



SIVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe Finans ve Bankacılık Ana Bilim Dalı

**MUHASEBE MESLEĞİNİN BUGÜNÜ VE GELECEĞİ:
MESLEKTE UZMANLAŞMA**

Yüksek Lisans Tezi

Paşahan ATMACA

Sivas
Ocak 2020

SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe Finans ve Bankacılık Ana Bilim Dalı

**MUHASEBE MESLEĞİNİN BUGÜNÜ VE GELECEĞİ:
MESLEKTE UZMANLAŞMA**

Yüksek Lisans Tezi

Paşahan ATMACA

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi S. Alpagut ŞENEL

Sivas

Ocak 2020

KABUL VE ONAY

Üniversite: : Sivas Cumhuriyet Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ana Bilim Dalı : Muhasebe Finans ve Bankacılık
Tezin Başlığı : Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Geleceği: Meslekte Uzmanlaşma
Savunma Tarihi : 17.01.2020
Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Said Alpagut Şenel

Unvanı - Adı Soyadı

İmza

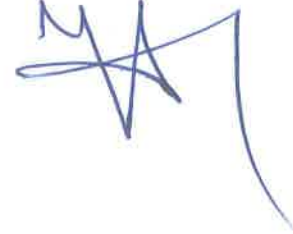
Jüri Başkanı : Dr. Öğr. Üyesi Said Alpagut Şenel



Üye : Prof. Dr. Zeynep Hatunoğlu



Üye : Dr. Öğr. Üyesi Zekai Şenol



Oy Birliği



Oy Çokluğu



Paşahan ATMACA tarafından hazırlanan Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Geleceği: Meslekte Uzmanlaşma başlıklı tez, kabul edilmiştir./..../.....

Prof. Dr. Ahmet ŞENGÖNÜL
Enstitü Müdürü

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Yüksek Lisans tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

- 1- Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;
- 2- Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;
- 3- Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dahil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;
- 4- Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi,

beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

21.../01/2020

Paşahan ATMACA

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında muhasebe mesleği tarihsel açıdan önemine, muhasebenin gelecekte ki konumu ve farklı uzmanlık alanlarının ortaya çıktığı ve bunların tanımlanarak bu konu da Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin görüşleri alınmıştır. Tez çalışmam sırasında kıymetli bilgi, birikim ve tecrübeleri ile bana yol gösteren ve destek olan değerli danışman hocam sayın Dr. Öğr. Üyesi Said Alpagut ŞENEL'e, sahip olduğu bilgi birikimini benimle paylaşan Prof. Dr. Mehmet Demir'e, yüksek lisans eğitim sürecinde her zaman yanımda olan değerli büyüğüm Harun TAT'a, maddi, manevi desteğini esirgemeyen değerli aileme ve tez sürecinde motivasyon kaynağım olan yeğenim Ahmet İlhan ATMACA'ya sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

| | |
|--|-------------|
| İÇİNDEKİLER | i |
| KISALTMALAR LİSTESİ | v |
| TABLO LİSTESİ | vii |
| ŞEKİL LİSTESİ | ix |
| ÖZET | xi |
| ABSTRACT | xiii |
| GİRİŞ | 1 |
| BİRİNCİ BÖLÜM | 3 |
| MUHASEBE KAVRAMI VE MUHASEBE MESLEĞİ | 3 |
| 1.1. Muhasebe Kavramı ve Tanımı | 3 |
| 1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi..... | 8 |
| 1.2.1. Dünyada Muhasebenin Tarihsel Gelişimi | 8 |
| 1.2.2. Türkiye’de Muhasebenin Tarihsel Gelişimi | 11 |
| 1.3. Muhasebe Kavramları İlkeleri ve Standartları | 16 |
| 1.3.1. Temel Muhasebe Kavramları | 16 |
| 1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri | 20 |
| 1.3.3. Muhasebe Standartları | 21 |
| 1.4. Muhasebenin Türleri | 23 |
| 1.4.1. Fonksiyonel Muhasebe Türleri | 23 |
| 1.4.1.1. Genel Muhasebe..... | 24 |
| 1.4.1.2. Maliyet Muhasebesi | 25 |
| 1.4.1.3. Yönetim Muhasebesi | 25 |
| 1.4.1.4. Şirketler Muhasebesi..... | 26 |
| 1.4.1.5. Enflasyon Muhasebesi | 26 |
| 1.4.2. Sektörel Muhasebe Türleri (İhtisas Muhasebeleri)..... | 27 |
| 1.4.2.1. Banka Muhasebesi | 28 |
| 1.4.2.2. Sigorta Muhasebesi..... | 28 |
| 1.4.2.3. İnşaat Muhasebesi..... | 29 |
| 1.4.2.4. Turizm Muhasebesi..... | 30 |
| 1.4.2.5. Devlet Muhasebesi..... | 30 |

| | |
|---|-----------|
| 1.5. Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Mevzuatı | 31 |
| 1.5.1. Muhasebe Mesleği ve Önemi | 32 |
| 1.5.2. Mesleğin Konusu ve Mesleki Unvanlar..... | 34 |
| 1.5.2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) | 35 |
| İKİNCİ BÖLÜM | 39 |
| MUHASEBE MESLEĞİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER..... | 39 |
| 2.1. Küreselleşme | 39 |
| 2.2. Mesleki Standartlar..... | 41 |
| 2.2.1. Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları | 42 |
| 2.2.2. Türkiye Denetim Standartları (TDS) | 46 |
| 2.2.3. Türkiye Muhasebe Standartları..... | 51 |
| 2.2.4. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)..... | 55 |
| 2.2.5. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağı | 56 |
| 2.2.6. Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) | 59 |
| 2.2.7. Elektronik Finansal Raporlama (EFR) Projesi | 63 |
| 2.3. Teknolojik Gelişmeler | 65 |
| 2.3.1. Bilgi Teknolojilerindeki Gelişmeler | 66 |
| 2.3.2. Üretim Teknolojilerindeki Gelişmeler..... | 69 |
| 2.4. Muhasebe Skandalları..... | 72 |
| ÜÇÜNCÜ BÖLÜM | 77 |
| ENDÜSTRİ 4.0 IŞIĞINDA MUHASEBE MESLEĞİNİN GELECEĞİ VE MUHASEBE MESLEĞİNDE YENİ UZMANLIK ALANLARI | 77 |
| 3.1. Endüstri 4.0 ve Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri..... | 77 |
| 3.1.1. Endüstri 4.0’ın Unsurları | 80 |
| 3.1.2. Endüstri 4.0’ın Bileşenleri | 82 |
| 3.1.3. Endüstri 4.0’ın Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri | 84 |
| 3.2. Endüstri 4.0 Işığında Muhasebe Mesleğinin Geleceği | 88 |
| 3.2.1. E-Muhasebe (Dijital Muhasebe)..... | 91 |
| 3.2.2. Bulut Muhasebesi | 94 |
| 3.3. Muhasebe Mesleğinde Yeni Uzmanlık Alanları | 100 |

| | |
|---|------------|
| 3.3.1. Muhasebe Bilgi Sistemleri..... | 105 |
| 3.3.2. Çevre Muhasebesi..... | 105 |
| 3.3.3. Denetim..... | 106 |
| 3.3.4. Muhasebe Standartları | 107 |
| 3.3.5. Değerleme..... | 108 |
| 3.3.6. Stratejik Maliyet Yönetimi | 110 |
| 3.4. Muhasebe Uzmanlık Alanları: Seçilmiş Örnekler..... | 111 |
| 3.4.1. Adli Muhasebe..... | 111 |
| 3.4.2. Yalın Muhasebe | 113 |
| 3.5. Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Nitel Bir Araştırma..... | 115 |
| 3.5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi | 116 |
| 3.5.2. Literatür Araştırması..... | 117 |
| 3.5.3. Araştırmanın Yöntemi | 120 |
| 3.5.4. Verilerin Toplanması..... | 121 |
| 3.5.5. Örneklem | 122 |
| 3.5.6. Bulgular | 123 |
| 3.5.6.1. Demografik Bulgular | 123 |
| 3.5.6.2. Mülakatla Elde Edilen Bulgular..... | 124 |
| 3.5.7. Araştırmanın Yorumlanması | 140 |
| SONUÇ..... | 143 |
| KAYNAKÇA | 147 |
| ÖZ GEÇMİŞ..... | 175 |



KISALTMALAR LİSTESİ

| | |
|-----------------|--|
| AAOIFI | : İslami Finansal Kuruluşlar Muhasebe ve Denetim Organizasyonu |
| ABD | : Amerika Birleşik Devletleri |
| AICPA | : Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü |
| BDDK | : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu |
| BOBİ FRS | : Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı |
| EFR | : Elektronik Finansal Raporlama |
| FASB | : Finansal Muhasebe Standartları Kurulu |
| GAAP | : ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri |
| GİB | : Gelir İdaresi Başkanlığı |
| IAESB | : Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi |
| IAS | : Uluslararası Muhasebe Standartları |
| IASB | : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu |
| IASC | : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi |
| IES | :Uluslararası Eğitim Standartları |
| IFAC | :Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu |
| IFRS | : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları |
| IOSCO | : Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü |
| ISAS | : Uluslararası Denetim Standartları |
| ISO | :Uluslararası Standartlar Örgütü |
| İSMMO | :İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası |
| KAYİK | : Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar |
| KGK | : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu |
| MSUGT | : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği |
| NIST | : ABD Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü |

| | |
|----------------|--|
| SMMM | : Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik |
| SPK | : Sermaye Piyasası Kurulu |
| TBB | : Türkiye Bankalar Birliği |
| TDK | : Türk Dil Kurumu |
| TESMER | : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi |
| TDMS | : Tek Düzen Muhasebe Sistemi |
| TFRS | : Türkiye Finansal Raporlama Standartları |
| THP | : Tekdüzen Hesap Planı |
| TMS | : Türkiye Muhasebe Standartları |
| TMSK | : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu |
| TMUDESK | : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu |
| TTK | : Türk Ticaret Kanunu |
| TÜRMOB | : Türkiye Serbest Muhasebeci Meslek Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği |
| UFRS | : Uluslararası Muhasebe Finansal Raporlama Standartları |
| YMM | : Yeminli Mali Müşavirlik |

TABLO LİSTESİ

| | |
|---|-----|
| Tablo 1: Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablo Türleri..... | 6 |
| Tablo 2: Muhasebenin Temel Kavram ve Varsayımları | 20 |
| Tablo 3: Türkiye Denetim Standartları (TDS) 2019 Seti..... | 50 |
| Tablo 4: Türkiye Muhasebe Standartları (TDS) 2019 Seti | 53 |
| Tablo 5: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Bölüm Başlıkları..... | 56 |
| Tablo 6: Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Bölüm Başlıkları | 58 |
| Tablo 7: Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) Seti | 62 |
| Tablo 8: Sanayi Devrimlerinin Tarihsel Süreci ve Özellikleri..... | 78 |
| Tablo 9: Klasik ve Bulut Bilişim Tabanlı Yazılımlarının Karşılaştırılması..... | 97 |
| Tablo 10: Muhasebe Mesleğinde Uzmanlık Alan Sınıflandırması | 104 |
| Tablo 11: Muhasebe Meslek Mensuplarına Ait Genel Bilgiler, Görüşme Tarihleri ve Süreleri | 123 |
| Tablo 12: Muhasebe Meslek Elemanlarının Görüşme Esnasında Sergiledikleri Tavırlar..... | 124 |



ŞEKİL LİSTESİ

| | |
|--|----|
| Şekil 1: Dört İşlemde Endüstri 4.0 | 81 |
| Şekil 2: Dijitalleşme Süreci | 82 |
| Şekil 3: Endüstri 4.0'ın Bileşenleri..... | 84 |
| Şekil 4: Muhasebe 4.0 Süreci | 85 |
| Şekil 5: Bulut Bilişim Görseli | 96 |



ÖZET

Muhasebe, devlet ve işletmeler dahil toplumun tüm kesiminin ihtiyaç duyacağı finansal tabloların hazırlanmasını üstlenen bir bilim dalıdır. Kanunlara dayanan resmi yetkiler ile parasal değeri olan belgeleri kaydeden, sınıflandıran, analiz eden ve raporlanması görevini üstlenen kişilere muhasebe meslek mensupları denilmektedir.

Bu çalışmada, muhasebe ve muhasebe meslek mensuplarının geçmişten günümüze ve günümüzden geleceğe konumu incelenmiştir. Muhasebe mesleği mensupları, ilk başlarda sadece kayıt işlemi yaparken, daha sonra teknolojinin gelişmesi ve küreselleşme ile Dünya'nın küçük bir köye dönüşmesi gibi etkenler sebebiyle muhasebe evrensel bir özellik taşır. Böylece muhasebe mesleğinin misyon ve vizyonun güncellenmesi zorunlu bir durum olmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken etik kurallar ve standartlar uluslararası kuruluşlar tarafından belirlenmiştir. Bu gelişmeler sayesinde muhasebenin evrensel bir dili oluşturulmuştur. Muhasebe meslek mensuplarına yeni görevler verilmiş ve muhasebede yeni uzmanlık alanları oluşmuştur. Çalışmamızda gerek ülkemizde, gerekse uluslararası platformda yapılan çalışmalara değinilerek muhasebe alanında oluşan yeni uzmanlık alanları hakkında bilgi verilmektedir.

Anahtar Kelimeler : SMM, YMM, Adli Muhasebe



ABSTRACT

Accounting is a branch of science that undertakes the preparation of financial statements that are required by all segments of society, including government and enterprises. Persons who record, classify, analyze and report the documents with monetary value with officials based on the law are called professional accountants.

In this study, the position of accounting and accounting professionals from past to present and from present to future were analysed. While accounting profession members only record in the beginning, then accounting have a universal feature because of the factors such as the development of technology and the transformation of the world into a small village with globalization.

Thus, updating the mission and vision of the accounting profession has become a compulsory situation. Ethical rules and standards required by professional accountants were determined by international organizations. Thanks to this development, a universal language of accounting was created. Accounting professionals was given new duties and new areas of expertise was formed in accounting. In our study, information is given about the new areas of expertise in the field of accounting by referring to the works carried out both in our country and in the international platform.

Key Words: SMM, YMM, Forensic Accounting



GİRİŞ

Küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin yol açtığı değişen koşullar, her alanda olduğu gibi muhasebe mesleğini de etkilemiştir. Günümüzde artık muhasebe mesleği klasik bir yöntem olarak sadece kayıt tutma olmaktan çıkarak yeni bir misyon ve vizyon yüklenmiştir. Bilgi teknolojisinin muhasebe alanında ortaya çıkardığı yeni beceri türlerinin, muhasebe meslek mensupları tarafından benimsenerek öğrenilmesi zorunludur. E- defter, e- kayıt, e fatura, e- belge, e- arşiv ve e- denetim gibi teknolojik kavramlar teknolojik gelişmelerin son yıllarda muhasebe mesleğine sağladığı yeniliklerden bazılarıdır. Endüstri 4.0 ile beraber dördüncü sanayi devrimine geçilmiş ve teknolojinin gelişmesi ile muhasebe mesleği değişime uğramıştır.

Bu değişimler ile muhasebe mesleğinde yeni uzmanlık alanları ortaya çıkmıştır. Muhasebe meslek elemanları artık kayıt tutmanın ötesinde yeni görevler üstlenmiştir. Ortaya çıkan yeni uzmanlık alanları ile kendisini geliştirmiş, yenilikliklere açık meslek elemanlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyacın karşılanması için hiç kuşkusuz ki meslek odaları/ kuruluşları (TÜRMOB, KGK, TESMER gibi), kamu kurumları ve akademik çevreden destek beklenmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebenin tanımı yapılarak, muhasebenin tarihsel gelişimi ile muhasebe ilkelerinin nasıl ortaya çıktığı, muhasebe türleri, Türkiye’de muhasebe mesleği ve meslek mevzuatı ile ilgili bilgiler verilerek kavramsal bir çerçeve oluşturulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, muhasebe mesleğini etkileyen faktörlerden küreselleşme, mesleki standartlar, teknolojik gelişmeler ve muhasebe skandalları hakkında bilgiler verilerek üçüncü bölüm için gerekli altyapının oluşturulması amaçlanmıştır.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise, Endüstri 4.0 ışığında muhasebe mesleğinin geleceği, muhasebe mesleğinde yeni uzmanlık alanlarının konusu ayrıntılı olarak incelenmiştir. Endüstri 4.0 etkisi ile muhasebe mesleğine katmış olduğu gelişmeler ile gelecekte muhasebe mesleğinin konumu tartışılmıştır. Sivas merkez ilçede odaya kayıtlı ve bürosu olan 12 Serbest Muhasebeci Mali

Müşavirlerden örneklem alınarak hazırlanan 5 soruluk bir röportaj yapılmış ve muhasebe mesleğinin konumu ve geleceği ile ilgili yorumlar alınarak ortak vurgular oluşturulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KAVRAMI VE MUHASEBE MESLEĞİ

1.1. Muhasebe Kavramı ve Tanımı

Başkalarının ihtiyacını karşılamak üzere mal veya hizmetlerin üretimini yapan ekonomik birimleri işletme olarak tanımlanmaktadır (Mucuk 1993:17). İşletmelerde mal veya hizmet üretimi bir takım faaliyetler sonucu ortaya çıkmakta ve bu faaliyetlerin bir kısmı para ile ifade edilemez iken bir kısmı para ile ifade edilebilmektedir. İşletmelerde para ile ifade edilebilen faaliyetler mali nitelikli işlemler (ticari işlemler) olarak adlandırılır. İşletmelerde ortaya çıkan ve parasal değeri olan faaliyetler yani mali nitelikte ki işlemler (ticari işlemler) işletmelerin varlık ve kaynaklarında değişikliklere yol açar. Söz konusu değişikliklerin izlenmesi ve bu değişikliklerin sonuçlarının belirli aralıklarla işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlara aktarılması gerekir. Bu işlev muhasebe aracılığıyla yerine getirilir.

Muhasebe kelimesi Türkçe'ye Arapça'dan, *sayma* ve *aritmetik* anlamındaki “حساب hisap” kelimesinden türetilen, *hesaplaşmak* ve *hesap bilimi* manasına gelen “المحاسبة muhasaba” kelimesinden geçmiştir. Benzer biçimde Batı dillerinde de muhasebe kelimesinin temelinde “hesap” kavramı vardır. Örneğin, İngilizce'de “account hesap” kelimesinden “accounting muhasebe”, Fransızca'da “compte hesap” kelimesinden “comptabilité muhasebe”, İtalyanca'da “conto hesap” kelimesinden “contabilità muhasebe”, İspanyolca'da “cuenta hesap” kelimesinden “contabilidad muhasebe” türetilmiştir.

“*Bilimsel bir disiplin*”, “*meslek*”, “*bilgi sistemi*”, “*işletme dili*”, “*finansal kararlar dili*” hatta “*san'at*” olarak da ifade edilen muhasebe, farklı biçimlerde tanımlanabilmektedir.

Muhasebe, işletmelerin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren ve para ile ifade edilen olay ve işlemleri belirleyip doğruluğunu saptayarak kaydeden, sınıflandıran, finansal raporlar halinde özetleyen, bu raporları analiz ederek yorumlayan böylece işletme ile ilgili çeşitli kesimlere bilgi sağlayan bilimsel bir disiplindir (Çonkar vd. 2010:5).

Muhasebe, mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek sınıflandırma rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve san'atıdır (Sevilengül 1997:9).

Muhasebe, işletmedeki olayları kendine özgü bir biçimde yansıttığı için, *işletme dili* olarak nitelendirilmektedir. Muhasebenin ürettiği bilgiler finansal kararlara esas oluşturduğu için muhasebeye *finansal kararlar dili* demek de mümkündür (Horngren, Sundem 1982:2).

Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişim yaratan ve para ile ifade edilebilen işlemlere (finansal nitelikteki olaylar) ait bilgileri, kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara (finansal bilgi kullanıcılarına) raporlar şeklinde sunan bir bilgi sistemidir (Demir, Bahadır 2008:15).

Yapılan tanımlardan hareketle muhasebenin fonksiyonları şu şekilde sıralanabilir (Lazol 2000:4; Demir, Bahadır 2008:15; Yücel 2010:6):

i) Kaydetme Fonksiyonu: İşletmelerde meydana gelen finansal nitelikteki işlemlerin belgelere dayanılarak kayıtlara geçirilmesi safhasıdır. Kaydetme fonksiyonu muhasebenin öncelikli ve en önemli fonksiyonunu oluşturmaktadır. Parayla ölçme kavram gereğince ülke para birimini ortak bir ölçü birimi olarak kullanan muhasebe sisteminde, kayıtlar finansal nitelikteki işlemlerin parasal değerleri üzerinden yapılmaktadır. Finansal nitelikteki uygulamaların kaydedilmesinde “Tek Taraflı Kayıt Yöntemi” ile “Çift Taraflı Kayıt Yöntemi” olarak iki şekilde uygulanabilir¹.

ii) Sınıflandırma Fonksiyonu: Çift taraflı kayıt yönteminde finansal nitelikteki işlemler yevmiye defterine herhangi bir sınıflandırmaya tabi tutulmadan

¹ Tek taraflı kayıt (basit kayıt) yönteminde, finansal nitelikteki işlemler nedeni ile şirketin varlık ile kaynaklarında ortaya çıkan değer artması ve/veya azalmaları tek taraflı olarak muhasebe kayıtlarına aktarılmaktadır. Ülkemizde Vergi Usul Kanunu'nun 176. Md. göre İşletme Hesap Esası göre defter tutmak zorunda olan ikinci sınıf tüccarların tutmak ile yükümlü olduğu işletme hesabı örnek oluşturur. İki taraflı kayıt (muzaaf kayıt) yönteminde ise, finansal nitelikteki işlemler nedeni ile işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında ortaya çıkan değer artış ve/veya azalışları hesaplar aracılığıyla izlenmekte ve her yönü ile muhasebe kayıtlarına aktarılmaktadır. Daha açık bir anlatımla, çift taraflı kayıt yöntemi, ticari işlemlerin ilgili hesaplara karşılıklı olarak borç ve alacak kaydedilmesi temeline dayanır. Ülkemizde Vergi Usul Kanunu'nun 176. maddesinde Bilanço Temeline göre defter tutmak zorunda olan birinci sınıf tüccarların tutmakla yükümlü oldukları yevmiye defter (günlük defter) ve defter-i kebir (büyük defter) çift taraflı kayıt yöntemine örnek oluşturur.

tarikh sırası ile kaydedilmektedir². Bu nedenle yevmiye defterine yapılan kayıtlar, finansal nitelikteki işlemler sonucunda işletmenin varlıkları ile kaynaklarında ortaya çıkan artış ve/veya azalışları her bir varlık veya kaynak unsuru için sınıflandırılmış bir şekilde göstermez. Finansal nitelikteki işlemler sonucunda her bir varlık veya kaynak unsurunda meydana gelen artış ve/veya azalışların ayrı ayrı gösterilebilmesi için, usulüne uygun olarak hesaplar aracılığıyla yevmiye defterine kaydedilen finansal nitelikteki işlemlerin niteliklerine göre belirli gruplar halinde bir sınıflandırmaya tabi tutulması gerekir. Bu sınıflandırma işlemi, yevmiye defterindeki kayıtların çift taraflı kayıt yönteminde tutulması zorunlu olan ve defter-i kebir adı verilen bir defterde açılacak ilgili hesaplara aktararak yapılır³. Böylece finansal nitelikteki işlemler sonucunda her bir varlık veya kaynak unsurunda meydana gelen artış ve/veya azalışlar her bir varlık ve kaynak unsuru için (ilgili varlık ve kaynak unsurunu temsil eden hesaplarda) ayrı ayrı gösterilmiş olur. Bir başka ifadeyle muhasebenin sınıflandırma fonksiyonunun yapıldığı bir defterdir (Lazol 2000:28).

iii) Raporlama (Özetleme) Fonksiyonu: Finansal nitelikteki işlemler sonucunda şirketinin varlıkları ile kaynaklarında ortaya çıkan artış ve/veya azalışların kaydedilmesi ve sınıflandırılması sonrasında ortaya çıkan bilgilerin ilgili kişi ve kurumlara (finansal bilgi kullanıcılarına) sunulması muhasebenin raporlama fonksiyonunu oluşturur. Muhasebe sisteminde üretilen bilgilerin ilgili kişi ve kurumlara (finansal bilgi kullanıcılarına) sunulması yani “raporlama” fonksiyonu, finansal tablo kavramını ortaya çıkarmıştır. Mali tablolar, muhasebe yöntemi içinde kayıt edilen, elde edilen verilerin, dönemler itibarıyla bu bilgilerin kullanacak olanlara sunulmasını sağlayan araçlardır (Akdoğan, Tenker 1992:2). Finansal bilgi kullanıcıları ilgi sebeplere bağlı olarak farklı nitelikteki bilgiye gereksinim duymaktadırlar. Finansal tablolar muhasebe sisteminde tüm finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verebilme amacını taşımaktadırlar.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan ve 1994 yılı ile yürürlüğe konulan MUGST (Sıra No:1) ile oluşturulan Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)

² Yevmiye defteri, işletmede ortaya çıkan mali nitelikli işlemlerin tarih sırasıyla ve usulüne uygun olarak muhasebe terimleri ile (hesaplar aracılığıyla) maddeler halinde kaydedildiği defterdir (Sevilengül 1997:66).

³ Defter-i kebir, yevmiye defterine işlem sırasına dikkate olarak kayıt edilmiş olan uygulamaların özelliklerine göre sınıflandırılacak şekilde kayıt edildiği hesapların tümüdür (Sevilengül 1997:77).

ile finansal tablolar *Temel Finansal Tablolar* ve *Ek Finansal Tablolar* olarak ikiye ayrılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarında ise finansal tablolar *Genel Amaçlı Finansal Tablolar* ve *Özel Amaçlı Finansal Tablolar* olarak sınıflandırılmaktadır.

Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre finansal tablo türleri aşağıda (Tablo 1) gösterilmiştir.

Tablo 1: Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablo Türleri

| TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ | TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI |
|---|--|
| Temel Finansal Tablolar | Genel Amaçlı Finansal Tablolar |
| Bilanço Gelir Tablosu | Dönem Sonu Finansal Durum Tablosu Kâr/Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu Öz Kaynak Değişim Tablosu Nakit Akış Tablosu Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar Bir önceki dönemin başındaki Finansal Durum Tablosu ⁴ |
| Ek Finansal Tablolar | Özel Amaçlı Finansal Tablolar |
| Satışların Maliyeti Tablosu Kâr Dağıtım Tablosu Öz Kaynaklar Değişim Tablosu Fon Akım Tabloları Fon Akım Tablosu Net Çalışma Sermayesi Değişim Tablosu Nakit Akış Tablosu | Satışların Maliyeti Tablosu Kâr Dağıtım Tablosu Fon Akım Tabloları Fon Akım Tablosu Net Çalışma Sermayesi Değişim Tablosu |

Temel finansal tablolar, işletmelerin belli bir dönemdeki varlıkları ile kaynaklarının yapısı ile belli bir döneme ait gelirleri ve giderleri ile dönem faaliyet sonucu genel hatlarıyla gösteren bir anlamda özet bilgiler içeren ve finansal bilgi kullanıcılarının genel nitelikteki bilgi gereksinimlerini karşılanmak üzere hazır edilen finansal tablolardır. Ek mali tablolar ise, finansal bilgi kullanıcılarının spesifik nitelikteki bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan finansal tablolardır.

Genel amaçlı finansal tablolar, bir şirketin belli bir bilgi gereksinimleri doğrultusunda uyarlanarak finansal tablo hazırlamasına gerek duyulmayan kullanıcıların gereksinimlerini karşılanarak üzere hazırlanan finansal tablolardır. Özel finansal amaçlı finansal tablolarda spesifik bilgi sunulması için talep edilmesi halinde hazırlanacak olan tablolardır.

⁴ İşletme bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulamışsa, finansal tablo kalemlerini geriye dönük olarak düzeltmişse ya da finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırmışsa.

iv) Analiz ve Yorumlama Fonksiyonu: Muhasebenin raporlama fonksiyonu sonucu ortaya çıkan ve yorumlanmadıkları sürece bir takım rakamlar yığını olmaktan öte bir anlam taşımayan finansal tablolardaki rakamların, finansal bilgi kullanıcılarının bilgi gereksinimlerine cevap vererek anlamlı bir veri haline getirilebilmesi için, finansal tablo kalemlerin arasında ilişkiler kurulması, karşılaştırmalar yapılması ve hangi durumda ne anlam ifade ettiğinin yorumlanması gerekir. Muhasebenin analiz ve yorumlama fonksiyonu bu gerekliliğin bir sonucudur.

Çağdaş muhasebe anlayışı ve geleneksel muhasebe anlayış arasındaki ayrım analiz ve yorum noktasında belirir. Geleneksel muhasebe anlayışında analiz ve yorumlama muhasebenin bir fonksiyonu olarak görülmemekte iken çağdaş muhasebe anlayışında analiz ve yorumlama muhasebenin etkin bir fonksiyonu halini almıştır (Sevilengül 1997:11).

Analiz, herhangi bir olayı, konuyu inceleyerek, onun temel bileşenlerini ve aralarındaki ilişkileri belirleme süreci ve yöntemleridir. Finansal analiz ise; bir işletmenin finansal yapısının gelişiminin yeterli olup olmadığını belirlenmesi için, finansal tablo kalemleri arasındaki değişiklikler ile bu kalemler içindeki bağlantıların, zamanla gösterilmiş oldukları eğilimlerin incelenerek ve çeşitli ölçütlerle karşılaştırılarak yorumlanması faaliyetlerinin bütünüdür.

Finansal tablolarda yer alan bilgileri uygun finansal araçlar yardımıyla analiz etme ve analiz sonuçlarını yorumlama süreci olarak da ifade edilebilecek olan finansal analizle, bir işletmenin finansal yapısının, faaliyet sonuçlarının ve gösterdiği eğilimin ne olduğu, bu eğilimin işletmeyi ne yönde etkileyebileceği ve işletmenin geleceğine ait finansal planlama ve finansal denetim gibi konulara ışık tutulabilir.

Finansal analiz tekniklerinden kullanışlı ve anlamlı bilgiler elde edilebilmesi için ilk olarak finansal tablolarının mali tablolar ilkelerine uyumlu şekilde hazırlanarak ve enflasyondan arındırılması büyük önem taşır (Şamiloğlu, Akgün 2010:228).

Finansal analizde kullanılan başlıca teknikler şu şekilde sıralanabilir (Akdoğan, Tenker 2005:519; Aydın vd.2017:129; Berk 1995:28; Büker vd. 1997:78).

- Karşılaştırma Tablolu Analizi (Yatay Analiz),
- Yüzdesel Yöntemi İle Analiz (Dikey Analiz),

- Eğilimli Yüzdeleri İle Analiz (Trend Analizi),
- Oransal Analiz (Rasio Analizi),
- Fon Akışı Analizi ve
- Başabaş ve Kaldıraç Analizi

Finansal analiz yöntemlerinin uygulanmasıyla, mali tablolardaki bilgilerin kullanılabilir, rahat bir şekilde anlaşılabilir, yorumlanabilir hale gelmektedir. Finansal analiz teknikleri yardımıyla beraber kalemler arasındaki bağlantılar ve dönemsel itibariyle değişimler tespit edilerek, analizin en önemli safhası olan yorumlamaya sıra gelmektedir. Bu safhada bağlantıları ne anlam ifade ettiği ve değişmelerde hangi durum rol aldığı belirlenmeye çalışılmaktadır. Değişmelerin işletmenin lehine de mi yoksa aleyhine de mi olduğu tahmin edilmeye çalışılmaktadır ve geleceğe yönelik işletme ile ilgili öngörülerde bulunmaktadır (Güçenme 2003:151).

1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Muhasebenin tarihsel gelişimine bakıldığında günümüzden 5.000 yıl öncesine kadar uzandığı görülmektedir. Muhasebe tarihinde ilk belgeler, üzerine kayıt yapılmış papirüsler, kil tabletler, taşlar ve bina duvarlarıdır. Bu belgeler M.Ö. 3.000’li yıllara dayanan bir geçmişe sahiptir.

Bununla birlikte muhasebe tarihçilerinin birçoğu yazının ve rakamların icadını muhasebeye bağlamakta; yazı ve rakamların insanların muhasebe (hesaplaşma) ihtiyacından doğmuş ve gelişmiş olduğunu ileri sürmektedirler. Bu iddia gösteriyor ki muhasebe yazının icadından önce de vardı. Bu sebeptendir ki muhasebenin ilk olarak nerede, ne zaman, nasıl ve ne şekilde ortaya çıktığı tam ve kesin olarak bilinmemektedir. Dolayısıyla muhasebenin insanlık tarihi kadar eski olduğu düşünülmektedir (Can 2007:95).

Bu çalışmada, muhasebenin tarihsel gelişimi; muhasebenin tarihsel gelişiminin genel olarak ele alındığı “Dünyada Muhasebenin Tarihsel Gelişimi” ile muhasebenin tarihsel gelişiminin Türkiye özelinde ele alındığı “Türkiye’de Muhasebenin Tarihsel Gelişimi” olarak üzere iki ana başlık olarak ele alınacaktır.

1.2.1. Dünyada Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Muhasebenin dünya genelinde geçmişi, ilkel biçimde hesap tutma tekniğinin

doğuşu, insanlığın değişime dayalı ticari faaliyetlerinin başladığı, mübadelenin başladığı çağlara kadar uzanır (Muhsin 2015:2).

