi ile Mesleki Yoğunluk Arasındaki İlişki

Korelasyon bulguları, muhasebe eğitimi arzı ile meslek mensubu yoğunluğu arasında pozitif ilişkiler bulunduğunu göstermektedir. Özellikle nüfus, program sayısı, üniversite sayısı, kontenjan, SMMM sayısı ve toplam meslek mensubu sayısı arasında yüksek düzeyde pozitif korelasyonlar tespit edilmiştir.

Tablo 4. Değişkenler Arasındaki Korelasyonlar

Değişkenler	**Korelasyon**
Nüfus – Muhasebe program sayısı	0,928
Nüfus – Üniversite sayısı	0,918
Nüfus – SMMM sayısı	0,971
Nüfus – Toplam meslek mensubu	0,972
Muhasebe program sayısı – Toplam kontenjan	0,903
Muhasebe program sayısı – SMMM sayısı	0,891
Üniversite sayısı – SMMM sayısı	0,933
Toplam kontenjan – SMMM sayısı	0,811
SMMM sayısı – Toplam meslek mensubu	1,000
100 bin kişiye düşen SMMM – 1 milyon kişiye düşen program	-0,226
1 milyon kişiye düşen program – 100 bin kişiye düşen kontenjan	0,826

Tablo 4'e göre nüfus ile muhasebe program sayısı arasında 0,928 düzeyinde güçlü bir pozitif ilişki bulunmaktadır. Bu sonuç, nüfusu yüksek olan illerde muhasebe eğitimi arzının da genel olarak daha yüksek olduğunu göstermektedir. Benzer şekilde nüfus ile SMMM sayısı arasındaki korelasyon 0,971'dir. Bu oldukça yüksek ilişki, muhasebe mesleğinin mutlak büyüklük bakımından nüfusla güçlü biçimde ilişkili olduğunu ortaya koymaktadır.

Muhasebe program sayısı ile SMMM sayısı arasındaki korelasyon 0,891 olarak hesaplanmıştır. Bu bulgu, muhasebe eğitimi arzı ile mesleki yapı arasında güçlü bir paralellik bulunduğunu göstermektedir. Ancak bu ilişki doğrudan nedensellik olarak yorumlanmamalıdır. Büyük nüfuslu ve ekonomik olarak gelişmiş illerde hem üniversite sayısı hem muhasebe programı sayısı hem de SMMM sayısı birlikte artmaktadır. Dolayısıyla bu bulgu daha çok bölgesel

gelişmişlik, ekonomik yoğunluk ve yükseköğretim kapasitesinin ortak etkisine işaret etmektedir.

Dikkat çekici bir diğer bulgu, 1 milyon kişiye düşen program sayısı ile 100 bin kişiye düşen SMMM sayısı arasındaki ilişkinin negatif olmasıdır. Bu durum küçük nüfuslu illerde program yoğunluğunun görece yüksek olmasına rağmen meslek mensubu yoğunluğunun aynı ölçüde yüksek olmadığını göstermektedir. Başka bir ifadeyle bazı küçük illerde eğitim arzı nüfusa göre yüksek görünmekte, ancak bu illerde mesleki piyasa aynı düzeyde gelişmiş olmayabilmektedir.

4.5. Entropy Ağırlıklandırma Bulguları

Çok kriterli değerlendirme kapsamında Entropy yöntemiyle hesaplanan kriter ağırlıkları, iller arasındaki farklılaşmayı en fazla açıklayan değişkenin SMMM sayısı olduğunu göstermektedir.

Tablo 5. Entropy Kriter Ağırlıkları

Kriter	Entropy	Farklılaşma Katsayısı	Ağırlık
Muhasebe program sayısı	0,91909	0,08091	0,10634
Üniversite sayısı	0,95625	0,04375	0,05750
Toplam kontenjan	0,91834	0,08166	0,10733
SMMM sayısı	0,60048	0,39952	0,52507
100 bin kişiye düşen SMMM	0,93449	0,06551	0,08609
1 milyon kişiye düşen program	0,95818	0,04182	0,05496
100 bin kişiye düşen kontenjan	0,95228	0,04772	0,06272

Tablo 5'e göre en yüksek ağırlık SMMM sayısı kriterine aittir. Bu kriterin ağırlığı 0,52507'dir. Bu sonuç, illerin muhasebe eğitimi ve meslek yapısı bakımından ayrışmasında en belirleyici unsurun meslek mensubu sayısı olduğunu göstermektedir. Başka bir ifadeyle iller arasındaki farklılaşma en fazla SMMM sayısında ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe program sayısı ve toplam kontenjan kriterlerinin ağırlıkları birbirine oldukça yakındır. Muhasebe program sayısının ağırlığı 0,10634, toplam kontenjanın ağırlığı ise 0,10733 olarak hesaplanmıştır. Bu durum, eğitim arzına ilişkin bu iki değişkenin iller arası farklılaşmaya benzer düzeyde katkı sağladığını göstermektedir.

Üniversite sayısı ve 1 milyon kişiye düşen program sayısı daha düşük ağırlık almıştır. Bu bulgu, üniversite varlığının tek başına iller arasındaki ayrışmayı açıklamada sınırlı kaldığını; buna karşılık meslek mensubu sayısı ve kontenjan

gibi daha doğrudan kapasite göstergelerinin daha belirleyici olduğunu ortaya koymaktadır.

4.6. MARCOS Sıralama Bulguları

MARCOS sonuçları, muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleği göstergeleri birlikte değerlendirildiğinde İstanbul'un açık ara ilk sırada yer aldığını göstermektedir. İstanbul'u Ankara, İzmir, Bursa ve Eskişehir takip etmektedir.

Tablo 6. MARCOS Sıralamasında İlk 20 İl

Sıra	İl	MARCOS Skoru
1	İstanbul	0,895705
2	Ankara	0,351215
3	İzmir	0,224507
4	Bursa	0,191917
5	Eskişehir	0,171623
6	Bilecik	0,167005
7	Antalya	0,165096
8	Kırklareli	0,163048
9	Konya	0,160970
10	Burdur	0,157764
11	Çanakkale	0,148131
12	Erzurum	0,145341
13	Muğla	0,143329
14	Balıkesir	0,134108
15	Mersin	0,126694
16	Kocaeli	0,124876
17	Gümüşhane	0,124096
18	Afyonkarahisar	0,121776
19	Edirne	0,121634
20	Adana	0,119947

MARCOS sıralamasında İstanbul'un skoru 0,895705 ile diğer tüm illerden belirgin biçimde yüksektir. Ankara'nın skoru 0,351215, İzmir'in skoru ise 0,224507'dir. Bu durum İstanbul'un hem eğitim arzı hem de meslek mensubu kapasitesi bakımından Türkiye'de açık bir merkez niteliği taşıdığını göstermektedir.

Bununla birlikte sıralamada bazı küçük veya orta ölçekli illerin üst sıralara yükseldiği görülmektedir. Örneğin Bilecik, Kırklareli, Burdur, Çanakkale, Gümüşhane ve Afyonkarahisar gibi iller ilk 20 içinde yer almaktadır. Bu sonuç, MARCOS sıralamasının yalnızca mutlak büyüklükleri değil, nüfusa göre yoğunluk göstergelerini de dikkate almasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla sıralama, büyükşehir merkezli bir yoğunlaşmayı göstermekle birlikte, nüfusa göre eğitim kapasitesi yüksek olan bazı küçük ve orta ölçekli illeri de görünür kılmaktadır.

Tablo 7. MARCOS Sıralamasında Son 10 İl

Sıra	İl	MARCOS Skoru
72	Sivas	0,048575
73	Elazığ	0,044538
74	Bingöl	0,042830
75	Mardin	0,041185
76	Muş	0,039950
77	Hakkari	0,039818
78	Siirt	0,038359
79	Ağrı	0,030575
80	Bayburt	0,000000
81	Ardahan	0,000000

Son sıralarda yer alan illerde genellikle SMMM sayısının düşük olması veya bazı illerde TÜRMOB oda/il verisinin bulunmaması etkili olmuştur. Bayburt ve Ardahan'ın MARCOS skorlarının sıfır olması, bu illerde ilgili kriterler bakımından yeterli veri veya mesleki yoğunluk göstergesinin bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Bu durum yorumlanırken, TÜRMOB verisinin oda bazlı yapısı dikkate alınmalıdır. Bazı iller ayrı oda olarak görünmediğinden, meslek mensubu verisi il düzeyinde tam ayrıştırılamamış olabilir.

4.7. Kümeleme Bulguları

K-Means kümeleme analizi sonucunda iller üç kümeye ayrılmıştır. Kümeler, muhasebe eğitimi arzı, kontenjan, SMMM sayısı, nüfusa göre SMMM yoğunluğu ve nüfusa göre program/kontenjan göstergelerine göre farklılaşmaktadır.

Tablo 8. Kümeleme Analizi Sonuçları

Küme	Ortalama Program Sayısı	Ortalama Kontenjan	Ortalama SMMM	100 Bin Kişiye Düşen SMMM	1 Milyon Kişiye Düşen Program	100 Bin Kişiye Düşen Kontenjan
Küme 1	3,095	122,619	325,762	61,289	7,720	27,371
Küme 2	27,000	764,000	50.219,000	319,834	1,720	4,866
Küme 3	2,712	83,136	1.129,932	69,432	3,197	9,626

Küme 2 yalnızca İstanbul'u temsil etmektedir. İstanbul, program sayısı, kontenjan ve SMMM sayısı bakımından diğer tüm illerden ayrışmaktadır. Bu nedenle İstanbul'un tek başına ayrı bir küme oluşturması beklenen ve anlamlı bir sonuçtur. İstanbul, Türkiye'de muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleğinin en yoğunlaştığı merkezdir.

Küme 1, nüfusa göre program ve kontenjan yoğunluğu yüksek olan illeri temsil etmektedir. Bu kümede ortalama program sayısı **3,095**, ortalama kontenjan **122,619**, 1 milyon kişiye düşen program sayısı ise **7,720**'dir. Bu değerler, Küme 1'deki illerin mutlak meslek mensubu sayısı bakımından büyükşehirlerle yarışmasa da eğitim arzı bakımından nüfusa göre güçlü bir konuma sahip olduğunu göstermektedir.

Küme 3 ise orta düzeyde eğitim arzına ve daha yüksek ortalama SMMM sayısına sahip illeri temsil etmektedir. Bu kümede ortalama SMMM sayısı **1.129,932** olup Küme 1'den daha yüksektir. Buna karşılık 1 milyon kişiye düşen program sayısı **3,197** ile Küme 1'in gerisindedir. Bu durum, Küme 3'te yer alan illerin mesleki kapasite bakımından daha güçlü, ancak nüfusa göre eğitim arzı bakımından daha sınırlı olduğunu göstermektedir.

Bu bulgulara göre Türkiye'de muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleği üçlü bir bölgesel tipoloji ortaya koymaktadır:

Birinci tip: İstanbul gibi ulusal merkez niteliğindeki iller. **İkinci tip:** Nüfusa göre eğitim arzı güçlü olan küçük ve orta ölçekli iller. **Üçüncü tip:** Meslek mensubu kapasitesi görece yüksek olan, ancak eğitim arzı nüfusa göre daha sınırlı kalan illerdir.

4.8. Regresyon Bulguları

Regresyon analizinde bağımlı değişken olarak 100 bin kişiye düşen SMMM sayısı kullanılmıştır. Bağımsız değişkenler ise muhasebe program sayısı, toplam kontenjan, üniversite sayısı ve nüfustur.

Tablo 9. OLS Regresyon Sonuçları

Değişken	Katsayı	Std. Hata	t	p
Sabit	40,1990	8,484	4,738	0,000
Muhasebe program sayısı	-0,9680	3,698	-0,262	0,794
Toplam kontenjan	0,1650	0,086	1,925	0,058
Üniversite sayısı	-0,1288	9,371	-0,014	0,989
Nüfus	0,00001569	0,00000651	2,409	0,018

Modelin açıklayıcılık düzeyi $R^2 = 0,621$, düzeltilmiş R^2 değeri ise 0,601 olarak hesaplanmıştır. Bu değerler, modelde yer alan değişkenlerin 100 bin kişiye düşen SMMM sayısındaki değişimin yaklaşık %60'ını açıklayabildiğini göstermektedir. Modelin genel anlamlılık düzeyi de yüksektir. F-istatistiği 31,12, modelin anlamlılık değeri ise $p < 0,001$ düzeyindedir.

Regresyon sonuçlarına göre nüfus değişkeni pozitif ve istatistiksel olarak anlamlıdır. Nüfus katsayısı 0,00001569, p değeri ise 0,018'dir. Bu sonuç, nüfus arttıkça 100 bin kişiye düşen SMMM sayısının da artma eğiliminde olduğunu göstermektedir. Ancak burada nüfusun tek başına demografik bir değişken olmanın ötesinde, ekonomik faaliyet yoğunluğu ve işletme sayısı gibi yapısal unsurların da dolaylı göstergesi olduğu düşünülmelidir.

Toplam kontenjan değişkeni pozitif katsayıya sahiptir ve p değeri 0,058'dir. Bu sonuç, %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olmamakla birlikte, %10 düzeyinde sınırda anlamlı kabul edilebilir. Bu bulgu, muhasebe eğitimi kontenjan kapasitesinin SMMM yoğunluğu ile pozitif yönde ilişkili olabileceğini düşündürmektedir.

Muhasebe program sayısı ve üniversite sayısı ise istatistiksel olarak anlamlı değildir. Bu durum, sadece program veya üniversite sayısının mesleki yoğunluğu açıklamada yeterli olmadığını göstermektedir. Başka bir ifadeyle muhasebe mesleğinin bölgesel yoğunluğu, yalnızca eğitim arzının niceliği ile değil; ilin ekonomik kapasitesi, ticari hacmi, işletme yoğunluğu ve mesleki piyasa dinamikleri ile birlikte şekillenmektedir.

Regresyon çıktısında koşul sayısının yüksek olması, bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı olabileceğine işaret etmektedir. Bu nedenle regresyon sonuçları yorumlanırken dikkatli olunmalıdır. Özellikle nüfus, üniversite sayısı, program sayısı ve kontenjan değişkenleri arasında yüksek korelasyonlar bulunduğu için, modelin açıklayıcılığı yüksek olsa da katsayıların bağımsız etkilerini yorumlama konusunda temkinli davranmak gerekir.

4.9. Genel Bulguların Değerlendirilmesi

Elde edilen bulgular Türkiye'de muhasebe eğitimi ile muhasebe mesleğinin bölgesel dağılımı arasında güçlü fakat tek boyutlu olmayan bir ilişki bulunduğunu göstermektedir. Büyükşehirler hem eğitim kapasitesi hem de meslek mensubu sayısı açısından öne çıkmaktadır. İstanbul, Ankara ve İzmir bu yapının en belirgin örnekleridir.

Bununla birlikte nüfusa göre hesaplanan göstergeler dikkate alındığında küçük ve orta ölçekli bazı illerin de güçlü konumlar elde ettiği görülmektedir. Bilecik, Kırklareli, Burdur, Çanakkale, Gümüşhane, Afyonkarahisar ve Edirne gibi illerin MARCOS sıralamasında üst sıralarda yer alması, bu illerin mutlak büyüklükten ziyade göreli kapasite açısından dikkat çektiğini göstermektedir.

Bu sonuçlar, muhasebe eğitiminin Türkiye'de niceliksel olarak yaygınlaştığını; ancak eğitim arzı ile mesleki piyasa kapasitesinin her ilde aynı düzeyde örtüşmediğini ortaya koymaktadır. Bazı illerde program ve kontenjan yoğunluğu yüksek olmasına rağmen SMMM yoğunluğu sınırlı kalmaktadır. Bazı illerde ise meslek mensubu yoğunluğu yüksek olmakla birlikte eğitim programı sayısı nüfusa göre daha düşük düzeydedir.

Dolayısıyla Türkiye'de muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleği arasında bölgesel düzeyde üç temel yapıdan söz edilebilir:

1.Eğitim ve meslek kapasitesinin birlikte yoğunlaştığı merkezler: İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa gibi iller.

2.Eğitim arzı nüfusa göre güçlü olan iller: Bilecik, Burdur, Kırklareli, Gümüşhane, Tunceli gibi iller.

3.Mesleki kapasitesi gelişmiş ancak eğitim yoğunluğu daha sınırlı olan iller: Kocaeli, Gaziantep, Kayseri, Mersin, Konya gibi ekonomik merkezler.

Bu yapı, muhasebe eğitimi planlamasında yalnızca program sayısının artırılmasının yeterli olmadığını göstermektedir. Eğitim arzının bölgesel mesleki talep, ekonomik faaliyet yoğunluğu, işletme sayısı ve mezunların istihdam olanakları ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle küçük illerde programların sürdürülebilirliği, büyükşehirlerde ise kontenjanların mesleki piyasa ihtiyaçlarıyla uyumu önemli politika alanları olarak öne çıkmaktadır.

5.Sonuç

Bu çalışma, Türkiye'de muhasebe eğitimi ile muhasebe mesleğinin bölgesel dinamiklerini resmî istatistiklere dayalı olarak incelemiş ve eğitim arzı ile mesleki kapasite arasındaki ilişkinin tek boyutlu bir görünüm sergilemediğini ortaya koymuştur. YÖK Atlas, TÜRMOB ve TÜİK verilerinin il düzeyinde bir

araya getirilmesiyle oluşturulan veri seti, muhasebe eğitiminin ülke geneline yayılmış olmakla birlikte belirli merkezlerde yoğunlaştığını; muhasebe mesleğinin ise özellikle ekonomik faaliyet hacmi yüksek illerde güçlü bir biçimde kümelendiğini göstermektedir. Bu yönüyle çalışma, muhasebe eğitimi ve mesleğini yalnızca ulusal toplamlar üzerinden değil, bölgesel farklılıkları görünür kılan çok boyutlu bir çerçevede ele almıştır.