Muhasebe tarihçileri tarafından M.. 3.400 tarihlerinde Mısır'da I. ve II. sülale zamanlarından kalma kayıtlar muhasebe tarihin ilk işlemleri olarak kabul edilir. Bu kayıtlar papirüsler üzerine yazılmış hesaplaşma metinleri, hesap icmalleridir. Nil vadisindeki bu bulguları M.. 2.000'li yıllarda Mezopotamya'da kil tabletler üzerine yazılmış bulunan hesap kayıtları izlemektedir. Daha sonra, M.. 490'lı yıllarda bugünkü İnan'da, İmparator Darius'un zamanındaki muhasebe düzeninden söz edilmektedir (Güvemli 1994:103).

Bugünkü anlamda muhasebe teorisinin esasını oluşturan çift taraflı kayıt yöntemi 13.y.y. ile beraber İtalya'da kullanımına başladığı, 1296 yılında Floransa'da tutulan kayıtlarından anlaşılmaktadır (Gökgöz 2011:169). Ancak çift taraflı kayıt yönteminin ilk defa nerede uygulandığı konusunda bir çok görüş ileri sürülmüştür ve yazarlar arasında bir görüş birliği yoktur (Güvemli 1995:139). Çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin ilk tam kayıtların 1340 yılında ortaçağ Cenova (İtalya) tüccarların notlarında bulunduğu (Akdoğan, Aydın 1987:65) ve aynı yıllarda Cenovalı bankacıların bu yöntemi bildikleri ve uyguladıkları ileri sürülmektedir (Güvemli 1994:5).

Çift taraflı kayıt yönteminin gelişiminin 15. yüzyıl sonlarına doğru başladığı (Can 2007:2) ve bu dönemde çift taraflı kayıt yöntemini anlatan muhasebe kitaplarının yazıldığı görülmektedir. Örneğin, Venedikli bir papaz olan Angelo Senizio 1450 yılında (rten vd. 2011:36), Napoli'li bir yargıç olan Cotrugli 1458 yılında, Venedikli diğer bir papaz ve devrinin çok ünlü matematikçilerinden biri olan Fra Luca Bartolomeo de Pacioli'nin 1494 yılında çift taraflı kayıt yöntemini anlatan bir muhasebe kitabı yazmışlardır (Güvemli 1994:10). Bu dönemde, muhasebe alanında nde çıkan ad ise, Luca Pacioli'dir (Can 2007:2). Pacioli tarafından yazılan *Summa Arıtbmetica*⁵ adlı eser muhasebe tarihinde bir dönüm noktasıdır (Güvemli 1995:131).

⁵ Eserin tam ismi, Summa de Arıtbmetica, Geometria, Proportioni : et Proportionalite (Aritmetiğin, Geometrinin, Oran ve Orantının zeti)'dir (Sevilengül 1997:12).

Pacioli, *Summa Arithmetica* isimli eserinin son bölümünü “*Venedik (İtalyan) Muhasebe Metodu*” diye adlandırdığı çift taraflı kayıt yöntemin ile sona erdirmiş ve bu yöntemin ikiyüz yıldan daha çok bir süreden beri İtalya’da uygulanılmakta olduğunun da kitabında açık olarak belirtilmiştir (Özgür 1996:15).

Yüzyıllardan beri uygulanan bu yöntemi eserinde yer verildiği için Pacioli muhasebenin babası olarak adlandırılmaktadır. Pacioli’nin kitabında çift taraflı kayıt yönteminden bahsedilerek bulunduğu yerde uygulanan bu yönteminin başka yerlerde de kullanılmasını sağlandığı ifade edilmektedir. Pacioli öne sürmüş olduğu kayıt sistemi ile ajandanın, günlük defter ile büyük defter olarak yer vermektedir. Bunlar arasında ilişkilerin ne şekilde kurulacağını belirtmektedir (Özyürek 2009:50).

Öte yandan Pacioli günlük defter, büyük defter ve ajandaların sayfalarının numaralandırarak, sorumlu mercilerin tasdik etmesi gereğine de işaret ederek iç kontrolün faydası üzerine durulmaktadır. Tahsilatı şüpheli olacak alacakların *karşılık* ve duran varlıkların *amortisman* tutarının ayırımı temelini belirtmektedir. Bilanço ile hesapların oluşturulurken en fazla nakitten en aza doğru bir sıra izlenmesi temelini işaret etmektedir (Yalkın 2001:20).

Pacioli’nin kitabından bir asırdan fazla bir süre önce, 1309 yılında Felek A’lâyı Tebrizi tarafından “*Sa’âdetname*” ve *Kânun-us Sa’âdet (Kitab’ı Kanunu Saade de-Siyakat)*, 1330 yılında “*Risale-i Şahabbiye*”, 1340 yılında İmad Es Seravi tarafından “*Cami-ül Hesap*”, 1363 yılında Abdullah Püser Mohammed İbn Kiya Al Mâzandarini tarafından “*Kitab-us-Siyaqat*” (*Risale-i Felekiyye der ilm-i Siyakat*) adlı muhasebe kitaplarının yazıldığı görülmektedir. İlhanlı’lar döneminde yazılan söz konusu muhasebe kitapları (Güvemli 1994:5; Otar 1990:1) arasında öne çıkan muhasebe kitabı olan *Kitab-us-Siyaqat*, “*Muhasebe Kitabı*” anlamına gelmektedir. Yazarı tarafından zamanın veziri Felekiyye’ye atfedildiği için *Risale-i Felekiyye der ilm-i Siyakat* ya da kısaca *Risale-i Felekiyye* olarak da bilinen kitap, devlet muhasebesinde defterler, kayıt şekilleri ile belgelerinden söz edilmektedir. Defterler arasında “*Rûznamçe (Yevmiye)*” “*Evârece (Defter-i Kebir)*” gibi çift taraflı kayıt yönteminin esas öğelerine yer verilmektedir (Sevilengül 1997:13).

19. yüzyılda ortaya çıkan ekonomik durum muhasebenin oldukça önemli bir ivme gösterilmesine sebep olmuş, kayıt tutulma sisteminin bir muhasebe disipline

dönüşmesini sağlamıştır. Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere’de ticaret ile sanayinin hızlı bir şekilde büyümesi sonucu hızlı bir ivme göstermiştir. Bu dönemde sermaye ve kâr ayrımlarının gittikçe öneminin artması, sanayileşme sonucu maliyet muhasebesinin gelişimi, üretim maliyetinin artması ile birlikte maliyetleri üzerine yöneticilerin bilgi isteklerinin çoğaldığı, sermaye işletmelerin çoğalmasıyla muhasebe kuramındaki bazı esas görüşlerin de meydana geldiği görülmüştür. Sermayelerin ülke sınırları dışına çıkması ve bu şekilde yatırımlar başka ülkelere yapılmış bunun sonucunda da muhasebe sisteminin gelişimine katkı sağlanmıştır (Özyürek 2009:52-53).

1.2.2. Türkiye’de Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe ile ilgili uygulamaların hangi dönem de başladığının kesin olarak söylenmemekle beraber bazı tarihi belgelerden yola çıkılarak Türk’lerin muhasebe ile işlerinin bin yıl öncelerine kadar dayandığı belirtilmektedir. Şimdiye kadar ulaşılan ilk muhasebe sistemi ile ilgili belgelerin Göktürk İmparatorluğu’na aittir. Göktürk İmparatorluğu sonrasında Karahanlılar Devleti’nden görülmektedir (Kurtcebe 2008:19; Orhan 2017:23).

Tarihin kaydettiği en eski toplumlardan biri olan Türk Devletleri’nde, tarihte devlet kurma ve onu yaşatmadaki becerilerinde önemli payı olan devlet muhasebesi her zaman var olmuştur (Otar 1990:1; Kurtcebe 2008:19; Özçelik Katkat 2017:397). Örneğin Osmanlı İmparatorluğu’nda, devlet işletmelerinde ve vakıflarda bir muhasebe kayıt yöntemi olan *Merdiven (Merdiban) Yöntemi* kullanılmıştır (Aydemir, Erkan 2011:111). Kayıt biçimi, yukardan aşağıya doğru, ana tutar ve bu tutarı oluşturan ayrıntıları kapsadığı için merdiven yöntemi denilen bu muhasebe kayıt yöntemi, dünyada bilinen en uzun ömürlü kayıt tekniklerinden birisidir. Bilinen ilk örnekleri 8. yüzyılın ikinci yarısına ait olan (Elitaş vd. 2008:1) ve Ortadoğu’da 1.100 yıla yakın bir süre kullanılan (Örten vd. 2011:34) merdiven yönteminin tek taraflı muhasebe kayıt yöntemi ile çift taraflı kayıt yöntemi arasında karma bir yöntem olduğu söylenebilir (Aydemir, Erkan 2011:110). Osmanlı, *Merdiven Yöntemi* adını kullanmamış, *Muhasebe-i Umumiye* adını kullanmıştır (Örten vd. 2011:34; Otar 2012:220).

Ancak Türk Devletleri'nde özel kesim kuruluşlarının hem küçük ve az sayıda olması hem de vergi verenin muhasebe kayıtlarını tutmasını gerektiren bir vergi düzeninin olmayışı gibi nedenlerle 19. yüzyıla kadar özel kesim muhasebesinin gelişmediği görülmektedir (Otar 1990:1; Kurtcebe 2008:19).

Osmanlı İmparatorluğu'nda 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı ile her konuda olduğu gibi muhasebe konusunda da birçok gelişmeler yaşanmıştır⁶. Ancak, Tanzimat Fermanının ilanı sonrasında muhasebe alanında yaşanan en önemli iki gelişmeden biri, 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'nun çevirisi olan Kanunname-i Ticaret'in (Ticaret Kanunu) 1850 yılında kabul edilmesidir (Özçelik, Katkat 2017:397). Osmanlı İmparatorluğu'nda muhasebede o güne kadar uygulanan merdiven yöntemi daha çok bir devlet muhasebe sistemi olduğundan tüccarla ilgili getirilen yeni yasal düzenlemeler Osmanlı İmparatorluğu'nda muhasebe anlamında büyük değişiklikler getirmiştir (Kanat 1994:25). Diğerisi ise, 1883 yılında Türk yükseköğretiminde ticaret eğitimini başlatan ilk kurum olarak kabul edilen Hamîdiye Ticâret Mekteb-i Âlîsi'nin (Yüksek Ticaret Mektebi) açılmasıdır (Özkul 2017:12)⁷. Bu okulun açılmak istenmesinin sebebi, Müslümanların ticareti iyi bilememelerinden dolayı, ticaret yapamamaları, ayrıca komisyon vasıtasıyla ticaret yaptıklarından da zarara uğramalarıdır. Amacı ise özel sektör için girişimci, idareci ve uzman yetiştirmektir (Karataşer 2017:432).

Osmanlı İmparatorluğu'nun son döneminde ve Cumhuriyet döneminde muhasebenin Türkiye'de gelişiminde diğer ülkelerin önemli etkileri olduğu görülmektedir (Küçüksavaş 2005:14).

Cumhuriyetin ilk dönemlerinde, muhasebe alanında Osmanlı İmparatorluğu döneminden kalma bir uygulama mirası mevcuttur. Sözkonusu miras, Fransız Ticaret Kanunundan uyarlanan 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret (Ticaret Kanunu)'dur. Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemlerinde ve Cumhuriyetin ilanından 1926

⁶ 1840 yılında Ticaret Nezareti, 1841 yılında Ticaret Mahkemesi, 1848 yılında Karma Ticaret Mahkemesi, 1851 yılında Şirket-i Hayriye kurulumu. 1861 yılında Ticaret Mahkemeleri Teşkilat Kanunu, 1861 yılında Ticaret-i Bahriye Kanunnamesi, 1883 yılında Anonim Şirketler Nizamname-i Dahilisi, 1887 yılında Yabancı Şirketler Nizamnamesi yayımlanır (Sevilengül 2001:13).

⁷ Ticaret öğretiminin ehemmiyetine inanan II. Abdülhamid özel başışı ile kurulan Ticâret Mekteb-i Âlîsi'ni kendi himayesine almıştır. Bu nedenle mektebin adında, öğretime başladığı 1883 yılından II. Meşrutiyet'e kadar Hamîdiye sıfatı kullanılmıştır. II. Meşrutiyet'le beraber Hamîdiye ibaresi kaldırılmış okulun adı Ticâret Mekteb-i Âlîsi olmuştur (Özkul 2017:12).

yılına kadar kadar geçen süreçte muhasebe uygulamalarında Fransız mevzuatı ve yayınlarnın hakim olduğu görölür (Başpınar 2004:46; Dinç, Atasel 2016:269).

Türkiye’de 1927 yılı sonrasında muhasebe kuram ve uygulamasında, Alman mevzuatı ve yayınlarnın hakim olduğu ifade edilmektedir. 1938–1943 yılları arasında Alman Profesörü Sachsenberg tarafından 1937 tarihli Alman Zorunlu Hesap Çerçevesi esas alınarak Sümerbank’ın kullanımı için hazırlanan muhasebe uygulaması, İDT’ler tarafından benimsenerek uygulanmaya konulmuştur (Akdoğan, Aydın 1987:85; Koçyalkın 1994:11; Kızıl 2001:3). Alman etkisinin varlığının, Türkiye’nin Amerika Birleşik Devletleriyle yaklaşlan askerlik ile iktisadi ilişkiler içinde girildiği 1960’lara kadar devam ettiği söylenebilir.

Türkiye’nin 1952 yılında Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü’ne (North Atlantic Treaty Organization NATO) üyeliği ve sonrasında Amerika Birleşik Devletleri ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesi muhasebe uygulamalarını da etkisi altına almıştır (Aslan 2015:35). Bu etkileşim sonucu 1960’lardan sonra Türkiye’deki muhasebe uygulamalarında Amerika Birleşik Devletleri uygulamalarının etkileri görölmeye başlamıştır. Muhasebe ile ilgili yapılan düzenlemeler, özellikle Amerika Birleşik Devletleri kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles GAAP) dikkate alınarak gerçekleştirilmiş, tekdüzen muhasebe sistemi oluşturma çabaları bu yıllarda başlamıştır (Dinç, Atasel 2016:271).

1960’lı yıllardan 2000’li yıllara kadar Türkiye’de muhasebe alanında birtakım gelişmeler olmuştur. Söz konusu gelişmeler arasında önemli olan bazıları şunlardır (Sihay Güven, Sevilengül 1983:9; Küçüksavaş 1997:11; Türker 1999:38; Ayboğa 2002:48; Başpınar 2004:46; Öz, Çevikcan 2010:118; İmamoğlu, Altun 2012:5; Feyiz 2012:12; Kocamaz 2012:116; Dinç, Atasel 2016:271; Güzel 2016:17):

- 1964 yılında 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanun gereği kurulan İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu büyük ölçüde ABD muhasebe tarzı ve uygulamasına dayanmakta, yer yer ise Fransız Genel Hesap Planı’nın sonucu görülen Tekdüzen Muhasebe Sistemini önerilmiştir.

- 1971 yılında oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi 07.07.1971 tarih ve 7/2767 sayılı Kararname ile 01.01.1972 tarihinden itibaren belirlenen Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde (KİT) uygulanmaya başlanmıştır.
- 1981 yılında Türkiye'de özel sektöre yönelik muhasebe alanında gerçekleştirilen ilk çalışma olan ve Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmeleri kapsayan Standart Hesap Planı Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanmıştır.
- 1986 yılında Bankalar Birliği tarafından hazırlatılan Bankalar İçin Tekdüzen Hesap Planı uygulamaya konulmuştur.
- 1987 yılı sonrası AB tam üyelik başvurusunda bulunulması ile Avrupa Birliği (AB) düzenlemeleri ile son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.
- 1989 yılında Türkiye'de muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi açısından, çok önemli bir gelişme olarak kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu⁸ yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun'un 1. maddesi ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ile kısa adı TÜRMOB olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulmuştur. Söz konusu kanun hükümlerine göre mesleki unvanlar; Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak belirlenmiştir. Ancak, 2008 yılında yürürlüğe giren 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁹ ile 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun adı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olarak değiştirilmiştir. Serbest muhasebecilik unvanı kaldırılarak, bu unvanı alanlara sınavla serbest muhasebeci mali

⁸ 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmî Gazete

⁹ 26.07.2008 tarihli ve 26948 sayılı Resmî Gazete

müşavirliğe geçiş hakkı tanınmıştır.

- 1992 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, uygulanması 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olan, 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)¹⁰ yayımlanmıştır. Söz konusu Tebliğ'de, muhasebe usul ve esasları; Muhasebenin Temel Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması, Mali Tablolar İlkeleri ile Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları olmak üzere 5 bölüm halinde açıklanmıştır. Yapılan düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Tebliğ ekinde yayımlanan Tek Düzen Hesap Planı; Banka ve Sigorta Şirketleri, Özel Finans Kurumları ile Menkul Kıymet Yatırım Fonları Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları dışında tüm şirketler tarafından 1994 yılından bu yana zorunlu olarak kullanılmaktadır.
- 1994 yılında Sigorta Murakabe Kurulu (SMK) tarafından sigorta sektörüne yönelik Tekdüzen Hesap Planı yayımlanmıştır.
- 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur.
- 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.
- 2011 yılında yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu¹¹ ile tüm sermaye şirketlerine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunluluğu getirilmiştir.
- 2011 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.

¹⁰26.12.1992 tarihli ve 221447 Mükerrer sayılı Resmî Gazete

¹¹14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete

1.3. Muhasebe Kavramları İlkeleri ve Standartları

Muhasebenin bugünkü ve gelecekteki yerinin tam olarak değerlendirilebilmesi, sadece muhasebe uygulamalarının değil, aynı zamanda uygulamaların dayanağını oluşturan muhasebe kuramının yapısının da bilinmesine bağlıdır (Marşap, Kurt 1997:227). Muhasebe düşünülüp yaratıldıktan sonra uygulamaya konulmuş bir kurama dayanmaz. Aksine, mevcut uygulamanın dayandığı düşünce biçimini araştırarak, uygulamanın neden öyle olduğunu ve neden başka türlü olmaması gerektiğini açığa çıkarır. Muhasebe kuramı, finansal bilgilerin derlenip, işlenip ilgi gruplarına sunulmasının şeklini belirler (Sevilengül 1997:21). Bir başka ifade ile finansal verilerin tanımlanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, ve raporlanması muhasebe kuramı ile bir anlam kazanır.

Muhasebe kuramını, temel muhasebe kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları oluşturur (Sevilengül 1997:21). Muhasebe kuramını oluşturan bu unsurlar aşağıda açıklanmıştır.

1.3.1. Temel Muhasebe Kavramları

Temel muhasebe kavramları, muhasebenin anayasası gibidir ve muhasebe uygulamalarının temelini oluşturur (Kieso, Weygandt 1986:26). *Muhasebenin Temel Kavramları* ifadesine muhasebe literatüründe ilk olarak 1940 yılında W.A. Paton ve A.C. Littleton tarafından yazılan “An Introduction to Corporate Accounting Standarts” adlı yapıtta rastlanıldığı belirtilmektedir (Yalkın 1994:22).

Muhasebenin temel kavramları; muhasebe ilkelerinin, dolayısıyla muhasebe uygulamalarının dayanağını oluşturan, gözleme dayalı temel düşünceler, temel çıkış noktalarıdır. Bunlar amaca en uygun işletme bilgi sistemini yaratmak için geliştirilmişlerdir (Sevilengül 1997:21).

Dünyada ilk kez, Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants AICPA) tarafından yayımlanan, Muhasebe Araştırma ve Muhasebe Yayın Bültenlerinde yer alan (Tepegöz, Türedi 2015:44) temel muhasebe kavramları günümüzde 12 başlık altında aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:

Sosyal Sorumluluk: Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir.

Kişilik: Bu kavram, işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

İşletmenin Sürekliliği: Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. İşletme ömrünün sınırsız olduğu, işletmenin sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle sınırlı bir ömre sahip olmadığının kabulü bu kavramın gereğidir.

Dönemsellik: Bu kavram, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak belirlenmesi gereğini ifade eder.

Parayla Ölçülme: Bu kavram, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe uygulamasında “para”nın tıpkı kilogram, metre, litre, metreküp gibi ölçü birimi olarak kullanılması bu kavramın gereğidir.

Maliyet Esası: Bu kavram, para mevcudu, alacaklar ve maliyetlerinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Tarafsızlık ve Belgelendirme: Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

Tutarlılık: Bu kavram, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde zorunlu nedenler olmaksızın değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. Uygulanan muhasebe politikalarının değiştirilmesi durumunda bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

Tam Açıklama: Bu kavram, mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve

anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

İhtiyatlılık: Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. İşletmelerin muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırmaları ancak muhtemel gelir ve kârlar için gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmamaları bu kavramın gereğidir.

Önemlilik: Bu kavram, mali tablolarda yer alacak hesap kalemlerinin ve mali olayların nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Bir başka ifadeyle, bu kavram sadece “önemli bilgi”lerin mali tablolarda yer alması gereğini ifade eder. Bir bilgi, verilmediği takdirde mali tablolar doğru yorumlanamıyorsa, o bilgi “önemli bilgi”dir.

Özün Önceliği: Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

Muhasebe uygulaması ile kuramında idari güç olanlar arasında, belli sayı muhasebe temel kavramlarının bulunduğu hususunda fikir birliği olmasına (Yalkın 1994:22) rağmen bunların sayısı ile bazen de açıklanması konusunda yazarların arasında ayrılıklar görülmektedir. Ayrıca bunların bir kısmı temel varsayım, bir kısmı ise esas kavram şeklinde nitelendirmektedir (Sevilengül 1997:21).

Varsayım bir araştırmada önceden belirlenen önermeler ve koşullardır. Varsayımlar "*kuramsal sonuçlara gidilebilmesi için başlangıçta kabul edilen önermelerdir*" (Demir, Acar 1992:372). Kavramlar, gözlemlerin düzene koyulması ile anlaşılabilirliği hedefiyle, insan düşüncesi sonunda yaratılırlar ve veriler arasında bağlantının kurulmasını sağlar (Sevilengül 1997:21).

Muhasebenin varsayımları ise ekonomik, politik ve yasal gereklilikleri en iyi şekilde karşılanabileceği ispatlanacak muhasebe aksiyonlarıdır. Muhasebenin temel kavramları söz konusu varsayımların esasında şirketlerin muhasebe sürelerinde dikkate almaları gereken hususun genel esasını belirler (Ersoy 2012: 281-286). Bir başka ifade ile muhasebenin temel kavramları ilkeleri ve kurallar ile birlikte, muhasebe uygulamalarına yön veren disiplinin temeli olarak, muhasebe bilgilerinin üretilmesinde ve muhasebe kayıtlarının yapılmasında bu esas dikkate alınır (Yücel 2010:19).

Muhasebenin temel kavramları olarak ifade edilenlerin bir kısmının muhasebe işlemleri kadar, herhangi bir işletmenin faaliyette bulunması bakımından da temel görüşleri meydana getirdikleri kabul edilmektedir. Bundan ötürü, bu kavramlar, temel varsayımlar başlığı altında incelenmektedir (Yalkın 1994:24).

Kaval (2005:161) tarafından yapılan bir çalışmada ise sadece *işletmenin sürekliliği* ve *dönemsellik* muhasebenin temel varsayımları olarak ifade edilmektedir.

Öte yandan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ Seri XI, 1 No.lu Tebliğ¹²'in 3/2. maddesinde “*Temel kavramlardan, işletmenin sürekliliği, dönemsellik ve tutarlılık kavramları aynı zamanda muhasebenin temel varsayımlarını oluşturur*” ifadesi yer almaktadır.

KGK tarafından yayımlanan iki standartta (TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı¹³ ve BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Hakkında Bağımsız Denetim Standardı¹⁴) *işletmenin sürekliliği* varsayım olarak nitelenmektedir.

“*Yönetim, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığını değerlendirirken...*” (TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı Paragraf :26).

“*... finansal tablolar, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanır*” (BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Hakkında Bağımsız Denetim Standardı Paragraf: 2).

¹²29 Ocak 1989 tarihli ve 20064 sayılı Resmi Gazete (Söz konusu Tebliğ 03 Şubat 2017 tarihli ve 29968 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (II-14.1.a) ile yürürlükten kaldırılmıştır).

¹³24 Mayıs 2018 tarihli ve 30430 sayılı Resmi Gazete

¹⁴24 Mart 2017 tarihli ve 30017 Mükerrer sayılı Resmi Gazete

Bu bağlamda, muhasebenin temel kavramları, her ne kadar gerek Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT)¹⁵böyle bir ayırım yapılmamış ise de ve gerekse böyle bir ayırımın anlamlı olmadığını ifade eden yazarlar (Küçüksavaş 1994:9; Sevilengül 1997:21) olsa da yukarıda anlatılanların ışığı altında, *Muhasebenin Temel Kavramları* olarak 12 başlık altında ifade edilen kavramlar, *Muhasebenin Temel Kavram ve Varsayımları* olarak aşağıdaki gibi ikili bir ayırma tabi tutulabilir.

Tablo 2: Muhasebenin Temel Kavram ve Varsayımları

| MUHASEBENİN TEMEL KAVRAM VE VARSAYIMLARI | |
|--|--------------------------------|
| Muhasebenin Temel Kavramları | Muhasebenin Temel Varsayımları |
| 1 Maliyet Esası | 1 Sosyal Sorumluluk |
| 2 Tarafsızlık ve Belgelendirme | 2 Kişilik |
| 3 Tutarlılık | 3 İşletmenin Sürekliliği |
| 4 Tam Açıklama | 4 Dönemsellik |
| 5 İhtiyatlılık | 5 Parayla Ölçülme |
| 6 Önemlilik | |
| 7 Özün Önceliği | |

Kaynak: Yalkın 1994:23; Kızıl 1994:7; Kaval 2005:161; Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğ Seri XI, 1; KGK TMS 1 ve BDS 570

1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Muhasebe uygulamalarının kuramsal dayanakları olan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri muhasebenin temel kavramları çerçevesinde oluşturulmuştur ve bir bakıma muhasebenin temel kavramlarının uygulamaya yansımaları sağlayan köprülerdir (Sevilengül 1997:27).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri teknik bir terim olarak, belli bir andaki muhasebe uygulamasını kapsayan ayrıntılı muhasebe yöntem ve usullerinden meydana gelir ve muhasebeciler arasında mevcut görüş birliğinden dolayı bu ilkeler genel kabul görmüştür (Yalkın 1994:31).

Bir başka ifadeyle muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak, muhasebe yöntem ve usullerinde uyumlu ve tutarlı bir uygulama geliştirmek ve böylelikle tekdüzeni sağlamak için muhasebe ilkeleri arasında genellikle kabul görenlerin belirlenmesi ve bunlara uyulması, böylece muhasebenin başlıca

¹⁵26 Aralık 1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete

dayanaklarının genelleştirilmesi düşüncesi *Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri* olarak ifade edilen ilkeleri ortaya çıkarmıştır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin kabulü ve geliştirilmesindeki amaç; muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak, muhasebe yöntem ve usullerinde uyumlu ve tutarlı bir uygulama geliştirmek, işletme içi ve işletmeler arası karşılaştırmaya elverişli bilgilerin, verilerin, tabloların ve raporların üretimine olanak sağlamaktır (Çelik 2003:146).

Muhasebe temel kavramları çerçevesinde oluşan muhasebe ilkeleri, muhasebe uygulamasının kuramsal dayanakları bir bakıma temel kavramların uygulamaya yansımaları sağlayan araçlarıdır. Muhasebe ilkeleri, diğer sosyal bilimlerde de olduğu gibi, her yerde ve her zaman geçerli nitelikte kurallar değildir. Ülkelerin özelliklerine ve zaman içindeki gelişmelere göre değişiklik gösterebilir.

1.3.3. Muhasebe Standartları

Muhasebe sistemi ile edinilen bilgilerin, kullanıcılar için öngörülen işlevin yerine getirilebilmesi ile işletme faaliyetine yönelik sağlıklı bilgilerin aktarımı, benzer şekildeki olayların benzer şekilde ifade edilmesi, üretilen bilgilerin güvenilir, gerçek ile uyumlu ve karşılaştırılabilir olması belli bir muhasebe standartlarının hazırlanması ile mümkün olmaktadır (Bağcı 2002:23; Sayar 2002:77; Akgül, Akay 2002:4).

Muhasebe standartları, “*muhasebe uygulamalarına yön veren ile mali tabloların hazırlanarak düzen getiren normlar*” olarak tanımlanır (Uslu 1998:25). Muhasebe standartlarına dair bir başka tanım ise, “*muhasebe bilgilerin elde etme ile kullanma süresinde uyulması gerekli kurallar bütünü ile kullanıcılara ışık tutan ve muhasebe bilgilerinin geçerliliğini sağlayan temel kriterler*” (Akıncı, Öncü 1987:44) şeklindedir. Muhasebe standartları, Erdoğan (2002:15) tarafından; “*muhasebe veri ile bilgilerinin gerek elde edilmesi ile gerekse de kullanım süresinde uyulması gereken kuramlardır*” olarak tanımlanmıştır.

Muhasebe standartları, muhasebe kavram ile ilkelerinin uygulanmasında temel alınacak yöntemleri ile değerlendirme ölçülerini belirtmektedir (Yalkın 2001:41). Bir başka ifadeyle muhasebe elemanı tarafından hangi özellikteki işlemlerin ve

olayların, nasıl bir değer üzerinden kaydedileceğini, sınıflandırılmasını ve hangi raporla sunulacağını belirleyen (Marşap, Kurt 1997:228) muhasebe standartlarına;

- i) Uygulamadaki ayrılıkların ortadan kaldırılması,
- ii) Muhasebe uygulamalarında tekdüzenin gerçekleştirilmesi,
- iii) Mali tabloların aleni, anlaşılabilir, bağımsız ile karşılaştırılabilir olmasını sağlanması,
- iv) Şirket ile ilgili kişi ile makamların hatalı değerlendirilmelerine ile karar verilmesine engel olması,
- v) Uluslararası alanda finansal bilginin üretilmesi ile sunulması sırası ile ortak bir dil oluşturulması gibi nedenlerle ihtiyaç duyulduğu ifade edilebilir (Kiracı, Köse 2002:49).

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulmasının işletmeler açısından önemini şöyle özetlemek mümkündür (Akgül, Akay 2004:5):

- i) Şirketlerin finansal performanslarının ayrı zamanlar ile aynı temel karşılaştırılma yapılmasına ve bu karşılaştırılmanın etkisine bağlı olarak şirket için ciddi önemi taşıyan konularda isabetli kararlar alınmasına yardımcı olmaktadır.
- ii) Şirketlerin finansal performansının doğru analizleri ve geleceğe yönelik gerçek planlarının oluşturmasına, tutarlı amaç ve hedeflerin belirlenmesine yardım olmaktadır.
- iii) Şirket yönetimine dönemleri itibari ile analizin kolaylığının sağlamanın yanında ayrı sektörlerdeki başka şirketlerin finansal performanslarının dayandırılarak yapılacak karşılaştırmalarında sağlıklı bir şekilde yorumlanmasına yardımcı olmaktadır.
- iv) Şirket denetiminin kolaylaştırmasına yardımcı olmaktadır.

Temel amacı, mali tablolarda açık, tutarlı, bağlantılı ve güvenilir finansal bilginin sunulması bir finansal raporlama sistemi sağlanması (Sönmez 2003:2) olan muhasebe standartlarının sahip olması gereken kriterlerden bazıları aşağıdaki gibidir (Kocamaz 2012:107):

- i) Anlamlı ve uygun muhasebe bilgileri üretmelidir.

- ii) Finansal pozisyonla performansına ilişkin gerçekçi ve ihtiyatlı ölçümler üretmesi gerekmektedir.
- iii) Sadece güvenilir bir teorik esasa sahip olmakla kalmamalı, aynı zamanda pratikte olarak işler mahiyet taşımalıdır.
- iv) Ele alınacak konuyla ilgili olarak aşırı derecede karışık olmamalıdır.
- v) Benzer ya da bağlantılı kalemler için yeterince kesinlik olmasıdır.
- vi) Sadece gelişmiş finansal piyasalar için olmamakla beraber, gelişmekte olan finansal pazarlar da uygulanabilir olmalıdır.

1.4. Muhasebenin Türleri

Geniş bir uygulama alanına sahip olan muhasebe, bilindiği gibi “*işletme dili*” olarak da ifade edilmektedir. Gerek işletme türlerinin, amaç ve faaliyetlerinin farklılık göstermesi nedeni ile değişik amaçlara ulaşma hedefi gerekse sektörel farklılıklar, ayrı muhasebe türlerini meydana çıkarmıştır. Örneğin bir üretim işletmesinde üretilen mal veya hizmetin maliyeti konusunda bir ticaret işletmesine göre daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulacaktır. Benzer biçimde bankacılık veya sigorta sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe uygulamaları mal veya hizmet alım satımı ile uğraşan işletmelere göre sektörel bazda farklı olacaktır. Bu bağlamda çalışmamızda muhasebe türleri, fonksiyonel türleri ve sektörel muhasebe türleri (ihtisas muhasebeleri) olarak iki başlık altında ele alınacaktır.

1.4.1. Fonksiyonel Muhasebe Türleri

Muhasebe sisteminde üretilen bilgiler işletme hakkında karar verme durumunda olan; kredi kuruluşları, devlet, kamu, potansiyel ortaklar, işletme sahipleri, yöneticiler ve çalışanlar tarafından kullanılmaktadır. Bu bağlamda muhasebe sisteminden elde edilen bilgileri kullanan tarafları genel olarak *işletme dışı mali bilgi kullanıcıların* (kredi kuruluşları, devlet, kamu ve potansiyel ortaklar) ve *işletme içindeki mali bilgi kullanıcıların* (işletme sahipleri, yöneticiler, çalışanlar) olarak ikiye ayırmak mümkündür. Hiç şüphesiz işletme dışı finansal bilgi kullanıcılarının ve işletme içi finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bilgiler birbirinden farklı olacaktır. Örneğin, işletme dışı finansal bilgi kullanıcıları işletmenin genel yapısı, kâr zarar durumu, borç ödeme gücü gibi bilgilere ihtiyaç

duyarken işletme içi finansal bilgi kullanıcıları bu bilgilerin yanı sıra üretim maliyetlerinin doğru biçimde belirlenerek, işletme yönetiminin sağlıklı kararlar almasına veya işletme yöneticilerinin işletme hedeflerine ulaşmasına yönelik karar vermelerine yardımcı olacak bilgilere de ihtiyaç duyacaklardır.

Bu anlamda muhasebe türlerini fonksiyonel açıdan; *genel muhasebe*, *maliyet muhasebesi* ile *yönetim muhasebesi* olarak sınıflandırmak mümkündür. Ayrıca işletmelerin kuruluş, kâr/zarar dağıtımını, sermaye artırımını ve azaltımını, hisse senedi ve tahvil ihracı, tasfiye, birleşme ve devir gibi hukuki şeklin değişmesine ilişkin işlemleri içeren (Ataman 2000:5) *şirketler muhasebesi* ve genel muhasebenin dayanmış olduğu temel kavramlardan birisi olan para ile ölçme kavramı enflasyonun sebebiyle fonksiyonunu kaybetmesi etkisi bu işlevin yeniden amacına yönelik bir çözümlenmesini ifade eden *enflasyon muhasebesi* de bu kapsamda değerlendirilebilir.

1.4.1.1. Genel Muhasebe

Genel muhasebe, tüm işletmenin muhasebe işlemlerinin temelini kapsamaktadır. Firmanın geçmiş dönemi ile gerçekleştirilen faaliyetlerin tanımına yönelik olan ortaya çıkan bilgilerinin esas özelliğinin, mevzuat düzenlemelerinin gereklerine göre düzenlenmiş olmasıdır. Bu bilgiler geçmişi yansıtmak ile genel olarak finansal içeriklidir (Kaygusuz vd. 2012:9).

Finansal muhasebe, ticaret muhasebesi, mali muhasebe, işlem muhasebesi gibi adlarla da ifade edilen (Civan 2002:6) genel muhasebenin özelliği; bir şirketin varlıkları ile kaynaklarını belirlenmesi, bunlardaki değişikliklerin saptanması, geliri ile giderlerin karşılaştırılarak faaliyetlerin sonuçlarının finansal tablo vasıtasıyla ortaya konulmaktadır.

Hem şirket içi hem de şirket dışında finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacı bilgi sağlayan genel muhasebenin esas itibarıyla, ticari şirketler tarafından kullanılmaktadır (Çonkar vd. 2001:7).

1.4.1.2. Maliyet Muhasebesi

Üretimi yapılan mal ve hizmetlerin maliyetinin oluşturulması, tüm gider çeşitlerinin belgelere dayanarak, maliyetlerin oluştuğu yerlere ve ilişkili oldukları mal ya da hizmetlerin cinsi bakımı ile maliyetlerin dağıtılması ve izlenmesini temin eden kayıt sistemidir (Abdioğlu 2013:3).

Günümüzde ağırlıklı olarak mamul maliyetlerinin hesaplanması amacı ile kullanılan maliyet muhasebesi, maliyetlerin hesaplanması ile denetimle şirketler için önemli bir fonksiyonu yerine getirmektedir (Kaygusuz, Dokur 2014:17).

Hem genel muhasebeye hem de yönetim muhasebesine bilgi sağlayan (Kaygusuz, Dokur 2014:12) maliyet muhasebesi aracılığı ile üretim maliyetleri doğru biçimde belirlenerek, işletme yönetiminin sağlıklı kararlar almasına yardımcı olacak veriler ortaya konulur. Bu bilgiler sayesinde şirket yöneticileri; satış fiyatlarını belirleme de doğru tespit edilmesi, harcamalarının denetlenmesi ve ileriye yönelik plan faaliyetlerini sağlam bir temele oturtmuş olur (Çonkar vd. 2010:7).

1.4.1.3. Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi, hem genel muhasebeden hem de maliyet muhasebesinden elde edilen bilgilerin, yönetici kararlarına yönelik olarak düzenlemesi ile bunları kullanımını sağlayan muhasebe dalıdır (Lazol 2000:4).

Genelde büyük ölçekli işletmeler tarafından kullanılan (Demir 2012:12), işletme içi finansal bilgi kullanıcılarına bilgi sağlayan ile ileriye yönelik olması sebebi ile genel muhasebe, farklılık gösteren yönetim muhasebesi, şirket faaliyetlerine bağlı olarak muhasebe içi ile dışı bilgilerin kullanılmasına karar verme, planlama faaliyetlerini, yöneltme ile kontrol sürecidir (Özkan 2013:155).

Yönetim muhasebesinin amacı, işletme eylemlerinin planlarının ve kontrol edilmesi ve spesifik mevzularda ilgili yönetim vereceği kararlarının alınmasında işletme yöneticilerine yardımcı olacak muhasebe verilerinin toplanması, analiz edilmesi olarak ifade edilebilir (Üstün 1997:15).

1.4.1.4. Şirketler Muhasebesi

Şirketler muhasebesi, şirket faaliyetlerinin yakından izlenmesini, geleceğe ilişkin şirketin mali politikasının planlanmasını, şirket yöneticilerinin alacağı kararlara yardımcı olunmasını, finansal olaylarla ilgili bilgi ve belgelerin toplanmasını ve iletilmesini sağlayan bir sistem, organizasyondur (Çaldağ 2009:5).

Şirketler muhasebesinin konusunu kuruluş, kâr/zarar dağıtımı, sermaye artırımını ve azaltımı, hisse senedi ve tahvil ihracı, tasfiye, birleşme ve devir gibi hukuki şeklin değişmesine ilişkin işlemler oluşturmaktadır (Ataman 2000:5; Lazol 2017:7).

1.4.1.5. Enflasyon Muhasebesi

Genel muhasebe esasını oluşturan para ile ölçme kavramını, enflasyon sebebiyle fonksiyonunu yitirmesi sonucu bu fonksiyonu yeniden tesisine yönelik bir çözümünü ifade eden (Arslan 1997:9) enflasyon muhasebesi, tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerine fiyat değişmelerinin etkisini gösteren ve gerekli önlemlerin alınarak, şirket değerinin gerçeği belirtmesine olanak sağlayan sistemleridir (Akdoğan 1980:34).

Enflasyon muhasebesinin amacı, enflasyonun muhasebe sistemi üzerindeki etkilerini gidermek ve muhasebe verilerinin gerçek durumu yansıtır hale getirilmesini sağlamaktır. Böylece; finansal tabloların gerçeği yansıtması sağlanacak ve sermayenin gerçek değeri ile korunması sağlandığı için sadece enflasyondan kaynaklanan sermaye erozyonu önlenmiş olacaktır.

Sektörel muhasebe türleri (ihtisas muhasebeleri)ne geçmeden önce bir konuya değinmekte fayda vardır. Şöyle ki, bazı kaynaklarda maliyet muhasebesi ve şirketler muhasebesi ihtisas muhasebeleri içinde gösterilebilmektedir (Küçüksavaş 1994:2; Koçyalkın 1994:4).

Ancak her ne kadar, imalat işlemleri sırasında kullanılan üretim faktörlerinin çeşitlerinin ve üretimin geçirdiği evrelerin sayısının çoğalması ve üretim süresinin uzaması, maliyet muhasebesinin önemi de artmakta (Bursal 1983:19) ve bu nedenle maliyet muhasebesi denildiğinde ilk planda sanayi işletmeleri akla gelmekte ise de

maliyet muhasebesinin konusunu oluşturan maliyetlerin belirlenmesi, sadece sanayi işletmelerine ilişkin olmayıp diğer tüm işletmeler için de söz konusudur. Yine aynı şekilde şirketler muhasebesinin konusu oluşturan kuruluş, kâr/zarar dağıtımı, sermaye artırım ve azaltımı, hisse senedi ve tahvil ihracı, tasfiye, birleşme ve devir gibi hukuki şeklin değişmesine ilişkin işlemler (Ataman 2000:5) sadece bazı işletmelere ilişkin olmayıp tüm işletmeler için söz konusudur.

Nasıl ki, genel muhasebenin dayanmış olduğu temel kavramlardan birisi olarak para ile ölçme kavramı enflasyonist dönemler sebebiyle fonksiyonu kaybetmesi etkisi bu fonksiyonun tekrar tesisine yönelik bir çözümlenmesi ifade eden enflasyon muhasebesi bir ihtisas muhasebesi değil, genel muhasebenin bazı durumlarda meydana gelen noksanlıkların giderilmesine yönelik önlemler olarak kabul edilmekte (Arslan 1997:9) ise maliyet muhasebesi ve şirketler muhasebesinin de ihtisas muhasebesi olarak kabul edilmemesi gerekir.

1.4.2. Sektörel Muhasebe Türleri (İhtisas Muhasebeleri)

İşletmelerin zamanında, doğru ve güvenilir muhasebe bilgi ihtiyacını karşılama görevi üstlenen ve bu görevin yerine getirirken “kayıt”tan “analizi ile yorumlanma”ya kadar ayrı fonksiyonları bünyesinde barındıran muhasebe bilgi sistemi, içinde bulunduğu sektöre göre ayrı özellik ile uygulanmalara sahiptir. Fonksiyonel özellikleri ticaret ve üretim şirketlerinden ayrı olan sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerde egemen olan muhasebe sürecinin, temel muhasebe ilke ve temellerine ilave olarak ilgili sektöre ilişkin özel uygulamaların gerektirilmesi uzman muhasebeleri olarak da ifade edilen muhasebe türlerinin meydana gelmesine sebep olmuştur (Akyel, Yıldız 2018:254).

Sektörel bazda farklılık gösteren ve bu ayrılığın muhasebe uygulamasına yansıttığı kurumlara örnek olarak verilirse bankalar, sigorta şirketleri, inşaat şirketleri, turizm şirketleri gösterilebilir (Akyel, Yıldız 2018:255).

Sektörel ihtiyaçlar doğrultusunda ortaya çıkan ihtisas muhasebeleri; genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinin farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin özelliklerine uygun olarak adapte edilmesiyle oluşturulmaktadır (Çonkar vd. 2001:7).

Uzmanlık muhasebeleri olarak da ifade edilen ihtisas muhasebeleri, farklı sektörlerde (bankacılık, sigortacılık, inşaat, turizm) faaliyet gösteren şirketlerin faaliyet konularının farklılığı nedeniyle sadece bazı şirketlere ilişkin muhasebe türlerini kapsar. Bu anlamda muhasebe türlerini sektörel açıdan; *banka muhasebesi*, *sigorta muhasebesi*, *inşaat muhasebesi*, ve *turizm muhasebesi* olarak sıralamak mümkündür. Ayrıca *devlet muhasebesi* de bu kapsamda değerlendirilebilir.

1.4.2.1. Banka Muhasebesi

Bankalar; gerçek ve tüzel şahısların tasarruflarının toplayarak, bunların şirketlere gelir sağlanacak işlemlere kredi vb. alanlara yönlendirilen, ödemelerde aracılık yapan, para, sent tahsili, emanet vb. farklı hizmetleri gören şirketlerdir (Benligiray, Banar 2006:3).

İktisadi rolü, yapılan işlem ve sunulan hizmetlerin özelliği, maruz kalınan risklerin farklılığı, faaliyetlerinin kanunlar ile idari kararlarla düzenlenmesi, yaşanan krizlerde en çok etkilenen finansal sektöründe bulunmaları sebepleri ve bankaların muhasebe bilgi sistemleri ayrıntılar göstermektedir (Akgüç 2011:26).

Mevduat toplama, kredi verme, türev ürünler ve bankacılık hizmetleri dolayısıyla genel müdürlük ile şubelerde ortaya çıkan işlemleri Tekdüzen Hesap Planına uygun bir şekilde kayıt altına alan bir ihtisas muhasebesidir (İbiş vd. 2018:73).

Burada sözü edilen hesap planı, BDDK tarafından Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ Hakkında Tebliğ¹⁶ ile yayımlanan banka sektörüne özgü hesap planıdır.

1.4.2.2. Sigorta Muhasebesi

Sigorta, risk sonucu ortaya çıkacak ekonomik kayıplardan sigorta dayanışmasına katılanları korumak amacıyla belli bir prim karşılığında, sigortalıyı korumak için verilmiş bir söz veya hizmettir (Orhaner 2013:28).

¹⁶ 20 Eylül 2017 tarihli ve 30186 sayılı Resmi Gazete

Sigorta şirketleri; risklerin azaltılması ve riskin gerçekleştirilmesi halinde meydana gelen zararların belirginleştirmek hedefi ile oluşturulmuş ekonomik ve sosyal kurumlardır (Asunakutlu 2000:2).

Sigorta şirketlerinin faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde Hazine Müsteşarlığı tarafından Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ (Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğ No:1)¹⁷ ile yayımlanan sigorta sektörüne özgü hesap planı kullanılmaktadır.

Sigorta işletmelerinin muhasebesinde, bir yandan ticaret işletmelerinde ayrı olmayan uygulamalara ait muhasebe kayıtlara yer verilmekte, diğer yandan da sigorta sektörüne özgü işlerin muhasebe kayıtlarında yer almaktadır. Sigorta muhasebesi, genel muhasebede kullanılan esas ile metotlara göre sigorta şirketlerinin faaliyet alanına giren işlemlerin kayıt için gerekli hususi hesapları bulunan ihtisas muhasebedir (Tekşen, Atay 2006:31).

1.4.2.3. İnşaat Muhasebesi

İnşaat, toprak ile bağlantılı bir binanın oluşturulması hedefi ile araç, gereç ile malzemelerinim insan zekâsı, becerisi ve gücüyle bir araya getirilmesi iktisadi bir değeri olan tesislerin oluşturulması olarak tanımlanabilir (Acar 2013:27).

Özel inşaatlar, inşaat işinin kullanılmak üzere veya satmak amacıyla yapılması (Yılmaz 2004:29), taahhüt şeklindeki inşaatlar ise, gerçek ya da tüzel şahıslara ait bir yapım işi için düzenlenen sözleşme kurallarına uygun bir şekilde belli bir tutar karşılığı yapılması işidir (Tuna 2009:7).

Özel İnşaatlar, şahsına özgü ihtiyaçları için yapılanlar ve ticari hedefli olarak yapılanlar (Yap-Sat) , taahhüt şeklindeki inşaatlar ise, yıllara yaygın olmayan inşaat işleri (başlandığı yılda bitirilebilenler) ve yıllara yaygın (sâri) inşaat işleri (başlandığı yılda bitirilemeyenler) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Örten, Karapınar 2013:122).

Yapım amaçları birbirinden farklı olan inşaat türleri muhasebeleştirme açısından da farklılıklar arz etmektedir. Yap-Sat olarak yapılan inşaatlar, dönemlere

¹⁷ 30.12.2004 tarihli ve 25686 sayılı Resmi Gazete

yaygın şekilde bulunmayan inşaat işlemleri ve yıllara yaygın (sâri) inşaat işlemleri yapılan işin niteliğine uygun hesaplar kullanılarak muhasebeleştirilmektedir.

İnşaat muhasebesi, sektörün kendine has özelliklerini dikkate alarak ortaya çıkan işlemlerin farklı inşaat türlerinin özelliklerine göre Tekdüzen Hesap Planına uygun bir şekilde kayıt altına alan bir ihtisas muhasebesidir.

1.4.2.4. Turizm Muhasebesi

Turizm, sürekli şekilde yaşanan yer dışında, müşteri olarak tatil, dinlenmek, eğlenme, kültürel vb. gereksinimlerin giderilmesi hedefiyle yapılan seyahat ve geçici konaklamalar hareketi olarak tanımlanabilir (Sezgin 1995:3). Turizm sektörü; konaklanma, eğlenme, iletişim, tüketim vb. gibi ekonomik, bireylerarası bir takım bağlantılara sebebiyet verilmesinden dolayı kültürel ve sosyal faaliyet alanlarını içeren üretim dalı olduğundan sektörün yapısı oldukça yaygın ve karışık işlemler taşımaktadır (Demirkol, Pelit 2002:127).

Turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmeler; konaklanma şirketleri, seyahat şirketleri, yiyecek-içecek şirketleri, rekreasyon şirketleri ve diğer turizm şirketleri olarak sınıflandırılmaktadır (Gezen 2012:8).

Sahip olduğu kendine özgü özelliklerinden dolayı bu sektör, ayrı bir muhasebe bilgisi gerektirmektedir. Turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelere ait muhasebe bilgilerin kaydedilmesi, yorumlanarak analizin edilmesi ve yönetim birimine karar almalarına yardımcı olunması için, bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin iyi eğitim almış ve kalifiye muhasebe personeline sahip olmaları gerekmektedir (Uyar, Yelgen 2012:328).

Turizm muhasebesi, turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin faaliyet konularına yönelik işlemlerinin muhasebeleştirilmesini konu alan bir ihtisas muhasebesidir.

1.4.2.5. Devlet Muhasebesi

Devlet, sınırları içinde yaşayan insanların sağlık, güvenlik, eğitim başta olmak üzere refah ve huzur içerisinde yaşamasını sağlayacak her türlü istek ve

ihtiyacını karşılamaya çalışan bir örgütlenme biçimi, bir organizasyondur (Giray 1997:135).

Toplumsal ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olarak birtakım hizmetler sunmakta ve sunduğu bu hizmetler için harcamalar yapmakta olan devlet, bu harcamalarını finanse etmek için de belirli finansal kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Tüm bu finansal nitelikli faaliyetlerin verimliliği ve rasyonel bir şekilde çalışıp çalışmadığını ölçmek için gelir ve giderlerinin kaydedilmesi, maliyetlendirilmesi ve raporlanması gerekmektedir (Akarçay 1980:7).

Devlet tarafından yapılan harcamalarda disiplin sağlanması, hangi kaynağın ne amaçla harcandığının tespiti için kamu gelirlerinin elde edilmesi ve kullanılmasında doğru finansal kararların alınmasını sağlayacak güvenilir bilgi akışına gereksinim vardır (Elmacı, Sevim 2015:116).

Devlet harcamalarının disiplin altına alınması açısından önemli bir yere sahip olan (Emil 1997:45) devlet muhasebesi, devletin mali nitelikli faaliyetlerinin para ile ifade edilerek kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması (Güvemli 1995:29) olarak tanımlanabilen bir ihtisas muhasebesidir.

1.5. Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Mevzuatı

Türkiye’de muhasebe mesleğinin ancak Cumhuriyet döneminde Kazanç Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden sonra başladığı söylenebilir. Bu konuyla ilgili ilk kanun tasarısı 1932 yılında hazırlanmıştır. Çeşitli nedenlerle kanunlaşamayan bu tasarının bir benzeri 1938 yılında Avukatlık Kanunu ile birlikte hazırlanmış fakat bu tasarı da birincisinin akıbetine uğramıştır. Maliye Bakanlığı’na 1947 yılında başlamış olan çalışmalar sonucunda Vergi Usul Kanunu içinde bir bölüm olarak Serbest Mali Müşavirlik konusu yer almış ve bu suretle Serbest Mali Müşavirlik Mesleğine yasal bir dayanak sağlanmak istenmiştir (Baltaoğlu 1979:57).

Ancak, Vergi Usul Kanunu tasarısı görüşülürken “*usul kanununda bir meslek düzenlenemez, bu ayrı bir kanun konusudur*” gerekçesi ile Serbest Mali Müşavirlikle ilgili hükümlerin tümü tasarıdan çıkarılmıştır. Daha sonra bu konuda 1958 yılında “Serbest Hesap Mütahassısları Kanunu Lâhiyası” adını taşıyan tasarı Adnan Menderes tarafından TBMM’ye gönderilmiş ancak o günlerin siyasi fırtınaları içinde

çalışmalar gelişmemiş, Demokrat Parti'nin iktidardan düşürülmesi üzerine bu tasarı kadar gelememiştir. 1963 yılında dönemin Başbakanı İsmet İnönü, 1966 ve 1969 yıllarında dönemin Başbakanı Süleyman Demirel tarafından “Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı” Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunularak geçici komisyonlarda incelenmiş ise de, genel kurullarca görüşülerek bir sonuca bağlanamamıştır (Karayalçın 1979:128).

Türkiye’de meslekle alakalı ilk kanun tasarısı 1932 yılında hazırlanmasına rağmen, 60 yıla yakın süreyle devam eden yoğun çalışmalar, tartışmalar ve çabalar sonucunda ancak 1989 yılında meslek kanununa kavuşulabilmiştir.

1.5.1. Muhasebe Mesleği ve Önemi

Meslek kavramı farklı şekillerde tanımlanabilir. Örneğin Demir ve Acar mesleği; “belli bir düzeyde bilgi, teori, eğitim süreci ve diploma gerektiren, niteliği toplumdan topluma değişiklik göstermekle birlikte yüksek konum, imaj ile gelir getiren iş” (Demir, Acar, 1996:155) olarak tanımlamışlardır. Güncel Türkçe Sözlükte meslek; “belli bir eğitim ve kazanılan sistemli bilgi ile beceriye dayalı, insanların yararına mal üretilmesi, hizmet verilmesi ile karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş” (Güncel Türkçe Sözlük, 2018:-) olarak tanımlanmıştır. Seyitoğlu da meslek kavramını “bir insanın ihtiyacını karşılamak için devamlı çalışmak istediği iş, ileri seviyede bilgi, eğitim yada yaratıcı güç gerektiren faaliyet, aynı faaliyet grubundaki insanların oluşturdukları küme” (Seyitoğlu, 2002:424) ifadelerini kullanarak tanımlamaya çalışmıştır.

Yapılan bir işin meslek olarak kabul edilmesi için;

- i) Karışık, devamlı gelişen bir bilgi yapısı içermek,
- ii) Uygulamada karşılaşılabilecek sorunlar çözümündeki mesleki yargı kullanılmak ve
- iii) Kamu yararına hizmet verecek mesleki bir sorumluluk taşımak

gereklidir. Eğer bir iş bu şartları taşıyorsa meslek olarak kabul edilmektedir (Marşap 1996:119; Ertuş 2002:117).

Yukarıda sıralanan özelliklerin tamamını taşıyan “muhasebe işi” günümüzde evrensel bir meslek haline gelmiştir (Altan 2004:30).

Muhasebe mesleği, söz konusu üç fonksiyon açısından incelendiğinde aşağıdaki gibi bir değerlendirilme yapılması mümkündür (Dinç, Kaya 2006:141):

- i) Muhasebe mesleği, teknolojidaki gelişmeler ile mevzuat değişiklikleri ışığında devamlı şekilde kullanıcılara yeni bilgiler sunar.
- ii) Muhasebe mesleği, birden çok meslekten ayrı şekilde uygulanma yönü ağır basan bir meslektir. Meslek elemanları, işlerini yerine getirilirken karşılaştıkları problemlerin çözümü muhasebe ilkeleri yada standartlarında yer alacak düzenlemelerin ışığında mesleki yargılarıyla karar verip uygulamalıdır.
- iii) Muhasebe mesleğinin tarafından üretilen bilgilerin bireysel yatırımcılar, topluma kadar kapsamlı bir gruba hizmet eder. Özellikle muhasebe faaliyetlerine öncülük eden kavramlardan biri olan "sosyal sorumluluk", meslek elemanlarına kamu yararına hizmet etme sorumluluğu yüklenmektedir.

Yukarıdaki açıklamalarda da ortaya konulduğu üzere, muhasebenin karmaşık ve sürekli gelişen bir yapıya sahip olduğu, uygulamada oluşan sorunları mesleki yargılar ile çözdüğu ve kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıdığı görülmektedir (Kutlu 2008:71). Dolayısıyla muhasebe mesleğinin "meslek olabilme" şartlarının tamamını bünyesinde taşıdığı ve dolayısıyla meslek sayılabileceği açıktır. Nitekim bu gerçek birçok gelişmiş ülkede yıllar öncesinde fark edilmiş ve muhasebe mesleğine profesyonel nitelik kazandırılmıştır (Akbulut 1999:126).

Muhasebe mesleği, muhasebeden elde edilen verilerin iktisadi değere sahip, birbirinden ayrı hedefler için kullanıcısı bulunan ve iktisadi sistem ile kullanıcıların davranışlarından etkilenen, çeşitli aşamaların bir araya gelerek oluşturduğu sistemsel bir bütünlüktür (Kısakürek, Pekcan 2005:107).

Diğer bir ifadeyle muhasebe mesleği, bir ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan özel ve kamu sektörüne ait tüm birimlerin muhasebe işlemlerini mevcut kanunların, ilkelerin, kuralların, standartların uygun, tarafsız, doğru, zamanında ve güvenilir bir şekilde belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yürüten meslek mensuplarının devamlı olarak edindikleri iş ya da uğraşı olarak tanımlanmaktadır (Yıldız 2010:157).

Muhasebe mesleği, hizmet ettiği alanlar ve kapsamlar sonucunda karışık ve değişken bir bilgi yapısını gerektiren bir meslek olma özelliği sergilenmektedir (Marşap 1996:119). Bu karışık ve değişikken yapı dolayısıyla muhasebe mesleği diğer mesleklerden farklılık arz etmektedir. Bu farklılık muhasebe mesleğinde üretilen hizmetin *bilgi* olmasından kaynaklanmaktadır.

Günümüzde yaşanan ekonomik gelişmeler ışığında bilgi en önemli rekabet silahıdır. Öyle ki bilgi, doğal kaynaklardan, büyük işletmelerden, şişkin banka hesaplarından daha değerlidir, daha güçlüdür. (Karasioğlu, Altan 2004:53). Bu sebeple bu çağ, artık bilgi çağı olarak ifade edilmektedir Bu çağ, bilginin temel güç ve ana sermaye olduğu, bilgi üretimi ve iletişiminin yaygınlaştığı, bilgi çalışanlarının çoğunlukta olduğu, sürekli öğrenme ve bilgilenmenin kaçınılmaz hale geldiği yeni toplumsal ve ekonomik dönemi temsil etmektedir (Öğüt 2002:5).

Muhasebe uygulamaları ile elde edilen bilginin işletme yöneticilerine, finansörlere, yatırımcılara, ekonomistlere ve hükümet politikalarını belirleyenlere ulaştığı düşünöldüğünde muhasebe mesleğinin önemi daha iyi anlaşılacaktır. Çünkü söz konusu kullanıcıların alacağı bütün kararlarda kullanılacak olan bu bilgilerin bilinçli veya bilinçsiz olarak hatalı olması; makro düzeyde ülke ekonomisine mikro düzeyde ise işletmeye önemli ölçüde zarar verebilir ve ekonomik kaynakların haksız olarak dağılımına neden olabilir (Marşap 1996:122).

1.5.2. Mesleğin Konusu ve Mesleki Unvanlar

Ölkemizde muhasebe mesleği, 1989 yılında yürürlüğe konulan meslek kanunu¹⁸ hükümlerine göre yürütölmektedir. Söz konusu kanun hükümlerine göre mesleki unvanlar; Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak belirlenmiştir.

Ancak, 2008 yılında yürürlüğe giren 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun¹⁹ ile 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun adı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olarak

¹⁸ 13 Haziran1989 tarihinde ve 20194 diziñli RG

¹⁹ 26.07.2008 tarihli ve 26948 sayılı Resmî Gazete

değiştirilmiş ve Serbest Muhasebeci (SM) unvanı kaldırılarak, bu unvanı alanlara sınavla Serbest Muhasebeci Mali Müşavirliğe geçiş hakkı tanınmıştır.

Dolayısı ile günümüzde ülkemizde muhasebe meslek elemanları SMMM ve YMM unvanları ile mesleklerini icra etmektedirler.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre (mad: 4) meslek mensubu olabilmenin genel şartları;

- i) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci malî müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır),
- ii) Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- iii) Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- iv) Türk Ceza Kanununun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak,
- v) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak ve
- vi) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.

Yukarıda sayılan genel şartların dışında meslek mensubu olabilmenin özel şartları ve çalışma konuları her iki unvan (SMMM ve YMM) için ayrı ayrı belirlenmiştir.

1.5.2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre (mad: 5-A) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) olabilmenin özel şartları;

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,
- En az üç yıl staj yapmış olmak,
- Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavını kazanmış olmak (Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz),
- Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmaktır.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre (mad: 2-A) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin çalışma konuları şu şekilde belirtilmiştir:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

1.5.2.2. Yeminli Mali Müşavir (YMM)

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre (mad: 9) Yeminli Mali Müşavirler olabilmenin özel şartları;

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmaktır.

Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar. Yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde yemin ederler.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre (mad: 2-B) Yeminli Mali Müşavirlerin çalışma konuları şu şekilde belirtilmiştir:

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- 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,

Yeminli mali müşavirler yukarıda yazılı işleri yapmanın yanında, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesi çerçevesinde gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Muhasebe mesleğinin geleceği ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek yeni uzmanlık alanları hakkında bilgi verilmeden önce muhasebe mesleğini etkileyen gelişmeler üzerinde durulması konunun anlaşılmasına katkı sağlayacaktır.

Bu bağlamda, çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe mesleğini etkileyen faktörler (küreselleşme, mesleki standartlar, teknolojik gelişmeler ve muhasebe skandalları) konusu incelenecektir.



İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

2.1. Küreselleşme

Küreselleşme son zamanlarda sosyal bilimler literatüründe sıklıkla kullanılan, fakat belirsizliklerle dolu, üzerinde ortak bir fikir birliğine varılmayan ve bu yönüyle adeta “körler ve fil” anekdotuna örnek olacak bir kavramdır. Bunun nedeni kavramın doğasının gereğindedir (İçli 2001:163; Tomlinson 2004:13).

Yaklaşık 400 yıla yakın bir tarih olmasına karşın; 1960'lardan itibaren kullanılmaya başlanan, 1980'li yılları ile itibaren kullanım sıklıkla, 1990'lı yıllarda da kurumları ve kuralları yerleşip gezegen çapına yayılan (Kurtcebe 2008:42; Castells 2005:175; Hirst ve Thompson 2003:8-10; Ellwood 2002:13; İçli 2001:163) küreselleşme kavramı, belirsizliğine ve tanım yapmak zorluluğuna rağmen, ayrı boyutlarda ele alınarak tanımlanmaya çalışılmaktadır. Bu tanımların bazıları şu şekildedir:

Ülkeler arası ekonomi, sosyal ve siyasi gelişimi, ayrı toplum ve kültürlerin inançlar ile beklentilerinin daha da iyi tanınması, uluslar arası bağlantıların yoğunlaşması gibi birbirleri ile karşılıklı konuları içeren bir kavram (Akın 2001:77) olarak ifade edilen globalleşme; iktisadi, siyasi, sosyal ile kültürel alanlar bazı ortak değerlerinin yöresel ve ulusal sınırların aşarak dünya genişliğinde yayılmasıdır (Özkan 2006:4).

Küreselleşme, milletler arasındaki ekonomik, sosyal ve siyasal bağlantıların gelişim gösterilmesi, ayrı toplumlar ve kültürlerinin görüş ile hedeflerinin daha da iyi tanıtılması, ülkelerin birbiri ile arasında ilişkilerin daha da iyileştirilmesi konularını içeren bir tanımdır (Kurtcebe 2008:42)

Küreselleşme hizmet, malların ve sermayelerin artan hareketliliğinin neticesinde sınırların ötesinde mütekabiliyet ekonomik birleşme ile ülke ekonomilerinin dünya piyasalarında dahil olma süreçlerinde dünyanın çeşitli

bölgelerinde olan toplumların ve devletler arası etkileşim ve iletişimin artarak ve karşılıklı bağımlı bir duruma gelinmesidir (Kıvılcım 2013:221).

Küreselleşmeyi, ulusal ve bölgesel sınırları aşan, genel olarak siyasi olarak belirlenmesine gidilmiş, iktisadi faaliyetlerin artması olarak tanımlanması yapılarak, sermayesinin yatırım ve ticari, kişilerin göç ile sınırlarını aşarak oluşturduğu belirtmiştir(Tutar 2001:26).

Aktan ve Şen'e göre (2003:119) küreselleşme sürecini sermaye, teknoloji ve bilgi sınırsız hale gelmiştir. Küreselleşme, coğrafik sınırların ortadan kaldırılarak yerkürenin büyük bir köy şeklini almış, teknolojisinin de yardımı ile dünyanın köşelerine erişim kolaylaşmış, bilginin ile kaynak akışı hızlanması sağlanmıştır.

Bir anlamda bilgiye dayalı ekonominin gelişmesini hızlandıran küreselleşme, muhasebe sisteminin ve muhasebe mesleğinin araçsız ve önemli bir şekilde etkilemiştir. Muhasebe meslek açısından globalleşme olgusu; küresel düşünceyi öğretmiştir, bilgi gereksiniminde patlamaya yol açmıştır ve müşterek benzer muhasebe dilinin geliştirilme gereksinimini ortaya çıkarmıştır (Uzay 2004:224).

Küreselleşmeyle beraber muhasebe uygulamalarının uluslararası bir boyut kazanması, finansal bilgilerin raporlanmasında, açıklanmasında ve uygulanmasında birtakım sorunları da beraberinde getirmiştir. Ekonomik, sosyal ve kültürel çevre şartları nedeniyle ortaya çıkan sorunları aşabilmek için, ortak bir muhasebe dili geliştirme, uluslararası alanda genel kabul görececek muhasebe standartları oluşturma çabaları başlamıştır (Yılmaz 2007:140).

Küreselleşme ile muhasebe mesleğine en faydalı sonucu; uluslararası standartlarının oluşturulması gereğinin meydana çıkmasıdır. Bu bağlamda standartları ekonomik fayda sağlayacağı, tüm ülkeler tarafından kabul edilmektedir. Ancak bu faydanın sağlanabilmesi muhasebe standartlarının da küreselleşmesi ile mümkün olacaktır (Bozkurt 2011:47).