Araştırmanın ilk önemli sonucu, muhasebe eğitiminin Türkiye'de geniş bir coğrafi yayılıma sahip olmasıdır. Çalışmada değerlendirilen 252 muhasebe programının 79 ile dağılmış olması, yükseköğretim sisteminin muhasebe alanında oldukça kapsayıcı bir program ağı oluşturduğunu göstermektedir. Bununla birlikte bu yaygınlık, iller arasında dengeli bir dağılım anlamına gelmemektedir. İstanbul, Ankara, Antalya, Bursa, Konya ve Muğla gibi iller program sayısı ve kontenjan açısından öne çıkarken; bazı illerde program ve kontenjan kapasitesi daha sınırlı düzeyde kalmaktadır. Bu bulgu, muhasebe eğitiminin niceliksel olarak yaygınlaşmasına rağmen, eğitim arzının bölgesel yükseköğretim kapasitesi, üniversite yapılanması ve yerel eğitim politikalarıyla yakından ilişkili olduğunu göstermektedir.

Muhasebe mesleğinin bölgesel görünümü ise eğitim arzından daha belirgin bir merkezileşme eğilimi taşımaktadır. TÜRMOB verileri, SMMM sayısı bakımından İstanbul'un açık ara ilk sırada yer aldığını, onu Ankara ve İzmir'in takip ettiğini göstermektedir. Bursa, Antalya, Konya, Gaziantep, Kocaeli, Mersin ve Kayseri gibi üretim, ticaret ve hizmet faaliyetleri güçlü illerin de üst sıralarda yer alması, muhasebe mesleğinin yalnızca nüfus büyüklüğüyle değil, ekonomik işlem hacmi, işletme yoğunluğu ve bölgesel piyasa kapasitesiyle birlikte şekillendiğini düşündürmektedir. Bu durum, muhasebe meslek mensuplarının bölgesel dağılımında ekonomik merkez olma niteliğinin belirleyici bir unsur olduğunu ortaya koymaktadır.

Çalışmanın korelasyon bulguları, nüfus, muhasebe program sayısı, üniversite sayısı, kontenjan ve SMMM sayısı arasında güçlü pozitif ilişkiler bulunduğunu göstermiştir. Özellikle nüfus ile SMMM sayısı arasındaki yüksek korelasyon, mesleki yoğunluğun mutlak büyüklükler açısından demografik ve ekonomik kapasiteyle yakından ilişkili olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak nüfusa göre standardize edilmiş göstergeler dikkate alındığında daha farklı bir tablo ortaya çıkmaktadır. Bir milyon kişiye düşen program sayısı ile 100 bin kişiye düşen SMMM sayısı arasındaki negatif ilişki, bazı küçük ve orta ölçekli illerde eğitim arzının nüfusa göre yüksek olmasına rağmen mesleki piyasa kapasitesinin aynı ölçüde gelişmediğini göstermektedir. Bu sonuç, eğitim arzı ile mesleki talep arasındaki ilişkinin doğrudan ve otomatik bir uyum içinde olmadığını açık biçimde ortaya koymaktadır.

Regresyon analizi de bu yorumu desteklemektedir. Modelin açıklayıcılık düzeyinin yüksek olması, muhasebe mesleğinin bölgesel yoğunluğunun çalışmada yer alan değişkenlerle önemli ölçüde açıklanabildiğini göstermektedir. Buna karşın program sayısı ve üniversite sayısının istatistiksel olarak anlamlı olmaması, yalnızca eğitim kurumlarının varlığının mesleki yoğunluğu açıklamak için yeterli olmadığını ortaya koymaktadır. Nüfus değişkeninin anlamlı ve pozitif etkisi, nüfusun aynı zamanda ekonomik canlılık, işletme sayısı ve hizmet talebi gibi unsurların dolaylı göstergesi olarak değerlendirilmesi gerektiğini düşündürmektedir. Toplam kontenjan değişkeninin pozitif fakat sınırda anlamlı sonuç vermesi ise eğitim kapasitesi ile mesleki yoğunluk arasında bir bağ bulunduğunu, ancak bu bağın bölgesel ekonomik ve kurumsal koşullardan bağımsız biçimde yorumlanamayacağını göstermektedir.

Çok kriterli karar verme analizleri, illerin muhasebe eğitimi ve mesleki kapasite bakımından göreli konumlarını daha ayrıntılı biçimde değerlendirmeye imkân sağlamıştır. Entropy ağırlıklandırma sonuçlarına göre iller arasındaki farklılaşmada en belirleyici kriter SMMM sayısıdır. Bu bulgu, bölgesel ayrışmanın merkezinde mesleki kapasitenin yer aldığını göstermektedir. Muhasebe program sayısı ve toplam kontenjan değişkenlerinin birbirine yakın ağırlıklar alması ise eğitim arzına ilişkin göstergelerin de anlamlı bir farklılaşma yarattığını, ancak meslek mensubu sayısının etkisinin daha güçlü olduğunu ortaya koymaktadır. MARCOS sıralamasında İstanbul'un diğer illerden belirgin biçimde ayrışması, bu ilin hem eğitim hem de mesleki kapasite bakımından ulusal merkez niteliğini açıkça göstermektedir. Ankara, İzmir ve Bursa'nın üst sıralarda yer alması beklenen bir sonuç olmakla birlikte, Bilecik, Kırklareli, Burdur, Çanakkale ve Gümüşhane gibi daha küçük illerin üst sıralarda görünmesi, nüfusa göre standardize edilen göstergelerin bölgesel değerlendirmelerde ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

K-Means kümeleme analizi, Türkiye'de muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleği açısından üç temel bölgesel tipoloji bulunduğunu göstermiştir. İlk tipoloji, İstanbul'un temsil ettiği ulusal merkez yapısıdır. İstanbul, program sayısı, kontenjan, SMMM sayısı ve toplam meslek mensubu kapasitesi bakımından diğer illerden belirgin biçimde ayrılmaktadır. İkinci tipoloji, nüfusa göre eğitim arzı güçlü olan küçük ve orta ölçekli illerden oluşmaktadır. Bu gruptaki iller mutlak meslek mensubu sayısı bakımından büyükşehirlerle aynı düzeyde olmasa da program ve kontenjan yoğunluğu bakımından dikkat çekici bir görünüm sergilemektedir. Üçüncü tipoloji ise mesleki kapasitesi görece yüksek, ancak nüfusa göre eğitim arzı daha sınırlı kalan ekonomik merkezleri kapsamaktadır. Bu yapı, muhasebe eğitimi ve mesleğinin Türkiye'de yalnızca büyükşehir-küçük şehir ayrımıyla açıklanamayacak kadar karmaşık bir bölgesel örüntüye sahip olduğunu göstermektedir.

Çalışmanın bulguları, muhasebe eğitimi planlamasında niceliksel genişleme kadar bölgesel uyumun da dikkate alınması gerektiğine işaret etmektedir. Program sayısının veya kontenjanın artırılması tek başına mesleki piyasa ihtiyaçlarını karşılamaya yetmeyebilir. Özellikle küçük ve orta ölçekli illerde muhasebe programlarının sürdürülebilirliği, mezunların istihdam olanakları, yerel işletmelerle kurulacak uygulama bağlantıları ve meslek odalarıyla geliştirilecek iş birlikleri önem kazanmaktadır. Büyükşehirlerde ise yüksek mesleki yoğunluk, eğitim programlarının daha fazla uygulama, teknoloji, veri analitiği, mevzuat güncelliği ve etik yeterlilik ekseninde güçlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla muhasebe eğitimi politikalarının bölgesel mesleki talep, ekonomik faaliyet yoğunluğu ve insan kaynağı gereksinimleriyle birlikte tasarlanması daha sağlıklı sonuçlar üretecektir.

Muhasebe mesleği açısından değerlendirildiğinde, bölgesel yoğunlaşmanın mesleki hizmet kalitesi, rekabet koşulları, meslek mensuplarının iş yükü ve mesleğin sürdürülebilirliği üzerinde etkiler doğurabileceği görülmektedir. Meslek mensubu sayısının çok yüksek olduğu büyükşehirlerde hizmet çeşitliliği ve uzmanlaşma olanakları artarken, rekabet baskısı ve iş yükü de yoğunlaşabilmektedir. Buna karşılık mesleki kapasitenin daha sınırlı olduğu illerde hizmet erişimi, mesleki dayanışma, meslek odalarının etkinliği ve yerel işletmelerin nitelikli muhasebe hizmetlerine ulaşımı daha belirleyici konular hâline gelebilir. Bu nedenle muhasebe mesleğinin bölgesel planlamasında yalnızca sayısal dağılım değil, hizmet kalitesi, mesleki gelişim, dijital dönüşüme uyum ve kurumsal destek mekanizmaları birlikte değerlendirilmelidir.

Sonuç olarak bu çalışma, Türkiye'de muhasebe eğitimi ile muhasebe mesleğinin birbirine bağlı olmakla birlikte her ilde aynı yoğunlukta ve aynı yönde gelişmediğini ortaya koymaktadır. Büyükşehirler mutlak büyüklükler açısından belirgin üstünlük taşırken, nüfusa göre hesaplanan göstergeler küçük ve orta ölçekli illerin göreli avantajlarını görünür kılmaktadır. Bu nedenle muhasebe eğitimi ve mesleğine ilişkin değerlendirmelerde yalnızca toplam program, kontenjan veya meslek mensubu sayısına odaklanmak yeterli değildir. Bölgesel farklılıkları dikkate alan, nüfusa göre standardize edilmiş göstergeleri kullanan ve ekonomik yapı ile eğitim kapasitesini birlikte değerlendiren yaklaşımlar daha açıklayıcı sonuçlar sunmaktadır. Çalışmanın Entropy, MARCOS ve K-Means yöntemlerini birlikte kullanması, illerin hem sıralama hem de benzerlik temelli gruplama açısından değerlendirilmesine olanak sağlamış; böylece muhasebe eğitimi ve mesleğinin bölgesel görünümüne ilişkin daha bütüncül bir analiz zemini oluşturmuştur.

Gelecek araştırmalarda, bu çalışmada kullanılan resmî istatistiklere ek olarak il düzeyinde işletme sayısı, faal mükellef sayısı, sektörel dağılım, dış ticaret

hacmi, mezun istihdam oranları, akademik kadro yapısı ve programların ders içerikleri gibi değişkenlerin de analize dâhil edilmesi önerilebilir. Ayrıca muhasebe meslek mensupları, öğrenciler, mezunlar, akademisyenler ve meslek odalarıyla yapılacak nitel araştırmalar, nicel bulguların arkasındaki yerel dinamikleri daha derinlikli biçimde açıklayabilir. Böyle bir yaklaşım, muhasebe eğitimi ile mesleki piyasa arasındaki uyumun yalnızca sayısal göstergelerle değil, deneyim, beklenti ve uygulama koşullarıyla birlikte değerlendirilmesine katkı sağlayacaktır. Bu doğrultuda çalışma, Türkiye'de muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleğinin bölgesel planlamasına yönelik kanıta dayalı bir başlangıç zemini sunmakta; eğitim kurumları, meslek örgütleri ve politika yapıcılar için daha dengeli, sürdürülebilir ve bölgesel ihtiyaçlara duyarlı bir değerlendirme çerçevesi önermektedir.

Kaynakça

Abbott, A. (1988). *The System of Professions: An Essay on the Division of Expert Labor*. University of Chicago Press.

Albrecht, W. S., & Sack, R. J. (2000). *Accounting Education: Charting the Course Through a Perilous Future*. American Accounting Association.

Apostolou, B., Dorminey, J. W., Hassell, J. M., & Rebele, J. E. (2017). "Accounting education literature review (2016)". *Journal of Accounting Education*, *39*, 1–31.

Apostolou, B., Dorminey, J. W., Hassell, J. M., & Rebele, J. E. (2020). "Accounting education literature review (2019)". *Journal of Accounting Education*, *51*, 100670.

Bui, B., & Porter, B. (2010). "The expectation-performance gap in accounting education: An exploratory study". *Accounting Education*, *19*(1–2), 23–50.

Can, A. V., & Demirci, Ş. D. (2016). "Uluslararası muhasebe eğitim standardı 2 muhasebe eğitim programlarının içeriğine uyum: Sakarya Üniversitesi örneği". *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 319–338.

Crawford, L., Helliar, C., Monk, E., & Veneziani, M. (2014). "International Accounting Education Standards Board: Organisational legitimacy within the field of professional accountancy education". *Accounting Forum*, *38*(1), 67–89.

Eren, T., Salur, M. N., & İyibildiren, M. (2020). "Muhasebe eğitiminde bilgi teknolojisi kullanımı: Türkiye'deki üniversiteler üzerine bir araştırma". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, *22*(4), 648–668. https://doi.org/10.31460/mbdd.735855

Erdoğan, M., & Öztürk, M. S. (2016). "Kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerin performansına etki eden finansal oranların incelenmesi". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, *18*(Özel Sayı-1), 707–725.

Florida, R. (2002). *The Rise of the Creative Class*. Basic Books.

Freidson, E. (2001). *Professionalism: The Third Logic*. University of Chicago Press.

Gennaioli, N., La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., & Shleifer, A. (2013). "Human capital and regional development". *The Quarterly Journal of Economics*, *128*(1), 105–164. https://doi.org/10.1093/qje/qjs050

Hwang, C. L., & Yoon, K. (1981). *Multiple Attribute Decision Making: Methods and Applications*. Springer.

IFAC. (2019). *Handbook of International Education Pronouncements*. International Federation of Accountants.

IFAC. (2026). *International Education Standards*. International Federation of Accountants. https://www.ifac.org/education

Jackling, B., & De Lange, P. (2009). "Do accounting graduates' skills meet the expectations of employers? A matter of convergence or divergence". *Accounting Education*, *18*(4–5), 369–385.

Jain, A. K. (2010). "Data clustering: 50 years beyond K-means". *Pattern Recognition Letters*, *31*(8), 651–666.

Karcıoğlu, R., & Dızman, Ş. (2016). "Türkiye'de TMS-TFRS kapsamında verilen muhasebe eğitiminin kalite standartları açısından yeterliliği". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, *30*(4), 869–884.

Kıllı, M. (2016). "Türkiye'deki üniversitelerde adli muhasebe eğitimi ve lisansüstü çalışmalar üzerine bir inceleme". *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 719–728.

Koçyiğit, S. Ç., & Tanç, Ş. G. (2016). "Türkiye'deki üniversitelerde lisansüstü eğitim programlarında yer alan muhasebe standartları dersleri üzerine bir araştırma". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, *50*, 57–77.

Lawson, R. A., Blocher, E. J., Brewer, P. C., Cokins, G., Sorensen, J. E., Stout, D. E., Sundem, G. L., Wolcott, S. K., & Wouters, M. J. F. (2014). "Focusing accounting curricula on students' long-run careers: Recommendations for an integrated competency-based framework for accounting education". *Issues in Accounting Education*, *29*(2), 295–317.

Lloyd, S. P. (1982). "Least squares quantization in PCM". *IEEE Transactions on Information Theory*, *28*(2), 129–137.

MacQueen, J. (1967). "Some methods for classification and analysis of multivariate observations". In *Proceedings of the Fifth Berkeley Symposium on Mathematical Statistics and Probability* (Vol. 1, pp. 281–297). University of California Press.

Marmolejo, F., & Puukka, J. (2006). *Supporting the Contribution of Higher Education to Regional Development: Lessons Learned from an OECD Review of 14 Regions Throughout 12 Countries*. UNESCO Forum on Higher Education, Research and Knowledge. https://eric.ed.gov/?id=ED494412

OECD. (2007). *Understanding the Regional Contribution of Higher Education Institutions: A Literature Review*. OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/understanding-the-regional-contribution-of-higher-education-institutions_161208155312.html

Ömürbek, V., & Öztürk, M. S. (2013). "Muhasebe politikaları ve tahminlerindeki değişikliklerle ilgili İMKB 100 şirketlerinde bir inceleme". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2013(3), 1–13.

Öztürk, M. S., & Erdoğan, M. (2017). "Batı Akdeniz Bölgesinde yer alan üniversitelerdeki muhasebe eğitimine yönelik bir araştırma". *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, *9*(21 Özel Sayı), 162–174. https://doi.org/10.20875/makusobed.307090

Öztürk, M. S., & Erdoğan, M. (2018). "Muhasebe eğitiminde bilgi teknolojileri kullanımı üzerine bir araştırma". *Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *38*, 173–196. https://doi.org/10.25294/auiibfd.492745

Pan, G., & Seow, P. S. (2016). "Preparing accounting graduates for digital revolution: A critical review of information technology competencies and skills development". *Journal of Education for Business*, *91*(3), 166–175.

Pathways Commission. (2012). *Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants*. American Accounting Association and American Institute of Certified Public Accountants.

Rebele, J. E., & St. Pierre, E. K. (2019). "A commentary on learning objectives for accounting education programs: The importance of soft skills and technical knowledge". *Journal of Accounting Education*, *48*, 71–79.

Shannon, C. E. (1948). "A mathematical theory of communication". *Bell System Technical Journal*, *27*(3), 379–423.

Stević, Ž., Pamučar, D., Puška, A., & Chatterjee, P. (2020). "Sustainable supplier selection in healthcare industries using a new MCDM method: Measurement of Alternatives and Ranking according to COmpromise Solution (MARCOS)". *Computers & Industrial Engineering*, *140*, 106231.

Tosunoğlu, B., Cengiz, S., & Anadolu, Z. (2018). "Uluslararası muhasebe eğitimi standartları kapsamında muhasebe eğitiminin Türkiye'deki akademisyenler ve muhasebe meslek mensupları açısından incelenmesi". *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, *5*(2), 179–192. https://doi.org/10.17541/optimum.373601

TÜİK. (2025). *Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi Sonuçları*. Türkiye İstatistik Kurumu. https://www.tuik.gov.tr/

TÜRMOB. (2025). *Meslek Mensubu Dağılım Tabloları*. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği. https://www.turmob.org.tr/

YÖK Atlas. (2025). *Yükseköğretim Program Atlası*. Yükseköğretim Kurulu. https://yokatlas.yok.gov.tr/

Yıldız, G. (2017). "Muhasebe meslek mensuplarının meslek yüksekokulu muhasebe programı öğrencilerinden beklentileri: Kayseri ilinde bir araştırma". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, *73*, 169–183.