Bir başka ifadeyle profesyonel bir meslek olarak, muhasebe mesleği ile ilgili uygulamaların küresel bir nitelik kazanması, muhasebe mesleğinde uluslararası alanda kabul görmüş küresel standartların benimsenmesini ve uygulanmasını gerekmektedir. Bu noktada, Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

(International Financial Reporting Standards IFRS), Uluslararası Denetim Standartları (International Standards On Auditing ISAS) oluşturulmuş ve dünya genelinde kullanılmaya başlanmıştır (Kurtcebe 2008:3).

2.2. Mesleki Standartlar

Ülkelerin muhasebe ve denetim standartları ekonomi, tarihi, kurumsal ve kültürel faktörlerin karışık etkileşimi sonucu oluşturmaktadır. Bu faktörlerin bileşiminin ülkeden ülkeye farklılaşmasıyla, her ülkenin muhasebe ve denetim standartları da farklılaşmaktadır (Choi, Meek 2011:8). Ülkelerin ulusal muhasebe ve denetim standartları arasındaki farklılıkların nedenleri arasında; ülkelerdeki hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi (Lawrance 1996:5), öz sermaye hesaplama farklılıkları, ekonomik faktörler, tarihi, geleneksel ve kültürel farklılıklar (Joumal, Vulin 2004:18) sayılabilir.

Özellikle 21. yy. getirdiği yeni bir süreç olan küreselleşmeyle piyasalar arasındaki sınırların ortadan kaldırılması (Oksay, Acar 2005:16) sonucu uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketler, ülkelere göre farklılık gösteren muhasebe ve denetim standartları ile karşı karşıya oldukları için her bir ülkenin muhasebe ve denetim standartlarına göre farklı farklı mali tabloların düzenlenerek zorunda kalmışlardır (Çelik 2011:15).

Öte yandan değişik ülkelerin muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarındaki ayrılıklar ile edilen mali verilerin karşılaştırılmasını zorlaştırılmakta, sermaye piyasaları ile fonların toplanılması süresinde zorunluluk teşkil etmekte bunlara ek olarak uluslararası şirketin denetiminde, alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır (İbiş, Özkan 2006:27). Ayrıca ülkelerdeki farklı muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarına uyma zorunluluğu, yabancı ortaklı şirketlere ayrıca ek maliyetler getirmektedir. Bu ve benzer durumlar ülkelerin uyguladıkları ulusal muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmalar yapılmasına yol açmıştır (Nobes 2001:3). Gerek şirketin dili olan muhasebenin tüm

kesimler tarafından “okunulamaması” durumu gerekse uluslararası sermaye piyasalarının gelişimi, farklı ülkelerde faaliyet gösteren uluslararası şirketlerin artışı ülkelerin muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarının uyumlaştırılması gereğini ortaya çıkıştır.

2.2.1. Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları

Gerek farklı ülkelerde faaliyet gösteren uluslararası şirketlerin kullanacağı ortak bir muhasebe sisteminin oluşturulması bir başka ifadeyle “ortak bir muhasebe dili” arayışı gerekse dünya çapında geçerliliği olan denetim standartlarının oluşturulması ihtiyacı *Uluslararası Muhasebe Standartları*, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları* ve *Uluslararası Denetim Standartları* olarak ifade edilen ve uluslararası alanda genel kabul gören uluslararası standartların ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Uluslararası muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartları küreselleşen dünyada ortak bir muhasebe dilidir. Bu muhasebe dilini kullanmaksızın işletmelerin uluslararası fon akımlarından yararlanmaları mümkün görülmediği gibi, yatırımcıların da bu dil kullanılmaksızın üretilen finansal raporları değerlendirerek yatırım kararı vermelerine imkân bulunmamaktadır.

Dünyada ortak bir muhasebe dilinin ve finansal raporlama sisteminin kullanımının, uluslararası fon akışını kolaylaştırmakta (Akdoğan 2012:30), ayrı muhasebe uygulamalarından kaynaklanan ilave maliyetleri ortadan kaldırmakta ve uluslararası sermaye piyasalarına daha kolay girilmesini sağlamaktadır (Sayar 2008:15).

Dünya üzerinde küresel anlamda muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarının belirlenmesinde tek bir kurumdan söz etmek mümkün değildir. Küreselleşmeyle birlikte uluslararası düzeyde muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarının belirlenebilmesi için birçok kurum ve kuruluş çalışmalarında bulunmuştur. Bu kurum ve kuruluşlardan en önemlileri; Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee IASC²⁰), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards

²⁰ Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) uluslararası düzeyde, muhasebe ve finansal raporlama standardı oluşturmaya yönelik çalışmalarını 2001 yılına kadar yürütmüş, 2001 yılında ise yeniden yapılandırılan Kurum görevlerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (International Accounting Standards Board IASB) devretmiştir (Ergin 2016:78).

Board IASB), Uluslararası Muhasebeciler Fedarasyonu (International Federation of Accountants IFAC), Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions IOSCO), Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants AICPA) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board FASB) olarak sayılmaktadır.

Bununla birlikte genel olarak bakıldığında, küresel piyasalarda muhasebe ve finansal raporlama sistemleri ile ilgili iki esas ekol bulunmaktadır. Bunlar;

- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles US GAAP) ile
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards IAS) ya da yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards IFRS)'dır (Bağcı 2002:9).

Her iki kurulun temel amacı aynı olmakla birlikte; FASB tarafından yapılan düzenlemelerin kural bazlı, IASB tarafından yapılan düzenlemelerin ise ilke bazlı olması bu iki kurumun düzenlemeleri arasındaki temel farkı yansıtmaktadır²¹.

Küresel piyasalarda yaşanan tek muhasebe standardına gidiş trendi doğrultusunda, Amerika Birleşik Devletleri Connecticut Norwalk'da gerçekleştirdikleri toplantıda, hem iç piyasalarda hem de sınır ötesi finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhütlerini bir anlaşma ile karşılıklı kabul etmişlerdir. Muhasebe literatürüne *Norwalk Mutabakatı* olarak geçen bu kararlar dizisi muhasebe mesleğinin gelişiminde son derece önemli bir yere sahiptir. Her iki kurulun mevcut ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhasebe ile ilgili konulara yüksek kaliteli ve

²¹ Kural bazlı standartlar tüm uygulamaları kapsayarak, detaylı düzenlemeler içerirken; ilke bazlı standartlar, muhasebe işlemlerinin şeklini değil ekonomik özünü esas almaktadır. Bir başka ifade ile kural bazlı standartlarda, her bir finansal nitelikteki olay için bir kuralın olması söz konusu iken, ilke bazlı standartlarda her bir olaya dönük kural koymak yerine genel çerçeveyi çizmek ve uygulamacıların ülke ve piyasa koşullarına göre raporlama yapmasını sağlamak esastır.

birbirleriyle uyumlu çözümler üretme taahhüdünü temsil eden bu anlaşma küresel muhasebe uygulamaları açısından bir dönüm noktasını oluşturmaktadır (İbiş, Özkan 2006:31).

Ülkemizde muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarının oluşturmasına dönük ilk ciddi teşebbüsün, bir grup muhasebe ve denetim akademisyeni ve muhasebe uygulayıcısı tarafından muhasebe mesleğinin geliştirilmesi amacı ile 1942 yılında kurulan (Güvemli 2001:694) Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği tarafından yapılan çalışmalar ile başladığı ifade edilebilir²².

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkçe'ye çevrilerek yayımlanmasını sağlamıştır. Ayrıca Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) tarafından 1992 yılında o güne kadar kabul edilmiş 31 adet Uluslararası Muhasebe Standardı toplu halde bir kitap şeklinde yayımlanmıştır (Parlakkaya, 2004:130). Ancak Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin (TMUD) bu değerli girişimi, uygulanmaya yönelik herhangi bir yasal yaptırım gücü olmadığından bilimsel bir eser olmaktan öteye gidememiştir.

Türkiye'de geçmişte, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği dışında muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışma yapmış bir çok kuruluş bulunmaktadır. Bu kuruluşlardan bazıları; İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Türkiye Bankalar Birliği (TBB), Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Sigorta Murakabe Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) olarak sayılabilir (Başpınar 2004:46).

Yukarıda sayılan kuruluşların her biri kendi yetki alanlarına giren işletmelerin uymaları zorunlu olan birtakım düzenlemeler yapmış, farklı muhasebe ve denetim

²² Alanındaki ilk özel girişim olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), İstanbul Bahçekapı'da Agopyan Hanı'nın 4. katında Ekim 1942 ayında 14 kişi tarafından Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği olarak kurulmuş 1967 yılında adı Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) olarak değiştirilmiştir (www.tmud.org.tr).

standartları yayımlamıştır. Doğal olarak bu durum, Türkiye’de farklı bir muhasebe ve denetim standardı sisteminin meydana çıkması ile bir işletmenin bazen farklı kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemelere, farklı muhasebe ve denetim standartları sistemine tabi olma zorunluluğunun ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Söz konusu bu çok başlılık, Sermaye Piyasası Kanunu’na 4487 sayılı Kanun’un²³ 27. maddesi ile eklenen Ek Madde 1 ile kurulan, idari ve mali özerkliği bulunan kamu tüzel kişiliğini haiz olan TMSK, muhasebe ve finansal raporlama standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kuruluş olarak 07 Mart 2002 tarihinde faaliyetlerine başlaması ile son bulmuştur.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) faaliyette bulunduğu süre içerisinde 15 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS), 29 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS), 18 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu (TFRS YORUM) ve 10 adet Türkiye Muhasebe Standardı Yorumu (TMS YORUM) yayımlamıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) faaliyetleri 2011 yılına kadar devam etmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) görevlerini, 2011 yılında, yapmış olduğu çalışmalarla birlikte 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK)²⁴ ile kurulan idari ve mali özerkliğe sahip Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na (KGK) devretmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) tüzel kişiliğinin sona ermiş olması nedeni ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine 6300 sayılı Kanun²⁵ ile “*Diğer mevzuatta Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna yapılan atıflar, Kuruma yapılmış sayılır*” ifadesi eklenmiş, ayrıca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda²⁶ yer alan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ifadesi 6335 sayılı Kanun²⁷ ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) olarak değiştirilmiştir.

²³ 18.12.1999 tarihli 23910 sayılı Resmî Gazete

²⁴ 02.11.2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmî Gazete

²⁵ 10.05.2012 tarihli ve 28288 sayılı Resmî Gazete

²⁶ 13.01.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmî Gazete

²⁷ 30.06.2012 tarihli ve 28339 sayılı Resmî Gazete

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından uluslararası muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartları ile uyumlu Türkiye muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartları koyma hedefi çerçevesinde, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Denetim Standartları (TDS) yayımlanmıştır.

Resmi internet sitesinde, temel hedefi, yatırımcılarının çıkarları ile denetim raporlarının doğru ve tarafsız bir şekilde hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korunarak doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak (www.kgk.gov.tr) olarak ifade edilen Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından ayrıca;

- Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS),
- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Taslak),
- Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS)

yayımlanmış ve bağımsız denetime tabi şirketlerin finansal tablolarının bilgisayar ortamında işlenerek finansal analizlerde kullanılması amacıyla Elektronik Finansal Raporlama (EFR) Projesi başlatılmıştır.

Türkiye Denetim Standartları (TDS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Taslak), Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) ve Elektronik Finansal Raporlama (EFR) Projesi hakkında aşağıda bilgi verilmektedir.

2.2.2. Türkiye Denetim Standartları (TDS)

İnsanların topluluk halinde yaşamaya başlanması ile vazgeçilmez bir konu olarak çıkan denetim kavramı, genel anlamda biri etkinliğin etkisinin kadar planlarının uygunluğunu sağlamak hedefiyle standartların konulması, elde edilen etkilerin bu standartları ile karşılaştırılarak ve uygulanmaların plandan ayrıldığı noktalar ile düzeltme önlemlerinin belirlenmesi olarak tanımlanabilir (Sanal 2002:4).

Denetleme mekanizması işlemeden organizasyonların kendi kendilerine tam görev yaptıklarına nadir şekilde rastlanır. Bu sebeple denetlenme bir zorunludur. İhtiyaçtan doğar (Çıtır 1987:12).

Denetim kavramı; ekonomik işlemler ile olaylar hakkındaki beyanları ve önceden oluşturulmuş kriterler arasında ilişkilerin uygunluğunun derecesinin belirlenmesi bu ekonomik işlem ve olaylar hakkındaki beyanlar ile ilgili kanıtların bağımsız olarak elde edilmesinin, değerlendirilmesi ve sonuçların ilişkili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik süreç (Walter vd. 2000:4), ya da bir ekonomi birimin herhangi bir dönemine ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçümlere olan uygunluğun derecesinin saptanması için finansal ya da finansal olmayan işlemlerinin kontrol edilmesi, araştırılması, incelenmesi ile bu konuda bir rapor düzenlemek hedefiyle bağımsız uzmanlar tarafından yapılan kanıt toplanması ve değerlendirilme sürecidir (Bozkurt 2010:23) şeklinde farklı biçimlerde tanımlanabilmektedir.

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı gibi denetim, süreç olup denetimin sonucu ile bir takım bulgular elde edilmekte ve denetçi görüşünü bildiren bir rapor hazırlanır. Bu kapsamda,

- Olumlu Görüş İçeren Rapor,
- Olumsuz Görüş İçeren Rapor,
- Görüş Bildirmekten Kaçınılan Rapor ve
- Şartlı Görüş İçeren Rapor

olmak üzere dört tür bağımsız denetim raporu ortaya çıkmaktadır.

Denetim faaliyetinin temel işlevi, bir bilgi sistemi olan muhasebe tarafından üretilen ve finansal tablolar aracılığı ile sunulan verilerin doğruluğu ile güvenilirliğinin tespit edilerek, bir görüş bildirmektir. Bu bağlamda denetim gereksinimini ortaya çıkaran, bir anlamda zorunlu olarak, en önemli nedeni, finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir ve doğru bilgi talepleri olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Denetim çalışmalarını çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür. Aşağıda farklı kaynaklardan derlenen bir sınıflandırma yapılmıştır (Soyer 2005:27; Akpınar 2006:34; Kavut vd. 2009:35; Babayeva 2011;7; Kebeli 2012:12; Özkorkut 2013:4):

- Gücünü Aldığı Anayasal Erk Bakımından,
 - Yasama Denetimi,
 - Yargı Denetimi ve
 - İdari Denetim
- Konusu ve Amacı Bakımından,
 - Finansal Tabloların Denetimi,
 - Uygunluk Denetimi,
 - Faaliyet (Performans) Denetimi,
 - Doğruluk Denetimi (Tam Tasdik) ve
 - İşlem Denetimi
- Denetçinin Statüsü Bakımından,
 - Bağımsız (Dış) Denetim,
 - İç Denetim ve
 - Kamu Denetimi
- Yapılma Zamanı Bakımından,
 - Geriye Doğru Denetim,
 - Cari Denetim (Sürekli) Denetim,
 - Ara Dönem Finansal Tablolar Denetimi ve
 - Geleceğe İlişkin Tahminler Denetimi
- Yapılış Şekli Bakımından,
 - Küresel (Global) Denetim,
 - Yasalar Gereği Zorunlu Denetim ve
 - İsteğe Bağlı Denetim

Denetim standartları, finansal tablolar aracılığı ile sunulan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmek için, bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimin kalitesinin sağlanması ile ilgili genel ilke ve kurallar bütünüdür.

Bağımsız denetçiler Genel Kabul Gören Denetim Standartları (GKGDS) doğrultusunda bir görüş ortaya koyar. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), denetçinin taşınması gereken nitelikleri, bir denetim evriminde yapılması gereken en az çalışmaları ile bu çalışmaların sonunda düzenlenerek denetim raporunda bulunulması gereken unsurları belirleyen genel ilkeleridir ve Genel Standartları, Çalışılma Alanı Standartları, Raporlanma Standartları olmak üzere üç ana gruba ayrılır.

İlk olarak 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants AICPA) tarafından kabul edilen uluslararası denetim standartların birden fazla ülkede benimsenmiştir ve günümüzde de uygulanılmaya devam edilmektedir (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası 2009:67).

Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından ilk olarak 01.01.2013 ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartları (TDS) yayımlanmıştır.

Türkiye Denetim Standartları (TDS) 2019 seti;

- Etik Kurallar
- Kalite Kontrol Standartları
- Bağımsız Denetim Standartları
- Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları
- Güvence Denetimi Standartları
- İlgili Hizmetler Standartları ve
- İlke Kararları’ndan oluşmaktadır.

Türkiye Denetim Standartları 2019 seti olarak 1 adet Etik Kural, 1 adet Kalite Kontrol Standardı (KKS), 37 adet Bağımsız Denetim Standardı (BDS), 2 adet Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS), 4 adet Güvence Denetimi Standardı (GDS), 2 adet İlgili Hizmetler Standardı (İHS) ve 1 adet İlke Kararı (TDS) yayımlanmıştır (www.kgk.gov.tr).

Türkiye Denetim Standartları (TDS) 2019 seti aşağıda (Tablo 3) verilmiştir.

Tablo 3: Türkiye Denetim Standartları (TDS) 2019 Seti

| Türkiye Denetim Standartları (TDS) 2019 Seti | | Resmi Gazete Tarih ve No²⁸ | |
|---|---|--|--------|
| Etik Kurallar | | | |
| 1 | Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar | 30.11.2017 | 30256* |
| Kalite Kontrol Standartları | | | |
| 1 KKS 1 | Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol | 06.06.2018 | 30443* |
| Bağımsız Denetim Standartları | | | |
| 1 BDS 200 | Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi | 07.12.2017 | 30263 |
| 2 BDS 210 | Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması | 06.06.2018 | 30443* |
| 3 BDS 220 | Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol | 06.06.2018 | 30443* |
| 4 BDS 230 | Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi | 07.12.2017 | 30263 |
| 5 BDS 240 | Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları | 06.06.2018 | 30443* |
| 6 BDS 250 | Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması | 06.6.2018 | 30443* |
| 7 BDS 260 | Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim | 09.03.2017 | 30002 |
| 8 BDS 265 | İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi | 12.12.2013 | 28849 |
| 9 BDS 300 | Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması | 13.12.2017 | 30269 |
| 10 BDS 315 | İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi | 13.12.2017 | 30269 |
| 11 BDS 320 | Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik | 08.12.2017 | 30264 |
| 12 BDS 330 | Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler | 08.12.2017 | 30264 |
| 13 BDS 402 | Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar | 30.12.2013 | 28867 |
| 14 BDS 450 | Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi | 13.12.2017 | 30269 |
| 15 BDS 500 | Bağımsız Denetim Kanıtları | 13.12.2017 | 30269 |
| 16 BDS 501 | Bağımsız Denetim Kanıtları - Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar | 10.01.2014 | 28878 |
| 17 BDS 505 | Dış Teyitler | 30.12.2013 | 28867 |
| 18 BDS 510 | İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri | 13.12.2017 | 30269 |
| 19 BDS 520 | Analitik Prosedürler | 09.01.2014 | 28877 |
| 20 BDS 530 | Bağımsız Denetimde Örnekleme | 22.01.2014 | 28890 |
| 21 BDS 540 | Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi | 26.04.2018 | 30403* |
| 22 BDS 550 | İlişkili Taraflar | 22.01.2014 | 28890 |
| 23 BDS 560 | Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar | 13.12.2017 | 30269 |
| 24 BDS 570 | İşletmenin Sürekliliği | 24.03.2017 | 30017* |
| 25 BDS 580 | Yazılı Beyanlar | 13.12.2017 | 30269 |
| 26 BDS 600 | Özel Hususlar - Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil) | 26.04.2018 | 30403* |
| 27 BDS 610 | İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması | 14.02.2014 | 28913 |
| 28 BDS 620 | Uzman Çalışmalarının Kullanılması | 31.01.2014 | 28899 |

²⁸ Not: “*” işareti Mükerrer sayılı Resmi Gazeteleri göstermektedir.

| | | | | |
|--|-----------|--|------------|--------|
| 29 | BDS 700 | Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama | 24.03.2017 | 30017* |
| 30 | BDS 701 | Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi | 09.03.2017 | 30002 |
| 31 | BDS 705 | Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi | 24.03.2017 | 30017* |
| 32 | BDS 706 | Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları | 24.03.2017 | 30017* |
| 33 | BDS 710 | Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar | 24.03.2017 | 30017* |
| 34 | BDS 720 | Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları | 16.08.2018 | 30511 |
| 35 | BDS 800 | Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi | 11.12.2017 | 30267 |
| 36 | BDS 805 | Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi | 16.12.2017 | 30272 |
| 37 | BDS 810 | Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler | 11.12.2017 | 30267 |
| Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları | | | | |
| 1 | SBDS 2400 | Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi | 22.12.2018 | 30633 |
| 2 | SBDS 2410 | Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi | 10.07.2014 | 29056 |
| Güvence Denetimi Standartları | | | | |
| 1 | GDS 3400 | İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi | 12.11.2014 | 29173 |
| 2 | GDS 3420 | Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri | 10.12.2014 | 29201 |
| 3 | GDS 3402 | Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları | 21.12.2018 | 30632* |
| 4 | GDS 3000 | Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri | 21.12.2018 | 30632* |
| İlgili Hizmetler Standartları | | | | |
| 1 | İHS 4400 | Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler | 22.07.2014 | 29068 |
| 2 | İHS 4410 | Finansal Bilgileri Derleme İşleri | 16.08.2018 | 30511 |
| İlke Kararları | | | | |
| 1 | TDS | Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı | 18.03.2014 | 28945 |

Kaynak: www.kgk.gov.tr

2.2.3. Türkiye Muhasebe Standartları

Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Türkiye’nin, uluslararası finansal piyasaların bir parçası olabilmesi, rekabetçi dünya pazarından pay alabilmesi ve finansal tablo kullanıcılarının rasyonel yatırım kararları alabilmeleri için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) yayımlanmıştır (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Faaliyet Raporu, 2018:29).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile tüm sermaye şirketlerine Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Ancak 2012 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Kurul Kararı²⁹ ile ;

- 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’de (KHK) belirtilen Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar’ın (KAYİK)³⁰,
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 397. maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacakların³¹ ve
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 1534. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına karar verilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 2019 seti;

- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS),
- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS),
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumları (TFRS YORUM) ve
- Türkiye Muhasebe Standardı Yorumları’ndan (TMS YORUM) oluşmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları 2019 seti olarak 2 adet Kavramsal Çerçeve (KÇ), 16 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS), 25 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS), 15 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu

²⁹Karar No: B.07.6.KGK.0.01.00-050.01.04 - [01/7] (17.11.2012 tarihli ve 28470 sayılı Resmî Gazete).

³⁰Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK); halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, factoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlardır (660 sayılı KHK, mad:2/1-ğ).

³¹Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair 2012/4213 sayılı ilk Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) 23.01.2013 tarihli 28537 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Ancak söz konusu 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK), 26.05.2018 tarih ve 30432 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile yürürlükten kaldırılmıştır.

(TFRS Yorum) ve 4 adet Türkiye Muhasebe Standardı Yorumu (TMS Yorum) yayımlanmıştır (www.kgk.gov.tr).

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 2019 seti aşağıda Tablo 4’ de gösterilmiştir.

Tablo 4: Türkiye Muhasebe Standartları (TDS) 2019 Seti

| Türkiye Muhasebe Standartları (TDS) 2019 Seti | | Resmi Gazete Tarih ve No |
|---|--|-----------------------------|
| Kavramsal Çerçeve | | |
| 1 KÇ | Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve ³² | 16.01.2005 25702 |
| 2 KÇ | Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve | 27.10.2018 30578 |
| Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) | | |
| 1 TFRS 1 | Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması | 15.01.2019 30656 |
| 2 TFRS 2 | Hisse Bazlı Ödemeler | 31.03.2006 26125 |
| 3 TFRS 3 | İşletme Birleşmeleri | 15.01.2019 30656 |
| 4 TFRS 4 | Sigorta Sözleşmeleri | 15.01.2019 30656 |
| 5 TFRS 5 | Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler | 16.03.2006 26110 |
| 6 TFRS 6 | Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi | 31.01.2016 26066 |
| 7 TFRS 7 | Finansal Araçlar: Açıklamalar | 15.01.2019 30656 |
| 8 TFRS 8 | Faaliyet Bölümleri | 15.07.2007 26583 |
| 9 TFRS 9 | Finansal Araçlar (2017 Sürümü) | 15.01.2019 30656 |
| 10 TFRS 10 | Konsolide Finansal Tablolar | 28.10.2011 28098 |
| 11 TFRS 11 | Müşterek Anlaşmalar | 15.01.2019 30656 |
| 12 TFRS 12 | Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar | 28.10.2011 28098 |
| 13 TFRS 13 | Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü | 15.01.2019 30656 |
| 14 TFRS 14 | Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları | 29.07.2015 29429 |
| 15 TFRS 15 | Müşteri Sözleşmelerinde Hasılat | 15.01.2019 30656 |
| 16 TFRS 16 | Kiralamalar | 16.04.2018 29826 |
| Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) | | |
| 1 TMS 1 | Finansal Tabloların Sunuluşu | 24.05.2018 30430 |
| 2 TMS 2 | Stoklar | 24.05.2018 30430 |
| 3 TMS 7 | Nakit Akış Tablosu | 06.06.2018 30443 |
| 4 TMS 8 | Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar | 13.06.2018 30450 |
| 5 TMS 10 | Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar | 06.06.2018 30443 |
| 6 TMS 12 | Gelir Vergileri | 15.01.2019 30656 |
| 7 TMS 16 | Maddi Duran Varlıklar | 15.01.2019 30656 |
| 8 TMS 19 | Çalışanlara Sağlanan Faydalar | 15.01.2019 30656 |
| 9 TMS 20 | Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması | 01.11.2005 25983 |
| 10 TMS 21 | Kur Değişiminin Etkileri | 15.01.2019 30656 |
| 11 TMS 23 | Borçlanma Maliyetleri | 15.01.2019 30656 |
| 12 TMS 24 | İlişkili Taraf Açıklamaları | 31.12.2005 26040 |
| 13 TMS 26 | Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve | |

³²Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ (Sıra No: 209) ile yürürlükten kaldırılmıştır (27.01.2011 tarihli ve 28828 sayılı Resmî Gazete).

| | | | |
|--|--|------------|-------|
| | Raporlama | 01.03.2016 | 26095 |
| 14 TMS 27 | Bireysel Finansal Tablolar | 28.10.2011 | 28098 |
| 15 TMS 28 | İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar | 28.10.2011 | 28098 |
| 16 TMS 29 | Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama | 31.12.2005 | 26040 |
| 17 TMS 32 | Finansal Araçlar: Sunum | 15.01.2019 | 30656 |
| 18 TMS 33 | Hisse Başına Kazanç | 28.03.2006 | 26122 |
| 19 TMS 34 | Ara Dönem Finansal Raporlama | 02.02.2006 | 26068 |
| 20 TMS 36 | Varlıklarda Değer Düşüklüğü | 18.03.2006 | 26112 |
| 21 TMS 37 | Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar | 15.01.2019 | 30656 |
| 22 TMS 38 | Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 15.01.2019 | 30656 |
| 23 TMS 39 | Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme | 03.11.2006 | 26335 |
| 24 TMS 40 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller | 16.04.2018 | 29826 |
| 25 TMS 41 | Tarımsal Faaliyetler | 15.01.2019 | 30656 |
| Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumları (TFRS YORUM) | | | |
| 1 TFRS YORUM 1 | Hizmetten Çekme (Yedeğe Çekme), Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler | 15.01.2019 | 30656 |
| 2 TFRS YORUM 2 | Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar | 15.06.2007 | 26553 |
| 3 TFRS YORUM 5 | Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar | 15.06.2007 | 26553 |
| 4 TFRS YORUM 6 | Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler | 15.06.2007 | 26553 |
| 5 TFRS YORUM 7 | TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması | 15.06.2007 | 26553 |
| 6 TFRS YORUM 10 | Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü | 15.06.2007 | 26553 |
| 7 TFRS YORUM 12 | İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları | 15.01.2019 | 30656 |
| 8 TFRS YORUM 14 | TMS 19 – Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi | 13.08.2008 | 26966 |
| 9 TFRS YORUM 16 | Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması | 31.12.2008 | 27097 |
| 10 TFRS YORUM 17 | Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı | 05.05.2009 | 27219 |
| 11 TFRS YORUM 19 | Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi | 27.04.2010 | 27564 |
| 12 TFRS YORUM 20 | <u>Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri</u> | 11.02.2013 | 28556 |
| 13 TFRS YORUM 21 | Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler | 11.02.2014 | 28910 |
| 14 TFRS YORUM 22 | Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli | 17.12.2017 | 30273 |
| 15 TFRS YORUM 23 | Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler | 24.05.2018 | 30430 |
| Türkiye Muhasebe Standardı Yorumları (TMS YORUM) | | | |
| 1 TMS YORUM 10 | Devlet Yardımları – İşletme Faaliyetleri İle Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar | 09.03.2007 | 26457 |
| 2 TMS YORUM 25 | Gelir Vergileri - İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler | 09.03.2007 | 26457 |
| 3 TMS YORUM 29 | İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları – Açıklamalar | 15.01.2019 | 30656 |
| 4 TMS YORUM 32 | Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri | 15.01.2019 | 30656 |

Kaynak: www.kgk.gov.tr

2.2.4. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)

Büyük ve Orta İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), BK Kararı (BKK³³) uyarınca bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) uygulamayan işletmelerin 6102 sayılı TTK uyarınca genel kurullarınca sunulan finansal tabloların hazırlanılmasında temel alınacak finansal raporlama çerçevesidir.

Hedefi, gerçekte uygun, finansal bilgi gereksinimine uygun ve karşılaştırılabilirliği mali tablolar düzenlenmesini sağlamak olan BOBİ FRS genel olarak KAYİK dışındaki bağımsız denetime tâbi tüm işletmelerin bağımsız denetimlerinde kıstas oluşturacak olması sebebiyle uluslararası standartlarda bir finansal raporlanma ve bağımsız denetiminin sağlanması hedefi ile ülkemiz için önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), 29.07.2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanmış ve 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bağımsız denetime ölçüt olacak bir finansal raporlamanın çerçeve taşıması gerekli tüm özelliklerin karşılayan, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları ile uyumlu olan BOBİ FRS sade ve anlaşılır bir dille kaleme alınmış olup, 27 bölümden oluşmaktadır (Doğan 2018:117).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'nın (BOBİ FRS) bölüm başlıkları aşağıda (Tablo 5) verilmiştir.

³³26.05.2018 tarihli ve 30432 Sayılı Resmî Gazete

Tablo 5: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Bölüm Başlıkları

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Bölüm Başlıkları

| | | |
|-------|----|---|
| Bölüm | 1 | Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar |
| Bölüm | 2 | Nakit Akış Tablosu |
| Bölüm | 3 | Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar |
| Bölüm | 4 | Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar |
| Bölüm | 5 | Hasılat |
| Bölüm | 6 | Stoklar |
| Bölüm | 7 | Tarımsal Faaliyetler |
| Bölüm | 8 | Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi |
| Bölüm | 9 | Finansal Araçlar ve Özkaynaklar |
| Bölüm | 10 | İştiraklerdeki Yatırımlar |
| Bölüm | 11 | Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar |
| Bölüm | 12 | Maddi Duran Varlıklar |
| Bölüm | 13 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| Bölüm | 14 | Maddi Olmayan Duran Varlıklar |
| Bölüm | 15 | Kiralamalar |
| Bölüm | 16 | Devlet Teşvikleri |
| Bölüm | 17 | Borçlanma Maliyetleri |
| Bölüm | 18 | Varlıklarda Değer Düşüklüğü |
| Bölüm | 19 | Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar |
| Bölüm | 20 | Yabancı Para Çevrim İşlemleri |
| Bölüm | 21 | İş Birleşmeleri |
| Bölüm | 22 | Konsolide Finansal Tablolar |
| Bölüm | 23 | Gelir Üzerinden Alınan Vergiler |
| Bölüm | 24 | Ara Dönem Finansal Raporlama |
| Bölüm | 25 | Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama |
| Bölüm | 26 | Dipnotlar |
| Bölüm | 27 | Geçiş Hükümleri |

Kaynak: www.kgk.gov.tr

2.2.5. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı

Taslağı

Daha önce de ifade edildiği gibi, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de (KHK) belirtilen Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacaklar ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1534. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketler münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) uygulayacaklardır.

BOBİ FRS ise bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerin 6102 sayılı TTK uyarınca genel kurullarına sunulacak finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak finansal raporlama çerçevesidir.

Yapılan bu düzenlemeler ile sayılı belirtilen KAYİK, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacaklar ve 6102 sayılı TTK'nin 1534. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketler için gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir sunum sağlayan finansal raporlama çerçevesi oluşturulma amacına ulaşılmıştır. Bununla birlikte, bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler için benzer bir düzenleme söz konusu değildir.

Bu bağlamda KGK tarafından, bilanço esaslarına göre defteri tutma oranlarını sağlayan ile bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin finansal tablolarının, gerçeğe ile gereksinime uygunluğu ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunulmasını teminen Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı oluşturulmasına karar verilmiştir.

Bu Standart çalışmalarına Şubat 2019 itibarıyla tamamlanmış ve sonrasında akademisyenlerin, ilişkili kamu kurum ile kuruluşlardan uzmanların, meslek örgütleri temsilcilerinin ve özel sektör temsilcilerinin bulunduğu Çalışma Grubuyla çalışmalara devam edilmiştir. Nisan 2019'da Çalışma grubu son toplantısı gerçekleştirilmiş, kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılarak şekilde Taslak Metin oluşturulmuştur. Sade bir anlatım diliyle kaleme alınan Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağı 22 bölümden ve 105 sayfadan oluşmaktadır. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nın erken uygulanması da mümkün olmakla beraber 01.01.2021 tarihi ve sonrasında başlanılan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması planlanmaktadır. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nın resmi olarak yürürlüğe girmesiyle birlikte sağlanması beklenen faydalar aşağıdaki gibidir (www.kgk.gov.tr):

- Türkiye ekonomisinde yer alan çok sayıdaki küçük ile mikro ölçekteki işletme için gerçeğe ve gereksinime uygun sunum ile karşılaştırılabilirlik ilkeleri tabana yayılmış olacaktır.

- Küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin; yatırımcı ile borç verenlere, gerçeğe ve gereksinim uygun finansal bilgi ve karşılaştırılabilir finansal tablo sunmaları sağlanacak, böylelikle işletmelerin düşük maliyetli kredi ile fon temin etme sürecinde yaşanan zorluklar büyük oranda olarak giderilecektir.
- Vergi temelli muhasebe anlayışından, bilgi esaslı muhasebe anlayışına geçecek olan küçük ile mikro ölçekteki işletmelerin alacakları kararlar işletme düzeyinde kaynak dağılımının etkinliğini sağlayacaktır.
- Gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunan finansal tablolar, işletme yöneticilerinin işletmelerin gerçek durumunu doğru değerlendirmelerini ve rasyonel kararlar almalarını sağlayarak işletmelerin kurumsal yapılarının gelişim sürecine olumlu bir katkı sağlayacaktır. Bu durum ise, ülkemiz işletmelerinin kurumsal yapısını güçlendirerek, daha sağlıklı, geniş katımlı ve uzun vadeli ortaklık yapılarının oluşmasını sağlayacaktır.

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nın bölüm başlıkları Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6: Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Bölüm Başlıkları

| Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Bölüm Başlıkları | |
|---|--|
| Bölüm | 1 Kavramlar ve Genel İlkeler |
| Bölüm | 2 Finansal Tabloların Sunumu |
| Bölüm | 3 Finansal Durum Tablosu |
| Bölüm | 4 Kâr veya Zarar Tablosu |
| Bölüm | 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar |
| Bölüm | 6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar |
| Bölüm | 7 Hasılat |
| Bölüm | 8 Stoklar |
| Bölüm | 9 Tarımsal Faaliyetler |
| Bölüm | 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar |
| Bölüm | 11 Maddi Duran Varlıklar |
| Bölüm | 12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar |
| Bölüm | 13 Kiralamalar |
| Bölüm | 14 Devlet Teşvikleri |
| Bölüm | 15 Borçlanma Maliyetleri |
| Bölüm | 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü |
| Bölüm | 17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar |
| Bölüm | 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri |
| Bölüm | 19 İşletme Birleşmeleri |
| Bölüm | 20 Gelirler Üzerinden Alınan Vergiler |
| Bölüm | 21 Dipnotlar |
| Bölüm | 22 Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş |

Kaynak: www.kgk.gov.tr

2.2.6. Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS)

Ekonomik olarak kalkınmanın esas ilkelerden birisi, farklı sebeple ekonomi dışında kalmış eksik fonların ayrı enstrümanlar vasıtalarıyla, reel sektöre kanalize edilmektedir. Söz konusu atıl kaynakların tutarının ne kadar çoğaltılırsa, ülke ekonomisi gelişiminin o kadar olumsuz etkilenir (Özulucan ve Deran 2009:102).

Fonların ayrı enstrümanlar vasıtasıyla, reel sektörün kanalize edilmesinin finansal piyasalar aracılığı ile gerçekleşir. Finansal piyasalar, fon arz edenler (tasarruf fazlasına sahip birimler) ile fon talep edenlerin (tasarruf açığı bulanan birimler) karşılaştığı, fon ve finansal varlıkların transferinin gerçekleştiği piyasalardır.

Finansal piyasalarda birçok ürün ve sözleşmenin temelini teşkil eden faiz, İslam dininde “Faiz yiyenler, ancak şeytanın çarparak sersemlettiği kimse gibi kalkarlar. Bunun sebebi onların “Alım satım da ancak faiz gibidir” demeleridir. Oysa Allah alım satımı helal, faizi ise haram kılmıştır... (Bakara Suresi:275)” ayetiyle yasaklanmıştır. Bununla birlikte İslam Dini Müslümanları İslam Hukuku’nu ihlal etmeden ekonomik faaliyetlere katılma noktasında teşvik etmektedir (Özdemir vd. 2019:1154).

Gerek atıl kaynak tutarının çoğalmasının ülke ekonomisinin gelişimini olumsuz etkileyeceği gerçeği gerekse finansal piyasalarda birçok ürün ve sözleşmenin esasını teşkil eden faiz İslam dini içinde haram kılınmış olması ancak İslam Dini’nin Müslümanları İslam Hukuku’nu ihlal etmeden ekonomik faaliyetlere katılma noktasında teşvik etmesi İslam uluslarında farklı tek finans sisteminin oluşumuna sebep olmuş (Ağkan 2018:236), özellikle Müslümanların yoğun olarak yaşadığı ülkelerde faizsiz ve İslami esaslara uygun işlem yapan ve temelde kâr-zarar ortaklığı prensibiyle çalışan, İslami finans kuruluşlarının ve İslami bankaların ortaya çıkmasına yol açmıştır.

İslami finans kuruluşları ve İslami bankalar, İslam temellerine uygun işlem yapmaları dolayısı ile farklı finans kuruluşlarından ayrılmaktadırlar.

İslami bankacılık ve finans kurumlarının sistemli olarak ortaya çıkması 1970’li yıllara dayanmaktadır. İlk tam teşekküllü İslami banka 1974 yılında Arabistan’ın Cidde şehrinde İslam Kalkınma Bankasının (Islamic Development Bank IDB) adıyla kurulmuştur. Türkiye’de ise ilk olarak Özel Finans Kurumları (ÖFK) adı

altında kurulmaya başlanmış daha sonra 2001 yılında yapılan bir değişlikle Katılım Bankası adını almışlardır (Yatbaz 2019:2).

İslami bankalar ve finansal kuruluşlar tarafından 26.02.1990 tarihinde Cezayir’de düzenlenen bir toplantıda, uluslararası standart ile uygulamaların ile İslami ilkelerle uyumlu gereksinimleri göz önüne alınarak İslami finansal kuruluşların faaliyetleri ile ilgili muhasebe, denetimi, yönetim ve ahlaki standartlar hazırlanmak ve geliştirilmek hedefiyle İslami Bankalar ve Finansal Kuruluşlar için Finansal Muhasebe Organizasyonu (Financial Accounting Organization for Islamic Banking and Financial Institution FAOIBFI) adıyla kâr amacı gütmeyen uluslararası ve özerk bir kurumun oluşturulması kararlaştırılmıştır. Söz konusu Kurum, İslam Kalkınma Bankası (Islamic Development Bank IDB) öncülüğünde Bahreyn’in Manama kentinde 27.03.1991 tarihinde resmen faaliyetlerine başlamıştır. Kurumun adı daha sonra İslami Finansal Kuruluşlar Muhasebe ve Denetim Organizasyonu (Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions AAOIFI)olarak değiştirilmiştir (Yatbaz 2019:169).

Uluslararası düzeyde İslami Finansal Muhasebe Standartları yayınlayan tek kurum olan İslami Finansal Kuruluşlar Muhasebe ve Denetim Organizasyonu (Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions AAOIFI) tarafından yayımlanan standartlar;

- İslami Finansal Kuruluşlar için Finansal Raporlamaya Yönelik Kavramsal Çerçeve (Conceptual Framework for Financial Reporting by Islamic Financial Institutions)
- Finansal Muhasebe Standartları (Financial Accounting Standards),
- Denetim Standartları (Auditing Standards),
- Etik Standartlar (Ethics Standards),
- Yönetişim Standartları (Governance Standards) ve
- Şer’i Standartlardan (Shari’ah Standards) oluşmaktadır (Iqbal 2017:24).

İslami Finansal Kuruluşlar Muhasebe ve Denetim Organizasyonu (Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions (AAOIFI) tarafından; 1 adet Kavramsal Çerçeve (Conceptual Framework for Financial Reporting by Islamic Financial Institutions), 26 adet Finansal Muhasebe Standardı (Financial Accounting Standards FAS), 5 adet Denetim Standardı (Auditing

Standards AS), 2 adet Etik Standardı (Ethics Standards ES), 7 adet Yönetişim Standardı (Governance Standards GS) ve 54 adet Şer'i Standart (Shari'ah Standards SS) yayımlanmıştır (Iqbal 2017:25; Yatbaz 2019:170).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK), Türkiye'de faaliyette bulunan katılım bankalarının faaliyetine uygun olarak finansal tablolarında gerçek ile gereksinime uygun bilgilerin sunmasını sağlamak ve söz konusu kuruluşların finansal tablolarının hem kendi aralarında hem de benzer nitelikteki yabancı kuruluşlar ile karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla İslami Finansal Kuruluşlar Muhasebe ve Denetim Organizasyonu (Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions (AAOIFI) tarafından yayımlanan muhasebe, denetim, etik ve yönetim standartlarının Türkçe çevrilmesi mevzuatımıza kazandırılmasına temini ile 27 Eylül 2017 tarihinde bir telif anlaşması imzalanmıştır (www.kgk.gov.tr).

Bununla birlikte ülkemizde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK), 2019 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı içerisinde yer verilen 221 numaralı tedbir uyarınca faizsiz finans alanında yayımlanan uluslararası standartların mevzuatımıza kazandırılması görevini de üstlenmiştir (2019 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı 2019:168). Bu bağlamda KGK tarafından Türkiye'de faizsiz finans sektörünün gelişimine katkı sağlamak, söz konusu sektöre özgü finansal işlemlerin kalitesini ve bu işlemler hakkında farkındalığı artırmak amacıyla faizsiz finans alanında yayımlanan uluslararası standartların mevzuatımıza kazandırılmasına yönelik çalışmalar yürütülebilmektedir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK), İslami Finansal Kuruluşlar Muhasebe ve Denetim Organizasyonu (Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions (AAOIFI) tarafından yayımlanan Finansal Muhasebe Standartlarının (Financial Accounting Standards AAOIFI FAS) mevzuatımıza kazandırılması amacıyla Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) yayımlanmıştır.

Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) seti;

- Kavramsal Çerçeve,
- Faizsiz Finans Muhasebe Rehberi ve

➤ Faizsiz Finans Muhasebe Standartları'ndan (FFMS) oluşmaktadır.

Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) seti olarak 1 adet Kavramsal Çerçeve (KÇ), 1 adet Faizsiz Finans Muhasebe Rehberi, 18 adet Faizsiz Finans Muhasebe Standardı (FFMS) yayımlanmıştır (www.kgk.gov.tr).

Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7: Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) Seti

| Faizsiz Finans Muahasebe Standartları (FFMS) | | Resmi Gazete Tarih ve No |
|--|---|-----------------------------|
| Kavramsal Çerçeve | | |
| KÇ | Faizsiz Finans Kuruluşlarının Finansal Raporlamasına İlişkin Kavramsal Çerçeve | 21.05.2019 30780 |
| Faizsiz Finans Muhasebe Rehberi | | |
| 1 | Faizsiz Finans Muhasebe Standartlarının Faizsiz Finans Kuruluşları Tarafından İlk Kez Uygulanması | 06.09.2019 30880 |
| Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) | | |
| 1 FFMS 1 | Katılım Bankaları ve Faizsiz Finans Kuruluşlarının Finansal Tablolarında Genel Sunum ve Açıklama | 21.05.2019 30780 |
| 2 FFMS 3 | Mudârebe Finansmanı | 21.05.2019 30780 |
| 3 FFMS 4 | Müşâreke Finansmanı | 21.05.2019 30780 |
| 4 FFMS 7 | Selem ve Alt Selem | 21.05.2019 30780 |
| 5 FFMS 8 | İcâre ve İcâre Müntehiye Bitimlik | 06.09.2019 30880 |
| 6 FFMS 9 | Zekât | 21.05.2019 30780 |
| 7 FFMS 10 | İstisnâ ve Alt İstisnâ | 21.05.2019 30780 |
| 8 FFMS 14 | Yatırım Fonları | 06.09.2019 30880 |
| 9 FFMS 16 | Yabancı Para İşlemleri ve Yurtdışındaki İşletmeler | 06.09.2019 30880 |
| 10 FFMS 18 | Geleneksel Finans Kuruluşları Tarafından Sunulan Faizsiz Finans Hizmetleri | 06.09.2019 30880 |
| 11 FFMS 21 | Varlıkların Transferine İlişkin Açıklamalar | 06.09.2019 30880 |
| 12 FFMS 22 | Bölgümlere Göre Raporlama | 06.09.2019 30880 |
| 13 FFMS 23 | Konsolidasyon | 06.09.2019 30880 |
| 14 FFMS 24 | İştiraklerdeki Yatırımlar | 06.09.2019 30880 |
| 15 FFMS 26 | Gayrimenkul Yatırımları | 06.09.2019 30880 |
| 16 FFMS 27 | Yatırım Hesapları | 06.09.2019 30880 |
| 17 FFMS 28 | Murâbaha ve Diğer Vadeli Satışlar | 21.05.2019 30780 |
| 18 FFMS 30 | Değer Düşüklüğü, Kredi Zararları ve Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Taahhütler | 06.09.2019 30880 |

Kaynak: www.kgk.gov.tr

Söz konusu standartlar 01.01.2020 ya da sonrası itibari ile başlayacak yıllık hesap sürelerinde ihtiyari olarak uygulanabilecektir. Şirketlerin yayınlanan tüm standartları erken uygulamasına izin vermektedir.

Ayrıca İslami Finansal Kuruluşlar Muhasebe ve Denetim Organizasyonu (AAOIFI) tarafından yayımlanan diğer Faizsiz Finans Muhasebe Standartlarının da yasamıza kazandırılmasının çalışmaları ayrıntıları aşağıda verilen Standartlara ilişkin taslak yazılar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) internet sitesinde kamuoyu görüşüne açılmıştır:

- FFMS 12: Katılım Sigortacılığı Şirketlerinin Finansal Tablolarında Genel Sunum ve Açıklama
- FFMS 13: Katılım Sigortacılığı Şirketlerinde Fazla veya Açığının Belirlenmesi ve Dağıtımına İlişkin Esasların Açıklanması
- FFMS 15: Katılım Sigortacılığı Şirketlerinde Karşılıklar ve Yedekler
- FFMS 19: Katılım Sigortacılığı Şirketlerinde Katkılar
- FFMS 31: Yatırım Vekâleti (EI-Vekâle Bi'l İstismar)
- FFMS 33: Sukuk, Pay ve Benzeri Araçlara Yapılan Yatırımlar
- FFMS 34: Sukuk Sahipleri İçin Finansal Raporlama
- FFMS 35: Risk Yedekleri

2.2.7. Elektronik Finansal Raporlama (EFR) Projesi

Bağımsız denetimin zorunlu olduğu işletmelerin mali tabloların denetimi sonucunda düzenlenmesi denetçi raporu ile denetimden geçmiş finansal tabloları bağımsız denetim kuruluşu veya denetçi tarafından Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) Sözleşme Bilgi Giriş Portalı (SBG) üzerinden elektronik ortamda PDF formatında yüklenmektedir.

Ancak bu durum, ticari temellere göre hazırlanarak ve bağımsız denetimden geçmiş finansal bilgilerinin Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından sağlıklı bir şekilde analiz edilmesinin zorlaştırılmaktadır. Ayrıca, ülkemizde işletmeler genelinde yapılan analizlerinde ticari temellere göre hazırlanamamış ile bağımsız denetimden geçememiş bilgilerin kullanılmasının, bu analizlerin güvenilirliğinin ile gereksinim uygunluğunun olumsuz yönde etkilemektedir.

Bu tür sakıncaların ortadan kaldırılması hedefle Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından bağımsız denetimi zorunlu işletmelerin mali tablolarının elektronik ortamında işlenerek mali analizlerde kullanılması hedefi EFR Projesi başlatılmıştır. Söz konusu proje kapsamında bağımsız denetim kuruluşları ile denetçiler, 10.06.2019 tarihinde ya da sonrasında yapılacak Bağımsız Denetim Raporu bildirimleriyle birlikte, şirketler tarafından “Finansal Tablo Örnekleri ile Kullanım Rehberi”ne uygun olarak hazırlanmış ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolara ait Excel dosyalarını KGK Sözleşme

Bilgi Giriş Portalı (SBG) üzerinden elektronik ortamda iletileceklerdir (<http://www.denetimnet.net/Pages/elektronik-finansal-raporlama-efr-sistemi.aspx>).

Elektronik Finansal Raporlama (EFR) ile ülkemizde faaliyette bulunan tüm sermaye işletmelerinin oran olarak küçük bir kısmının oluşturulmasına rağmen, aktif büyüklük ile satış tutarı bakımından ülkemizin ekonomisi açısından önemli bir yer tutan bağımsız denetime tabi olan işletmelerin ticari temellere göre hazırlanması ile bağımsız denetimden geçmiş finansal bilgilerin analiz edilmesine uygun hale getirilecektir.

Bu veriler kullanılarak;

- İşletmelerin mevcut ekonomik durumları görülebilmesi,
- Finansal analizler aracılığı ile işletmelere ilişkin ekonomik değerlendirmesinin yapılabilmesi,
- Şirketlerin Ekonomik Faaliyetlerin İstatistikî Sınıflaması (Nomenclature statistique des Activités économiques dans la Communauté Européenne NACE) kodları kullanılarak sektörel analizlerin yapılabilmesi,
- Bu şirketlerin bilanço toplamı ile net satış hasılatı gibi kriterler açısından ülkemiz ekonomisinin önemli bir kısmını oluşturmaları nedeniyle makroekonomik risk analizlerinin yapılabilmesi ve
- Riskli işletmeler ya da sektörler hakkında zamanla önlem alınabilmesi mümkün hale gelecektir (<https://www.vergi.org/BobiFRS/Aciklamalar>).

Elektronik Finansal Raporlama (EFR) Projesi kapsamında geliştirilen sistem, dünya genelinde kabul gören ve Genişletilebilir Biçimleme Dili'nin (eXtensible Markup Language XML) işletme ve finansal raporlama alanında kullanılması amacıyla geliştirilmiş, bu kapsamda işletme ve finansal bilgilerin hazırlanması, sunulması ve bilgi alışverişine konu edilmesini amaçlayan Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili'nin (eXtensible Business Reporting Language XBRL) altyapısına uygun olarak tasarlanmıştır. Excel olarak sisteme yüklenecek olan finansal tablolara ait her bir kalem sistem üzerinde tanımlanmış olan Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (eXtensible Business Reporting Language XBRL) elementleriyle

eşleştirilmekte ve böylece finansal tablolardan elde edilen veriler analize uygun hale getirilmektedir.

2.3. Teknolojik Gelişmeler

Teknoloji, ekonomik değerin yaratmasında yardım eden her çeşit fikirlerin toplamı olarak ifade edilebilmektedir. Bu görüşler içerisinde, tüm mal ile hizmetin tasarımı ile geliştirilmesinin kullanılan ürünler ya da süreçler ile tümü bunların yerine getirildiği yönetsel yapılanmalar girilmektedir (Karagöz 2004:99). Bir başka tanım ise bilginin, sanayideki uygulamalarda sistemli olarak uygulanmaya alınması demek olan teknolojinin, kapsamlı anlamda, araştırma, geliştirme, üretim, pazarlama, satış ve satış sonrası hizmeti kapsayan bir sanayi sürecinin, etkin ve verimlilik bir şekilde gerçekleştirilmesi için kullanılacak bilgi ile becerilerinin bütünüdür (Şimşek ve Akın 2003:9).

Teknolojik gelişmeler sonucunda her alanda otomasyon yaygınlaşmış işler daha kısa zamanda ve otomatik yazılımlarla yapılmaya başlanmıştır. Teknolojik gelişmelerin muhasebe mesleği üzerindeki etkileri aşağıdaki başlıklar altında sıralanabilir (İbiş 2002:135):

- Muhasebe bilgilerin işlenmesi ile kayıt işlemlerinin büyük oranda e-ortama geçmesi elle yapılan işlemlere son verilmiş, daha hızlı ve hatayı ortadan kaldıran sonuçlar alınmasına başlanılmıştır.
- Teknolojide yaşanan gelişmelerin paralelinde muhasebe meslek mensuplarının kıyaslama, müşteri hedefli, çok boyutsal bilgi yönetiminin gibi yeni tanımlarla ortaya çıkmıştır.
- Teknolojinin gelişmeleri ile beraber muhasebe bilgilerinin analiz edilerek yorumlanması ve gereksinim duyan kişilere sunulma özelliklerin daha fazla ön plana çıkmıştır. Teknolojinin gelişmeler neticesinde dengeli ölçüm kartı, kıyaslama, dış kaynak kullanım, toplam kalite yöntemi ve müşteri karlılığı gibi yeni bir takım kavramlar ortaya çıkmış ve bu sayede şirket faaliyetlerinin sonuçları güvenilir, anlaşılır, zamanında ve karşılaştırılabilir olarak hazırlanabilir olmuştur.

Teknolojik gelişmelerin muhasebe mesleği üzerindeki etkileri, bilgi ve üretim teknolojisindeki gelişmeleri iki ana başlık olarak değerlendirilecektir.

2.3.1. Bilgi Teknolojilerindeki Gelişmeler

Bilgi Teknolojisi (Information Technology IT); kavramı, verilerin kaydedilmesi, bilgilerin üretilmesi, üretilen bilgilerin erişimi, bilgilerin depolanarak, aktarılmaması şeklindeki uygulamaların etkin bir şekilde değerlendirilebilmesi için uygulanan bir sistemi ifade etmektedir (Dağ 2016:20). Bilgi teknolojileri; verilerin kayıt edilmesi, saklanması, belli bir süreçten geçirilerek bilgiler üretilmesi, üretilen bu bilgilere ulaşılması, saklanması ve nakledilmesi gibi işlemlerin verimlilik yapılmasına imkân tanıyan teknolojileri kapsamaktadır (Orhan 2017:7).

Şirketlerde kullanılacak bilgi teknolojisinin ayrıntılarını; internet, intranet ve ekstra Net kullanımları, ofis otomasyonu sistemleri, fonksiyon bilişim sistemleri, yönetim bilişim sistemleri, uzman sistemler, karar destek sistemleri ve e veri değişim sistemleri³⁴ girmektedir (Uzay 2004:229; Elibol 2005:158).

Günümüzde bilgi teknolojileri günlük hayatımızda hemen hemen her alanda kullanılmaktadır. Bir kamera ile beraber fotoğraf çekilmesi, bir müzik çalardan müzik dinlenmesi, internetten araştırma yapmak bilgi edinilmek, elektronik yolla

³⁴*İnternet*, dünya üzerindeki milyonlarca bilgisayar ağının birbirleriyle ortak bir protokol çerçevesinde iletişim kurmasını ve bilgi kaynaklarını paylaşmasını sağlayan bilgisayar ağlarıdır. *Intranet*, işletme çalışanları ve bölümlerini internet yazılımları ve standartları kullanarak birbirine bağlayan özel bir bilgisayar iletişim ağıdır. Bu sistem sayesinde işletme içindeki bölümler birbirleriyle iletişim kurabilmekte ve bilgi paylaşımını sağlayabilmektedirler. *Ekstranet*, firmaları, tedarikçileri, diğer işletmeler ile bağlayan ve bu sistemi gerçekleştirirken internet teknolojilerinin kullanılmasını sağlayan bir ağ şeklinde açıklanabilmektedir. Eğer intranete örgüt dışından kullanıcıların kısmi erişimine izin veriliyorsa, oluşan bu yeni ağ ekstranet olarak adlandırılmaktadır. İntranete sadece bir örgütün üyeleri ve çalışanları erişebilirken, ekstranete örgüt dışından çeşitli düzeylerde erişim olabilmektedir. *Ofis otomasyon sistemleri*, bir ofiste yapılan rutin işlemleri ve işlevleri otomatik hale getirmek amacıyla bilgisayar teknolojisinin kullanılmasıdır. *Fonksiyonel bilişim sistemleri*, işletmelerde kullanılan pazarlama bilişim sistemi, üretim bilişim sistemi, muhasebe bilişim sistemi gibi işletme fonksiyonlarının kullanıldığı sistemlerdir. *Yönetim bilişim sistemleri*, bir yönetim destek sistemi olup, bir işletmenin mevcut faaliyetlerinin planlanması ve kontrolü ile gelecekteki performansının tahmin edilmesine olanak sağlayan rutin, özet raporlarının hazırlanmasını ve sunulmasını sağlamaktadır. *Uzman sistemler*, insanların çalışmalarını, deneyimlerini bilgisayara aktaran yapay zekâ programlarına uzman sistem adı verilmektedir. Uzman sistemler deneyim ve uzmanlık gerektiren karmaşık işlerin nasıl yapılacağı konusunda yol gösteren bilgisayar uygulamalarıdır. *Karar destek sistemleri*, işletme yöneticilerinin yarı yapılandırılmış ve yapılandırılmamış kararlarına destek olmak amacıyla kullanılan bilgisayar sistemleridir. *Elektronik veri değişim sistemleri*, bilgisayar ve iletişim ağları kullanılarak fatura, nakliye, fiyat listeleri, satın alma, ithalat ve ihracat belgeleri ve bunlarla benzerlik gösteren çeşitli işlemlerin iki ayrı işletme arasında elektronik değişimini sağlayan bir sistemdir (Johnscher 1994:54; Elibol 2005:158; Karadal ve Türk 2008:67).

yapılan ödemeler, tahsilatlar, devlet ile ilgili kamu hizmetleri (e-devlet) gibi birçok konuda bilgi teknolojilerinden yararlanılmaktadır.

Bilgi teknolojisinin gün geçtikçe öneminin artmasının sebeplerinden biri de kullanıldığı alanların daha da artmasıdır. Günümüzde teknoloji işletmelerden bireyler ile kurumlar kadar hayatımızın her yerinde yayılmıştır. Bilgi teknolojilerinin kullanıldığı alanlardan bazıları; eğitim, sağlık, bankacılık, alışveriş, sosyal medya, güvenlik, gazetecilik, ulaşım, üretim, mühendislik, mimarlık, telekomünikasyon, ticaret ve muhasebe olarak sıralanabilir (Orhan 2017:9-11).

Bilgi teknolojisindeki gelişmelerin muhasebe mesleği üzerindeki etkileri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Bozkurt 2011:46):

- Geleneksel muhasebenin unsurlarını kurulan belgeleme, kaydetme, deftere nakletme, doğrulama vb. faaliyetlerin değişikliklere uğramıştır.
- Muhasebe mesleğinde kayıt tutma işlevinin öneminin azalması, danışmanlık ile denetim fonksiyonu daha da çok ön plana çıkmıştır.
- Zamansal tasarrufun sağlanmıştır.
- Uygulamaları maliyeti azaltma olmuştur.
- Hatalar ile hilelerde azaltma olmuştur.
- Teknolojik hileler de artış olmuştur.
- Meslek yeni tanımlarla tanışmış, e muhasebe profili oluşmuştur.
- Mali tabloların zamanlı ile karşılaştırılabilir sunumu kolaylaşmıştır.
- Elektronik imza (E-İmza), elektronik beyanname (E- Beyanname), elektronik bildirge (E- Bildirge) ve fatura ile defterlerin e ortamda tutulması ve muhasebe mesleği tamamen bilgisayar ile elektronik ortamına aktarılmıştır.
- Muhasebe denetimi meslekte “Bilgi Teknolojilerinin Denetimini” (Information Technology Audit IT Audit) kavramı ortaya çıkmıştır³⁵.

Muhasebe alanında, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler muhasebeciler ile mükellefler açısından büyük kolaylık sağlanmaktadır. Muhasebeciler banka

³⁵Bilgi teknolojileri denetimi (Information Technology Audit IT Audit), bir işletmenin bilgilerinin doğruluğunun tasdik edilmesi için o işletmenin bilgi sistemlerinin, uygulamalarının ve işlemlerinin değerlendirilmesidir. Bir başka ifadeyle, bir işletmenin bilgi teknolojileri altyapısının (information technology infrastructure) içerdiği kontrollerin incelenmesidir (Gallegos vd., 2004:32).

işlemlerini, mükellefle olan işlemleri ile kurumlarla olan işlemleri elektronik ortam üzerinden yapılmaktadır. Defter kayıtlarını, bilançoları, müşteri bilgilerini muhasebe programlarında tutmakta ve bu da hem verimi artırmakta hem de zamandan ve maliyetten tasarrufu sağlamaktadır. Ayrıca muhasebe alanının temellerinden biri olan denetim faaliyetlerinde de bilgisayar programlarından yararlanılmakta ve böylelikle hata oranlarında düşüş gözlemlenmektedir. Bilgi teknolojilerinden muhasebe ile finansmanı alanlarındaki yararlanılma olanaklarının çoğaldıkça, muhasebe ile finansmanın şirketlerin yönetimine yönelik fonksiyonu ve önemi de artmaktadır (Ayboğa 2002:18; Orhan 2017:11).

Son zamanlarda sıkça karşılaşılan elektronik muhasebe (e-accounting), bulut muhasebe (cloud accounting), web muhasebesi (web accounting) ve gerçek zamanlı muhasebe (real-time accounting) kavramları, bilgi teknolojileri muhasebe alanında yaygın kullanımı sonucu ortaya çıkmış kavramlardır (Aytekin vd., 2016:53).

Muhasebe sürecinde bilgisayarların kullanılması muhasebenin belgeleme, kaydetme ve raporlama süreçlerini değiştirmiştir. Önceleri sadece geçmiş olayları kaydeden bir "defter tutma sistemi" olan muhasebe, bilgi teknolojileri yardımı ile planlama, değerlendirme ve analiz aracı haline gelmiştir. Bu gelişmelerle muhasebecilerin görev ve sorumlulukları değişmiştir. İşletme yönetimi, bilgiyi üreten ve yöneten kişi olarak muhasebecilerden teknolojiye dayalı bilgi ve kontrol sistemlerinin planlanması ve işletilmesinde aktif bir rol oynamasını beklemektedir (Demir 2012:112).

Daha dün denilecek tarihe kadar şirketin mali nitelikteki bilgilerinin kaydedilerek sınıflandırılarak söz konusu bilgiyi birçok mali tabloda özetlenmekten ibaret görülen muhasebe disiplinin bilgi teknolojileri yardımı ile planlama, değerlendirme ile analiz vasıtası haline gelmiştir. Bu gelişmeler ile muhasebecilerin görev ile sorumlulukları değişmiştir. Şirket yönetiminin, bilgiyi üreten ile yöneten kişi olarak muhasebecilerden teknolojiye dayalı bilgi ve kontrol sistemlerinin planlanması ve işletilmesinde aktif bir rol oynamasını beklemektedir (Demir 2012:112; Aksu 2017:80).

2.3.2. Üretim Teknolojilerindeki Gelişmeler

Teknolojik gelişmelerin baş döndürücü bir hızla arttığı günümüzde küreselleşmenin de etkisiyle rekabet koşulları işletmeler için giderek ağırlaşmaktadır. İşletmeler; rekabetçi uluslararası piyasalarda yeni müşteriler kazanmak ile daha çok pazar payının elde edebilmesi hedefi kullandıkları teknolojileri hızla bir geliştirilmeyi, üretimde kaliteyi artırmayı ve bunun yanında maliyeti ve teslim süresini de azaltmayı hedeflemektedirler. Bu durum üretim teknolojilerinde değişiklik yapılmasını zorunlu hale getirmiş, “emeğin yoğun bir üretim süreçlerinin” yerini “teknolojik yoğun üretim süreçleri” almıştır (Karcıoğlu 2000: 125; Elitaş vd., 2006:329).

Günümüzde üretim ortam yapılanmasında bazı unsurlar etkin bir rol oynar. Bu unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kayabaşı vd., 2007:24);

- Küresel rekabet,
- Rekabetçi strateji,
- Zaman tabanlı rekabet,
- Ürün ömürlerinin kısılması,
- Tedarikçi yönetimi,
- Toplam kalite yönetimi,
- Kalite maliyeti,
- Tam zamanında anlayışı
- Eş anlı tasarım,
- İleri üretim teknolojileri,
- Esnek üretim vb. olarak sıralanabilir.

Yeni üretim çevresinin, mekanizasyon ile otomasyon doğru gidilerek artan bir eğim göstermektedir. Bireylerin yerinin gittikçe makineler, robotlar alınmakta, bilgi teknolojisinin üretim ile süreç geliştirmede yoğun şekilde kullanılmaktadır. Günümüzde bilgisayarlar ve üretim süreçleri, birbirinin ayrılmaz bir parçasıdır ve teknolojinin gelişmesine paralel olarak sürekli etkileşimde bulunmaya devam edecektir. Bilgisayarlar ve üretimin birbirinden ayrı düşünülemeyeceği gerçeği karşısında, üretim yapan işletmeler, çözüm olarak ileri teknolojileri araştırmak zorunda kalmışlardır. Bu gelişmeler, zamanla Bilgisayar Destekli Tasarım

(Computer Aided Design CAD), Bilgisayar Destekli Üretim (Computer Aided Manufacturing CAM), Esnek Üretim Sistemleri (Flexible Manufacturing Systems FMS), Bilgisayar Destekli Süreç Planlama (Computer Aided Process Planning CAPP), Bilgisayarla Bütünleşik Üretim (Computer Integrated Manufacturing CIM) gibi yeni terminolojilerin ve üretim sistemlerinin doğmasına sebep olmuştur (Erdoğan vd., 2000:115; Türker vd., 2005:43; Elitaş vd., 2006:338; Nagalingam ve Lin 2008:333).