Yüksel, F. (2020). "Sustainability in accounting curriculum of Turkey higher education institutions". *Turkish Online Journal of Qualitative Inquiry*, *11*(3), 393–416.

Yüksel, F., & Kayalı, N. (2021). "Muhasebe eğitiminde müfredatlarının oluşturulması ve değiştirilmesine etki eden faktörler: Türkiye yükseköğretim kurumları üzerine bir araştırma". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, *14*(1), 267–298.

Zeleny, M. (1982). *Multiple Criteria Decision Making*. McGraw-Hill.

Bölüm 12

Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Güvence Denetimi

Ayşe Gül Gök[1]

Özet

Sürdürülebilirlik anlayışının küresel ölçekte önem kazanmasıyla birlikte işletmelerin yalnızca finansal performanslarının değil; çevresel, sosyal ve yönetişim faaliyetlerinin de paydaşlar açısından önemli hale geldiği görülmektedir. Bu kapsamda sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin finansal olmayan bilgilerini şeffaf, karşılaştırılabilir ve hesap verebilir biçimde sunmalarını sağlayan önemli bir raporlama aracı haline gelmiştir. İşletmelerin çevresel etkileri, sosyal sorumluluk faaliyetleri ve yönetişim uygulamalarına ilişkin bilgilerin paydaşlara sunulması, sürdürülebilir kurumsal yönetim anlayışının güçlenmesine katkı sağlamaktadır. Ancak sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğuna yönelik beklentilerin artması, bu raporların bağımsız güvence denetiminden geçirilmesini gerekli hale getirmiştir. Bu çalışmada sürdürülebilirlik, kurumsal sürdürülebilirlik, sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi kavramları kavramsal çerçevede ele alınmıştır. Çalışmada sürdürülebilirlik raporlamasının tarihsel gelişimi, kapsamı, faydaları ile ulusal ve uluslararası raporlama standartları incelenmiştir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğini artırmaya yönelik güvence denetimi uygulamaları, güvence standartları ve bu süreçte karşılaşılan sorunlar değerlendirilmiştir. Bunun yanında Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimine ilişkin güncel düzenlemeler ile Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları kapsamında gerçekleştirilen uygulamalar da ele alınmıştır. Sonuç olarak sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi uygulamalarının; kurumsal şeffaflığın artırılması, paydaş güveninin güçlendirilmesi, raporlanan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması ve sürdürülebilir kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesi açısından önemli katkılar sağladığı değerlendirilmektedir.

1 Öğr. Gör. Dr., Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, ayse.gok@alanya.edu.tr, https://orcid.org/0000-0003-3263-1213

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1357.c5466

1. Giriş

Küreselleşme, sanayileşme, hızlı nüfus artışı ve teknolojik gelişmeler sonucunda doğal kaynakların yoğun biçimde kullanılması; iklim değişikliği, çevre kirliliği, kaynak yetersizliği ve sosyal eşitsizlikler gibi küresel sorunların daha görünür hale gelmesine neden olmuştur. Bu gelişmeler, yalnızca ekonomik büyümeye odaklanan geleneksel işletme anlayışının yetersiz kaldığını göstermiş; çevresel, sosyal ve ekonomik unsurların birlikte değerlendirilmesini gerekli hale getirmiştir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik anlayışı hem toplumlar hem de işletmeler açısından stratejik bir yaklaşım olarak önem kazanmıştır.

Günümüzde işletmelerden yalnızca finansal performanslarını açıklamaları yeterli görülmemekte; çevresel etkileri, sosyal sorumluluk uygulamaları, yönetişim yapıları ve sürdürülebilirlik politikaları hakkında da paydaşlara bilgi sunmaları beklenmektedir. Özellikle yatırımcılar, müşteriler, düzenleyici kurumlar ve diğer bilgi kullanıcıları; işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetsel performanslarına ilişkin daha şeffaf, karşılaştırılabilir ve güvenilir açıklamalar talep etmektedir. Bu beklentiler, kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasını işletmelerin hesap verebilirlik ve şeffaflık sorumluluğunu yerine getirmelerinde önemli bir araç haline getirmiştir.

Başlangıçta gönüllülük esasına dayalı olarak gelişen kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması, zaman içerisinde ulusal ve uluslararası standartlar ile düzenleyici uygulamalar doğrultusunda daha sistematik bir yapıya dönüşmüştür. Uluslararası düzeyde geliştirilen Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI), Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board-ISSB), Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board-SASB), İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (Task Force on Climate-related Financial Disclosures-TCFD) ve Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (European Sustainability Reporting Standards-ESRS) gibi raporlama çerçeveleri; sürdürülebilirlik bilgilerinin daha karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve güvenilir biçimde sunulmasına katkı sağlamaktadır. Ulusal düzeyde ise Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS), işletmelerin sürdürülebilirlik açıklamalarını belirli ilkeler doğrultusunda hazırlamalarına yönelik önemli bir düzenleme alanı oluşturmaktadır.

Kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasının yaygınlaşması, raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu, tutarlılığı ve güvenilirliği konusunu da gündeme taşımıştır. İşletmeler tarafından açıklanan sürdürülebilirlik bilgilerinin yatırımcılar ve diğer paydaşlar tarafından güvenilir kabul edilebilmesi, bu bilgilerin bağımsız ve objektif bir değerlendirme sürecinden geçirilmesini gerekli kılmıştır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik güvence denetimi uygulamaları gelişim

göstermiş ve sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin değerlendirilmesine yönelik güvence hizmetleri önem kazanmıştır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi; işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetsel açıklamalarının belirli kriterler ve standartlar çerçevesinde incelenmesini, raporlanan bilgilerin güvenilirliğinin değerlendirilmesini ve paydaş güveninin artırılmasını amaçlamaktadır. Özellikle yeşil aklama riskinin artması, işletmelerin sürdürülebilirlik iddialarının bağımsız güvence süreçleriyle desteklenmesini daha önemli hale getirmiştir. Bu kapsamda Uluslararası Güvence Denetimi Standardı 3000 (International Standard on Assurance Engagements 3000-ISAE 3000) Hesap Verebilirlik Güvence Standardı (AccountAbility AA1000 Assurance Standard-AA1000AS) ve benzeri güvence standartları, sürdürülebilirlik bilgilerinin doğrulanmasına yönelik temel çerçeveler arasında yer almaktadır. Böylece sürdürülebilirlik güvence denetimi; kurumsal şeffaflığın artırılması, hesap verebilirlik anlayışının güçlendirilmesi ve sürdürülebilirlik bilgilerinin karar alma süreçlerinde daha etkin kullanılabilmesi açısından önemli bir işlev üstlenmektedir.

Bu çalışmada öncelikle sürdürülebilirlik ve kurumsal sürdürülebilirlik kavramlarına ilişkin kavramsal çerçeve ele alınmıştır. Bu kapsamda sürdürülebilirliğin tanımı, tarihsel gelişimi, temel boyutları ve işletmeler açısından önemi incelenmiştir. Çalışmanın devamında kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasının gelişim süreci, kapsamı, faydaları ile ulusal ve uluslararası raporlama standartları değerlendirilmiştir. Son bölümde ise sürdürülebilirlik raporlamasının güvenilirliğini artırmaya yönelik güvence denetimi uygulamaları ele alınmıştır. Bu kapsamda güvence denetimi kavramı, sürdürülebilirlik raporlarında güvence denetiminin önemi, sürdürülebilirlik bilgilerinin doğrulanmasına yönelik uygulamalar ile ulusal ve uluslararası güvence denetimi standartları incelenmiştir. Ayrıca sürdürülebilirlik güvence denetimi sürecinde karşılaşılan sorunlar, eleştiriler ve uygulamaya ilişkin değerlendirmelere yer verilerek çalışma sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

2. Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramına İlişkin Kavramsal Çerçeve

Bu bölümde sürdürülebilirlik ve kurumsal sürdürülebilirlik kavramlarına ilişkin kavramsal çerçeve ele alınmaktadır. Bu kapsamda sürdürülebilirlik kavramının tanımı, tarihsel gelişimi ve önemi incelenmekte; ardından kurumsal sürdürülebilirlik anlayışı ve kurumsal sürdürülebilirliğin boyutları değerlendirilmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik yaklaşımının işletmeler açısından önemi ile çevresel, sosyal ve ekonomik boyutları açıklanmaktadır.

2.1. Sürdürülebilirlik Kavramı

Sanayileşme, kentleşme, nüfus artışı ve teknolojik gelişmeler sonucunda doğal kaynakların yoğun biçimde kullanılması, çevresel sorunların küresel ölçekte artmasına neden olmuştur. İklim değişikliği, biyolojik çeşitliliğin azalması, doğal kaynakların tükenme riski ve çevre kirliliği gibi sorunlar; ekonomik büyüme ile çevresel koruma arasındaki dengenin yeniden değerlendirilmesini gerekli hale getirmiştir. Bunun yanında toplumsal refahın korunması, gelecek nesillerin ihtiyaçlarının gözetilmesi ve ekonomik faaliyetlerin uzun vadede sürdürülebilirliğinin sağlanması gerekliliği, sürdürülebilirlik kavramının önem kazanmasına katkı sağlamıştır. Özellikle Sanayi Devrimi sonrasında üretim faaliyetlerinin hız kazanması ve tüketim anlayışının değişmesi, doğal kaynak kullanımını artırmış ve çevresel etkilerin daha belirgin hale gelmesine yol açmıştır. Üretim süreçleri sonucunda ortaya çıkan atıklar ile çevresel bozulmalar, doğal kaynakların korunmasına yönelik yaklaşımların önemini artırmıştır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik kavramı; çevresel, ekonomik ve sosyal unsurlar arasında denge kurulmasını amaçlayan bir yaklaşım olarak gelişim göstermiştir.

Sürdürülebilirlik kelime anlamı itibariyle, *"bir durum veya herhangi bir şeyin devam etmesini sağlamak, onu devamlı kılmaktır"* açıklanmaktadır (TDK, 2026). Oxford Sözlüğünde sürdürülebilirlik kavramı *"uzun süre devam etme veya devam ettirme yeteneği"* olarak ifade edilmektedir (Oxford Learner's Dictionaries, 2026). Sürdürülebilirlik kavramının anlamına ilişkin evrensel bir tanım olmamakla birlikte bu kelime ile ilgili literatürde farklı tanımlamalar bulunmaktadır (Özulucan vd., 2024). Pezzey (1992) sürdürülebilirlik kavramını, *"toplumu temsil eden bireyin gelecekteki bin yıllık süreçte elde ettiği faydanın azalmaması"* olarak açıklamaktadır. Özulucan vd. (2024) ise sürdürülebilirliği, sınırlı kaynakların etkin ve verimli biçimde kullanılması yoluyla mal ve hizmet üretiminin devamlılığını sağlamayı amaçlayan bir yaklaşım olarak tanımlamaktadır. Schuster vd., (2011) sürdürülebilirliği; çevresel, ekonomik ve sosyal değerler arasında denge kurulmasına dayalı bir yapı olarak değerlendirmektedir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik yalnızca çevresel koruma ile sınırlı kalmamakta; ekonomik faaliyetler, toplumsal refah, sosyal adalet, kaynak kullanımı ve çevresel dengenin korunması gibi birçok alanı kapsayan disiplinler arası bir kavram olarak ele alınmaktadır (Stead & Stead, 2000).

Günümüzde sürdürülebilirlik kavramının yalnızca çevre alanında değil; ekonomi, işletme, yönetim, enerji, tarım ve sosyal bilimler gibi birçok farklı disiplinde yaygın biçimde kullanıldığı görülmektedir. Bu durum, sürdürülebilirliğin ulusal sınırları aşarak küresel ölçekte önem kazanan bir yaklaşım haline geldiğini göstermektedir (Özkan vd., 2018). Sürdürülebilirlik

anlayışı genel olarak ekonomik, sosyal ve çevresel olmak üzere üç temel boyut çerçevesinde değerlendirilmektedir. Başlangıçta ayrı alanlar olarak ele alınan bu boyutların zaman içerisinde birbiriyle ilişkili olduğu anlaşılmış ve sürdürülebilirlik stratejilerinin bütüncül bir yaklaşımla değerlendirilmesi gerektiği kabul edilmiştir (Giddings vd., 2002).

Bu kapsamda sürdürülebilirlik; ekolojik dengenin korunması, toplumsal refahın sürdürülmesi ve ekonomik kalkınmanın uzun vadede devamlılığının sağlanması açısından günümüz dünyasının temel kavramlarından biri haline gelmiştir. Özellikle Brundtland Raporu ile birlikte sürdürülebilir kalkınma anlayışı ön plana çıkmış ve bugünün ihtiyaçları karşılanırken gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama imkânlarının tehlikeye atılmaması gerektiği vurgulanmıştır (Mert, Mert & Işıkönder, 2025).

2.1.1. Sürdürülebilirlik Kavramının Tarihsel Gelişimi

Sürdürülebilirlik kavramının ilk kez nerede ve nasıl ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte, sürdürülebilirlik düşüncesinin tarihsel kökenlerinin Antik Yunan mitolojisine kadar uzandığı ifade edilmektedir. O'Riordan'a (1998) göre sürdürülebilirlik düşüncesinin ilk örneklerinden biri, Antik Yunan mitolojisinde yeryüzünü ve yaşamın devamlılığını temsil eden Gaia anlayışında görülmektedir. Bunun yanında Antik Mısır'da tarımsal üretimde su kaynaklarının verimli kullanılması ve kıt kaynakların sonraki dönemlerde de korunmasına yönelik uygulamalar, sürdürülebilirlik düşüncesinin erken örnekleri arasında değerlendirilmektedir.

Sürdürülebilirlik kavramının yazılı kaynaklarda yer almasına ilişkin önemli örneklerden biri, Hans Carl von Carlowitz tarafından 1713 yılında yayımlanan *Sylvicultura Oeconomica* adlı eserdir. Söz konusu eserde ormancılık faaliyetlerinde orman varlığının uzun vadeli ve verimli biçimde yönetilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur (Brander, 2007). İlerleyen dönemde Pigou, 1912 ve 1920 yıllarında ekonomi bilimi alanında gerçekleştirdiği çalışmalarında insan refahını; doğal kaynaklar, insan eliyle üretilen maddi varlıklar ile insan kaynakları ve bilgi birikimi olmak üzere üç temel sermaye türü kapsamında değerlendirmiştir (Pigou, 1912; Pigou, 1920; aktaran: Kula, 1998). 1950'li yıllarda ise Gordon, Scott ve Schaefer tarafından balıkçılık alanında geliştirilen *"azami sürdürülebilir ürün"* kavramı ile balıkçılık faaliyetlerinin kaynakların devamlılığını sağlayacak biçimde planlanması gerektiği ifade edilmiştir (Kula, 1998).

1970'li yıllardan itibaren artan nüfus, tüketim düzeyi ve çevre kirliliği, doğal kaynakların korunmasına yönelik uluslararası farkındalığı artırmıştır. Bu doğrultuda, 5-16 Haziran 1972 tarihleri arasında Stockholm'de düzenlenen

Birleşmiş Milletler İnsan Çevresi Konferansı'nda *"İnsan Çevresi Bildirisi"* kabul edilmiştir. Aynı yıl Roma Kulübü tarafından yayımlanan ***Büyümenin Sınırları*** adlı çalışmada, dünya kaynaklarının gelecekte sürdürülebilir olmayabileceği ve ekonomik büyümenin sınırlarının değerlendirilmesi gerektiği ortaya konulmuştur (Mert, Mert & Işıkönder, 2025). 1976 yılında Kanada'nın Vancouver kentinde düzenlenen Habitat-I Konferansı'nda ise hızlı kentleşme, barınma, temiz su ve göç gibi kentsel sorunlar ele alınmıştır.

Sürdürülebilirlik kavramının uluslararası ölçekte geniş çapta gündeme gelmesi, Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından 1987 yılında yayımlanan *ve "Ortak Geleceğimiz"* olarak da bilinen Brundtland Raporu ile mümkün olmuştur. Söz konusu raporda sürdürülebilir kalkınma, mevcut nesillerin ihtiyaçları karşılanırken gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama olanaklarının zarar görmemesi şeklinde ifade edilmiştir (Roosa, 2010). Raporda ayrıca çevresel gelişme ile ekonomik kalkınma arasında ilişki kurulması gerektiği belirtilmiş ve insan faaliyetlerinin küresel ekosistemler üzerindeki etkilerine dikkat çekilmiştir (Aksoy, 2022).

1992 yılında Brezilya'nın Rio de Janeiro kentinde gerçekleştirilen Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Konferansı, sürdürülebilir kalkınmanın uluslararası düzeyde kurumsallaşması açısından önemli bir aşama olmuştur. Rio Zirvesi kapsamında kabul edilen Gündem 21 Eylem Planı ile sürdürülebilir kalkınmaya yönelik uygulama ilkeleri ve eylem alanları belirlenmiştir. 1996 yılında İstanbul'da gerçekleştirilen Habitat-II Konferansı'nda insan yerleşimlerinin sürdürülebilir biçimde geliştirilmesi konusu ele alınmıştır (Birleşmiş Milletler, 1999). 1997 yılında New York'ta gerçekleştirilen Rio+5 Konferansı'nda Gündem 21'in beş yıllık uygulama süreci değerlendirilmiş ve ülkelerin sürdürülebilir kalkınmaya yönelik ulusal stratejiler geliştirmeleri teşvik edilmiştir (Youth for Habitat, 2006). Aynı yıl Kyoto'da kabul edilen Kyoto Protokolü ile sera gazı emisyonlarının azaltılmasına yönelik uluslararası yükümlülükler oluşturulmuştur (Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, 2026). 1997 yılında Birleşmiş Milletler Çevre Programı desteğiyle kurulan Küresel Raporlama Girişimi, kurumların sürdürülebilirlik performanslarını raporlamalarına yönelik uluslararası bir çerçeve oluşturmayı amaçlamıştır.