Son yıllarda ileri üretim teknolojilerinin yoğun bir şekilde kullanıldığı şirketlerde, klasik maliyet yöntemlerinin ve sistemlerinin başarısız oldukları gözlenmektedir. Günümüz de karışık üretim ortamında mevcut maliyet sistemlerinin uygun olamaması etkisi, elde edilen maliyetin bilgilerin de “yanlış” olacaktır ve bu bilgilere dayanılarak alınan kararlar da yanlış uygulamalara sebep olacaktır. Günümüzde birçok şirket tarafından kullanılan geleneksel maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebe, yirminci y.y. başındaki üretim ile rekabet ortamı için tasarlanması olup, bu ortamlarda iyi bir şekilde çalışılmaktadır. Maliyet muhasebesi sistemi; maliyet yönetimi ve kontrolü, mamul maliyetlerinin belirlenmesi ve stok değerlendirme olarak üç hedefe hizmet etmektedir. Geleneksel maliyet muhasebesinde bu üç hedef içinde stok değerlendirme (finansal raporlama için) önceliklidir ve maliyet kontrolü ve mamul maliyetlenme konularında ciddi eksiklikleri bulunmaktadır (Erdoğan vd., 2000:116).

Artık muhasebe, ileri üretim teknolojilerinin uygulandığı yalın üretim³⁶ çevresinde daha farklı maliyet muhasebesi yöntemleri uygulamak, artan işletme içi ve işletme dışı ilişkilerde karar vericilerin daha hızlı karar alabilmelerine yönelik

³⁶Yalın yönetim anlayışının bir boyutu olan yalın üretim, üretim sürecinde gerekli olmayan unsurları ortadan kaldıran bir yaklaşımdır. 1980 yılına kadar bu yöntem, Toyota Üretim sistemi olarak anılmıştır (Türkan, 2010:29). Müşterinin istediği kadar hızlı ve en düşük maliyetle ürün ve hizmetleri üretmeyi amaçlayan yalın üretim, işletmenin israfını azaltarak müşterinin talebine duyarlı olmayı sağlamaktadır (Sarı 2018:586). Yalın yönetim anlayışını benimseyen üretim işletmeleri yalnızca üretimde değil bütüncül bir anlayışla tüm alanlarda yalınlaşma düşüncesi içinde olmalıdırlar. Bu bağlamda yalın üretim felsefesini uygulayan işletmeler, muhasebe sistemlerini de buna uyumlu hale getirmeye gereksinim duyarlar. Bu nedenle günümüzde “Geleneksel Muhasebe” kavramından “Yalın Muhasebe” kavramına doğru bir geçiş söz konusu olmaktadır. Yalın muhasebe, muhasebe sistemlerinin yalın yönetim ve üretim felsefesiyle bütünleşmesi, bu anlayışa katkı sağlayacak, hizmet edecek şekilde tasarlanması anlamına gelmektedir. Yalın muhasebe konusu bir sonraki bölümde ele alınacağı için burada daha fazla açıklama yapılmaya gerek görülmemiştir.

daha hızlı bilgi hazırlamak ve iletmek üzere, bilgi ve iletişim teknolojisinin sağladığı olanaklardan yararlanmak durumundadır (Yükçü, Özkan 2003:151).

Teknolojinin gelişmesi ile beraber değişen ve gelişen üretim ortamları sebebiyle “yeni dönem” olarak adlandırıldığımız bu süreçte özellikle “Maliyet Muhasebesi” ile “Yönetim Muhasebesi” yükselen değerlerimiz haline gelmektedir. Üretim ortamındaki değişimler işletmelerin maliyet hesaplama ve maliyet kontrol işlevlerinde de değişimlere neden olmuştur. Çünkü yeni üretim ortamında geleneksel maliyetleme yöntemleri “doğru” maliyet bilgisine ulaşmada yetersiz kalmıştır. İşletmelerde “doğru” maliyet belirlenmesi kullanılan maliyetleme sistemlerinin gözden geçirmelerini gerektirmiştir/gerektirecektir. Bu amaçla artık işletmeler Geleneksel Maliyetleme Sistemi’ni sorgulamaya ve yeterliliğini tekrar gözden geçirmeye zorlanmaktadır. Bu noktada bunun alternatifi olarak gösterilen Faaliyete Dayalı Maliyetleme (Activity Based Costing ABC) işletmelerin gündemlerine taşımaktadır (Elitaş vd., 2006:337; Kabaklı 2007:51).

Öte yandan, maliyet sadece üretilen ürünlerin rakamsal ifadesi olarak ele alınmamalıdır. Maliyet muhasebesi sistemleri, maliyet hesaplamak amacı dışına çıkarak maliyet yönetimi sisteminin gereklerine cevap verecek şekilde sistemlerini yeniden ele alarak yapılandırılmalıdırlar. Maliyet sistemlerinin yeniden yapılandırılmasında aşağıdaki belirleyicileri göz önüne alarak hareket etmek gerekmektedir (Kayabaşı vd., 2007:25);

- Maliyet kavramının stratejik olarak ele alınması,
- Maliyeti oluşturan unsurların yeniden incelenmesi,
- Değişen üretim teknolojilerine uyum,
- Stok politikalarında değişim,
- Süreç değer analizi ile faaliyetlerin analizi,
- Performans değerlemede finansal olmayan göstergelerin de ele alınması,
- Kontrol ve raporlama fonksiyonlarının yeniden yapılandırılmasıdır.

Günümüzde üretim ortamının yapılandırılmasında bazı faktörler etkin olarak rol oynamaktadır. Bunlar (Kayabaşı vd., 2007:24);

- Küresel rekabet,
- Rekabetçi strateji,

- Zaman tabanlı rekabet,
- Ürün ömürlerinin kısalması,
- Tedarikçi yönetimi,
- Toplam kalite yönetimi,
- Kalite maliyeti,
- Tam zamanında anlayışı
- Eş anlı tasarım,
- İleri üretim teknolojileri,
- Esnek üretim vb. olarak sıralanabilir.

2.4. Muhasebe Skandalları

Skandal kelime anlamı olarak, büyük etki yaratan, utanç veren veya küçük düşüren olay olarak tanımlanmaktadır (Güncel Türkçe Sözlük, 2018).

Muhasebe skandallarının, büyük ölçekli işletmelerin yönetici ve çalışanları tarafından yapılan suçların ortaya çıkması ile gerçekleşen ve kamuoyunu doğrudan etkileyen, iş ve politik hayatı kapsayan skandallar (Yardımcıoğlu, Ada 2013:44) veya mali tablolarda yer alan finansal bilgilerin güvenilir, okunaklı, karşılaştırılabilir olması ile gereksinimler cevap verebilmesine engel oluşturan skandallar (Çıtak 2009:84) şeklinde tanımlandığı görülmektedir.

Muhasebe skandallarının geçmişi eski ve orta çağa kadar uzanmaktadır. Eski ve orta çağda gerçekleşen ilk muhasebe skandalı, Mezopotamya’ da Sippar kentinde Cruciform Anıtı örneğidir. Söz konusu anıt üzerinde tapınağın düzenlemesi için kral tarafından verilen gelirlerin kayıtları bulunmaktadır. Bu kayıtlar aslında M.Ö. 2000 yıllarında tutulmasına rağmen M.Ö. 2276-2261 yıllarında gerçekleşmiş gibi gösterilerek “tarihte” sahtecilik yapılmış ola bileneceği düşünülmektedir. Yine aynı dönemde yün ticareti yapan İngiliz menşeli Cely Ailesi’nin yün balyalarının ağırlığı ve fiyatıyla ilgili hileye başvurdukları tespit edilmiştir (Parker 1991:10; Jones 2011:116).

Geçmişten günümüze gerçekleşen tüm muhasebe skandallarının temelinde finansal manipülasyonlar, daha açık bir ifade ile finansal bilgi kullanıcılarında mevcut durum ve gelecekle ilgili olarak istenilen yönde algılar yaratmak amacıyla

işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal yapısının bilerek ve isteyerek olduğundan farklı gösterilmesi (Dalğar ve Pekin, 2011:25; Gacar, 2012:75) yatmaktadır.

Muhasebe sisteminde farklı duruma uygulanabilirliği sağlamak amacıyla bazen birçok seçenek sunulur, farklı yöntem ve esneklikler tanınır. Muhasebe sistemindeki bu esneklikler, işletmelerin yeni yöntem ve durumlara ayak uydurabilmeleri için tanınmıştır ve faaliyet sonuçları hakkındaki verilerden faydalananları yanıltmak üzere kullanılmamalıdır (Mulford ve Comiskey, 2002:19). Fakat hem muhasebe sistemindeki bu esnekliklerden hem de yasal düzenlemelerdeki boşluklardan yararlanılarak işletme yönetici ve çalışanları mali tablo ve raporlardaki bilgileri manipüle edebilmektedir³⁷ (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005:2). Finansal tablo ve raporlarda yer alan bilgilerin manipülasyonu, işletme yöneticilerinin istekleri doğrultusunda finansal rapor ve tablolarda yer alan bilgilere müdahalede bulunulması şeklinde tanımlanabilir (Holt, Eccles, 2003:332). Muhasebe skandallarının temelinde yer alan bu manipülasyonlar muhasebe hilelerine dayanmaktadır (Erol 2008:230).

Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (Association of Certified Fraud Examiners ACFE) tarafından ilki 1996 yılında yayımlanan ve daha sonra 2002 yılından itibaren iki yılda bir yayımlanan Mesleki Hile ve Suiistimal Üzerine Uluslara Rapor (Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse) adlı çalışma muhasebe skandallarının temelinde yatan muhasebe hileleri nedeni ile ortaya çıkan ekonomik kayıpların büyüklüğünü ortaya koymaktadır.

Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (Association of Certified Fraud Examiners ACFE) tarafından 2018 yılında yayımlanan ve 125 ülke, 23 farklı sektörden, 2.690 hile ve suiistimal vakasının incelendiği Uluslara Rapor 2018 Mesleki Hile ve Suiistimal Üzerine Küresel Çalışma (Report to the Nations 2018 Global Study on Occupational Fraud and Abuse) isimli raporda yer alan verilere göre ortalama 130.000 USD ile toplamda 7 milyar USD kayıp yaşanmıştır. Vakaların %22'sinde

³⁷ Örneğin 1908 yılında faaliyete başlayan General Motors (GM) 2008 yılında iflas etmeden evvel toplamda 3 milyar USD zarara uğramasına rağmen muhasebe ilke ve kurallarının verdiği esneklikten yararlanmak kaydıyla Amerikan muhasebe kuralları çerçevesinde 2006 yılının ilk çeyreğinde 1 milyar USD kâr açıklamıştır. Benzer uygulamalar 2007 yılında finansal açıklamalarında da tekrar edilmiştir. 2008 yılında 30,6 milyar USD zarar ettiği hâlde benzer uygulamalarla zararını 16,8 milyar USD olarak ilan etmiştir (Can, 2010: 30).

kayıplar, 1 milyon USD'nin üzerindedir. Hile ve suiistimal vakalarında, 100 ve daha az çalışanı olan küçük işletmeler ortalama 200.000 USD, 100'den fazla çalışanı olan ve büyük ölçekli olarak değerlendirilen işletmeler ise ortalama 104.000 USD kayıp vermiştir (ACFE 2018:4).

Söz konusu rapora göre, hileli finansal raporlama, yolsuzluk ve varlıkların kötüye kullanımı vakalarında ortaya çıkan toplam kayıplar, ortalama 1.164.000 USD olarak gerçekleşmiştir. Hileli finansal raporlama vakalarında ortaya çıkan kayıplar ortalama 800.000 USD ile yüksek seviyededir. Yolsuzluk vakalarında ise ortaya çıkan kayıplar, ortalama 250.000 USD olmuştur. Varlıkların kötüye kullanımı vakalarında ise da ortaya çıkan kayıplar, ortalama 114.000 USD ile en düşük seviyededir (ACFE 2018:10).

Özellikle 20. ve 21. yüzyıllarda yaşanan ve dünya çapında geniş yankılar uyandıran muhasebe skandalları³⁸ etkisi mali tablolara duyulan güven azaltmış, muhasebeciler ile denetçilerin mali durumların ortaya konulmasındaki sorumlulukları ve rolleri sorgulanmaya başlanmıştır. Bu durum muhasebe ve denetim mesleğini olumsuz yönde etkilemekle kalmamış finans sektörüne duyulan güveni de ciddi ölçüde sarsmıştır. Bu skandallardan bazıları şirket iflaslarına dayalı olarak hisse senedi sahipleri başta olmak üzere yalnızca şirket paydaşlarını etkilemiş, bazılarının sonuçları ise bağımsız denetim ve kredi derecelendirme kurumlarının da işin içinde olmaları nedeniyle daha geniş bir alana yayılmıştır (Süer 2003:5; Dalğar, Pekin 2011: 21; Uzay, Gönen 2010:116).

Sadece ABD'nde yaşanan Enron, Worldcom gibi skandallar sonucunda yüzbinlerce insan işlerini kaybederken yatırımcılar milyarlarca dolar kayba uğramışlar, yaşanan krizlerin akabinde beş büyük muhasebe firması batmış, işletme yönetici ve denetçilerinin imajları sarsılmıştır (Comunale vd., 2006:638). Şüphesiz bu skandallar sadece Amerika Birleşik Devletleri piyasaları etkilenmekle kalmamış gelişmiş ile gelişmekte olan bütün piyasaların etkilemiştir. Öte yandan bir Avrupa

³⁸Bu skandallara; Charles Ponzi (Ponzi Scheme, Amerika Birleşik Devletleri 1920), H. G. Palmer (Avustralya 1965), Lockheed Corporation (Amerika Birleşik Devletleri 1976), Bank of Crete (Yunanistan 1992), Waste Management Inc. (Amerika Birleşik Devletleri 1999), Xerox (Amerika Birleşik Devletleri 2000), Enron (Amerika Birleşik Devletleri 2001), Worldcom (Amerika Birleşik Devletleri 2002), Parmalat (İtalya 2003), General Motors (Amerika Birleşik Devletleri 2008), Autonomy Corporation (Amerika Birleşik Devletleri 2012) gibi skandallar örnek olarak verilebilir (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013:46).

Birliği ülkesi olan İtalya’da meydana gelen Parmalat vakası içeriği ve etkileri nedeniyle en çok bilinen muhasebe skandallarından biri haline gelmiştir (Grant, Visconti 2006: 370; Atmaca 2012:193).

Muhasebe skandallarının yaşanmış olduğu ülkelerde; muhasebe skandallarının önlemesine, muhasebe temelli olumsuzlukların giderilmesine, yatırımcıların güveninin yeniden kazanılmasına ve uluslararası standartların oluşturulmasına yönelik çeşitli yasa ve düzenlemeler geliştirilmiştir. Bu yasa ve düzenlemeler içinde en önemlileri arasında; Sarbanes-Oxley Kanunu (Sarbanes-Oxley Act SOA³⁹), Alman 10 Adım Programı (German 10 Point Program) ve Avrupa Birliği Düzenlemeleri sayılabilir.

Muhasebe mesleğini etkileyen faktörlerin incelendiği bu bölümün ardından, çalışmanın üçüncü bölümde ise endüstri 4.0 ışığında muhasebe mesleğinin geleceği ve muhasebe mesleğinde yeni uzmanlık alanları konusu incelenecektir.

³⁹Söz konusu kanunun “SOX” olarak kısaltıldığı da görölmektedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ENDÜSTRİ 4.0 IŞIĞINDA MUHASEBE MESLEĞİNİN GELECEĞİ VE MUHASEBE MESLEĞİNDE YENİ UZMANLIK ALANLARI

3.1. Endüstri 4.0 ve Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri

İnternet ve uygulamaları günümüzde, iletişimden devlet faaliyetlerine, sağlıktan eğitime, ticaretten finans ve muhasebeye kadar birçok alanda kullanılması ile bu alanlar için önemli sonuçlar oluşturmaktadır.

Günümüz dünyasında teknolojinin, *hayatımızın bir parçası* olmasından öte, *hayatımızın kendisi* konumuna gelmiş olduğu ifade edilmektedir (Taş 2018:1819). Bu ifade teknolojik gelişmelerin sadece mesleki faaliyetleri değil hayatımızın bütün alanlarını etkilediğini açıkça ortaya koymaktadır. Bu bağlamda muhasebe mesleğinin geleceği ele alınmadan önce teknolojik gelişmelerin insanlık tarihindeki etkileri üzerinde durulmasında fayda vardır.

Teknolojik alanda yaşanan gelişmeler insanlık tarihinde sanayi devrimleri olarak ifade edilen değişimlere neden olmuştur. Sanayi devrimi, insan ve hayvan gücüne dayalı üretim tarzından, makine gücünün hakim olduğu üretim tarzına geçiştir (Küçükkalay 1994:52).

Bilişim ve internet teknolojilerinde yaşanan gelişmeler tarım toplumuna geçerek üretim süreçlerini sürekli olarak değiştiren ve geliştiren insanlık tarihi için Endüstri 4.0 adı verilen, *dijital devrim* olarak da betimlenen yeni bir sanayi devrimini ortaya çıkartmıştır (Yardımcıoğlu vd., 2019:36; Rasgen, Seçkin 2019:2899).

Sanayi devrimlerinin tarihsel sürecine bakıldığında, 18. yüzyılın ikinci yarısından günümüze kadar üç büyük sanayi devrimi yaşanmıştır. Her endüstri döneminin farklı bir sürüm, olarak incelendiğinde Endüstri 1.0 ile başlayarak 4.0'a kadar uzanan dönüşümle sürümlerin numaralandırılarak majör numara olan ilk numaradaki değişimin sistemdeki köklü değişikliklerin yansıtıldığı yaklaşım ile numaralandırma süreci günümüzde Endüstri 4.0'a kadar uzanmış (Dursun vd.,

2019:252) 2000’li yıllarda Akıllı Fabrika Dönemi, Akıllı Üretim Dönemi vb. farklı adlandırmalar kullanılabilen yeni bir sanayi devrimi (Endüstri 4.0) süreci literatüre geçmeye başlamıştır (Gabaçlı, Uzunöz 2017:150).

18. yy. sonları ile fabrikalarda buhar gücüyle çalışan makineler kullanılmaya başlanmasıyla ilk sanayi devrim (Endüstri 1.0), 20. yüzyılın başında elektrik enerjisi ile seri üretimin mümkün olması ile ikinci sanayi devrimi (Endüstri 2.0), 1970’lerden itibaren ise elektronik ve bilgi teknolojileri (BT) ile sanayide otomasyonun yaygınlaşmasıyla üçüncü sanayi devrimi (Endüstri 3.0) yaşanmıştır. Günümüzde ise, siber fiziksel sistemler⁴⁰ ve dinamik veri işleme ile değer zincirlerinin uçtan uca bağlandığı, sanayi devriminin dördüncü evresinden (Endüstri 4.0) söz edilmektedir (Tüsiad 2016:19).

Günümüze kadar gerçekleşen endüstri devrimlerinin gelişim süreçleri Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Sanayi Devrimlerinin Tarihsel Süreci ve Özellikleri

| | | |
|--------------|-----------------------------------|---|
| Endüstri 1.0 | I. Sanayi Devrimi (18.yy Sonu) | Su ve buhar enerjisi kullanımı ile mekanik üretimin ortaya çıkışı |
| Endüstri 2.0 | II. Sanayi Devrimi (20. yy Başı) | Elektrik enerjisinin kullanımı ile seri üretimin ortaya çıkışı |
| Endüstri 3.0 | III. Sanayi Devrimi (20. yy Sonu) | Dijital teknolojiye dayalı makinelerin ortaya çıkışı, elektronik ve Bilgi Teknolojilerinin (BT) kullanımı ile üretim otomasyonunun daha yüksek bir düzeye taşınması |
| Endüstri 4.0 | IV. Sanayi Devrimi (21. yy) | Siber fiziksel sistemlere dayalı üretimin ortaya çıkışı ve siber fiziksel üretim sistemleri ile dijital sistemler arasında bağlantı kurulması |

Kaynak: Tüsiad 2016:19; Gabaçlı ve Uzunöz 2017:151; Fırat ve Fırat 2017:11; Kılıç ve Alkan 2018:31; Topsakal 2018:1624; Akbaba Buyruk 2019:23; Dursun vd., 2019:252

Dördüncü sanayi devrimi (Endüstri 4.0), Henning Kagermann ve arkadaşları tarafından 2011 yılında Almanya Hannover fuarında lanse edilmiş bir kavramdır. Söz konusu fuarda dile getirilen görüşler Alman Hükümeti’nin dikkatini çekmiş ve

⁴⁰ Siber Fiziksel Sistemler, genel olarak üretimdeki hesaplamaları fiziksel süreçlerle birleştiren sisteme verilen isimdir. İşletmelerin sahip olduğu bilgisayarlar ve ağlar, geri besleme döngüsüyle fiziksel süreçlerin hesaplamalarını kontrol ve takip ederler. Bu sistemler çoğunlukla ağa bağlı çalıştırıcılar, kontrol ve haberleşme ünitelerinden oluşmuştur. Bir başka ifade ile siber fiziksel sistemler, sensörler yardımıyla fiziksel dünyayı sanal bilgi işlem dünyasına bağlayan sistemlerdir (Davutoğlu vd., 2017:549; Yankın 2018:1).

uzmanlar tarafından yeni bir sanayi stratejisi olarak ele alınmıştır. Bu kapsamda Alman Hükümeti'nin 2012 yılında Henning Kagermann başkanlığında oluşturduğu Çalışma Grubu tarafından hazırlanan ve 2013 yılında sunulan nihai rapor ile açıklanan Endüstri 4.0 yalnızca teknik bir kavram olarak kalmayıp resmi bir nitelik de kazanmıştır. Öte yandan Endüstri 4.0 milyarlarca Euro'luk bir piyasa hacmi oluşturmuştur. Avrupa'da yalnızca 2020 yılına kadar, yıllık 140 milyar Euro'luk yatırımın bu platformda gerçekleştirilmesi beklenmektedir (Ebso 2015:8; Kılıç, Alkan 2018:32; Gabaçlı, Uzunöz 2017:153; Bulut, Akçacı 2017:53; Dursun vd., 2019:253).

Makinelerin bilgisayar ile internet teknolojisindeki yeni gelişmeler sayesinde koordine edilebilir bir duruma gelmesi ile meydana gelen Endüstri 4.0; üretimde, sadece emek gerektiren işlerde beşeri güç yerini makine gücünün alması, üretim dönemlerinin kendi kendini yönetilebilir hale gelmesi, böylece vasıf gerektirmeyen emek gerektiren işlemleri, otomasyonlaştırarak nitelikli işlerde uzman hale gelerek karma değer yaratma dönemi olarak da tanımlanabilir (Bulut, Akçacı 2017:53; Şener, Elevli 2017:26).

Dördüncü sanayi devriminin (Endüstri 4.0) üçünü sanayi devriminin (Endüstri 3.0) bir uzantısı olduğu görüşü bulunmakla birlikte (Fırat ve Fırat 2017:213), gelişmekte olan teknoloji devriminin (Endüstri 4.0) hız, genişlik ve derinlik, sistem etkisi olmak üzere üç önemli özelliğe sahip olması nedeni ile üçüncü sanayi devriminin (Endüstri 3.0) devamı olmadığı da ifade edilmektedir. Dördüncü sanayi devrimini (Endüstri 4.0) üçünü sanayi devriminden (Endüstri 3.0) farklı kılan üç temel özellik aşağıda kısaca açıklanmıştır (Schwab 2016:11; Bulut, Akçacı 2017: 54).

- *Hız*: Endüstri 4.0 doğrusal olarak değil üstel bir hızla ilerlemektedir. Bu durum küreselleşme olgusu ile teknolojilerin yenilenme hızını arttırmış ve yeteneklerini çoğaltmıştır. Üstel bir hızla gelişen Endüstri 4.0, bu yönü ile doğrusal bir hızla gelişen üçünü sanayi devriminden (Endüstri 3.0) ayrılmaktadır.
- *Genişlik ve Derinlik*: Dijital teknolojilerin üzerine kurulan ve dijitalleşme ile hız kazanan Endüstri 4.0 iş dünyasında, toplumda ve bireylerde

önemli değişikliklere sebep olmakta, kuşaklar arasındaki farkı arttırmaktadır. Sanayi sektörünün bireyselliğe daha çok önem verdiği bir değişim ile ilerlemesi sonucu teknoloji çeşitliliğinin artması sağlanmıştır.

- *Sistem Etkisi*: Endüstri 4.0’da tüm sistemler internet üzerinde kurulmuş bir ağ sistemi üzerinde birbirleri ile bağlantılı olarak çalışabilmekte, bu durum bütünleşik sistemlerin oluşmasını sağlamaktadır. Endüstri 4.0 ile bütün sektörler, şirketler ve hatta ülkeler olarak bütünsel bir değişim yaşanması beklenmektedir.

Endüstri 4.0 ile fabrikalardaki makineler, bilgisayarlar, sensörler ve diğer entegre bilgisayar sistemleri birbirleriyle bilgi iletişimde bulunarak, insanlardan neredeyse tamamen bağımsız bir şekilde kendilerini koordine etmesi ile optimize üretimi yapabilecektir. Optimizasyon sağladığı avantajlar sonucunda üretim süresi, maliyetleri, enerji miktarı düşerken üretimin miktarı ve kalitesi artacaktır (Davutoğlu vd., 2017:546).

3.1.1. Endüstri 4.0’ın Unsurları

Yapılan gözlemler ile Endüstri 4.0’ın en mühim dört araç; Sensör, Veri, Bilgi ve İşlem olarak kabul edilmektedir. Bu dört unsurun birleştirilmesiyle niteliksiz iş güçlerin ortadan kaldırmaktadır. Yerine hata yapılmayan, başka iş ile ilgilenmeyen, devamlılık sağlayacak uygulamalar elde edilmektedir (Şener, Elevli 2017:26).

Endüstri 4.0’ın unsurları Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1: Dört İşlemde Endüstri 4.0

Kaynak: Şener, Eleveli 2017:27

Teknolojik yenilikler ve dijitalleşmeye bağlı olarak ortaya çıkan Endüstri 4.0 ekonomi, toplum ile insanlar üzerinde yeni ön kabul oluşturacaktır. Sonuçları henüz kesin bir şekilde belirginleşmemekle beraber olası etkiler, gelişmişlik seviyelerine göre her ülkede ayrılıklar gösterecektir (Salğar, Dereli 2018:154).

Dijitalleşme (dijital dönüşüm), hızlı bir şekilde gelişen bilginin ve iletişim teknolojisinin sunmuş olduğu faydaları ile değişmekte olan toplumların gereksinimleri ile beraber kurumların etkili, verimli bir şekilde hizmet verilmek ile yararlandırıcı memnuniyeti sağlanmak üzere bireylerin, iş seyri ve teknolojik faktörlerinde gerçekleştirildiği bütüncül bir dönüşüme denir (Bakırtaş 2019:7).

Dijitalleşme süreci, ortamda etkinliği olan ayrı ayrı kimlik kazanmasını sağlamak, bu ayrı ayrı aksiyonların kaydedilmesi için ölçülerek ve bu ölçülerin analiz edilmesi 3 temel işlemin özetidir (Şener, Eleveli 2017:28).

Dijitalleşme süreci Şekil 2' de gösterilmiştir.



Şekil 2: Dijitalleşme Süreci

Kaynak: Şener, Elevli 2017:28

Tüm eylemleri dijital bir ortama aktarabilirsek, onu takip etmek, gözlemlemek, neticeler elde etmek, analiz etmek, yönlendirmek, geliştirmek kısacası eylemler bütününe hâkim olmak kolaylaşacaktır (Şener, Elevli 2017:28).

3.1.2. Endüstri 4.0'in Bileşenleri

Yeni bir üretim modeli olarak meydana gelen Endüstri 4.0 ile dijital ve akıllı unsurlar aracılığıyla yeni nesil ürün ve üretim süreçleri tasarlanmakta, kontrol ve koordine edilebilmekte ve bu sayede daha hızlı, etkin ve hatasız üretim gerçekleşmektedir (Salğar, Dereli 2018:154).

Dördüncü sanayi devriminin (Endüstri 4.0) üretim ve tüketim ilişkilerini bütünüyle değiştirebilecek bir yapıyı içermektedir. Bu yapı tüketicinin değişen ihtiyacına anlık olarak uyum sağlayabilen bir üretim sistemi olarak tanımlanabileceği gibi, dördüncü sanayi devrimini (Endüstri 4.0) üretim zincirlerinin alt birimlerinin kendi içlerinde otomasyonun ötesinde tüm zincirlerin birbirleri ile gerçek zamanlı ve sürekli iletişim halinde olması ve dışarıdan gelen anlık veriler yardımıyla, neredeyse insan müdahalesi olmadan kendilerini yapılandırmalarını ve optimize etmelerini sağlayan üretim biçimi olarak da ifade etmek mümkündür (Bilgin, Işık 2018:861).

Endüstri 4.0 sadece makinelerin iletişiminden oluşmayı; daha geniş kapsamlıdır. Genetikten bilgi işlem teknolojilerine kadar çeşitli bilimsel alanları etkilemektedir. Bu devrimi öncekilerden farklı kılan özellikler; teknolojideki gelişmelerin birbirini harekete geçirerek birbirine bağlanması, eşgüdümlü hareket

etmesi ve bütün alanların birbirinin etkisi altında kalarak gelişmesidir (Bulut, Akçacı 2017:54).

Endüstri 4.0 kavramı birçok uygulamayı içermektedir ve bu nedenle çok sayıda bileşenin bir arada kullanılmasını gerektirmektedir. Endüstri 4.0'ın bileşenleri farklı kaynaklarda 8 ila 10 olarak belirtilmektedir. Endüstri 4.0'ın bileşenleri şu şekilde sıralanabilir;

- 3 Boyutlu (3D) Yazıcılar,
- Nesnelerin İnterneti,
- Siber Fiziksel Sistemler,
- Büyük Veri,
- Akıllı Fabrikalar (Yapay Zekâ, İleri Robotik, Eklemeli Üretim),
- Sistem Entegrasyonu,
- Otonom Robotlar (Akıllı Robotlar),
- Simülasyon,
- Bulut Bilişim Sistemi ve
- Artırılmış Gerçeklik (Zenginleştirilmiş Gerçeklik)

olarak ifade edilebilir (Bulut, Akçacı 2017:54; Taş 2018:1823; Rasgen, Gönen 2019:2902; Bilgin, Işık 2018:861; Fırat, Fırat 2017:14; Yardımcıoğlu vd., 2019:39; Davutoğlu vd., 2017:551; Ötleş, Özyurt 2016:91; Erturan, Ergin 2018: 154; Kablan 2018: 1564).

Endüstri 4.0'ın yapısını oluşturan bileşenler Şekil 3'te gösterilmiştir.



Şekil 3: Endüstri 4.0'ın Bileşenleri

Kaynak: Ebso 2015:9

Siber fiziksel sistemler üzerinden yeniden yapılandırılan imalat prosesleri ile imalat araçlarının birbiri ile bağlandığı ve birbirleri ile iletişim kurduğu; birbirleriyle haberleşen, sensörleriyle ortamı algılayabilen ve veri analizi yapabilen robotların üretimi devralarak, yapay zekâ gelişimiyle birlikte insan kaynaklı hataların azaltılmasını, üç boyutlu yazıcılar vasıtasıyla üretimin fabrikalardan evlere indirgenmesini, daha ucuz, daha kaliteli ve daha tasarruf yapan bir üretim yapmayı sağlamaktadır (Ertuğrul, Deniz 2018:168).

3.1.3. Endüstri 4.0'ın Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri

İşletmelerin finansal performansı ile ilgili verileri işleyerek bilgiye dönüştürüp analiz eden muhasebe mesleği, değişen ve gelişen günümüz koşullarında bilgiye en hızlı uyumu gerçekleştirmek zorunda olan mesleklerdendir.

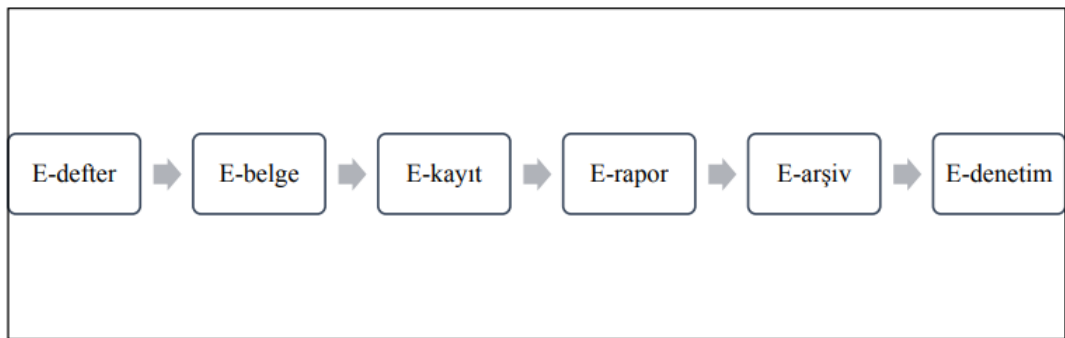
Tarih boyunca gerçekleşen sanayi devrimleri işletmelerin tüm fonksiyonlarını etkilemiş, işletme faaliyetlerindeki iş süreçlerini değiştirmiştir. İşletmenin finansal performansı ile ilgili verileri işleyerek bilgiye dönüştürüp analiz eden muhasebe

fonksiyonu, sanayi devrimleri gerçekleştikçe ortaya çıkan bilginin artışıyla daha da önemli bir hale gelmiştir (Rasgen, Seçkin 2019:2899).