2000 yılında Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi hayata geçirilmiş ve iş dünyasının insan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzlukla mücadele alanlarında belirlenen on evrensel ilke etrafında hareket etmesi amaçlanmıştır. 2002 yılında Johannesburg'da gerçekleştirilen Dünya Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesi'nde sürdürülebilir kalkınmanın çevresel boyutunun yanında sosyal ve ekonomik yönleri de ele alınmış; zirve sonucunda kabul edilen Uygulama Planı ve Siyasi Bildiri ile uluslararası iş birliği, yoksulluğun azaltılması,

doğal kaynakların korunması ve sürdürülebilir üretim-tüketim anlayışının geliştirilmesi konuları üzerinde durulmuştur (Hens & Nath, 2005). 2006 yılında Birleşmiş Milletler Sorumlu Yatırım İlkeleri oluşturulmuş ve finansal analizlerde çevresel, sosyal ve kurumsal yönetişim kriterlerinin dikkate alınması öngörülmüştür. 2009 yılında ise Birleşmiş Milletler destekli Sürdürülebilir Borsalar Girişimi kurulmuş ve borsalar, yatırımcılar ve işletmeler arasında kurumsal şeffaflık ile sürdürülebilir yatırımların teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

2012 yılında, Rio Konferansı'nın yirminci yılı kapsamında düzenlenen Rio+20 Zirvesi'nde *"İstediğimiz Gelecek"* adlı sonuç bildirgesi kabul edilmiş ve sürdürülebilir kalkınmaya ilişkin yeni küresel politika kararları ortaya konulmuştur. Devam eden süreçte, Birleşmiş Milletler tarafından 2015 yılında; yoksulluğun sona erdirilmesi, çevrenin korunması ve sürdürülebilir kalkınmanın desteklenmesi amacıyla 2030 yılı hedeflerini kapsayan 17 maddelik Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri kabul edilmiştir. Aynı yıl kabul edilen Paris İklim Anlaşması ile küresel sıcaklık artışının sınırlandırılmasına yönelik uluslararası iklim politikaları çerçevesi oluşturulmuştur. Türkiye'de ise Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları'nın kabul edilmesinin ardından sürdürülebilirlik yaklaşımı ulusal planlara yansımış; On Birinci Kalkınma Planı döneminde sürdürülebilir büyüme, On İkinci Kalkınma Planı döneminde ise yeşil ve dijital dönüşüm ile 2053 net sıfır emisyon vizyonu politika hedefleri arasında yer almıştır (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2026).

2017 yılından itibaren Türkiye'de Sıfır Atık Projesi ile kaynak verimliliği ve döngüsel ekonomi yaklaşımının toplumsal ölçekte yaygınlaştırılması hedeflenmiştir (T.C. Cumhurbaşkanlığı, 2026). 2019 yılında Avrupa Birliği tarafından açıklanan Avrupa Yeşil Mutabakatı ile düşük karbonlu ekonomi, enerji dönüşümü, döngüsel üretim ve çevresel sürdürülebilirlik politikaları ön plana çıkmıştır. 2019 sonrası dönemde iklim değişikliği, karbon emisyonlarının azaltılması, yenilenebilir enerji kullanımı ve sürdürülebilir finansman uygulamaları uluslararası gündemde daha fazla yer almaya başlamıştır. 2021 yılında gerçekleştirilen COP26 İklim Zirvesi kapsamında ülkeler, sera gazı emisyonlarının azaltılması ve iklim değişikliği ile mücadeleye yönelik mevcut hedeflerini yeniden değerlendirmiştir.

2021 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı bünyesinde Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu kurulmuş ve sürdürülebilirlik bilgilerinin karşılaştırılabilir ve tutarlı biçimde raporlanmasına yönelik standartların geliştirilmesi amaçlanmıştır. 2023 yılında Avrupa Birliği Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi yürürlüğe girmiş ve Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nın ilk seti yayımlanmıştır. Türkiye'de ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

tarafından Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları yayımlanmış ve sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin düzenlemeler geliştirilmiştir.

2.1.2. Sürdürülebilirlik Kavramının Önemi

Sürdürülebilirlik kavramı, ekonomik büyümenin çevresel ve sosyal sorumluluk anlayışıyla dengeli bir biçimde yürütülmesini hedefleyen önemli bir yaklaşım olarak görülmektedir. Özellikle iklim değişikliği, çevre kirliliği, doğal kaynakların tükenmesi, biyolojik çeşitliliğin azalması ve toplumsal eşitsizlikler gibi küresel ölçekte ortaya çıkan sorunlar, sürdürülebilirlik anlayışının önem kazanmasına neden olmuştur. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik; yalnızca mevcut ihtiyaçların karşılanmasını değil, gelecek nesillerin ihtiyaçlarının da gözetilmesini esas alan uzun vadeli bir yaklaşım olarak ele alınmaktadır (Nurunnabi vd., 2020). Sürdürülebilirlik anlayışı; doğal kaynakların korunması, çevresel etkilerin azaltılması, ekonomik faaliyetlerin devamlılığının sağlanması ve toplumsal refahın artırılması açısından önemli bir role sahiptir. Bu kapsamda sürdürülebilirlik uygulamaları, kaynakların etkin kullanılması, atıkların azaltılması, enerji verimliliğinin sağlanması ve çevresel risklerin kontrol altına alınması gibi konular üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bunun yanında sürdürülebilirlik yaklaşımı, ekonomik istikrarın korunması, toplumsal sorumluluk anlayışının geliştirilmesi ve yaşam kalitesinin artırılması açısından da önem taşımaktadır.

Günümüzde sürdürülebilirlik anlayışı işletmeler açısından da önemli bir unsur haline gelmiştir. İşletmelerin yalnızca kısa vadeli kâr hedeflerine odaklanmaları yeterli görülmemekte; çevresel ve sosyal etkilerini de dikkate almaları beklenmektedir (Kocmanová & Dočekalová, 2011). Bu doğrultuda sürdürülebilirlik yaklaşımı, işletmelerin uzun vadeli değer yaratma süreçlerini benimsemelerine katkı sağlamaktadır. Ayrıca yatırımcılar, tüketiciler ve diğer paydaşlar; çevresel ve sosyal sorumluluklarını yerine getiren işletmelere daha fazla önem vermektedir. Bu durum, sürdürülebilirlik uygulamalarını işletmeler açısından rekabet avantajı sağlayan stratejik bir unsur haline getirmektedir.

Sürdürülebilirlik kavramının önem kazanmasıyla birlikte çevresel, sosyal ve yönetişim kriterleri işletmelerin yönetim anlayışında daha görünür hale gelmiştir. Özellikle yeşil dönüşüm, dijitalleşme, sürdürülebilir finansman ve sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik uygulamalar, sürdürülebilirlik anlayışının kurumsal yapılar üzerindeki etkisini artırmıştır. Bu bağlamda sürdürülebilirlik; ekonomik kalkınmanın devamlılığının sağlanması, çevresel sorunların azaltılması ve toplumsal refahın korunması açısından günümüz dünyasının temel kavramlarından biri olarak değerlendirilmektedir.

2.2. Kurumsal Sürdürülebilirlik

Bu bölümde kurumsal sürdürülebilirlik kavramı ele alınarak, kurumsal sürdürülebilirliğin boyutları açıklanmaktadır.

2.2.1.Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramı

İşletmelerin temel amaçlarından biri faaliyetlerini uzun vadede sürdürebilmektir. Ancak işletmelerin sürdürülebilirliği yalnızca kendi faaliyetlerine bağlı olmayıp; ekonomik, çevresel ve sosyal çevrenin sürdürülebilirliği ile de yakından ilişkilidir (Çamlıca & Akar, 2014). Bu doğrultuda sürdürülebilirlik anlayışının işletme düzeyine uyarlanmasıyla birlikte kurumsal sürdürülebilirlik kavramı önem kazanmıştır.

Kurumsal sürdürülebilirlik kavramının kökeni Latince *"sustinere"* (sürdürmek) kelimesine dayanmakta olup, kavramın modern anlamda gelişim göstermesinde Bowen'ın 1950'li yıllarda iş insanlarının sosyal sorumluluklarına yönelik çalışmaları etkili olmuştur (Yalçın & Karakaş, 2019). Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi'ne göre kurumsal sürdürülebilirlik, işletmelerin uzun vadeli kurumsal başarı sağlamaları ve toplum genelinde değer yaratmaları açısından gerekli bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Barnett vd. (2019) ise kurumsal sürdürülebilirliği, işletmelerin sosyal adalet, çevresel bütünlük ve ekonomik refahın sağlanmasına yönelik uygulamaları olarak tanımlamaktadır.

Kurumsal sürdürülebilirlik, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini çevresel ve sosyal sorumluluk anlayışı çerçevesinde yürütmelerini ifade etmektedir (Garip & Yılmaz, 2025). Koç (2015), kurumsal sürdürülebilirliği; çevresel koruma, sosyal adalet ve toplumsal dayanışma gibi unsurları içeren ve bu unsurların işletme değeri üzerindeki etkilerini değerlendiren çok yönlü bir kavram olarak açıklamaktadır. Günümüzde yeşil ürün uygulamaları, çevre sorunları, sosyal sorumluluk anlayışı ve çevresel performansa yönelik beklentiler, işletmeler açısından kurumsal sürdürülebilirliği stratejik bir gereklilik haline getirmiştir (Avota vd., 2015).

Sürdürülebilirlik anlayışının işletme düzeyine uyarlanmasıyla birlikte ortaya çıkan kurumsal sürdürülebilirlik kavramı, işletmelerin hissedarlar, çalışanlar, müşteriler ve diğer paydaşların ihtiyaçlarını karşılarken gelecekteki paydaşların ihtiyaçlarını da tehlikeye atmamasını esas almaktadır (Dyllick & Hockerts, 2002). Bu doğrultuda kurumsal sürdürülebilirlik anlayışı; ekonomik performansın yanında çevresel duyarlılık, sosyal sorumluluk ve paydaş odaklı yönetim anlayışını da kapsayan bütüncül bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir.

2.2.2.Kurumsal Sürdürülebilirliğin Boyutları

Kurumsal sürdürülebilirlik anlayışının gelişiminde etkili olan önemli yaklaşımlardan biri, Elkington (1997) tarafından ortaya konulan Üçlü Sonuç Çizgisi (Triple Bottom Line-TBL) yaklaşımıdır (Besler, 2009). Bu yaklaşım, işletmelerin yalnızca ekonomik performanslarına değil; aynı zamanda sosyal ve çevresel performanslarına da önem vermeleri gerektiğini ifade etmektedir. Bu doğrultuda kurumsal sürdürülebilirlik; ekonomik, sosyal ve çevresel boyutların birlikte değerlendirilmesini esas alan bütüncül bir yaklaşım olarak ele alınmaktadır.

Literatürde genel olarak kurumsal sürdürülebilirliğin ekonomik sürdürülebilirlik, sosyal sürdürülebilirlik ve çevresel sürdürülebilirlik olmak üzere üç temel boyuttan oluştuğu kabul edilmektedir (Antolin-Lopez vd., 2016). Ekonomik sürdürülebilirlik, işletmelerin uzun vadeli finansal performanslarını koruyarak faaliyetlerini devam ettirebilmelerini ifade etmektedir. Sosyal sürdürülebilirlik; çalışan hakları, toplumsal refah, insan hakları, iş sağlığı ve güvenliği ile paydaş ilişkileri gibi unsurları kapsamaktadır. Çevresel sürdürülebilirlik ise doğal kaynakların korunması, enerji verimliliği, atık yönetimi ve çevresel etkilerin azaltılmasına yönelik uygulamaları içermektedir.

Kurumsal sürdürülebilirliğin yalnızca ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarla sınırlı olmadığı, aynı zamanda yönetişim anlayışını da kapsadığı ifade edilmektedir. Bu doğrultuda sürdürülebilirliğin analiz edilmesi gereken dört temel boyutu bulunduğu belirtilmektedir. Bunlar; sosyal boyut, çevresel boyut, yönetişim boyutu ve finansal boyut olarak sıralanmaktadır. Sosyal boyut, işletmelerin toplum ve paydaşlar üzerindeki etkilerini; çevresel boyut, işletme faaliyetlerinin doğal çevre üzerindeki sonuçlarını ifade etmektedir. Yönetişim boyutu; işletmelerin yönetim yapısı, iç paydaşlarla ilişkileri, kurumsal etik anlayışı, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi unsurları kapsamaktadır. Finansal boyut ise işletmelerin risk ve getiri dengesi çerçevesindeki ekonomik performansını açıklamaktadır (Aras & Crowther, 2008). Kurumsal sürdürülebilirliğin boyutları birbirleriyle ilişkili bir yapı göstermekte olup, bu boyutların bütüncül biçimde değerlendirilmesi işletmelerin uzun vadeli başarısı açısından önem taşımaktadır (Naciti vd., 2022). Bu doğrultuda işletmelerin yalnızca ekonomik performansa odaklanmaları yeterli görülmemekte; çevresel duyarlılık, sosyal sorumluluk ve yönetişim anlayışını da faaliyet süreçlerine entegre etmeleri beklenmektedir.

3. Sürdürülebilirlik Raporlaması

Bu bölümde sürdürülebilirlik raporlamasının tanımı ve gelişimi, sürdürülebilirlik raporlamasının faydaları, sürdürülebilirlik raporlamasının

kapsamı ile sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin çerçeve ve standartlar ele alınmaktadır.

3.1. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Tanımı ve Gelişimi

1970'li yılların sonlarından itibaren toplum yapısında meydana gelen değişimler, sosyal eşitlik ve adalet anlayışının güçlenmesi ile birlikte işletmelerin yalnızca finansal performanslarının değil, sosyal etkilerinin de raporlanması gerektiği anlayışı gelişmeye başlamıştır. Bu süreçte muhasebe ilkelerine göre hazırlanan geleneksel finansal raporların, işletmelerin çevresel ve sosyal etkilerini yeterli düzeyde yansıtmadığı yönünde eleştiriler ortaya çıkmıştır. Özellikle sürdürülebilirlik ve paydaş yaklaşımı çerçevesinde değerlendirildiğinde, finansal muhasebenin işletmelerin çevresel ve sosyal sorumluluklarını göz ardı ettiği ve işletme faaliyetlerini dar bir ekonomik bakış açısıyla değerlendirdiği ifade edilmektedir (Schaltegger & Burritt, 2010).

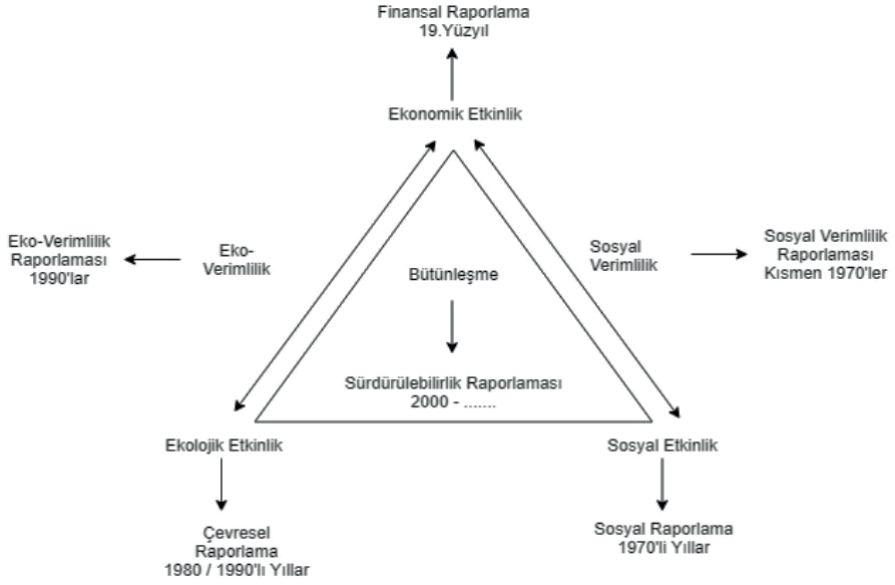
1989 yılında meydana gelen Exxon Valdez petrol sızıntısı, işletme faaliyetlerinin çevresel etkilerinin ciddi ekonomik sonuçlar doğurabileceğini ortaya koymuş ve sürdürülebilirlik raporlamasının önemini artırmıştır (Gökten vd., 2020). Bunun yanında Enron ve WorldCom gibi işletmelerde yaşanan finansal ve yönetsel skandallar, işletmelere yönelik toplumsal güvenin azalmasına neden olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler, işletmeler üzerinde daha şeffaf, hesap verebilir ve sorumlu bir yönetim anlayışı benimsemeleri yönünde baskı oluşturmuştur (Kolk, 2008). İşletmelerin meşruiyet kaybı yaşamaları ve paydaş güvenini yeniden kazanma ihtiyacı, kurumsal sürdürülebilirlik anlayışının ve sürdürülebilirlik raporlamasının gelişim sürecini hızlandırmıştır (Christofi vd., 2012).

Finansal ve yönetsel skandallar sonrasında işletmelerde sürdürülebilirlik kültürünün oluşturulması ve kurumsal yönetim anlayışının güçlendirilmesi gerekliliği daha fazla önem kazanmıştır. Bu süreçte kurumsal sosyal sorumluluk ve kurumsal sürdürülebilirlik kavramları, kurumsal yönetim ilkeleriyle birlikte işletmeler açısından stratejik bir unsur haline gelmiştir. Zamanla kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının yerini daha kapsamlı bir yaklaşım olan sürdürülebilirlik anlayışı almış ve buna bağlı olarak kurumsal sosyal sorumluluk raporlarının yerine sürdürülebilirlik raporları yayımlanmaya başlanmıştır. Böylece işletmelerin yalnızca finansal performanslarını değil; sosyal, çevresel ve ekonomik etkilerini de raporlamaları önem kazanmıştır. Ayrıca iklim değişikliği, sosyal adalet talepleri ve artan paydaş beklentileri, kurumsal raporlama anlayışında önemli değişimlere neden olmuştur (Karakulle, 2025). Son yıllarda işletmelerin sosyal sorumluluk faaliyetlerini daha fazla

önemsemeleriyle birlikte, uzun vadeli başarı ve kurumsal devamlılık amacıyla bu faaliyetleri raporlamaya yöneldikleri görülmektedir (Khan, 2010).

İşletme sürdürülebilirliği olarak da ifade edilen kurumsal sürdürülebilirlik; ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetsel boyutları kapsayan bütüncül bir yaklaşım sunmaktadır. Bu kapsamda işletmelerin sürdürülebilirlik alanındaki faaliyetleri ve performansları, sürdürülebilirlik raporları aracılığıyla paydaşlara aktarılmakta ve izlenebilmektedir (Şahin & Çankaya, 2020). Finansal olmayan bir raporlama türü olarak sürdürülebilirlik raporlaması; işletmelerin politika, plan ve programlarına ilişkin ekonomik, çevresel ve sosyal bilgileri bütüncül biçimde sunan raporlar olarak ifade edilmektedir (Skouloudis & Evangelinos, 2009). Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi'ne (2002) göre sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin sürdürülebilir kalkınmaya yönelik ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetlerini açıklayan kamuya açık raporlar olarak tanımlanmaktadır.

Tarihsel açıdan bakıldığında sürdürülebilir kalkınma perspektifinde sürdürülebilirlik raporlamasının gelişimi çeşitli aşamalardan oluşmaktadır. Şekil 1'de sunulmaktadır (Schaltegger vd., 2002; aktaran: Gümrah & Büyükipekçi, 2019).



Şekil 1. Sürdürülebilir Kalkınma Perspektifinde Sürdürülebilirlik Raporlamasının Gelişimi

Şekil 1 incelendiğinde, raporlama anlayışının tarihsel gelişimini ve sürdürülebilirlik raporlamasına dönüşüm sürecini göstermektedir. İlk

dönemlerde işletmeler yalnızca finansal raporlamaya odaklanmış ve temel amaç ekonomik etkinlik olmuştur. Ancak zamanla işletmelerin çevresel ve toplumsal etkilerinin önem kazanmasıyla birlikte finansal olmayan raporlama uygulamaları gelişmeye başlamıştır. 1970'li yıllarda finansal olmayan raporlamanın ilk aşaması olarak sosyal raporlama uygulamaları ortaya çıkmıştır. Sosyal raporlarda işletmeler; faaliyetlerinin sosyal yönleri, toplumsal etkileri ve sosyal verimlilik düzeyleri hakkında açıklamalara yer vermiştir. Bu kapsamda özellikle istihdam, sosyal ilişkiler, etik satın alma politikaları ve sunulan ürün ile hizmetlerin toplumsal etkileri gibi konular ön plana çıkmıştır. Ancak sosyal raporlama uygulamaları sınırlı düzeyde kalmış ve 1980'li yıllarda önemini kısmen yitirmiştir (Kolk, 2005). 1980'li ve 1990'lı yıllarda ise finansal olmayan raporlamanın ikinci aşaması olarak çevresel raporlama uygulamaları ön plana çıkmıştır. Özellikle çok uluslu işletmelerde yaygınlaşan çevresel raporlama kapsamında; işletme faaliyetlerinin çevresel etkileri, enerji tüketimi, atık miktarı, hava ve su emisyonları gibi unsurlar raporlanmaya başlanmıştır (Kolk vd., 2001). Aynı dönemde gelişen eko-verimlilik raporlaması ile işletmeler çevresel performans ve ekonomik etkinliği birlikte değerlendirmeye yönelmiştir. Zamanla ekonomik, çevresel ve sosyal boyutların birbirinden bağımsız şekilde ele alınmasının yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Bu doğrultuda söz konusu unsurların bütünleşmesiyle birlikte 2000'li yıllardan itibaren sürdürülebilirlik raporlaması gelişim göstermiştir. Böylece işletmeler yalnızca finansal performanslarını değil; çevresel ve sosyal etkilerini de birlikte değerlendirerek daha bütüncül bir raporlama anlayışını benimsemeye başlamıştır.

3.2.Sürdürülebilirlik Raporlamasının Faydaları

Sürdürülebilir kalkınma hedefinin işletme düzeyindeki karşılığı olarak değerlendirilen kurumsal sürdürülebilirlik anlayışı, geleneksel kısa dönemli değer maksimizasyonu yaklaşımına alternatif bir model olarak ortaya çıkmıştır (Signitzer & Prexl, 2007: 2-3; Wilson, 2003:1). Kurumsal sürdürülebilirlik anlayışının işletmeler tarafından etkin biçimde uygulanabilmesi için sürdürülebilirlik ilkelerinin kurumsal stratejilere ve iş süreçlerine entegre edilmesi gerekmektedir (Gao & Zhang, 2006:722). İşletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal sorumluluklarının uzun dönemli etkilerinin değerlendirilebilmesi açısından ise stratejik politika ve faaliyet sonuçlarının raporlanması önem taşımaktadır (Sisaye, 2011: 380-389).

Geleneksel finansal raporlama sisteminin eksik bıraktığı çevresel ve sosyal boyutların tamamlayıcısı niteliğinde olan sürdürülebilirlik raporlaması; işletmelerin iklim değişikliği, doğal kaynak kullanımı, sosyal sorumluluk uygulamaları ve etik yönetim anlayışlarına ilişkin yaklaşımlarını görünür

hale getirmektedir (Eccles & Klimenko, 2019). Bu doğrultuda raporlama mekanizmaları; işletmelerin çevresel ve sosyal verilerini açıklamaları, faaliyetlerin olumsuz çevresel ve sosyal etkilerini azaltmaları ve sürdürülebilir uygulamalar aracılığıyla yeni iş fırsatları oluşturmaları amacıyla kullanılmaktadır (Sridhar, 2011). Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin sürdürülebilirlik kapsamındaki sorumluluklarını paydaşlara sistematik, karşılaştırılabilir ve şeffaf biçimde aktarmalarını sağlayan önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlamasının, kurumsal karar alma süreçlerinde giderek daha belirleyici bir rol üstlendiği ifade edilmektedir (GRI, 2016; Searcy, 2012). Tablo 1'de sürdürülebilirlik raporlamasının faydalarına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

Tablo 1. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Faydaları

Sürdürülebilirlik Raporlamasının Faydaları	**Açıklama**
Paydaş diyaloğu ve iletişimi	Paydaşlarla iletişim stratejilerinin geliştirilmesine ve sürdürülebilirlik girişimlerinin düzenli olarak paylaşılmasına katkı sağlamaktadır.
Hesap verebilirlik	Sürdürülebilirlik performansına ilişkin sorumlulukların daha açık biçimde belirlenmesine yardımcı olmaktadır.
Kaynak korunumu	İşletmelerin kaynak koruma uygulamalarına ilişkin ilerlemelerini değerlendirmelerine katkı sağlamaktadır.
Çevresel koruma	Çevresel performansın ve çevre koruma uygulamalarının izlenmesini desteklemektedir.
İklim değişikliğiyle mücadele	İklim değişikliğinin etkilerinin azaltılmasına yönelik faaliyetlerin değerlendirilmesine katkı sunmaktadır.
Yenilikçilik ve süreç geliştirme	Ürün, süreç ve yönetim anlayışlarında yenilikçi uygulamaların geliştirilmesine yönelik bilgi sağlamaktadır.
Atık yönetimi uygulamaları	Atıkların üretim süreçlerinde kullanımına ilişkin uygulamaların değerlendirilmesine olanak tanımaktadır.
Eko-verimlilik	İşletmelerin eko-verimlilik uygulamalarındaki gelişimlerinin izlenmesine katkı sağlamaktadır.
Karlılık ve piyasa konumu	İşletmelerin uzun dönemli piyasa konumlarını ve ekonomik performanslarını değerlendirmelerine yardımcı olmaktadır.
Hissedar değeri	Hissedar değerine yönelik uygulamaların ve finansal performansın değerlendirilmesini desteklemektedir.
Çalışan sağlığı ve güvenliği	Çalışanlar ve toplum için güvenli ve sağlıklı çevre oluşturulmasına ilişkin uygulamaların izlenmesine katkı sağlamaktadır.
Değer oluşturma	İşletmelerin paydaşları için yeni değer oluşturma yollarını değerlendirmelerine yardımcı olmaktadır.

Kaynakça: (World Business Council for Sustainable Development, 2002 verilerinden yazar tarafından oluşturulmuştur)

Sürdürülebilirlik raporlaması, başta yatırımcılar olmak üzere müşteriler, çalışanlar, tedarikçiler ve diğer paydaşlar açısından işletmeye ilişkin bütüncül bir bakış açısı sunmaktadır. Böylece paydaşların daha bilinçli ve sağlıklı kararlar almasına katkı sağlanırken, işletmelerin kurumsal güvenilirliği ve itibarı da güçlenmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin geleceğe yönelik risklerini ve fırsatlarını değerlendirmede önemli bir araç olarak görülmektedir.

3.3. Sürdürülebilirlik Raporlama Kapsamı

Sürdürülebilirlik raporlaması; işletmelerin ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetişim alanlarına ilişkin faaliyetlerinin, performanslarının ve sürdürülebilirlik uygulamalarının paydaşlara aktarılmasını kapsamaktadır (Bosi vd., 2022). Bu kapsamda sürdürülebilirlik raporlarında işletmelerin yalnızca finansal performanslarına değil, aynı zamanda çevresel, sosyal ve yönetişim alanlarındaki faaliyet ve etkilerine ilişkin açıklamalara da yer verilmektedir.

Çevresel sürdürülebilirlik kapsamında; işletmelerin doğal kaynak kullanımı, enerji tüketimi, karbon emisyonları, su yönetimi ve atık yönetimine ilişkin uygulamalarına yer verilmektedir. Bunun yanında yenilenebilir enerji kullanımı, enerji verimliliği, geri dönüşüm faaliyetleri ve çevresel etkilerin azaltılmasına yönelik uygulamalar da sürdürülebilirlik raporlarının çevresel boyutunda değerlendirilen unsurlar arasında bulunmaktadır. Sosyal sürdürülebilirlik kapsamında ise iş gücü çeşitliliği, çalışan hakları, iş sağlığı ve güvenliği, çalışan refahı ve toplumsal katkılara ilişkin uygulamalar ele alınmaktadır. Ayrıca işletmelerin paydaş ilişkileri, sosyal sorumluluk faaliyetleri, insan haklarına yönelik uygulamaları ve kapsayıcı çalışma ortamına ilişkin süreçleri de sosyal sürdürülebilirlik kapsamında değerlendirilmektedir. Yönetişim sürdürülebilirliği kapsamında; kurumsal yönetim anlayışı, etik uygulamalar, şeffaflık, hesap verebilirlik, risk yönetimi, tedarik zinciri uygulamaları ve paydaş iletişimi gibi unsurlara yer verilmektedir. Bunun yanında karar alma süreçleri, etik uyum politikaları, iç kontrol mekanizmaları ve paydaş katılımına ilişkin uygulamalar da sürdürülebilirlik raporlarının yönetişim boyutunda değerlendirilmektedir. Ekonomik sürdürülebilirlik kapsamında ise işletmelerin finansal performansı, kaynak verimliliği, inovasyon faaliyetleri, büyüme stratejileri ve sürdürülebilir iş modellerine ilişkin uygulamalar ele alınmaktadır. Ayrıca kaynakların etkin kullanımı, teknoloji odaklı uygulamalar ve uzun vadeli kurumsal hedeflere yönelik süreçler de ekonomik sürdürülebilirlik kapsamında değerlendirilmektedir (Özcan, 2025).

3.4. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Çerçevesi ve Standartları

İşletmelerde sürdürülebilirlik kültürünün oluşturulması gerekliliği, sürdürülebilirlik anlayışının kurumsal yönetim süreçleriyle birlikte daha fazla

önem kazanmasına neden olmuştur. Özellikle işletmelerde yaşanan finansal ve yönetsel skandallar sonrasında kurumsal sosyal sorumluluk ve kurumsal sürdürülebilirlik kavramları, kurumsal yönetim ilkeleriyle birlikte işletmeler açısından stratejik bir unsur haline gelmiştir. Bu süreçte kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının yerini daha kapsamlı bir yaklaşım olan sürdürülebilirlik anlayışı almış ve kurumsal sosyal sorumluluk raporları yerine sürdürülebilirlik raporları yayımlanmaya başlanmıştır. Böylece işletmelerin yalnızca finansal performanslarını değil; sosyal, ekonomik, çevresel ve yönetsel etkilerini de raporlamaları önem kazanmıştır. İşletme sürdürülebilirliği olarak da ifade edilen kurumsal sürdürülebilirlik; ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetsel boyutları kapsayan bütüncül bir yaklaşım sunmaktadır. Bu doğrultuda kurumsal sürdürülebilirliğe ilişkin gelişmelerin izlenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla sürdürülebilirlik raporları önemli bir araç olarak kullanılmaktadır (Şahin & Çankaya, 2020). Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında kullanılan raporlama çerçeveleri ve standartları, işletmelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin bilgileri belirli ilke, kriter ve göstergeler doğrultusunda sunmalarını sağlamaktadır. Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında uygulanan raporlama çerçeveleri Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. Sürdürülebilirlik Bilgilerine İlişkin Raporlama Çerçeveleri ve Raporlanacak Bilgiler

Rapor İsimleri ve Raporlama Çerçeveleri	**Raporlanacak Bilgiler**
Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu (SPK Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi 2021)	İçeriği Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen ve borsada işlem gören halka açık işletmelerin faaliyet raporlarında ayrı bir bölüm halinde sunulan bu rapor; pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ile yönetim kuruluna ilişkin uygulamaları kapsamaktadır. Söz konusu rapor, kurumsal yönetim ilkelerine yönelik toplam 27 ana başlık çerçevesinde hazırlanmaktadır.
Sürdürülebilirlik Raporu Global Reporting Initiative (GRI) tarafından sunulan Sürdürülebilirlik Raporlama İlkeleri (GRI İlkeleri)	Ekonomik, çevresel ve sosyal performansa ilişkin nitel ve nicel bilgilerin raporlanmasını amaçlayan bu standartlar; işletmelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine yönelik açıklamalarını belirli ilke ve göstergeler çerçevesinde sunmalarını sağlamaktadır. Bu kapsamda GRI 101 Raporlama İlkeleri, GRI 102 Genel Açıklamalar, GRI 103 Yönetim Yaklaşımları ile birlikte ekonomik göstergeleri içeren GRI 200, çevresel göstergeleri kapsayan GRI 300 ve sosyal göstergelere ilişkin açıklamaları içeren GRI 400 standartlarından oluşmaktadır.

Sürdürülebilirlik Raporu Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) - IFRS-S1 ve IFRS-S2	IFRS S1 (TFRS S1), işletmelerin sürdürülebilirlikle ilişkili finansal risk ve fırsatlara yönelik açıklamalarını kapsamaktadır. Bu standart kapsamında yönetişim yapısı, stratejik yaklaşımlar, risk yönetimi süreçleri ile performans göstergeleri ve hedeflere ilişkin bilgilerin raporlanması amaçlanmaktadır. Ayrıca işletmenin gelecekteki finansal performansını etkileyebilecek sürdürülebilirlik kaynaklı risk ve fırsatların açıklanmasına yönelik düzenlemelere yer verilmektedir. IFRS S2 (TFRS S2) ise işletmelerin iklim değişikliğiyle ilişkili risk ve fırsatlarına yönelik açıklamalarını kapsamaktadır. Bu standart doğrultusunda işletmelerin maruz kaldıkları fiziksel ve geçiş riskleri ile iklim değişikliği kapsamında ortaya çıkan fırsatlara ilişkin bilgilerin raporlanması amaçlanmaktadır. Standart kapsamında yönetişim, strateji, risk yönetimi ile metrikler ve hedeflere ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.
BM Küresel İlkeler Sözleşmesi İlerleme Bildirimi Raporu (UN Global Compact - COP)	Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi kapsamında işletmelerin; insan hakları, çalışma standartları, çevresel sorumluluk ve yolsuzlukla mücadele alanlarında belirlenen on temel ilkeye uyum sağlamaları amaçlanmaktadır. Bu ilkeler; insan haklarına saygı gösterilmesi, çalışan haklarının korunması, çevresel sürdürülebilirliğin desteklenmesi ve yolsuzlukla mücadele edilmesine yönelik düzenlemeleri içermektedir. İlerleme Raporu kapsamında ise işletmelerin söz konusu ilkelere yönelik faaliyetleri, uygulamaları ve bu alanlarda sağladıkları gelişmeler paydaşlara yıllık olarak açıklanmaktadır.
Karbon Saydamlık Projesi Raporu (CDP Raporu)	Karbon Saydamlık Projesi (CDP) raporlamasında, işletmelerin iklim değişikliği, su yönetimi, orman kaynaklarının korunması ve tedarik zincirine ilişkin çevresel risklere yönelik uygulamaları açıklanmaktadır. Bu kapsamda işletmelerin karbon emisyonları, çevresel risk yönetimi, sürdürülebilirlik stratejileri ve iklim değişikliğiyle mücadeleye yönelik faaliyetlerine ilişkin bilgiler raporlanmaktadır. Ayrıca işletmelerin karbon azaltım hedefleri, çevresel riskler karşısındaki yaklaşımları ve sürdürülebilirlik fırsatlarına ilişkin değerlendirmelerine de yer verilmektedir.
Entegre Rapor Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) IR	Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) çerçevesine göre entegre raporlar; işletmenin kurumsal yapısı, faaliyet gösterdiği dış çevre, iş modeli, stratejik hedefleri, kurumsal yönetim anlayışı ve finansal performansı ile çevresel, ekonomik ve sosyal unsurlar arasındaki ilişkiyi bütüncül biçimde açıklayan raporlardır. Bu raporlar, işletmenin kısa, öz ve anlaşılabilir bilgiler aracılığıyla nasıl değer oluşturduğunu ve uzun vadeli sürdürülebilirliğini nasıl sağladığını paydaşlara sunmayı amaçlamaktadır.

Yönetimin Değerlendirmeleri Raporu Yönetimin değerlendirmeleri ile ilgili IFRS Uygulamaları açıklaması (Management Commentary)	Yönetimin Değerlendirmeleri Raporu, işletme yönetiminin yıllık faaliyetlere ilişkin değerlendirmelerini içeren bir rapordur. Bu raporda işletmenin iş modeli, değer yaratma süreci, nakit akışı oluşturma kapasitesi, stratejik hedefleri ve bu hedeflere ulaşmak amacıyla benimsediği yönetim yaklaşımları açıklanmaktadır. Ayrıca işletmenin faaliyetlerini etkileyen riskler, fırsatlar, kaynak yapısı, paydaş ilişkileri ve finansal duruma etki eden unsurlara ilişkin yönetim değerlendirmelerine de yer verilmektedir.