Birbirinden farklı bilgi kullanıcıları için bilgi üreten muhasebe mesleği, teknolojik gelişmelere açık ve bilgisayarlaşmaya uygun bir meslektir bu nedenle teknolojik gelişmelerden etkilenmesi kaçınılmaz bir gerçektir. Nitekim Amerika Birleşik Devletleri'nde teknolojik gelişmelerin etkisi risk altında olan meslek grubu ile bu mesleklerin bilgisayarlaştırılma oranı ve ücretler ile eğitim seviyesi arasındaki bağlantılar sorgulandığı bir çalışmanın sonuçları bu gerçeği ortaya koymaktadır. Söz konusu çalışmada 702 mesleğin grupları için geleceğinde mesleklerin teknoloji ile uygunluğunun araştırılmış ve muhasebe mesleğinin %94 olasılıkla bilgisayarlaşmaya en uygun meslek olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Erturan, Ergin 2018:156).

Endüstri 4.0'le beraber muhasebe mesleğinde, özellikle bilgi sistemine veri akışının otomatik olarak sağlanması ile birlikte hızlı ve güvenilir bilgiye ulaşmak kolaylaşacak, denetim faaliyetleri daha sağlıklı ve şeffaf bir şekilde gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla hazırlanan finansal tabloların güvenilirliği artarak bilgi kullanıcılarına daha sağlıklı bilgiler sunulacaktır (Yürekli vd., 2016:300).

Teknolojik gelişmeler muhasebe mesleğinde; defter tutma, beyanname düzenleme ve tasdik işlevleri üzerinde de değişikliğe neden olmaktadır. "Muhasebe 4.0 Süreci" olarak ifade edilen değişiklikler Şekil 4'te gösterilmiştir (Dursun vd., 2019:255).



Şekil 4: Muhasebe 4.0 Süreci

Kaynak: Dursun vd., 2019:255

Endüstri 4.0 olarak tanımlanan dijitalleşme sanayi devriminin muhasebenin esas fonksiyonların üzerinde değişimi yaratacağı ifade edilmektedir. Kaydetme, sınıflandırma, özetleme (raporlama) fonksiyonları insansı makineler tarafından yapılacaktır. Kaydetme fonksiyonu, finansal nitelikteki uygulamalara bağlı bilgilerin, ürün veya hizmetlerle bağlantılı kodlar yardımıyla okutularak sistemsel girişlerinin sağlanması şeklinde gerçekleşecek, sınıflandırma ve özetleme (raporlama) fonksiyonları yapay zekâ ile donatılmış sistemler tarafından yapılacak böylece saniyede terabaytlarca bilgi taranıp insandan daha kolay ve hızlı bir şekilde raporlanabilecektir. Dolayısıyla standart kayıt ve raporlama işlevlerinden kendilerini kurtaran muhasebe meslek mensupları, güncel bilgiye sahip olarak, bu bilgiyi nasıl katma değere dönüştürebileceklerine daha fazla zaman ayırabileceklerdir. Böylece analiz ve yorumlama fonksiyonu farklı bir boyut kazanacak, işletmenin geleceğinin planlanmasına önemli katkılar sağlayacaktır (Erturan, Ergin 2018:164; Dursun vd., 2019:254).

Öte yandan; stok siparişleri, depo sayımı ve bunların kontrolü, fiziki varlıklarının tamlık ile doğruluğu, amortisman tabi iktisadi kıymetlere bağlantı amortisman zamanı ve tutarların, alış ile satışlarının takibi gibi benzer çok faaliyetin insan unsuru olmadan yapılması mümkün olacaktır. Ödeme şekillerinde de değişim olacak, kasiyersiz yazar kasalar neticesinde nakit kavramı ortadan kalkacaktır (Kablan 2018:1570).

Günümüzde Dünya üzerinde kullanılan para birimleri yerini zamanla gerek kullanım kolaylığı gerekse işlem maliyeti açısından tercih edileceği düşünülen “Kripto Para Birimi”ne bırakacak, belki de tüm ticari işlemler sanal para (dijital para) olarak ifade edebileceğimiz “Kripto Para Birimi” ile gerçekleşecektir (Kesebir ve Günceler 2019:622). Crypto ve Currency kelimelerinin birleşimi (cryptocurrency) ile oluşan Kripto Para Birimi, güvenlik açısından şifreli olan, internet vasıtasıyla kullanılan, hiçbir idari güç ya da vasıtası kuruma ilişkilendirilen, sanal para (dijital para) birimidir. Kripto paraların ilk ortaya çıktığı ve halen de en yaygın şekilde kullanılan ₺ simgesi ile bilinen ve kısaltması BTC olan Bitcoin’dir. Bitcoin’den esin

alınarak oluşturulan ve altcoin olarak adlandırılan farklı kripto para birimleri⁴¹ de piyasada dolaşıma sunulmuştur (Eğilmez 2019:-; Özdoğan, Karğın 2018:165:165).

Literatürde dijital sanayi inkılabı olarak da tanımlanan Endüstri 4.0'ın muhasebe tanımı ile muhasebe mesleği üzerindeki etkileri yukarıda anlatılanlarla sınırlı değildir. “*Bilimsel bir disiplin*”, “*bilgi sistemi*”, “*finansal kararlar dili*” hatta “*san'at*” olarak da ifade edilen muhasebe kavramı, yukarıda ifade edilen tanımlamaların yanı sıra farklı bir boyut kazanmış, *Gerçek Zamanlı Muhasebe Sistemi*, *Dijital Muhasebe (Elektronik Muhasebe e-muhasebe)*, *Bulut Muhasebesi* gibi kavramlar sıklıkla telaffuz edilir olmuştur.

Aşağıda gerçek zamanlı muhasebe sistemi hakkında bilgi verilmektedir. Dijital muhasebe (elektronik muhasebe e-muhasebe) ve bulut muhasebesi bir sonraki başlık altında ele alınacaktır.

Muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler finansal bilgi kullanıcılarına geleneksel olarak periyodik aralıklarla raporlanmaktadır. Ancak, günümüzde yaşanan küreselleşme, piyasalardaki hızlı değişimler, yüksek rekabet koşulları gibi faktörler nedeniyle finansal bilgi kullanıcıları “*gerçek zamanlı bilgilere*” ihtiyaç duymaktadırlar.

Dışa açık bir sistem olarak muhasebe ve muhasebe mesleği çevresi ile sürekli bir etkileşim içindedir ve bu etkileşim sonucu sürekli olarak yenilenmekte gelişmektedir. Bir başka ifadeyle muhasebe ve muhasebe mesleği, finansal bilgi kullanıcılarının çeşitli nedenlerle farklılaşan bilgi ihtiyaçlarını karşılamak, ihtiyaç duyulan yeni bilgileri üretilebilmek amacıyla sürekli olarak yenilenmekte gelişmektedir. Günümüzde finansal bilgi kullanıcılarının *gerçek zamanlı bilgilere* ihtiyaç duyması nedeniyle ortaya çıkan *gerçek zamanlı muhasebe* kavramı bu yenilenmenin gelişmenin örneklerinden bir tanesidir.

Gerçek zamanlı muhasebe sistemi, Endüstri 4.0 süreci ile beraber, muhasebenin; kaydetme, sınıflandırma, özetleme (raporlama) işlevlerinin akıllı makinelerle, akıllı üretim sistemcileri, akıllı rafları, akıllı depoları, akıllı stokları vb ile

⁴¹ 2018 yılı itibarıyla en değerli ilk 10 kripto para birimi; (1) Bitcoin (BTC), (2) Ethereum (ETH), (3) Ripple (XRP), (4) Bitcoin Cash (BCH), (5) Litecoin (LTC), (6) Cardano (ADA), (7) Stellar (XLM), (8) NEO (NEO), (9) IOTA (MIOTA) ve (10) Monero (XMR) olarak belirtilmektedir (Özdoğan ve Karğın 2018:165).

bilgilerin gerçek zamana olarak kayıt edildiği bir muhasebe sistemidir. Bu sistemde veri girişleri bilgisayarlar tarafından milisaniyeler içinde işlendiğinden tüm bilgiler gerçek zamanlı olarak gerçekleşmektedir. Gerçek zamanlı muhasebe sistemi ile hem finansal bilgi kullanıcılarının *gerçek zamanlı bilgi* ihtiyaçları karşılanmış olacak hem de hata ve hile olasılığının azalması sağlanarak, finansal raporlamaların daha sağlıklı olarak hazırlanması ile olası olacaktır (Kablan 2018:1576; Dursun vd., 2019:256). Özellikle profesyonel yatırımcılar, bilgilerin gerçek zamanlı sağlanması gerektiğine inanmaktadırlar. İşletmelerin gerçek zamanlı bilgi sunması, işletmenin finansal performansının daha iyi anlaşılmasını sağlamakta, böylece aynı zamanda hem kurumsal yönetime olan güveni hem de işletmeye yatırım yapma ihtimalini artırmaktadır.

3.2. Endüstri 4.0 Işığında Muhasebe Mesleğinin Geleceği

Günümüz dünyasında gelişen teknoloji ile beraber küreselleşme, performans ve ilerleme sağlanabilmesi için “yeni ekonomi” olarak ifade edilebilecek bir ihtiyacı körüklemektedir (Aytekin vd., 2016:47). Ekonomik işleyişin anlık (online olarak) gerçekleştirilmesiyle beraber, entelektüel sermaye, bilgi, internet, maddi olmayan varlıklar, yeni organizasyon yapıları gibi kavramlarla açıklanan yeni ekonomi, eski ve ulusal tabanlı ekonomiden farklı pazar ve endüstri yapılarıyla büyüyen bir ekonomiye dönüşümü ifade etmektedir. Yeni ekonomi;

- Teknolojik Değişim ve Gelişim (Dijitalleşme)
- Uluslararası Sermaye Hareketliliğinin Artması
- Uluslararası Ortak Standartların Geliştirilmesi
- Uluslararası Ticaretin Önünü Açan Liberal Mevzuat Düzenlemeleri

şeklinde dört temel gücün bir birleşimidir (Kurtcebe 2008:82).

Yeni ekonomide, maddi olmayan varlıklar büyük önemi arz etmektedir ve yeni ekonomi işletmeleri daha az maddi duran varlık kullanan ancak maddi olmayan varlıkları büyük önem taşıyan işletmelerdir. Bu işletmelerin ekonomik ve üretim güçleri, entellektüel sermaye ve hizmet yeteneklerinde yatmaktadır. Bugün geldiğimiz nokta maddi olmayan yatırımlar (temelde bilgi yaratma ve organizasyon); makineler, binalar ve taşıtlar gibi maddi yatırımları geride bırakmıştır (Bakırtaş

2019:5). Bu bağlamda söz konusu değişim süreci içerisinde muhasebeden beklenen; finansal tabloların, varlık ve yükümlülük tanımına giren tüm unsurları (entelektüel sermaye, internet, maddi olmayan varlıklar vbg.) kapsamı ve bunlarla ilgili kararların alınmasına yardımcı olacak bilgileri sağlamasıdır (Gürdal 2004:88).

Son birkaç yılın en çok konuşulan kavramlarından biri olan yeni ekonomi kavramının enformasyon ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte ortaya çıkan bir süreç olduğu, konunun uzmanı kişiler tarafından genel kabul görmektedir. Yeni ekonominin en önemli unsurlarından birisi internettir. İnternet ekonomisi ve yoğun olarak kullanılmakta olan e-ticaret (elektronik ticaret), yeni ekonominin temel özelliklerinden dijitalleşme kapsamında değerlendirilebilir (Aslan 2007:300).

Yaşanan teknolojik gelişmeler, özellikle bilgisayar kullanımının yaygınlaşması, muhasebe faaliyetinin bilgisayar ortamında izlenilmesine rehberlik edilen muhasebe programlarının geliştirilmesini sağlamıştır. Daha sonraları entegre muhasebe programlarının kullanılmaya başlanması ile herhangi bir hedefi bilgisayara giren bir bilginin muhasebe kayıt otomatik olarak yapılması sağlamıştır. Böylelikle, belli bir yaşın üzerindeki meslek mensuplarının bildiği üzere, finansal nitelikteki işlemlere ilişkin kayıtların ilgili defterlere elle kaydedilmesi, cari hesapların izlendiği kalamoza adı verilen defterler, yorucu nakil işlemleri tarihe karışmış her muhasebe bürosunun vazgeçilmezi olan “Facit” marka hesap makineleri “antika” olarak kabul edilir olmuştur.

Ancak gerek internet kullanımının yaygınlaşması ve gerekse bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin muhasebe mesleği üzerindeki etkileri yukarıda anlatılanlarla sınırlı kalmamış, bilgi teknolojisinde meydana gelen genişleme ve internet kullanımının yaygınlaşması muhasebe mesleğinin şekillenmesinde önemli rol oynamıştır (Dimitriu, Matei 2015: 665).

İşletmelerde meydana gelen finansal nitelikteki işlemlerin belgelere dayanılarak kayıtlara geçirilmesi yani kaydetme fonksiyonu muhasebenin öncelikli ve en önemli fonksiyonunu oluşturmaktadır. Tarihsel perspektiften bakıldığında finansal nitelikteki işlemlerin kayıtlara geçirilmesinin paranın icat edildiği dönemlere kadar uzandığı ifade edilse de (Uçma Uysal, Aldemir 2018:506) günümüzdeki muhasebe uygulamalarının, Venedikli bir papaz ve devrinin çok ünlü

matematikçilerinden biri olan Fra Luca Bartolomeo de Pacioli tarafından 1494 yılında yazılan *Summa Arithmetica* adlı eserinde (Güvemli 1994:10) anlatılan çift taraflı kayıt yöntemine dayandığı bilinmektedir. Beş asırdan daha uzun bir süre temel olarak değiştirilmeyen sadece çağın gerekliliklerine uygun olarak güncellemeler yapılarak kullanılan bu yöntemin “çift taraflı” olarak adlandırılmasının nedeni finansal nitelikteki işlemleri her yönüyle (her bir işlemi en az iki hesap arasındaki değişimi içerecek biçimde) kayıt altına almasıdır.

Ancak günümüzde bilgi teknolojilerinin geldiği noktada çift taraflı kayıt yöntemini dijital olarak sunmanın ötesine geçebilecek önemli keşifler ortaya çıkmıştır. Bu keşifler içerisinde gerek uygulayıcı ve düzenleyici otoriteler gerekse de akademisyenler tarafından en çok tartışılan konulardan biri, kripto para birimi (dijital para, sanal para) sisteminin altında yatan Blok Zinciri (Blockchain) teknolojisidir. Geleneksel para birimlerinden farklı olarak ortaya çıkan ve dijital ortamda para birimi olarak ifade edilen bu kapsamlı yapı beş asırdan daha uzun bir süre kullanılan muhasebe sistemini de doğrudan etkilenmektedir (Uçma Uysal, Aldemir 2018:507).

Blok Zinciri (Blockchain) ağa kayıtlı bilgisayarlar tarafından kayıt edilen işlemleri içeren, kronolojik bir veri tabanıdır (Peters ve Panayi 2016:3). Bir blok zinciri (Blockchain), veriyi oluşturanların dahi tahrifat ve revizyon yapmasını önleyecek seviyede güçlendirilmiş ve sürekli olarak artan oranda veri kayıtlarını içerisinde barındıran dağıtık bir veri tabanıdır. Sistem içerisinde veri barındıran her bir alana blok denilmektedir. Yeni bir bloğun oluşturulabilmesi için bir önceki bloğun tamamlanmış olması gerekmektedir. Veri barındıran bu bloklar bir araya gelerek bir zincir oluşturmaktadır. İşte bu zincire blok zinciri (blockchain) denilmektedir (Fanning, Centers 2016:53).

Günümüzde, finansal özellikteki işlemlerin toplanılması, kaydedilmesi ve bilgilerin kullanıcılarına raporlanması bilişim teknolojileri vasıtasıyla gerçekleştirilir duruma gelmiştir (Dursun vd., 2019:254). Bu durumun kaçınılmaz bir sonucu olarak Endüstri 4.0 ile birlikte e-dönüşüm (elektronik dönüşüm) kapsamında muhasebe uygulamaları dijital ortama taşınmış, bir başka ifadeyle dijital ortamda elektronik

muhasebe uygulamalarına geçiş yaşanmış ve e-muhasebe (elektronik muhasebe) kavramı ortaya çıkmıştır.

Aşağıda, muhasebe mesleğinde yaşanan e-dönüşüm (elektronik dönüşüm) kapsamında dijital ortamda elektronik muhasebe uygulamaları e-muhasebe (e-accounting) ve bulut bilişim sisteminin muhasebe mesleğine yansımaları olarak bulut muhasebesi (cloud accounting) hakkında bilgi verilmektedir.

3.2.1. E-Muhasebe (Dijital Muhasebe)

E-muhasebe (elektronik muhasebe) kavramı, bilgisayarda geleneksel muhasebe görevlerini internet üzerinden veya dijital araçlar kullanılarak uygulanmasını ifade etmektedir. Bir başka ifade ile elektronik muhasebe, muhasebe ile ilgili işlemlerin e-ortamda internet hizmetlerinin kullanılmasının yoluyla gerçekleştirmesidir (Öztürk, Çarıkçı 2019:1009).

Türkiye’de muhasebe alanında 2005 yılında e-beyanname (elektronik beyanname) ile başlayan e-dönüşüm (elektronik dönüşüm) sürecinde e ortamda bulunan düzenlemelerin yetkili kuruluş Gelir İdaresi Başkanlığı’dır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁴² (Sıra No: 486) ile *serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, bu mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması, vergi beyanamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesi amacıyla Defter-Beyan Sistemi geliştirilmiştir. Söz konusu Tebliğ’e göre Defter-Beyan Sistemi kullanılmak üzere yapılması gereken başvurular serbest meslek erbapları tarafından 31.01.2018, basit usule tabi olan işletmeler açısından 30.06.2018 tarihine kadar yapılacaktır.*

E-muhasebe uygulamalarında muhasebe sistemi içinde kullanılacak defterlerden, düzenlenecek beyannamelere ve faturalara, fatura girişinden, tahsilat ve ödeme işlemlerine kadar tüm mali nitelikli işlemler paydaşlar (maliye, vergi daireleri, defterdarlık, muhasebe meslek mensupları ve vatandaşlar) tarafından

⁴² Tebliğ Dizi Numarası: 486, 17.12.2017 tarih ile 30273 sıralı RG

elektronik ortamda yürütülmektedir. Bu nedenle e-muhasebe uygulamaları ile kâğıt temelli defter ve belgelerin tarihe karıştığını söylemek yanlış olmayacaktır.

E-muhasebe uygulamalarında kullanılan defter ve belgeler;

- e-fatura (elektronik fatura),
- e-irsaliye (elektronik irsaliye),
- e-arşiv (elektronik arşiv),
- e-SMM (elektronik Serbest Meslek Makbuzu),
- e-MM (elektronik Müstahsil Makbuzu),
- e-defter (elektronik defter),
- e-bilet (elektronik bilet),
- e-yolcu listesi (elektronik yolcu listesi),
- e-beyanname (elektronik beyanname),
- e-sözleşme (elektronik sözleşme),
- e-tebligat (elektronik tebligat) ve
- e-yoklama (elektronik yoklama)

olarak sayılabilir (Dinç, Varıcı 2008:206; Tektüfekçi 2017:79; Öztürk, Çarıkçı 2019:1009; Tektüfekçi 2018:359; Şençiçek Tektüfekçi 2013:91; Gökçen, Özdemir 2016:143).

Literatürde e-muhasebe uygulamalarının bir takım avantajları ve dezavantajlarından bahsedilmektedir. E-muhasebe uygulamalarının avantajları ve dezavantajları aşağıda belirtilmiştir (Alhubaity, Alsaqah 2003:61; Güney, Özyiğit 2015:290; Öztürk, Çarıkçı 2019:1009).

E-muhasebe uygulamalarının avantajları şu şekilde sıralanmaktadır;

- Muhasebe işlemlerin elektronik ortamda tutuluyor ve sürdürülüyor olmasının çok daha sağlıklı bir yapının oluşmasında etkili olması,
- Defter ve belgelerin manyetik ortamda saklanmalarının işletmelerin yükünü hafifletmesi,
- Muhasebe meslek mensuplarının ve mükelleflerin işlemlerini daha hızlı sürdürebilmelerine ve daha kaliteli hizmet sunma/alma imkânına sahip olmaları,

- Kırtasiye işlemlerinin azaltılmasından kaynaklanan işlem maliyetlerinin en aza indirilmesi,
- E-muhasebe uygulamalarının etkin bir denetim ortamının kurulması açısından önem taşıması,
- Muhasebe verilerinin işlenmesi, kaydedilmesi ve raporlanması sürecinin hızlanması,
- Stres, unutkanlık, dikkatsizlik gibi nedenlerle ortaya çıkabilecek muhasebe hatalarını ortadan kaldırması ve böylece muhasebe işlemlerinin doğru bir biçimde yapılmasını sağlaması,
- Bütçe tahminlerinin hazırlanmasının daha hızlı yapılabilirliği,
- Kayıtlardaki değişikliği kolaylaştırması,
- Finansal tabloların daha kısa sürede hazırlanması,
- Tüm hesap bakiyelerinin hızlı bir şekilde alınmasına yardımcı olması ve yardımcı hesapların çok kolay bir şekilde izlenebilmesi,
- Rapor hazırlama sürecini hızlandırması ve hazırlanan raporların online olarak gönderilebilmesi olarak sayılabilir.

E-muhasebe uygulamalarının dezavantajları ise şu şekilde sıralanmaktadır:

- Sistemin hedeflerine ulaşılmasını sağlamak ve olası bir asgari maliyetle güvenilir bilgi işlem kapasitesini güvence altına almak için elektronik sistemin oluşturulması durumunda donanım, yazılım ve diğer alt sistemlerin optimal kombinasyona sahip olmaları gerekmektedir. Bu alt yapıyı temin etmek her zaman kolay olmamakta ve maliyetli olabilmektedir.
- E-muhasebe (elektronik muhasebe), yazılım kullanımını gerektirmektedir. Muhasebe yazılımı seçiminde en önemli aşama örgütsel yapıya ve faaliyet alanına uygunluk durumudur. Yanlış bir yazılım sistemini seçmek daha yüksek maliyetlere veya yetersiz kapasiteye yol açabilmektedir.

- Bilgisayar sisteminde çok fazla yazılım kullanılması durumunda birden fazla düzenleyiciye ihtiyaç duyulacaktır bu da muhasebe sistemini daha karışık duruma sokacaktır.
- Kurumlar ve tesisler için uygun bir bilgisayar enerji sistemi seçiminde çeşitli güçlükler yaşanabilir.
- Yerel elektronik muhasebe sistemleri ve programcıları üzerinde çalışan bireyler arasındaki uyum sağlamanın zorluğu, sistem tasarımının ve işleyişinin tüm aşamalarına yansıtılır.
- Denetçilerin, dış gözlemcilerin bilgisayar dilleri ve programları hakkındaki bilgi eksikliği nedeni ile kontrol sorunları ortaya çıkabilir.
- E-muhasebe (elektronik muhasebe) sistemlerinin bilgi işlemeye katkısı yöneticiler tarafından anlaşılmayabilir.
- Bilgisayarlar; yangın, doğal afet, hırsızlık veya bilgi kaybı, düşük veya değişken voltaj gibi güç sorunları, fiziksel hasar gibi birçok riske maruz kalabilmektedir.
- Bilgisayar virüsü, bir bilgisayarla sınırlı değildir, sorun tüm bilgisayarlara bulaşabilir ve bu da elektronik muhasebe sisteminin çalışmasını engeller.

3.2.2. Bulut Muhasebesi

Bulut muhasebesi kavramı, web teknolojinin ikinci büyük dalgası⁴³ olarak tanımlanan ve ileride iş dünyasına rehberlik etmesi beklenen “Bulut Bilişim”in,

⁴³ İşyerlerine ve evlerinde kullanılacak olan bilgisayarlar ile ardından taşınabilir cihazlar ile internet kullanımının artmıştır. Kullanıcılar tarafından hızlı tüketim doğrultusunda web standartları da yeniden şekillenmeye başlanılmış, yeni web teknolojileri ve servisleri meydana gelmiştir. Web 1.0 ve Web 2.0 arasında SOAP ve Point-to-Point (P2P) gibi teknolojiler kullanıma sunulmuş; bugünkü hale gelindiğinde, Web 2.0 ve 3.0 arasında zengin internet uygulamaları gündeme gelerek, iş uygulamaları hazırlanılmaya başlanılmıştır (Elitaş ve Özdemir 2014:95). 2005 yılı ile konuşulmaya başlanan WEB 2.0 standartları, internetin ilk evresi olan ve etkileşimsiz, tek taraflı kullanımı sağlayan WEB 1.0’a göre, kullanıcılarla etkilemesi ile dinamik bir yapı getirilmektedir. Bloglar, internetteki sözlükler, haber yayın akışları, sosyal medya gibi yenilikler ile beraber bulut bilişim (cloud computing) de hayatımıza girmiştir (Öz 2016:63).

birçok farklı alanda⁴⁴ olduğu gibi, muhasebe alanında kullanılmasını ifade etmektedir.

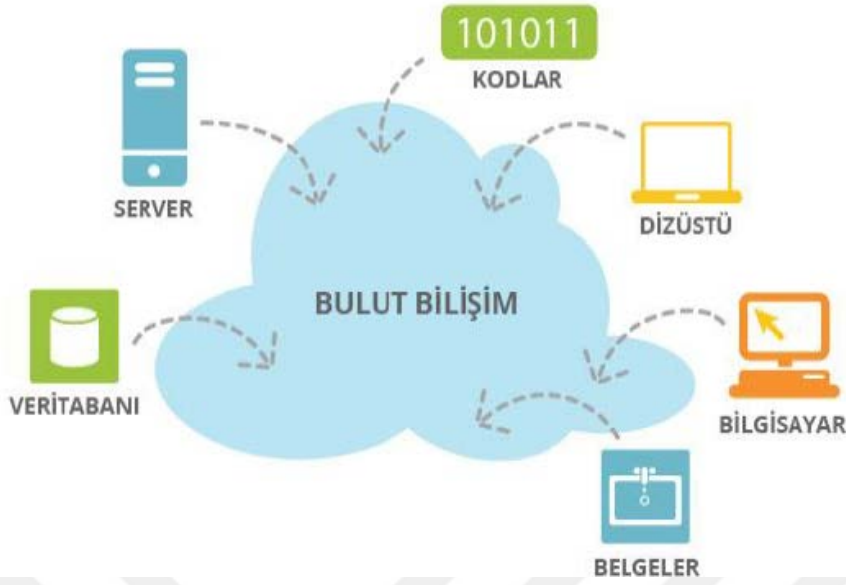
Bulut bilişim, düzen ile ölçeklenebilmesi bilişim teknolojisinin sağlamış olduğu olanakların dağıtılması ile gerçek bir zaman ile internet teknolojilerini kullanarak bir servis olarak tükettiği bir tür programlamadır (Elitaş, Özdemir 2014:95).

Bulut bilişim, ABD Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü (NIST) yapmış olduğu tanımında “sınırlı bir yönetsel çalışma ile ya da bir servis sağlayıcısının destekleriyle hızlı bir şekilde tahsisi yapılan ve devreye sokulanabilen, konfigürasyonu yapılabilir bilişim teknolojisi kaynaklarının (örn. ağlar, sunucular, depolama sistemleri, uygulamalar ile servisler) yer aldığı paylaşımlı bir havuza, kolay ve isteğe bağlı bir şekilde ağ üzerinden erişimini sağlayan bir modeldir” olarak ifade edilmektedir (Mell, Grance 2011:2).

Bulut bilişim, internet ortamından sağlanan kaynaklar ile servisleri ifade etmektedir. Bulut kelimesinin kullanılmasının nedeni hizmetlerinin göz ile görülemeyen bir ağ olan internet üzerinden sağlanmasıdır (Aytekin vd., 2016:48). Bulut kelimesi, interneti tanımlanan bir benzetmesidir. Network diyagramlarında interneti simgelenmek için yararlanılan bulut resminden yola çıkılarak ismi konulan (Öz 2016:65) bulut bilişim, basit bir tanımla bilgi ya da bilginin bilgisayarımızda değil de internet ortamında depolanması ile gereksinim anında ağ üzerinden erişim sağlanarak kullanılmasıdır (Aksu 2017:83).

Bulut bilişim görseli Şekil 5’de gösterilmiştir.

⁴⁴ Bulut bilişim günümüzde birden fazla farklı alanda kullanılan bir teknolojik yeniliktir. Bulut bilişimin kullanıldığı alanlara; kütüphanecilik, eğitim sektörü, akademik faaliyetler, sağlık sektörü ve e-devlet çalışmaları örnek gösterilebilir (Elitaş ve Özdemir 2014:102).



Şekil 5: Bulut Bilişim Görseli

Kaynak: Aytekin vd., 2016:48

Pek çok değişik alanlarda olduğu gibi bulut bilişim muhasebe alanında da oldukça artan oranlarda kullanıma başlanıldığı söylenebilmektedir. Bilgisayarda olduğu gibi, bilgi teknolojileri sürecine bakıldığında muhasebe alanında da ilk kullanıcılarından bir tanesidir. Bulut teknolojisinin muhasebe yazılım firmaları tarafından kullanılması bulut muhasebesi kavramını ortaya çıkarmıştır. Bulut muhasebesi, şirketin bulut bilişim tabanlı muhasebe sistemini kullanarak muhasebe işlemlerini gerçekleştirmesidir. Aslında bulut muhasebesi için resmi bir tanım henüz mevcut değildir. Kavram daha çok kullanıcıya sağladığı avantajlar ve işlevleri ile açıklanmaktadır. En önemli özelliği muhasebe hizmetlerinin herhangi bir yazılım yüklemesine ihtiyaç duymaksızın kullanılabilmesidir. Kullanıcının internet üzerinden erişim sağladığı veriler servis sağlayıcının “bulut” adı verilen sunucusunda saklanır ve işlenir (Dimitriu, Matei 2014:842; Öz 2016:73).

İnternet erişiminin ve veri bağlantı hızının artması, evden çalışma (home office) ve benzeri uygulamaların yaygınlaşması, bulut muhasebe yazılımlarının kullanım oranını yükseltmektedir (Kızıl vd., 2018:218). Klasik ve bulut bilişim tabanlı yazılımlar arasında bazı farklılıklar vardır.

Klasik ve bulut bilişim tabanlı yazılımların karşılaştırılması Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9: Klasik ve Bulut Bilişim Tabanlı Yazılımlarının Karşılaştırılması

| Geleneksel Muhasebe Yazılımları ile Bulut Muhasebe Yazılımlarının Karşılaştırılması | | | |
|--|--|-----------------|--|
| Teknik Yönden Karşılaştırılması | | | |
| | Geleneksel Yazılımları | Muhasebe | Bulut Muhasebe Yazılımları |
| Yazılım Lisansı | Satın alınır | | Kiralanan |
| Kullanıcı Sayısı | Alınan lisans ile kısıtlıdır | | Limitsiz artırılıp azaltılabilir |
| Sistemin Lokasyonu | Şirket bilgisayarı/sunucusu | | Bulut |
| Donanım | Satın alınır | | Sisteme dahildir |
| Bakım Maliyetleri | İşletme karşılar | | Sisteme dahildir |
| Teknik Destek | Üçüncü kişiler veya bilgi işlem personeli tarafından sağlanır | | Üçüncü kişiler tarafından sağlanır |
| Bilişim Teknolojisi Kaynakları | İşletme karşılar | | Gerekli değildir |
| Kullanıcı Sayısı | Lisansla kısıtlıdır | | Limitsizdir |
| Teknolojik ve Hukuksal Yönden Karşılaştırılması | | | |
| | Geleneksel Muhasebe Yazılımları | | Bulut Muhasebe Yazılımları |
| | Veriler elle (manuel) olarak girilir | | Veriler otomatik olarak girilir |
| | Sisteme uzaktan erişim imkanı yoktur | | Sisteme uzaktan erişim imkanı vardır |
| | Kurulum ve güncellemeler elle (manuel) yapılır | | Kurulum ve güncelleme uzaktan erişimle yapılır |
| | İş yeri dışında bağımsız çalışma imkanı yoktur. | | İş yeri dışında bağımsız çalışma imkanı vardır |
| | Yedekleme yerel terminalde gerçekleşir | | Yedekleme bulut bilişim sisteminde ve yerel terminalde gerçekleşir |
| | Mevzuat değişiklikleri işletme tarafından takip edilir. | | Mevzuat değişiklikleri bulut bilişim sisteminden takip edilir |
| | Faturalar diğer resmi belgeler elle (manuel) doldurulur ve gönderilir | | Faturalar diğer resmi belgeler otomatik doldurulur ve gönderilir |
| | İşlemlerde zaman kayıpları yaşanır | | İşlemlerde zaman kayıpları yaşanmaz |
| | Yöneticilerin finansal verilere istedikleri an uzaktan erişimi mümkün değildir | | Yöneticilerin finansal verilere istedikleri an uzaktan erişimi mümkündür |
| | Mali müşavirlerde müşteri işletmeler ile sürekli bir iletişim yoktur | | Mali müşavirlerde müşteri işletmeler ile sürekli bir iletişim vardır. |
| | Beyannameler elle (manuel) doldurulur ve gönderilir | | Beyannameler otomatik doldurulur ve gönderilir |

Kaynak: Elitaş, Özdemir 2014:103; Öz 2016:74; Aksu 2017:87; Kızıl vd., 2018:216; Akbaba Buyruk 2019:31; Aytekin vd. 2016:54

Yukarıdaki tablo da görüldüğü üzere bulut bilişim tabanlı muhasebe programları işletmelere, muhasebe elemanlarına yeni kolaylıklar sağlamıştır. Bu yenilikler ile muhasebe programlarına erişim kolaylığı, düşük maliyet ve güvenlik gibi çeşitli özellikler gelmiştir. Bulut bilişim tabanlı muhasebe programları tüm işletmeler için önemli avantajlar sağlamakla birlikte özellikle para, zaman ve tecrübe açısından

büyük işletmelere göre daha zayıf durumda olan küçük ve orta ölçekli işletmeler açısından vazgeçilmez bir çözüm ortağıdır (Aksu 2017:87; Öz 2016:66; Aytekin vd., 2016:55; Kızıl vd., 2018:216). Nitekim, (International Association For Information and Data Quality IAIDQ) tarafından yapılan çalışmalarda, gelecek on yılda dünyada faaliyette bulunan küçük ve orta boy işletmelerin %30'dan fazla muhasebe uygulamalarını ve veri depolamalarının bulut bilişim yoluyla gerçekleştirileceğini tahmin edilmektedir (Kaya 2017:270). İnternet ve internet teknolojilerinin kullanımının dünya ortalamalarında olduğu görülen Türkiye'de Forrester Araştırma Şirketi'nin verilerine göre, işletmelerin % 31'i buluta geçmiş durumdadır ve % 40'ı ise buluta geçmeyi düşündüğünü belirtmektedir (Öz 2016:74).