Kaynak: (Akdoğan, 2024)

Sürdürülebilirlik raporlamasının yaygınlaşmasıyla birlikte, işletmelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin bilgileri belirli ilke ve kriterler doğrultusunda sunmalarına yönelik farklı raporlama çerçeveleri ve standartlar geliştirilmiştir. Bu standartlar; sürdürülebilirlik kapsamındaki çevresel, sosyal, yönetsel ve finansal bilgilerin daha şeffaf, karşılaştırılabilir ve sistematik biçimde raporlanmasını amaçlamaktadır. Bu doğrultuda ulusal ve uluslararası düzeyde geliştirilen sürdürülebilirlik raporlama standartları ve çerçeveleri aşağıda açıklanmaktadır.

Küresel Raporlama Girişimi Standartları (Global Reporting Initiative-GRI): GRI Standartları, sürdürülebilirlik raporlamasında kullanılan uluslararası raporlama çerçeveleri arasında yer almaktadır. Bu standartlar kapsamında işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerine ilişkin bilgilerin belirli göstergeler doğrultusunda raporlanmasına yer verilmektedir. GRI, dünyada en yaygın kullanılan sürdürülebilirlik raporlama standartlarından biri olarak kabul edilmektedir (Turhan vd., 2018). GRI Standartları; temel, sektörel ve konu bazlı standartlardan oluşmakta olup işletmelere sürdürülebilirlik raporlarını hazırlarken esneklik sağlamaktadır. Küresel Raporlama Girişimi (GRI), 1997 yılında kurulmuş ve işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını şeffaf, tutarlı ve karşılaştırılabilir biçimde raporlamalarını teşvik etmek amacıyla geliştirilmiştir (Özerhan & Sultanoğlu, 2018). İlk sürdürülebilirlik raporlaması 1997 yılında kurulan GRI tarafından 2000 yılında yayımlanmış olup, bu raporlamaların işletmelere; çevresel ve sosyal etkilerin yönetilmesi, marka değerinin artırılması, kurumsal saygınlığın güçlendirilmesi, rakiplerle karşılaştırma yapılabilmesi, kurumsal şeffaflığın sağlanması ve çalışan motivasyonunun artırılması gibi faydalar sağladığı ifade edilmektedir (Kaya, 2015).

Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi: Kurumsal sorumluluk ve sürdürülebilirlik kapsamında 26 Haziran 2000 tarihinde Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (United Nations Global Compact-UNGC) ilan

edilmiştir (Erol & Ayboğa, 2021). Bu sözleşme kapsamında sürdürülebilirlik uygulamalarının kurumsal süreçlere entegre edilmesine yönelik ilkelere yer verilmektedir. 2000 yılında kurulan UNGC, en yaygın gönüllü girişimlerden biri olarak kabul edilmektedir. Kasım 2022 itibarıyla 21.000'den fazla katılımcıya sahip olduğu belirtilmektedir. UNGC'nin temel amacı; iş dünyası ile sivil toplum kuruluşlarını bir araya getirerek insan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzlukla mücadele alanlarında belirlenen evrensel ilkelerin uygulanmasını sağlamaktır (Rasche vd., 2012; Bremer, 2008).

Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (SDG'ler): Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri, Birleşmiş Milletler tarafından belirlenen ve sürdürülebilir kalkınmanın ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarını kapsayan küresel hedeflerden oluşmaktadır. Bu hedefler kapsamında sürdürülebilir kalkınmaya yönelik farklı alanlarda amaç ve göstergelere yer verilmektedir (Medeiros, 2021). Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları, 2015 yılında *"Dünyamızı Dönüştürmek: Sürdürülebilir Kalkınma için 2030 Gündemi"* kapsamında kabul edilmiş olup, Binyıl Kalkınma Amaçlarının devamı niteliğinde değerlendirilmektedir. Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından 25 Eylül 2015 tarihinde kabul edilen program kapsamında; 17 amaç, 169 alt hedef ve 241 gösterge belirlenmiştir (Kızılarslan, 2024; Arora & Mishra, 2019).

Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları: Uluslararası sürdürülebilirlik standartları, sürdürülebilirlik kaynaklı finansal bilgilerin sistematik, karşılaştırılabilir ve şeffaf biçimde raporlanmasına yönelik düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu doğrultuda IFRS Vakfı bünyesinde 2021 yılında kurulan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board-ISSB), sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin küresel standartların oluşturulmasına yönelik faaliyetleri bulunmaktadır. ISSB standartlarının oluşturulmasında TCFD tavsiyeleri, GRI ilkeleri, IIRC yaklaşımı ve SASB standartlarından yararlanılmıştır. Bu standartlar kapsamında işletmelerin sürdürülebilirlik kaynaklı risk ve fırsatlarını yatırımcılar ve diğer paydaşlara açıklamalarına yönelik düzenlemelere yer verilmektedir. Türkiye'de ise 4 Haziran 2022 tarihli ve 31856 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan düzenleme ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının belirlenmesinde yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda IFRS Vakfı tarafından yayımlanan IFRS S1 ve IFRS S2 standartları Türkçeye çevrilerek TSRS 1 ve TSRS 2 olarak yayımlanmıştır (KGK, 2023a: 9-10).

IFRS S1: Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler: IFRS S1 standardı, işletmelerin sürdürülebilirlikle ilişkili

finansal risk ve fırsatlara yönelik açıklamalarını kapsamaktadır. Bu standart kapsamında yönetişim yapıları, stratejik yaklaşımlar, risk yönetimi süreçleri ve performans göstergelerine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik açıklamalarının ilgili, doğrulanabilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olması gerektiği ifade edilmektedir. Bunun yanında sürdürülebilirlik bilgilerinin finansal raporlama süreçleriyle birlikte değerlendirilmesine yönelik düzenlemeler de bulunmaktadır.

IFRS S2: İklimle İlgili Açıklamalar: İşletmelerin iklim değişikliği kaynaklı finansal risk ve fırsatlara ilişkin açıklamalarını düzenlemektedir. Bu standart kapsamında sera gazı emisyonları, enerji tüketimi, iklim riskleri ve karbon azaltım stratejilerine yönelik bilgilerin raporlanmasına ilişkin ilkelere yer verilmektedir. Standart; yönetişim, strateji, risk yönetimi ile ölçütler ve hedefler olmak üzere dört temel unsur çerçevesinde yapılandırılmıştır. Ayrıca işletmelerin iklim değişikliğine bağlı fiziksel ve geçiş risklerinin finansal performans üzerindeki etkilerini açıklamalarına yönelik düzenlemeleri de içermektedir. IFRS S2 standardı, Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu tarafından 2023 yılında yayımlanmış olup işletmelerin iklimle ilişkili finansal bilgileri daha şeffaf, karşılaştırılabilir ve güvenilir biçimde sunmalarını amaçlamaktadır (Erdoğan, 2024).

Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS 1 ve TSRS 2): Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin uluslararası gelişmeler doğrultusunda, ISSB tarafından yayımlanan IFRS S1 ve IFRS S2 standartları temel alınarak geliştirilen Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS), KGK tarafından yayımlanmış ve 2024 yılı itibarıyla yürürlüğe girmiştir (KGK, 2023a). Bu standartlar IFRS çerçevesiyle uyumlu olmakla birlikte Türkiye'nin kurumsal yapısı, sektörel öncelikleri ve düzenleyici ihtiyaçları dikkate alınarak ulusal düzeyde uyarlanmıştır. TSRS 1 standardı, işletmelerin sürdürülebilirlik risk ve fırsatlarını yönetişim, strateji, risk yönetimi ve metrikler başlıkları altında açıklamalarını zorunlu kılmaktadır (KGK, 2023a). TSRS 2 standardı ise işletmelerin iklim değişikliğiyle ilişkili risk ve fırsatlarını raporlamalarına yönelik düzenlemeleri kapsamaktadır (KGK, 2023b). Ayrıca TSRS 2 kapsamında sektöre özgü teknik metriklerin açıklanmasına yönelik düzenlemelere de yer verilmektedir. Bazı işletmeler için 2024 yılı itibarıyla bu standartlara uygun sürdürülebilirlik raporu hazırlama zorunluluğu getirilmiştir (KGK, 2025).

Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board-SASB): SASB, 2011 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulmuştur. SASB, işletmelerin finansal performansını etkileyebilecek sürdürülebilirlik unsurlarını belirlemek ve bu unsurlara ilişkin sektörel

raporlama standartları geliştirmek amacıyla faaliyet göstermektedir. Önemlilik ilkesine dayanan SASB standartları kapsamında yalnızca işletmenin finansal performansı üzerinde etkili olan sürdürülebilirlik konularının raporlanmasına yer verilmektedir. SASB standartları, işletmelerin sektörel özelliklerine göre sürdürülebilirlik bilgilerini raporlamalarına yardımcı olmaktadır. Bu standartlar kapsamında iklim değişikliği, enerji yönetimi, sera gazı emisyonları, su kullanımı, çalışan sağlığı ve güvenliği, veri güvenliği ve kurumsal yönetim gibi sürdürülebilirlik konularına ilişkin performans göstergelerine yer verilmektedir. Ayrıca SASB standartlarının sürdürülebilirlik bilgilerinin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir ve yatırımcı odaklı biçimde sunulmasına yönelik düzenlemeleri içerdiği ifade edilmektedir (Öktem, 2025; SASB, 2017).

Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project-CDP): CDP 2000 yılında kurulmuş ve merkezi Londra'da bulunan kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur. CDP, işletmelerin iklim değişikliği, su yönetimi ve doğal kaynak kullanımı konularındaki faaliyetlerini şeffaf biçimde raporlamalarını amaçlamaktadır. Kuruluş, işletmelerin doğal kaynakları kullanım biçimlerini ve faaliyetlerinin çevresel etkilerini raporlamalarına yönelik küresel ölçekte önemli bir raporlama sistemi sunmaktadır. CDP'nin, özel sektörün iklim değişikliği konusunda sorumluluk almasını teşvik etmeye yönelik faaliyetler yürüttüğü ifade edilmektedir. Ayrıca CDP'nin dünya genelinde yaygın kullanılan çevresel raporlama sistemlerinden biri olduğu ve Türkiye Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan çevresel verilerin de CDP verileri dikkate alınarak oluşturulduğu belirtilmektedir.

4. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvence Denetimi

Bu bölümde güvence denetimi kavramı, sürdürülebilirlik raporlarında güvence denetiminin önemi, kurumsal sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimi standartları ile güvence denetiminde karşılaşılan sorunlar ve eleştiriler ele alınmaktadır.

4.1. Güvence Denetimi

İşletmelerin temel amacı kâr elde etmek olmakla birlikte, sosyal ve çevresel sorumluluklarını da yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik raporları; işletmelerin ekonomik faaliyetlerini çevresel ve sosyal sorumluluk anlayışı çerçevesinde nasıl yürüttüklerini, sürdürülebilirlik kaynaklı risk ve fırsatları nasıl yönettiklerini ve sürdürülebilirlik performanslarını paydaşlara şeffaf ve hesap verebilir biçimde nasıl sunduklarını ortaya koymayı amaçlamaktadır. İşletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal verilerini kamuoyuyla paylaşmaları sonucunda, karar alıcıların bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine yönelik güvence beklentileri artmış ve bu durum güvence

denetimi kavramının gelişmesine zemin hazırlamıştır (Çıtak & Yaman, 2026). Finansal olmayan bilgileri içeren sürdürülebilirlik raporlarının yaygınlaşmasıyla birlikte, paydaşların işletmelere ilişkin karar alma süreçlerinde bu bilgilere verdikleri önem artmıştır. Ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilerin kamuoyuyla paylaşılması sonucunda ise sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine yönelik beklentiler güçlenmiş, bu durum sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimi uygulamalarının önem kazanmasına neden olmuştur (Sultankhanova & Yanık, 2021).

Güvence denetimi; belirli ölçütler doğrultusunda finansal veya finansal olmayan bilgilerin değerlendirilerek bu bilgilere ilişkin güvence sağlanmasını amaçlayan denetim faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu kapsamda güvence denetimi, denetim konusunun belirlenen kriterler çerçevesinde ölçülmesi veya değerlendirilmesi sonucunda kullanıcıların güven düzeyini artırmaya yönelik bağımsız bir inceleme süreci olarak tanımlanmaktadır (Güvence Denetimi Standardı, 2018). Güvence denetimi kapsamında finansal ve finansal olmayan bilgilere ilişkin olarak üçüncü kişilere belirli düzeyde güvence sunulmaktadır. Bu güvence; makul güvence ve sınırlı güvence olmak üzere iki farklı düzeyde gerçekleştirilebilmektedir. Güvence denetiminde sorumlu taraf, uygulayıcı ve kullanıcı olmak üzere üç taraflı bir ilişki bulunmaktadır. Sorumlu taraf; denetim konusundan sorumlu olan kişi veya kuruluşu, kullanıcılar güvence raporundan yararlanan kişi veya kurumları, uygulayıcı ise ilgili konuda uzman olan güvence sağlayıcısını ifade etmektedir (Dinç & Atabay, 2016).

Güvence denetimi kapsamında işletmelerin raporlarında yer alan çevresel, sosyal ve yönetişim bilgilerinin tarafsız ve bağımsız güvence sağlayıcıları tarafından denetlenmesi, doğruluğunun değerlendirilmesi ve bu bilgilere ilişkin güvence verilmesi amaçlanmaktadır. Böylece paydaşların sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilere duydukları güvenin artırılması hedeflenmektedir (ERTA Sürdürülebilirlik Güvence-Denetim Raporu Rehber Çalışması, 2024).

4.2 Sürdürülebilirlik Raporlarında Güvence Denetiminin Önemi

Denetim işletmelerin, organizasyonların ve diğer kuruluşların faaliyet ve işlemlerinin önceden belirlenmiş amaç, ilke ve kurallara uygun biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin belirlenmesine yönelik yürütülen faaliyetler bütünü olarak ifade edilmektedir. Sürdürülebilir kalkınma anlayışının yaygınlaşması ve işletmelerin sürdürülebilirlik raporları yayımlamaya başlamasıyla birlikte, bu raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin paydaşlar tarafından doğrulanmasına yönelik ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin bilgilerin bağımsız ve tarafsız biçimde değerlendirilmesine yönelik güvence denetimi uygulamaları önem kazanmaya başlamıştır.

İşletmeler çeşitli nedenlerle güvence arayışı içerisine girmektedir. Özellikle hükümetler, yatırımcılar, yöneticiler ve diğer paydaşlarla güven ilişkisi kurulması amacıyla güvence denetimlerinin işletmelere çeşitli iç ve dış faydalar sağladığı ifade edilmektedir. GRI Araştırma ve Geliştirme birimi tarafından hazırlanan raporda güvence denetiminin faydaları; işletmenin tanınırlığının ve güvenilirliğinin artırılması, risklerin azaltılması, kurumsal değer artışının sağlanması, iç raporlama ve yönetim sistemlerinin güçlendirilmesi ile paydaş iletişiminin geliştirilmesi şeklinde sıralanmaktadır (GRI, 2013).

Sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik güvence denetimi; işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetişim alanlarındaki performanslarının ve bu alanlara ilişkin açıklamalarının bağımsız ve tarafsız bir denetim kuruluşu tarafından objektif biçimde değerlendirilmesini içeren bir süreçtir. Bu denetim sayesinde sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği teyit edilmekte; işletmelerin sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşma düzeyi, şeffaflık anlayışı ile strateji ve politikalarının uygulanabilirliği hakkında paydaşlara güvenilir bilgi sunulması amaçlanmaktadır. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlarına yönelik gerçekleştirilen güvence denetimleri sonucunda işletmelerde şeffaflık ve güvenilirlik düzeyinin artırıldığı, çevresel, sosyal ve yönetişim risklerinin belirlenmesine katkı sağlandığı, işletmelerin sürdürülebilirlik kapsamındaki sorumluluklarını daha görünür hale getirdiği ve paydaş güveninin güçlendirilmesine yardımcı olduğu ifade edilmektedir. Bunun yanında sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence denetimlerinin; ulusal ve uluslararası düzenlemelere uyum sağlanmasına, olası hukuki ve finansal yaptırımların azaltılmasına, işletmelerin orta ve uzun vadeli hedeflerine ulaşmasına ve rekabet avantajlarının güçlendirilmesine katkı sunduğu belirtilmektedir (Mert vd., 2025). Bu doğrultuda sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence denetimlerinin, işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarının doğrulanması, paydaş güveninin artırılması ve sürdürülebilirlik bilgilerinin şeffaf biçimde sunulması açısından önemli bir işlev üstlendiği değerlendirilmektedir.

4.3. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarına İlişkin Güvence Denetimi Standartları

Güvence denetimi, finansal tabloların denetlenmesiyle başlayan denetim anlayışının, iş dünyasında yaşanan değişimler ve bilgi kullanıcılarının artan ihtiyaçları doğrultusunda kapsamının genişlemesiyle gelişim göstermiştir. Özellikle finansal olmayan bilgilerin önem kazanmasıyla birlikte güvence denetimi; sürdürülebilirlik, çevre, kurumsal yönetim ve risk yönetimi gibi alanları da kapsayacak şekilde gelişmiştir. Tarihsel süreç içerisinde güvence denetiminin farklı dönemlerde farklı ihtiyaçlara cevap verecek biçimde gelişim gösterdiği görülmektedir.

Güvence denetimine yönelik ilk çalışmaların Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından başlatıldığı bilinmektedir. AICPA'nın 1980'li yılların başlarından itibaren bağımsız denetim dışında kalan güvence hizmetlerine yönelik çalışmalar yürüttüğü ifade edilmektedir (Dinç & Atabay, 2012).

AICPA Finansal Raporlama Özel Komitesi (Jenkins Komitesi), 1994 yılında yayımladığı *"İşletmelere İlişkin Raporlamayı Geliştirmek-Müşteri Odaklılık: Yatırımcıların ve Kreditörlerin Bilgi İhtiyacını Karşılama"* başlıklı raporda, finansal raporlamanın bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını yeterince karşılayamadığını belirtmiş ve bağımsız denetimin yalnızca finansal tablolarla sınırlı kalmaması gerektiğini ifade etmiştir. Raporda, denetçilerin bilgi kullanıcılarının değişen ihtiyaçlarına odaklanmaları gerektiği vurgulanmıştır. Daha sonra gerçekleştirilen AICPA Santa Fe Denetim/Güvence Konferansı'nda, güvence hizmetlerine olan talebin azalması ve mevcut hizmetlerin yetersiz görülmesi üzerine Robert Elliott başkanlığında AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi (Elliott Komitesi) oluşturulmuştur Elliott Komitesi tarafından güvence hizmetlerine ilişkin geniş kapsamlı bir tanım önerilmiştir. Bu tanıma göre güvence hizmetleri; bilgi ve bilgi sistemlerinin güvenilirliği ile alınacak kararlarla ilişkili olmasına yönelik yazılı veya sözlü görüş bildiren hizmetler olarak ifade edilmektedir. Ayrıca çevre ve sürdürülebilirlik gibi finansal olmayan bilgilerin yanı sıra iç kontrol sistemi ve bilgi teknolojileri gibi alanların da güvence hizmetleri kapsamına dahil edildiği belirtilmektedir. Bunun yanında performans ölçümleme, risk değerlendirme, bilgi sistemlerinin güvenilirliği, elektronik ticaret, sağlık ve yaşlı bakımı gibi alanların yeni güvence hizmetleri kapsamında değerlendirildiği ifade edilmektedir (Altıntaş, 2010).

Güvence hizmetleri kapsamında önemli düzenlemelerden biri de Sarbanes-Oxley Yasası ile halka açık işletmeler için finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinin zorunlu hale getirilmesidir. Bu düzenleme ile işletme yönetimlerine finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerin yeterliliğini değerlendirme yükümlülüğü getirilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşlarının, yönetimin gerçekleştirdiği bu değerlendirmeye ilişkin görüş bildirmesi zorunlu tutulmuştur (Altıntaş, 2010: 52-62). Bu süreçte Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) tarafından denetçilere rehberlik edecek standartların yayımlandığı belirtilmektedir (Bather & Burnaby, 2006). Güvence hizmetleri konusunda çalışma yürüten önemli kurumlardan biri de Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'dur (International Federation of Accountants-IFAC). Özellikle IFAC tarafından 2003 yılında yayımlanan uluslararası düzenlemelerin, Kıta Avrupası hukuk sistemine dahil ülkelerde bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetlerinin gelişim kazanmasında

etkili olduğu ifade edilmektedir (Altıntaş, 2010). IFAC bünyesinde 1978 yılında kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Komitesi (International Auditing and Assurance Standards Committee-IAASC), 2002 yılında yeniden yapılandırılarak Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) adını almıştır. IAASB'nin; bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence hizmetleri ve ilgili hizmetlere yönelik standartlar ile kalite kontrol standartlarını geliştirdiği ve güncellediği belirtilmektedir. Ayrıca kurul tarafından başlatılan açıklık projesi sonucunda güncellenen standartların, IFAC tarafından *"Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, Gözden Geçirme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standardı El Kitabı"* adıyla yayımlandığı ifade edilmektedir (Uyar, 2016).

Avrupa Birliği'nin 8. Yönergeyi kabul etmesiyle birlikte IFAC tarafından geliştirilen güvence hizmetlerine ilişkin düzenlemeler Avrupa ülkelerinde de uygulanmaya başlanmıştır (Dinç & Atabay, 2012). Günümüzde güvence denetimi; finansal raporlamanın ötesine geçerek sürdürülebilirlik, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve bilgi sistemleri gibi alanları da kapsamaktadır. Bu kapsamda Uluslararası Güvence Denetimi Standardı 3000 (International Standard on Assurance Engagements- ISAE 3000) gibi uluslararası standartların, sürdürülebilirlik ve finansal olmayan bilgilerin denetimine yönelik temel çerçeveyi oluşturduğu ifade edilmektedir. Ayrıca güvence denetiminin bilgi güvenilirliğini artırarak yatırımcılar, paydaşlar ve düzenleyici kurumların karar alma süreçlerine katkı sağladığı belirtilmektedir (Özerhan & Sultanoğlu, 2018).

Türkiye'de güvence hizmetlerine yönelik ilk çalışmaların Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından yürütülmektedir. Bu kapsamda TÜRMOB bünyesinde faaliyet gösteren Türkiye Denetim Standartları Kurulu tarafından, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartlar 2004 yılında Türkçeye çevrilerek yayımlanmıştır. Güvence hizmetlerine ilişkin ilk yasal düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu tarafından gerçekleştirilmiştir. Bunun yanında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından 2007 yılında yayımlanan düzenlemeler kapsamında, bankalarda bilgi sistemleri yönetimine ilişkin güvence uygulamalarına yönelik esaslar belirlenmiştir. Güvence hizmetlerine ilişkin en kapsamlı düzenlemeler ise 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından gerçekleştirilmiştir (Dinç & Atabay, 2012).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB), dünya genelinde denetim,

güvence ve ilgili hizmetlere yönelik standartlar geliştiren bağımsız bir kuruluş olarak faaliyet göstermektedir. Türkiye'de ise KGK'nın; uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak, bağımsız denetimde uygulama birliği ve kaliteyi sağlamak, bağımsız denetçileri yetkilendirmek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi faaliyetlerini yürütmek amacıyla faaliyet gösterdiği belirtilmektedir (Uyar, 2016).

Bu kapsamda güvence denetimine ilişkin yayımlanan standartlar arasında; Uluslararası Güvence Denetimi Standardı 3000 (ISAE 3000) *"Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri",* GDS 3400 *"İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi"*, GDS 3402 *"Hizmet Kuruluşlarına Yönelik Kontrollerin Güvence Denetimi"*, GDS 3410 *"Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri"* ve GDS 3420 *"İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Güvence Raporu"* standartları yer almaktadır.

Dünya genelinde güvence sağlayıcılar tarafından yaygın olarak kullanılan güvence çerçevelerinden biri, AccountAbility tarafından 2003 yılında yayımlanan AA1000 Güvence Standardıdır (AA1000 Assurance Standard-AA1000 AS). Bir diğer önemli düzenleme ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 2015 yılında yayımlanan ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı temel alınarak oluşturulan Uluslararası Güvence Denetimi Standardı 3000 (ISAE 3000) standardıdır. ISAE 3000 standardı, tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi dışında kalan güvence denetimlerine ilişkin esasları düzenlemektedir. Bu standart kapsamında denetçiler tarafından makul güvence veya sınırlı güvence düzeyinde güvence hizmeti sunulabilmektedir. Makul güvence; güvence denetim riskinin kabul edilebilir düşük seviyeye indirildiği güvence türünü ifade ederken, sınırlı güvence ise uygulanan prosedürler doğrultusunda önemli yanlışlık bulunup bulunmadığına ilişkin sonuç bildirilen güvence türünü ifade etmektedir (Uluslararası Güvence Denetimi Standardı 3000 (ISAE 3000), Tanımlar (ia), (ib)). Ayrıca güvence denetimlerini yürüten denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemlerini oluşturmaları ve bağımsızlık ile mesleki etik ilkelere uygun hareket etmeleri gerektiği belirtilmektedir.

AA1000 Güvence Standardı (AA1000 Assurance Standard-AA1000 AS), AA1000 Hesap Verebilirlik İlkelerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla AccountAbility tarafından geliştirilmiştir. Standardın temel amacı, bilgi güvenilirliğini artırmak ve kuruluşların hesap verebilirlik ilkelerine bağlılık düzeylerini değerlendirmektir (Van Zijl & Maroun, 2026). AA1000 Güvence Standardı kapsamında iki farklı güvence türü bulunmaktadır. Bunlardan Tip 1 güvence; kuruluşun sürdürülebilirlik performansını yönetme biçimine

yönelik güvence sağlarken, Tip 2 güvence ise sürdürülebilirlik performans bilgilerinin güvenilirliğinin değerlendirilmesini kapsamaktadır. Ayrıca AA1000 Güvence Standardının; sürdürülebilirlik raporlarının yanı sıra bu raporların temelini oluşturan sistem ve süreçleri de değerlendirdiği ifade edilmektedir (AA1000 AS, 2008: 6-9). Bu kapsamda standardın sera gazı emisyonları, çevre yönetim sistemleri ve sürdürülebilir orman yönetimi gibi sürdürülebilirlik alanlarına yönelik çeşitli doğrulama ve belgelendirme süreçlerini de kapsadığı belirtilmektedir.

4.4. Güvence Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Eleştiriler

Sürdürülebilirlik raporlaması hem büyük işletmeler hem de küçük ve orta büyüklükteki işletmeler açısından önem taşımaktadır. Bununla birlikte sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin elde edilen faydalar ile karşılaşılan sorunların, işletmelerin büyüklüğüne ve organizasyonel karmaşıklığına bağlı olarak farklılık gösterebildiği ifade edilmektedir (Setyaningsih vd., 2024).

Sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence denetimlerinde karşılaşılan önemli sorunlardan biri, sürdürülebilirlik raporlama çerçevelerinin parçalı bir yapıya sahip olmasıdır. Farklı raporlama standartlarının ve uygulama yaklaşımlarının bulunması, güvence süreçlerinde kalite ve tutarlılık açısından bazı farklılıkların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bunun yanında sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence çalışmalarında; önemlilik düzeyinin belirlenmesi, geleceğe yönelik bilgilerin değerlendirilmesi, anlatımsal bilgilerin doğrulanması ve iç kontrol süreçlerinin yeterliliği gibi konuların uygulamada karşılaşılan temel zorluklar arasında yer aldığı belirtilmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik verilerinin çeşitlilik göstermesi, ölçüm ve değerlendirme süreçlerinde belirsizliklerin bulunması ve çevresel, sosyal ve yönetişim bilgilerinin finansal verilere göre daha öznel nitelik taşıması, güvence süreçlerini daha karmaşık hale getirebilmektedir (Krasodomska vd., 2021).

Sürdürülebilirlik performanslarının değerlendirilmesine yönelik verilerin toplanması ve doğrulanması sürecinde de çeşitli güçlüklerle karşılaşılabilmektedir. Özellikle büyük veri setlerine erişimde yaşanan sorunlar, veri kalitesine ilişkin tereddütler, eksik veya hatalı veriler ile teknolojik altyapı eksiklikleri, sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğini etkileyebilen unsurlar arasında yer almaktadır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik raporlamasında şeffaflık önemli bir unsur olarak değerlendirilmekte olup, işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını doğru, eksiksiz ve karşılaştırılabilir biçimde raporlamalarının güvence denetimi süreci açısından önem taşıdığı ifade edilmektedir. Bunun yanında paydaş beklentilerinin çeşitlenmesi ve farklı paydaş gruplarının bilgi taleplerinin artması da sürdürülebilirlik raporlaması süreçlerini etkileyebilmektedir.

Sürdürülebilirlik uygulamalarının işletme süreçlerine entegre edilmesi sürecinde de bazı zorluklarla karşılaşılabilmektedir. İşletmeler çevresel, sosyal ve yönetişim uygulamalarını benimsemek istemelerine rağmen, söz konusu uygulamaların kurum kültürüne entegre edilmesi konusunda çeşitli güçlükler yaşayabilmektedir. Kültürel yapı, organizasyonel süreçler ve işletme uygulamalarına ilişkin bazı unsurların sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşılmasını etkileyebildiği belirtilmektedir. Bu kapsamda üst yönetim desteğinin, çalışan farkındalığının ve işletme içi eğitim faaliyetlerinin sürdürülebilirlik süreçleri açısından önem taşıdığı ifade edilmektedir (ERTA Sürdürülebilirlik Güvence-Denetim Raporu Rehber Çalışması, 2024).

Bağımsız denetçilerin finansal bilgilerin değerlendirilmesi konusunda deneyime sahip olmalarına rağmen, sürdürülebilirlik raporlarında yer alan finansal olmayan bilgilerin değerlendirilmesi sürecinde çeşitli uygulama farklılıkları ve güçlükler ortaya çıkabilmektedir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde uygulayıcıların mesleki yeterlilikleri, çok disiplinli uzmanlık gereksinimi ve mesleki şüphecilik düzeyinin önemli değerlendirme alanları arasında yer aldığı ifade edilmektedir (Krasodomska vd., 2021). Bu nedenle sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence denetimlerinin, sürdürülebilirlik alanında uzmanlaşmış ve yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler tarafından yürütülmesinin önem taşıdığı belirtilmektedir.

Sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence denetimlerinde karşılaşılan önemli sorunlardan biri de güvence çalışmalarının kapsamının dar tutulmasıdır. Özellikle işletmelerin maliyet, zaman ve yönetimsel beklentiler doğrultusunda daha sınırlı güvence hizmetlerini tercih etmeleri, güvence denetiminin raporların güvenilirliğini artırma kapasitesini sınırlandırabilmektedir. Ayrıca müşteri baskısı ile güvence sağlayıcıların ticari kaygılarının, denetim kuruluşlarının bağımsızlığı ve güvence çalışmalarının kalitesi üzerinde etkili olabileceği ifade edilmektedir (Farooq & de Villiers, 2020). Bunun yanında sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence çalışmalarında sınırlı güvence ile makul güvence arasındaki farklılıklar ve hangi güvence düzeyinin tercih edilmesi gerektiğine ilişkin tartışmaların devam ettiği belirtilmektedir (Krasodomska vd., 2021).

Güvence denetimine yönelik eleştiriler arasında mevcut güvence hizmetleri ve denetim standartlarının, sürdürülebilirlik alanındaki gelişmelere uyum sürecine ilişkin değerlendirmeler de yer almaktadır. Özellikle sürdürülebilirlik kapsamında raporlanan çevresel, sosyal ve yönetişim bilgilerinin çeşitlenmesi; denetlenebilir unsurların kapsamının daha esnek biçimde değerlendirilmesini gerekli hale getirmektedir. Bunun yanında güvence raporlarının yapısı, kapsamı ve güvence hizmetlerinin gelecekteki rolüne ilişkin tartışmaların da önem kazandığı ifade edilmektedir (Chambers, 2006).

Söz konusu sorunlara yönelik olarak sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimlerinin standartlaştırılması ve uygulama süreçlerinin geliştirilmesine yönelik çeşitli çalışmalar yürütülmektedir. Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) 21.09.2024 tarihinde gerçekleştirdiği yeterlilik sınavı ile sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler tarafından yürütülmesine yönelik düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bunun yanında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB), sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimlerinde kullanılmak üzere *"Uluslararası Sürdürülebilirlik Güvence Standardı 5000 (International Standard on Sustainability Assurance-ISSA 5000)"* başlıklı standart çalışmaları yürüttüğü belirtilmektedir. Söz konusu düzenlemelerin, sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence denetim süreçlerinin daha anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve uluslararası uygulamalarla uyumlu biçimde yürütülmesine katkı sağlayabileceği ifade edilmektedir (Mert vd., 2025).

5. Sonuç

Sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin güvence denetimi uygulamalarının gelişmesiyle birlikte, işletmeler tarafından yayımlanan sürdürülebilirlik raporlarının daha şeffaf, karşılaştırılabilir, güvenilir ve mevzuata uyumlu bir yapıya kavuşması amaçlanmaktadır. Bu durum, sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin paydaş güveninin artırılmasına katkı sağlamakta; aynı zamanda işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetişim performanslarının daha sağlıklı biçimde değerlendirilmesine imkân tanımaktadır. Güvence denetiminden geçmiş sürdürülebilirlik raporlarının, karar alıcılar açısından daha güvenilir bilgi kaynağı olarak değerlendirilmesi beklenmektedir.

Bu çalışmada öncelikle sürdürülebilirlik kavramı ele alınmış, kavramın tarihsel gelişim süreci açıklanmış ve işletmeler açısından taşıdığı önem ortaya konulmuştur. Özellikle sürdürülebilir kalkınma anlayışının yaygınlaşmasıyla birlikte işletmelerin yalnızca finansal performanslarının değil; çevresel, sosyal ve yönetişim boyutlarındaki faaliyetlerinin de önem kazandığı görülmektedir. Bu kapsamda işletmelerin paydaşları, finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgileri de talep etmeye başlamış; söz konusu gelişmeler sürdürülebilirlik raporlamasının önemini artırmıştır.

Çalışmada sürdürülebilirlik raporlamasının ortaya çıkışı ve tarihsel gelişimi kronolojik bir çerçevede değerlendirilmiş, sürdürülebilirlik raporlarının işletmeler açısından sağladığı faydalar üzerinde durulmuştur. Ayrıca işletmeler tarafından kullanılan önemli sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri ve

standartları incelenmiştir. Sürdürülebilirlik raporlarının şeffaflığı, doğruluğu ve güvenilirliği konusunda ortaya çıkan beklentiler ise güvence denetimlerine olan ihtiyacı artırmıştır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin güvence denetimlerinin hem dünyada hem de Türkiye'deki gelişim süreci ele alınmıştır.

Sanayileşme, hızlı nüfus artışı, doğal kaynakların bilinçsiz kullanımı ve çevresel sorunların artması gibi nedenlerle sürdürülebilirlik kavramı zaman içerisinde daha önemli hale gelmiştir. Özellikle Brundtland Raporu ile birlikte sürdürülebilir kalkınma anlayışının çevresel, sosyal ve ekonomik boyutları ön plana çıkmış; işletmelerin faaliyetlerinin toplum ve çevre üzerindeki etkileri daha fazla sorgulanmaya başlanmıştır. Bu gelişmeler sonucunda sürdürülebilirlik raporlamaları işletmeler açısından önemli bir uygulama alanı haline gelmiş, yayımlanan raporların güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği paydaşlar tarafından daha yoğun biçimde değerlendirilmeye başlanmıştır. Sürdürülebilirlik raporlamalarının yaygınlaşmasına paralel olarak güvence denetimlerine olan talep de artış göstermiştir. Bununla birlikte söz konusu güvence hizmetlerinin bağımsız denetim kuruluşları mı yoksa farklı uzman kuruluşlar tarafından mı yürütülmesi gerektiği konusunda çeşitli tartışmalar ortaya çıkmıştır. Uluslararası düzeyde yaşanan gelişmeler kapsamında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı bünyesinde Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu'nun kurulması ve sürdürülebilirlik alanında standartların yayımlanması önemli bir dönüm noktası olmuştur.

Uluslararası düzeyde sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimine yönelik yaşanan gelişmeler, Türkiye'de de bu alanda çeşitli düzenlemelerin yapılmasına zemin hazırlamıştır. Bu kapsamda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci maddesinde gerçekleştirilen düzenleme ile Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nın uluslararası standartlarla uyumlu biçimde belirlenmesi ve yayımlanmasına ilişkin yetki Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir. Söz konusu yetkilendirme doğrultusunda KGK tarafından Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları yayımlanmıştır. Bunun yanında sürdürülebilirlik raporlamasına tabi işletmelerin belirlenmesine yönelik eşik değerler de yeniden düzenlenmiştir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından alınan ve 16 Ocak 2026 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Kurul Kararı doğrultusunda; aktif toplamı 1 milyar TL, yıllık net satış hasılatı 2 milyar TL ve çalışan sayısı 500 kişi ölçütlerinden en az ikisini art arda iki raporlama döneminde aşan işletmelerin sürdürülebilirlik raporlaması yapma yükümlülüğü bulunduğu belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemenin 1 Ocak 2025 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanacağı ifade edilmektedir. Bu kapsamda ilgili işletmelerin sürdürülebilirlik

raporlarını Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları çerçevesinde hazırlamaları gerekmektedir. Bunun yanında yayımlanan sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimlerinin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülmesinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. İlk uygulamalarda güvence denetimlerinin sınırlı güvence düzeyinde gerçekleştirilmesinin planlandığı ifade edilmektedir. Ayrıca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 22 Ekim 2025 tarihinde *"SGDS 5000 Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerine İlişkin Genel Hükümler" taslak* metni kamuoyu görüşüne açılmıştır. Taslak metinde, standardın 15 Aralık 2026 tarihinde veya sonrasında başlayan dönemlere ilişkin sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde uygulanmasının öngörüldüğü belirtilmektedir.

Sonuç olarak sürdürülebilirlik raporlaması ve bu raporlara ilişkin güvence denetimi uygulamaları, işletmelerin yalnızca finansal performanslarının değil; çevresel, sosyal ve yönetişim alanlarındaki faaliyetlerinin de değerlendirilmesine katkı sağlamaktadır. Önümüzdeki süreçte sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi uygulamalarının daha fazla yaygınlaşacağı, standartlaşacağı ve kurumsal yönetim anlayışının önemli bir parçası haline gelebileceği değerlendirilmektedir.

Kaynakça

Akdoğan, M. U. (2024). "Sürdürülebilirlik bilgilerinin raporlanmasında kullanılan raporlama çerçevelerine toplu bakış ve tek raporlama çerçevesine duyulan ihtiyaç-güncel gelişmeler". *Muhasebe ve Denetime Bakış, 24*(72), 217-238.

Aksoy, A. D. (2022). "Sürdürülebilirlik kavramının tarihçesi ve gelişimi". *EKOIQ 100. Sayı Özel*. https://arzudenizaksoy.com/yazi/surdurulebilirlik-kavraminin-tarihcesi-ve-gelisimi, Erişim tarihi: 21.05.2026

Antolín-López, R., Delgado-Ceballos, J., & Montiel, I. (2016). "Deconstructing corporate sustainability: A comparison of different stakeholder metrics". *Journal of Cleaner Production*, 136, 5-17. https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.01.111

Aras, G., & Crowther, D. (2008). "Governance and sustainability". *Management Decision*, *46*(3), 433-448. https://doi.org/10.1108/00251740810863870

Arora, N. K., & Mishra, I. (2019). "United Nations sustainable development goals 2030 and environmental sustainability: Race against time". *Environmental Sustainability, 2*(4), 339-342.

Avota, S., McFadzean, E., & Peiseniece, L. (2015). "Linking personal and organisational values and behaviour to corporate sustainability: A conceptual model". *Journal of Business Management,* 10.

Barnett, M. L., Henriques, I., & Husted, B. W. (2021). Sustainability strategies. In I. Duhaime, M. Hitt, & M. Lyles (Eds.), Strategic management: State of the field and its future (pp. 647-662). Oxford University Press.

Bather, A., & Burnaby, P. (2006). "The public company accounting oversight board: national and international implications. *Managerial Auditing Journal, 21*(6), 657-669.

Besler, S. (Ed.). (2009). Kurumsal sürdürülebilirlik (ss. 1-18). Beta Basım.

Birleşmiş Milletler. (1999). Habitat gündemi ve İstanbul deklarasyonu: Hedef ve ilkeler, taahhütler ve küresel eylem planı. https://webdosya.csb.gov.tr/db/habitat/editordosya/file/dokumanlar/Istanbul%20Deklerasyonu.pdf, Erişim tarihi: 16.05.2026

Bosi, M. K., Lajuni, N., Wellfren, A. C., & Lim, T. S. (2022). "Sustainability reporting through environmental, social, and governance: A bibliometric review". *Sustainability, 14*(19), 12071.

Bozlağan, R. (2005). "Sürdürülebilir gelişme düşüncesinin tarihsel arka planı". *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 50, 1011-1028.

Brander, J. (2007). "Viewpoint: sustainability: malthus revisited?" *Canadian Journal of Economics, 40*(1), 1-38. https://doi.org/10.1111/j.1365-2966.2007.00398.x

Bremer, J. A. (2008). "How global is the global compact?" *Business Ethics: A European Review, 17*(3), 227-244.

Christofi, A., Christofi, P., & Sisaye, S. (2012). "Corporate sustainability: historical development and reporting practices". *Management Research Review, 35*(2), 157-172.

Çamlıca, Z., & Akar, Z. S. (2014). "Lojistik sektöründe sürdürülebilirlik uygulamaları". *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi,* 11, 9.

Çıtak, F., & Yaman, B. O. (2026). "Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi bağlamında değerlendirilmesi". *Denetişim,* 34, 73-91.

Dinç, E., & Atabay, E. (2016). "Güvence denetim standartları ve güvence denetim süreci". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 21*(Muhasebe Denetimi Özel Sayısı), 1527-1541.

Dyllick, T., & Hockerts, K. (2002). "Beyond the business case for corporate sustainability". *Business Strategy and the Environment, 11*(2), 130-141.

Eccles, R. G., & Klimenko, S. (2019). "The investor revolution". *Harvard Business Review, 97*(3), 106-116.

Eccles, R. G., & Krzus, M. P. (2010). "One report: Integrated reporting for a sustainable strategy". John Wiley & Sons, 2010.

Elkington, J. (1997). Cannibals with forks: The triple bottom line of twenty-first century business. Capstone.

Erdoğan, M. (2024). Sürdürülebilirlik raporlaması ve denetimi. Gazi Kitabevi.

ERTA Sürdürülebilirlik Güvence. (2024). Denetim raporu rehber çalışması.

Gao, S. S., & Zhang, J. J. (2006). "Stakeholder engagement, social auditing and corporate sustainability". *Business Process Management Journal, 12*(6), 722-740.

Garip, O., & Yılmaz, B. (2025). "Kurumsal sürdürülebilirlik ve finansal performans: BIST sürdürülebilirlik endeksi üzerine bir uygulama". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 220-223.

Uluslararası Güvence Denetimi Standardı 3000 (ISAE 3000) Güvence Denetimi Standardı. (2020, 30 Aralık). Resmî Gazete (Sayı: 31350).

Giddings, B., Hopwood, B., & O'Brien, G. (2002). "Environment, economy and society: Fitting them together into sustainable development". *Sustainable Development*, 10, 189-201.

Global Reporting Initiative. (2013). The external assurance of sustainability reporting. Research and Development Publications.

Gokten, S., Ozerhan, Y., & Okan Gokten, P. (2020). "The historical development of sustainability reporting: A periodic approach". *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 107(*163), 99-117.

Gümrah, A., & Büyükipekçi, S. (2019). "Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlaması: 2008-2017 yılları arası yayınlanmış sürdürülebilirlik raporlarının incelenmesi". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 21*(2), 305-323.

Hens, L., & Nath, B. (2005). The world summit on sustainable development. Springer.

Kamu Gözetimi Kurumu (2025). Sıkça sorulan sorular. https://www.kgk.gov.tr/surdurulebilirlik-sss

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023a). TSRS 1- Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin açıklanmasına yönelik genel hükümler standardı. https://www.kgk.gov.tr

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023b). TSRS 2- İklimle ilgili açıklamalar standardı. https://www.kgk.gov.tr

Karakulle, İ. (2025). "Sürdürülebilirlik raporlarında ESG (çevresel, sosyal, yönetişim) faktörlerinin içerik analizi: ISO 500 şirketleri üzerine nitel bir araştırma". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 72, 247-256. https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.1798562

Kaya, H. P. (2015). "Entegre raporlama sisteminin ortaya çıkış sebepleri ve şirketlere sağlayacağı faydalar". *Muhasebe ve Denetime Bakış, 15*(45), 113-130.

Kızılaslan, Ö. D. (2024). Türkiye makine sektörü sürdürülebilirlik eylem raporu. https://mundusplus.org.tr/images/surdurulebilirlikegitimekim2024.pdf

Kocmanová, A., & Dočekalová, M. (2011). "Corporate sustainability: environmental, social, economic and corporate performance". *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 59*(7), 203-208.

Koç, İ. Ö. (2015). Kurumsal yönetim ve sigortacılık sektörü. Nobel Yayıncılık.

Kolk, A. (1999). "Evaluating corporate environmental reporting". *Business Strategy and the Environment, 8*(4), 225-237.

Kolk, A. (2003). "Trends in sustainability reporting by the fortune global 250". *Business Strategy and the Environment, 12*(5), 279-291.

Kolk, A. (2004). "More than words? An analysis of sustainability reporting". *New Academy Review, 3*(3), 59-75.

Kolk, A. (2005). "Sustainability reporting". *VBA Journal, 21*(3), 34-42.

Kolk, A. (2008). "Sustainability, accountability and corporate governance: Exploring multinationals' reporting practices". *Business Strategy and the Environment, 17*(1), 1-15.

Kolk, A., & Van Tulder, R. (2010). "International business, corporate social responsibility and sustainable development". *International Business Review, 19*(2), 119-125.

Kolk, A., Walhain, S., & Van de Wateringen, S. (2001). "Environmental reporting by the Fortune Global 250: exploring the influence of nationality and sector". *Business Strategy and the Environment, 10*(1), 15-28.

Krasodomska, J., Simnett, R., & Street, D. L. (2021). "Extended external reporting assurance: current practices and challenges". *Journal of International Financial Management & Accounting, 32*(1), 104-142.

Kula, E. (1998). History of environmental economic thought. Routledge.

Medeiros, E. (2021). "The territorial dimension of the united nations sustainable development goals". *Area, 53*(2), 292-302.

Mert, H., Mert, H., & Işıkönder, S. (2025). "Denetim uygulamalarına yeni bir bakış: Sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin güvence denetimi". *Mali Çözüm Dergisi*, 35, 855-884.

Mori, K., & Christodoulou, A. (2012). "Review of sustainability indices and indicators: towards a new city sustainability index (CSI)". *Environmental Impact Assessment Review,* 32, 94-106.

Naciti, V., Cesaroni, F., & Pulejo, L. (2022). "Corporate governance and sustainability: A review of the existing literature". *Journal of Management and Governance, 26*(1), 55-74.

Nurunnabi, M., Esquer, J., Munguia, N., Zepeda, D., Perez, R., & Velazquez, L. (2020). "Reaching the sustainable development goals 2030: Energy efficiency as an approach to corporate social responsibility (CSR)". *GeoJournal, 85*(2), 363-374.

O'Riordan, T. (1998). The politics of sustainability. In R. K. Turner (Ed.), Sustainable environmental management principles and practice (ss. 29-50). Belhaven Press.

Oxford Learner's Dictionaries (2026). Sustainability. https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sustainability?q=sustainability Erişim tarihi:16.05.2026

Öktem, R. (2025). "Sürdürülebilirlik raporları ve güvence denetiminin entegrasyonu". *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 10*(2), 264-283. https://doi.org/10.29106/fesa.1652964

Özcan, A. (2025). Sürdürülebilirlik raporlama kapsamı. https://www.surdurulebilirlikraporu.org.tr/surdurulebilirlik-raporlama-nedir/2/surdurulebilirlik-raporlama-kapsami

Özerhan, Y., & Sultanoğlu, B. (2018). "Sürdürülebilirlik raporu kapsamında çevresel bilgilerin raporlanması ve güvence denetimi". *Muhasebe ve Denetime Bakış, 17*(53), 55-76.

Özkan, A., Tanç, Ş. G., & Taşdemir, B. (2018). "Sürdürülebilirlik açıklamaları kapsamında kurumsal sosyal sorumluluğun kârlılık üzerine etkisi: BİST sürdürülebilirlik endeksinde bir araştırma". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20*(3), 560-577.

Özulucan, A., Keleş, D., & Temel, E. (2024). "Sürdürülebilirlik muhasebesi yazınına bibliyometrik bakış: web of science ve scopus veri tabanında karşılaştırmalı bir analiz". *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 6*(2), 223-243. https://doi.org/10.56574/nohusosbil.1556565, 16.05.2026

Pezzey, J. (1992). "Sustainability: An interdisciplinary guide". *Environmental Values, 1*(4), 321-362.

Pigou, A. (1912). Wealth and welfare. Macmillan. Aktaran: Kula, E. (1998). History of environmental economic thought. Routledge.

Pigou, A. (1920). Income. Macmillan. Aktaran: Kula, E. (1998). History of environmental economic thought. Routledge.

Rasche, A., Waddock, S., & McIntosh, M. (2013). "The united nations global compact: retrospect and prospect". *Business & Society, 52*(1), 6-30.

Roosa, S. A. (2010). Sustainable development handbook (2nd ed.). Fairmont Press.

Schaltegger, S., & Burritt, R. L. (2010). "Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?" *Journal of World Business, 45*(4), 375-384.

Schaltegger, S., Bennett, M., & Burritt, R. (2006). Sustainability accounting and reporting: Development, linkages and reflection. Springer.

Schaltegger, S., Herzig, C., Kleiber, O., & Müller, J. (2002). Sustainability management in business enterprises concepts and instruments for sustainable organisation development. Berlin.

Schuster, R. M., Sullivan, L. E., Kuehn, D. M., & Morais, D. B. (2011). "Relationships among resident participation in nature and heritage tourism activities, place attachment, and sustainability in three Hudson River Valley communities". *Journal of Park & Recreation Administration, 29*(3).

Signitzer, B., & Prexl, A. (2007). "Corporate sustainability communications: aspects of theory and professionalization". *Journal of Public Relations Research, 20*(1), 1-19.

Sisaye, S. (2011). "Ecological systems approaches to sustainability and organizational development: emerging trends in environmental and social reporting systems". *Leadership and Organization Development Journal, 32*(4), 379-398.

Skouloudis, A., & Evangelinos, K. I. (2009). "Sustainability reporting in Greece: are we there yet?" *Environmental Quality Management, 19*(1), 43-60.

Sridhar, K. (2011). "Is the triple bottom line a restrictive framework for non-financial reporting?" *Asian Journal of Business Ethics*, *1*(2), 89-121. https://doi.org/10.1007/s13520-011-0010-4

Stead, J. G., & Stead, E. (2000). "Eco-enterprise strategy: standing for sustainability". *Journal of Business Ethics, 24*(4), 313-329.

Sultankhanov, G., & Yanık, S. (2021). "Finansal bilgi kullanıcıların sürdürülebilirlik raporu ile güvence denetimi konusundaki algıları ve farkındalıkları". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 62, 41-58.

Sustainability Accounting Standards Board. (2017). Converging on climate risk: CDSB, the SASB, and the TCFD- The emerging alignment of market-based

approaches to climate-related financial disclosure. https://www.cdsb.net/sites/default/files/sasb_cdsb-tcfd-convergingonclimaterisk-091317-web.pdf

Şahin, Z., & Çankaya, F. (2020). The importance of sustainability and sustainability reporting. In K. Çalıyurt (Ed.), New approaches to CSR, sustainability and accountability (Vol. 1).

T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı. (2026). Kyoto Protokolü. https://iklim.gov.tr/kyoto-protokolu-i-35 Erişim tarihi:16.05.2026

Turhan, G. D., Özen, T., & Albayrak, R. S. (2018). "Kurumsal sürdürülebilirlik kavramı, stratejik önemi ve sürdürülebilirlik performansı ölçümü: literatür çalışması". *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi, 9(*1), 17-37.

Türk Dil Kurumu (2026). Sürdürülebilirlik. https://sozluk.gov.tr/ Erişim tarihi:16.05.2026

Van Zijl, S., & Maroun, W. (2026). No sustainability without accountability. In Handbook of accountability research (pp. 261-275). Edward Elgar Publishing.

Wilson, M. (2003). Corporate sustainability: What is it and where does it come from? Ivey Business Journal, 1-5.

World Business Council for Sustainable Development. (2002). Sustainable development reporting: Striking a balance. Atar Roro Presse. http://www.wbcsd.org/pages/edocument/edocumentdetails.aspx?id=144&nosearchcontextkey=true

Yalçın, N., & Karakaş, E. (2019). "Kurumsal sürdürülebilirlik performans analizinde CRITIC-EDAS yaklaşımı". *Çukurova Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi, 34*(4), 147-162.

Youth for Habitat. (2006). IV. bölüm: Birleşmiş Milletler zirveleri. http://www.youthforhab.org.tr/tr/kaynaklar/icerikler/bm/bm-04.html, Erişim tarihi: 16.05.2026

Muhasebede Güncel Konular

Editör:
Prof. Dr. Zeki DOĞAN

ÖZGÜR
YAYINLARI