Türkiye'de de bulut teknolojisi ve bulut muhasebe alanında hizmet vermekte olan LOGO, Mikro, LUCA gibi firmalar bulunmaktadır (Aytekin vd., 2016:58). 2005 yılında kullanılmaya başlanılan LUCA Projesi, TÜRMOB ile TESMER tarafından geliştirilen ülkemizin ilk internet tabanlı merkezi muhasebe sistemi olmuştur. Bulut mimari teknolojisinin yazılım servis (Software as a Service SaaS) olarak sunulması modelinin Türkiye'deki ilk başarılı uygulaması olan LUCA sistemi iş süreçlerini başarı ile yönetmeyi sağlanmış, teknoloji sayesinde önemli boyutta avantajları sunmuştur (Öz 2016:74).

Bulut bilişim tabanlı muhasebe programlarının bir takım avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Bulut bilişim tabanlı muhasebe programlarının avantajları ve dezavantajları aşağıda belirtilmiştir (Elitaş, Özdemir 2014:104; Öz 2016:68; Aksu 2017:89; Kızıl vd., 2018:217; Akbaba Buyruk 2019:31; Aytekin vd., 2016:55; Dimitriu, Matei, 2014:843).

Bulut bilişim tabanlı muhasebe programlarının avantajları;

- Şirketler, kendi bünyesinde servis altyapısı kurulması yerine, gerekli hizmeti bulut servis sağlayıcı üzerinden alınabilmektedirler. Bu şekilde özellikle küçük ile orta ölçekli işletmeler için bilgi teknolojileri altyapı masraflarını ortadan kaldırmaktadır.
- Kullanıcılar (çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler vbg.) ortamdan tarafsız olarak istenildiği yer ya da zamanda sisteme erişebilmektedirler.

- Kanuni güncellemelerinin yazılıma çabucak yansımalarının özelliğiyle tüm kullanıcılar güncellemeleri birlikte ve ücret verilmeden gerçekleştirmektedirler.
- Bulut muhasebesi kullanıcılara sınırsız bir veri saklama kapasitesi sunmanın yanında bu verilerin sonsuz bir şekilde işlenmesine de imkan sunmaktadır. Başkaca kullanıcı verilerinin de otomatik şekilde yedeklenmektedir.
- Bulut üzerinde faaliyetlerde bulunan işletmeler, sistemin esasından itibaren yeniden tasarlamaya gerek duymaksızın, değiştirebilir yapılandırmalar yardımıyla, işletme veya bireylerin gereksinimlerine uygun hale getirmektedir.
- Sistem için yapılacak ödeme kullanım miktarına bağlı olarak hesaplanmaktadır.
- Lokal sunucu kullanımına göre %30 oransal olarak daha az enerji kullanımı ve karbon salınımı sağlamaktadır. Bu oran küçük şirketler için daha da çoktur.
- Bulut bilişim teknolojisi kullanımı hazırlanacak olan bir yazılımın kurulumu klasik yazılım kurulumundan oldukça kolaydır.
- Kullanıcıların işbirliğini artıracak ve bilgi paylaşımını sağlayacak yönde yazılım ve servisler geliştirmelerine olanak tanır.

Bulut bilişim tabanlı muhasebe programlarının dezavantajları ise şu şekilde sıralanabilir:

- Bulut bilişimin sağlamış olduğu hizmetleri birden çok aynı zamanda kullanıcı tarafından kullanılması ile fiziksel kaynakların tüm kullanıcılar tarafından ortak bir şekilde kullanılıyor olması veri gizliliği ile güvenliği sorununu ortaya çıkarmaktadır.
- Bulut sisteminin içinde verilere doğrudan erişim için mutlaka güçlü ve hızlı bir internet bağlantısı gerekir.
- Bulut bilişim hizmet sağlayıcılarda hizmet kesintisine sebebiyet verebilecek bir problemlerin yaşanması durumunda, bu hizmet sağlayıcılarından hizmet tedariki yoluna gitmiş tüm işletmeler bundan

etkilenecek ve kesinti sorunu çözülene kadar, işletmelerin faaliyette bulunmalarında aksama olacaktır.

- Bir bulut bilişim hizmet sağlayıcısından diğerine geçiş yapılmak istenilmesi halinde, bulut bilişim hizmet sunucularının; yazılım programlama ara yüzlerini beklenen düzeyde standartlaştırılmamış olmaları, verilerin hizmet sağlayıcıların özel veri tabanı şemalarında tutulmaları gibi nedenlerle, veri ve yazılımların taşınmasında büyük sıkıntılar ile karşılaşmaktadır.
- Bulut hizmetleri, geniş bant internet ile çalışacak şekilde tasarlanmıştır. Bu sebeple; kullanılan internet bağlantısının indirme ve yükleme hızları bulut hizmetlerinin kullanımında etkilidir. Geniş bant internet bulunmayan ortamlarda büyük boyuttaki verilerin bulut üzerine transferi uzun zaman alabilmektedir.
- Bulut bilişim uygulamalarında kullanıcı, verilerin nerede nasıl saklandığı gibi teknik detaylarla ilgilenmez. Ancak kullanıcıya önemli bir rahatlık sağlayan bu özellik hukuksal anlamda bazı sorunlar oluşturabilir. Özellikle verilerin, bilişim hizmetini kullanan işletmenin ülkesinden farklı bir ülkede depolanması halinde, bu ülkeler arasında veri güvenliği ve gizliliği başta olmak üzere var olan yasal farklılıklar sorunlar oluşturabilir.

3.3. Muhasebe Mesleğinde Yeni Uzmanlık Alanları

Son yıllarda gelişen bilgi teknolojileri ve Endüstri 4.0 ile birlikte yaşanan değişim süreci, hem dünyada hem de ülkemizde her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da etkisini göstermiş ve muhasebe mesleği bir dönüşüm sürecine girmiştir.

Nitekim, son yıllarda literatürde sıkça rastlanılan; “yeni muhasebe kültürü”, “uluslararası muhasebecilik”, “muhasebe mühendisliği”, “muhasebe yönetimi”, “muhasebe tekniğinde gelişmeler”, “mesleğin yeniden düzenlenmesi (reengineering)” “sosyal muhasebe”, “sosyal ve çevre muhasebesi”, “şirket sorumluluğu raporlaması”, “şirket sosyal sorumluluğu raporlaması”, “finansal olmayan raporlama”, “sürdürülebilirlik muhasebesi” gibi kavramlar ve konular bize

muhasebe sisteminin bir değişim süreci içerisinde olduğunu göstermektedir (Uzay 2004:223; Ertuna 2012:6).

Muhasebe sisteminde yaşanan bu değişim ile; *mali mühendisliğe* veya diğer bir deyişle *muhasebe mühendisliğine* geçiş sürecine doğru gidildiği (Kablan 2018:1568), muhasebe meslek olarak yeniden açıklanmasında *finansal (muhasebe) veri bilimciliği*, muhasebeci kavramının da *finansal veri bilimcisi* olarak değişeceği ifade edilmektedir (Erturan, Ergin 2018:162).

Günümüzde muhasebe mesleğinin sorumluluk alanları genişlemiş, muhasebe mesleği; sadece kayıt ve vergi odaklı bilgi hazırlayan bir meslek olmaktan çıkarak, ulusal ve uluslararası alanda yaşanan tüm gelişmelere uyum sağlayan, küreselleşmenin muhasebe sistemi üzerine etkileri göz önüne alındığında bir anlamda küresel bir kariyer mesleği haline gelmiştir. Çağımızın ayrıt edici özelliği olan bilginin kullanımı uzmanlaşmayı gerektirmektedir. Muhasebe mesleğinin artan fonksiyonlarına bağlı olarak, muhasebe meslek mensupları da birçok alanda uzmanlaşmak zorundadırlar (Kurtcebe 2008:3). Uzmanlaşma; muhasebe işini yapan kişilerin yoğunlaşmak istedikleri alanı seçmelerinden ve bunu da iyi bir şekilde yapmaya girişmelerinden dolayı geleceğın başarılı muhasebecileri için önemli bir silah olacaktır (Sayar 2010:29).

Konuyla ilgili olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Meslek Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından yayımlanan Teblię⁴⁵ ile *muhasebe mesleğinin performansının ve kalitesinin yükselmesine katkı sağlamak, ulusal ve uluslararası düzeyde muhasebe mesleğine ve meslek mensuplarına olan güveni sürdürülebilir kılmak amacıyla mesleki uzmanlaşmaya ilişkin esas ve uygulamaların* söz konusu tebliğ ile kurulan Meslekte Uzmanlaşma Müdürlüğü tarafından yürütüleceği hükme bağlanmıştır.

Günümüzde yaşanan gelişmeler ve değişimler sonucunda finansal bilgi kullanıcılarının talep ettikleri bilgiler farklılaşmıştır. Finansal bilgi kullanıcılarının farklı talepleri doğrultusunda ortaya çıkan bilgi ihtiyaçlarının karşılanması gereği, yeni ihtiyaçlara uygun bilgileri üretebilecek, teknolojik gelişmeleri yakından takip

⁴⁵ Tebliğ Dizisi I, No: 1, 01 Ocak 2010 tarihinde yayınlanan 27746 sayılı RG

edebilecek bilgi ve becerileri ile donatılmış “profesyonel” hizmet sağlama potansiyeline sahip, alan uzmanı muhasebe meslek mensuplarına olan ihtiyacı giderek arttırmıştır. Bu bağlamda muhasebe mesleğinde özellikle kurumsal yönetim, denetim ve finansal raporlama gibi alanlarda yeni muhasebe uzmanlık alanları olarak adlandırılabilir çalışmaları ortaya çıkmıştır (Yıldız, Akyel 2018:48).

Bu uzmanlık alanları içinde bağımsız denetim, yeni koşulların muhasebe mesleğinde gerektirdiği değişiklik ve yeniliklerden en bilineni olmakla birlikte muhasebe mesleğinin yeni uzmanlık alanları bağımsız denetim ile sınırlı değildir. Muhasebe mesleğinde;

- İç Denetim Uzmanlığı,
- Değerleme Uzmanlığı⁴⁶,
- Derecelendirme Uzmanlığı⁴⁷,
- Stratejik Yönetim Uzmanlığı,
- Muhasebe Standartları Uzmanlığı,
- Denetim Standartları Uzmanlığı,
- Bilişim Teknolojileri Uzmanlığı,
- Denetim Uzmanlığı,
- E-Ticaret Muhasebe Uzmanlığı,
- Finansal Raporlama Danışmanlığı,
- Yönetim Danışmanlığı,
- Vergi Danışmanlığı,
- Adli Muhasebe,
- Karbon Muhasebesi,
- Çevre Muhasebesi,
- Yalın Muhasebe,
- İhtilafli İşler Muhasebesi,
- Sosyal Sorumluluk Muhasebesi,
- Hile Denetimi,

⁴⁶ Gayrimenkul Değerleme Uzmanlığı, Patent Değerleme Uzmanlığı, Marka Değerleme Uzmanlığı, Şerefiye Değerleme Uzmanlığı, Şirket Değerleme Uzmanlığı, Vergi Risklerini Değerleme Uzmanlığı

⁴⁷ Kredi Derecelendirme Uzmanlığı, Kurumsal Yönetim Derecelendirme Uzmanlığı, Finans Matematiği Uzmanlığı

- Entegre Raporlama ve
- Kredibilite Ölçtürme

gibi sayılanlarla sınırlı olmamak üzere- bir çok farklı uzmanlık alanı ortaya çıkmıştır (Sayar, Karataş 2017:24; Yıldız, Akyel 2018:49; Kablan 2018:1568).

Yıldız ve Akyel (2018:53) tarafından yapılan bir çalışmada muhasebe mesleğinde ortaya çıkan yeni uzmanlık alanları; Muhasebe Bilgi Sistemi, Çevre Muhasebesi, Denetim, Muhasebe Standartları, Değerleme ve Stratejik Maliyet Yönetimi adı altında altı ana başlık altında değerlendirilmiş ve her ana başlık altında farklı uzmanlık alanları sınıflandırılmıştır.

Muhasebe mesleğinde ortaya çıkan yeni uzmanlık alanları Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10: Muhasebe Mesleğinde Uzmanlık Alan Sınıflandırması

| MUHASEBE BİLGİ SİSTEMLERİ | ÇEVRE MUHASEBESİ |
|-----------------------------------|--|
| Bilgisayarlı Muhasebe | Karbon Muhasebesi |
| Muhasebe Bilgi Sistemleri | Çevre Maliyeti |
| Muhasebe Sistemi Tasarımı | Sera Gazı Muhasebesi |
| Muhasebe Organizasyonu | Sorumluluk Muhasebesi |
| E-Ticaret Muhasebesi | Sosyal Sorumluluk Muhasebesi |
| Kurumsal Kaynak Planlaması | Entegre Raporlama |
| Muhasebe Bilişim Sistemi | Çevresel Raporlama |
| Muhasebe Paket Programları | Karbon Bankacılığı |
| Muhasebe Bilgi Teknolojileri | Karbon Ticareti |
| DENETİM | MUHASEBE STANDARTLARI |
| Bağımsız Denetim | Türkiye Muhasebe Standartları |
| İç Denetim | Finansal Raporlama Standartları |
| İç Kontrol | Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları |
| Hile Denetimi | Muhasebe Standartları ve Uygulamaları |
| Adli Muhasebe | Uluslararası Muhasebe Standartları |
| Sistem Denetimi | Uluslararası Finansal Raporlama |
| Süreç Denetimi | Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları |
| Bilirkişilik | Finansal Raporlama |
| Yaratıcı Muhasebe | Denetim Standartları |
| Muhasebe Etiği | Finans Matematiği |
| Muhasebe Mevzuatı | Türkiye Finansal Raporlama Standartları |
| Muhasebe Meslek Hukuku | Uluslararası Finansal Raporlama Standartları |
| DEĞERLEME | STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ |
| Varlık Değerleme - Derecelendirme | Maliyet Yönetimi |
| Şirket Değerleme - Derecelendirme | Maliyet Analizi |
| Kurumsal Yönetim | Faaliyet Tabanlı Maliyetleme |
| Vergi Muhasebesi | Hedef Maliyetleme |
| Vergi Riski Değerleme | Yaşam Boyu Maliyetleme |
| Değerleme Uzmanlığı | Kaizen Maliyetleme |
| Gayrimenkul Değerleme | Kalite Maliyetleri |
| Patent Değerleme | İşletme Bütçeleri |
| Şerefiye Değerleme | Lojistik Maliyetleme |
| Marka Değerleme | Muhasebede Güncel Konular |
| Marka Yönetimi | İleri Maliyetleme |
| Kredi Derecelendirme | Muhasebede Özel Konular |
| Risk Yönetimi | |
| Türev Ürünler | |

Kaynak: Yıldız, Akyel 2018:53

Muhasebe mesleğinde ortaya çıkan ve Muhasebe Bilgi Sistemi, Çevre Muhasebesi, Denetim, Muhasebe Standartları, Değerleme ve Stratejik Maliyet Yönetimi olmak üzere altı ana başlık altında değerlendirilmiş yeni uzmanlık alanları hakkında aşağıda bilgi verilmektedir.

3.3.1. Muhasebe Bilgi Sistemleri

Bilgi sistemleri, bilginin bir bireyden başka bir bireye aktarılması aracı ya da verileri işletmenin kullanabileceği bir biçimde bilgiye dönüştüren ve aktaran bir sistem olarak tanımlanabilir. Bilgi sistemleri örgütlerde bilgi toplama, elde edilen bilgileri işleme, gerekli bölümlere iletme gibi faaliyetleri gerçekleştiren bilgisayarlı ve bilgisayarları kullanan personellerden meydana gelmektedir (Bulut 2014:30).

1960'lı yıllarda iş hayatında bilgisayarın kullanılmaya başlanmasından itibaren bilgilerin toplanmasında, raporlanmasında, kontrolünde ve ortaya çıkabilecek her türlü sorunun çözümünde, bilgi sistemlerine ihtiyaç duyulmuştur (Hyvönen 2003:155). Bu ihtiyacın giderilebilmesi için bir işletmenin üretimden satışa, satınalmadan muhasebeye dek uzanan iş süreçlerinin ortak bir platformda bir araya getirildiği ve işletmenin farklı fonksiyonlarını ortak bir çatı altında bütünleştirmeyi öngören ve Kurumsal Kaynak Planlaması (Enterprise Resource Planning ERP) olarak ifade edilen yazılımlar geliştirilmiştir.

Satın alma, üretim, stok yönetimi, muhasebe, finans, kalite yönetimi, insan kaynakları, satış, lojistik gibi fonksiyonların entegre biçimde tek bir veri tabanında toplayan ve işletmenin tamamına, her fonksiyon ile ilgili bilgi akışı sağlayabilen, istenen verinin elde edilebildiği uygulamalardır (Çelebi, Bulut 2016:167).

Muhasebeden finansa, mühendislikten pazarlamaya, insan kaynaklarından lojistik alanına kadar pek çok alanda uzmanlık bilgisinin arandığı günümüzde, muhasebe meslek mensuplarının bilgi-teknolojileri ve iletişimi konusunda yeterli bilgi düzeyine ve entegre raporlama yapabilecek ERP mantığına sahip paket programları kullanabilme becerisine, uzmanlığına sahip olmaları bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.3.2. Çevre Muhasebesi

Çevre muhasebesinin temel düşüncesi; doğal çevrenin önemini çok çarpıcı olarak ifade eden, Kuzey Amerika yerlilerinin “*Bu dünya bize atalarımızdan miras kalmadı, biz onu çocuklarımızdan ödünç aldık*” atasözü vb. fikirlere dayanmaktadır (Özkoç 1998:18).

İnsanlık bilim ve teknolojiyi kullanılarak hayat kalitesinin yükseltilmesi için, bir yandan iktisadi gelişme ve kalkınma ile sağlanırken, diğer yandan bu gelişmelerin ve kalkınma faaliyetlerin sonucu ortaya çıkan hava, su ve toprak kirliliği gibi çevre sorunlarını azaltılması ve önlemek için çalışılmaktadır (Haftacı, Soylu 2008:93). Küreselleşme olgusu şirketlere hızlı büyüme, yüksek kâr marjı elde etme gibi finansal hedeflerin yanında; dünyada yaşanan çevresel sorunların daha duyarlı olma konusunda yeni sorumluluklar getirmekte ve bu doğrultuda gerçekleştirilen düzenlemelerde çevresel sorumluluk düzeylerinin artmasına sebep olmaktadır (Yıldız vd. 2016:256).

Muhasebenin sosyal sorumluluk kavramının gereğince şirketler, gerçekleştirdikleri faaliyetlerinin etkisini, yalnızca ekonomik sonuçlar açısından değil, aynı zamanda sosyal sonuçları da dikkate alarak toplumun tüm kesimlerine açıklamak zorundadırlar (Altınbay 2007:10). Bu zorunluluk, toplumun tüm kesimlerine finansal verilerin yanında çevresel ve sosyal bilgilerin de raporlanmasını gerektirmektedir (Önce vd. 2015: 235).

Literatürde “Yeşil Muhasebe” olarak da adlandırılan çevre muhasebesi, şirketlerin faaliyetleri sonucu çevresel kaynaklarda ortaya çıkan artış ve azalışların, şirketlerin çevresel açıdan durumunun açıklanarak bu bilgileri ilişkili birey ve kurumlara ileten bir bilgi sistemidir (Özbirecikli 2002:24).

Kurumsal sosyal sorumlulukla beraber ortaklar ve diğer çıkar gruplarının artan bilgi talebi nedeniyle şirketlerde entegre raporlama, çevre muhasebesi, ve çevre raporların önemi giderek artmıştır (Yıldız vd. 2016:257). Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi konusunda belli bir uzmanlığına sahip olmaları bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.3.3. Denetim

Muhasebe ve denetim birbirleriyle yakın ilişki içinde iki kavramdır. Çünkü muhasebesiz denetim olmaz ve denetimin gerekliliği muhasebenin gerekliliğini beraberinde getirir (Güvemli 2001:625). Muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe ise sağlamasızdır (Yazıcı 1986:9). Muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe ise sağlamasızdır. Son dönemlerde muhasebe manipülasyonlarından kaynaklı Enron, Worldcom ve Xerox gibi skandallarda

bağımsız denetim ve kredi derecelendirme kurumlarının da işin içinde olmaları (Süer 2003:5; Uzay, Gönen 2010:116; Dalğar, Pekin 2011: 21) yukarıdaki ifadeyi doğrular niteliktedir⁴⁸.

Dijital devrim olarak ifade edilen Endüstri 4.0 ile yaşanan süreçte; finansal sistemlerde yaşanan gelişmeler, hile ve yolsuzlukların yeni bir boyut kazanması, özellikle gelişen teknolojiye paralel olarak finansal suçların niteliğinin ve suçlu profilinin daha karmaşık bir hale gelmesine yol açmıştır. Bu nedenle, günümüzde teknolojik gelişmelere bağlı olarak hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılabilmesi için, daha fazla uzmanlaşma ve eğitime ihtiyaç duyulmaktadır.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir kanunu hükümlerine gereğince (mad: 2-A) “denetim” yetkisine sahip olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanına sahip muhasebe meslek mensuplarının denetim konusunda uzmanlığına sahip olmaları bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Özellikle dava desteği, hile denetimi ve uzman şahitlik hizmeti sağlayan adli muhasebe mesleği, iç denetçi ve iç kontrolör ile birlikte muhasebe mesleğinde denetim alanında gündeme gelen yeni uzmanlıklar arasındadır. Bu doğrultuda, önemi giderek artan bağımsız denetim, iç denetim, iç kontrol ve adli muhasebe gibi uzmanlık alanlarında mesleği icra edecek kişilerin hiç şüphesiz muhasebe ve denetim alanında yeterli bilgi düzeyine sahip olmalarının önemi büyüktür (Yıldız, Akyel 2018:49).

3.3.4. Muhasebe Standartları

Muhasebenin hangi özellikteki uygulama ve olayları, hangi değer üzerinden kayıt edileceği, sınıflandırılacağı, hangi raporla sunulacağı belirlenerek bir kurallar toplamı oluşturan (Marşap, Kurt 1997:229) muhasebe standartları, şirketlerin ve şirket dışı ilişkili gruplarının karar alma sürecinde belirleyici bir konuma sahiptir.

⁴⁸ Enron olayının akabinde 89 yıl denetim işinde faaliyet gösteren Arthur Andersen, iflasını açıklayarak sektörden çekilmiştir (Lehman ve Okcabol 2005:614). Worldcom 2002 Haziran ayında 107 milyar USD tutarında iflas ile dünyada en büyük iflası yaşayan şirketlerden birisi olmuştur. Şirketin finansal denetimini Arthur Andersen denetim firmasının yapıyor olması da dikkat çekmektedir (Ceylan 2013:51). Xerox’un hesaplarını bağımsız denetime açmaya zorlayan Amerika Birleşik Devletleri sermaye piyasası otoritesi olan Menkul Kıymetler Komisyonu (Securities Exchange Commission SEC) (Sermaye Piyasası Kurulu’nun Amerika Birleşik Devletleri’ndeki muadili) tarafından saptanmıştır.

Muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği uygulamada bir tartışma konusu olmakla birlikte, önceki konularda söylenildiği gibi Türkiye’de uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu TMS, KGK tarafından yayımlanmaktadır.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, Türkiye Denetim Standartları (TDS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Taslak), Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) olmak üzere bir takım muhasebe standartları yayımlanmıştır.

Türkiye’de karşılaşılan en büyük sorun, ayrı sektörlerde faaliyette bulunan birçok şirketin uygulanma sürecinde standardın anlaşılmasının zor olması, teknik ve karışık bilgiler içermesi ve ayrı uygulamaları barındırmasıdır (Akdoğan 2007:113).

Ayrıca, bu standartlarda kapsamlı bir şekilde uygulanan finans matematiği ile aktüeryal hesaplamaları da “Finans Matematiği Uzmanlığı” olarak farklı bir uzmanlık dalı haline gelmiştir. Bu uzmanlık alanında standartlara rehberlik eden bugün ki değer kavram ve hesaplamaları ile uzun vadeli tahmin ve enterpolasyon yöntemlerinin ihtiyacı çerçevesinde, matematik ile istatistiki bilgi birikimi gerekmektedir (Sayar, Karataş 2017:22).

Muhasebe mesleğini icra ederken yayımlanmış standartlara uymak zorunda olan muhasebe meslek mensuplarının uygulamada karşılaştıkları sorunları aşabilmeleri; anlaşımının zor, teknik ve karışık bilgiler içeren ve ayrı uygulamaların barındıran hem ulusal hem de uluslararası standartlar konusunda belli bir uzmanlığına sahip olmalarını gerekli kılmaktadır.

3.3.5. Değerleme

Muhasebe bilimi açısından, bir varlık yada zorunluluğun parasal karşılığı tutarı “değer”, bu tutarın belirlenmesinde temel alınacak fiyat “değer ölçüsü”, varlık ya da zorunluluğun değerinin belirlenmesi işleminin tümüne ise “değerleme” olarak ifade edilmektedir (Tokay, Deran 2008a:20). Varlık ve yükümlülüğün değerini

belirleme işleminde yani değerlendirme işleminde, değerlendirme esasları ve buna ilişkin değerlendirme ölçüleri kullanılmaktadır.

Şirketlerin herhangi bir tarihteki varlık ile kaynaklarının değerinin para birimi ile ifade edilmesinin işlemi (Ataman 1994:17) olarak tanımlanabilen değerlendirme, muhasebe biliminin en önemli ve karışık konularından bir tanesidir. Çünkü “değer” kavramı özünde subjektiflik barındıran bir kavramdır (Ulusan 2007:527) ve değerlendirme esasları ile buna ilişkin değerlendirme ölçüleri işletmenin finansal görünümünü ve faaliyet sonuçlarını önemli ölçüde etkilemektedir. Öte yandan finansal tablolarda yer alan bilgilerin finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılaması doğrudan değerlendirme süreci ile ilişkilidir. Bu nedenle tarihi süreç içinde değerlendirme esaslarındaki eğilimler finansal bilgi kullanıcılarının taleplerindeki değişimlere göre farklılık göstermiştir. Son yıllarda yaşanan teknolojik ve ekonomik gelişmeler, küreselleşme olgusu finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının farklılaşmasına yol açmıştır (Şenel vd. 2011:55).

Geleneksel muhasebe sürecinde kullanılan en temel değerlendirme esası Tarihi Maliyet Esası (Historical Cost of Basis)'dir (Akdoğan, Aydın 1987:389; Gençoğlu 2007:6; Tokay, Deran 2008a:17). Tarihi maliyet esasında tüm finansal nitelikteki işlemler gerçekleşme tarihindeki değerleri yani maliyet değerleri ile kayıtlara geçirilmektedir. Maliyet değeri, bir tahmin veya yargı konusu değil kesin ve kanıtlanabilir gerçekleşmiş işlemlere dayanan, kaydedildiği tarihte güvenilir ve *gerçeğe uygun* bir değerdir. Ancak finansal nitelikteki işlemlerin gerçekleşme tarihindeki maliyet değerleri yani *gerçeğe uygun* değerleri zaman geçtikçe, cari piyasa değerlerini yansıtmaktan uzaklaşır ve işletmenin finansal durumu, faaliyet sonucunu finansal bilgi kullanıcılarına gerçeğe uygun bir biçimde raporlanamaz (Benzion, Haddad 2003:383).

Finansal bilgi kullanıcılarına gerçeğe uygun bilgi verme zorunluğu, varlıklar ile borçların tarihi maliyetin yerine cari değerler ile gösterilme düşüncesinden meydana çıkan ve Cari Değer Esası (Current Value of Basis) adı verilen değerlendirme

esasının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Cari değer esasında varlık ve borçlar gerçeğe uygun değer (*fair value*) ile değerlendirilmektedir⁴⁹.

Öte yandan, özellikle denetim uygulamalarının kalitesinin artırılmasını teminen uluslararası standartların uygulamasının yaygınlaşması ile “varlık” ve “şirket” değerlendirme kavramlarının ön plana çıktığı görülmektedir. Gerçeğe uygun değer (*fair value*) kavramına dayalı olarak finansal durum tablolarında değerlendirme yapma ihtiyacı, başta “Gayrimenkul Değerlemesi”, “Patent Değerlemesi”, “Marka Değerlemesi” ve “Şerefiye Değerlemesi” gibi kavram ve uygulamalarını özel bir uzmanlık haline getirmektedir. Bunların yanı sıra, kredi derecelendirme ve kurumsal yönetim derecelendirmesinden oluşan derecelendirme de yeni bir uzmanlık alanı olarak karşımıza çıkmaktadır (Sayar, Karataş 2017:18). Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının yukarıda bahsedilen konularda belli bir uzmanlığına sahip olmaları bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.3.6. Stratejik Maliyet Yönetimi

Küresel rekabet, teknolojik yenilenme ve iş süreçlerindeki değişim, işletmelerin ürün, kalite, fonksiyonellik ve satış fiyatı üzerindeki hâkimiyetini ortadan kaldırmış, böylece geleneksel maliyet hesaplama yöntemleri günümüz işletmelerinin stratejik ve rekabet avantajı hedeflerine hizmet edemez hale gelmiştir. Bu yüzden Stratejik Maliyet Yönetimi daha önceden olmadığı kadar önemli hale getirmiştir. Stratejik maliyet yönetimi, işletmelerin stratejik pozisyonlarını sürekli geliştirmek ve maliyetlerini düşürmek için maliyet yönetim tekniklerini uygulamasıdır. Bu çerçevede faaliyet tabanlı maliyetleme, yaşam boyu maliyetleme, hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme ve kalite fonksiyon yayılımı gibi yöntemler stratejik maliyet yönetiminin değer zinciri analizi, stratejik konum analizi ve maliyet etkenleri analizlerinde yardımcı yöntemler olarak kullanılmaktadır (Yalçın 2006:31).

Söz konusu alanlarda işletmeler eskisinden daha çok uzman danışmanlık hizmetlerine gereksinim duymaktadırlar. Bu gereksinim, muhasebe meslek mensuplarınca karşılanacak bir alt muhasebe uzmanlık alanı olarak

⁴⁹ Gerçeğe Uygun Değer; değerlemeye konu varlık ve/veya yükümlüğün varsa Piyasa Değeridir. Pazar kıymeti yoksa Eş Değeridir emsal değeri yoksa en Son Uygulama Değeridir. Son işlem değeri yoksa uygun değerlendirme ölçüleri kullanılarak bulunan değerdir (Tokay ve Deran, 2008b:25).

değerlendirilmekte ve muhasebe meslek mensuplarının bu alanlarda belli bir uzmanlığına sahip olmalarını gerekli kılmaktadır (Sayar, Karataş 2017:23).

Yukarıda sayılan uzmanlık alanlarının tamamı muhasebe mesleğinde çağın gerekleri paralelinde ortaya çıkan yeni uzmanlık alanlardır. Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe mesleğinde ortaya çıkan yeni uzmanlık alanlarına ilgisiz kalmaları düşünülemez. Aksi takdirde muhasebe meslek mensupları çağın gereklerini yakalayamaz, finansal bilgi kullanıcılarının teknolojik gelişmeler, küreselleşme gibi nedenlerle ortaya çıkan yeni bilgi ihtiyaçlarını gideremezler.

3.4. Muhasebe Uzmanlık Alanları: Seçilmiş Örnekler

Muhasebe mesleğinde yaşanan gelişmeler paralelinde ortaya çıkan uzmanlık alanlarından Adli Muhasebe (Forensic Accounting) ve Yalın Muhasebe (Lean Accounting) hakkında aşağıda bilgi verilmektedir.

3.4.1. Adli Muhasebe

Tarihsel gelişiminin yaklaşık 5.000 yıllık bir dönemi kapsadığı ifade edilen (Oberholzer 2002:1; Atmaca, Terzi 2012:13; Karacan 2012:107) adli muhasebe, konusu suç veya suçla ilgili ekonomik ve finansal olayları, incelemenin gerektirdiği teknik bilgi ve altyapı ile derinlemesine araştırıp, analiz ederek, raporlayan ve böylece gerçeğin ortaya çıkmasına yardımcı olan multidisipliner bir bilim dalıdır (Şenel, Darıcı 2018:383).

Bozkurt (2000:56) tarafından yapılan bir çalışmada adli muhasebenin ortaya çıkışında etkili olan nedenler;

- Kişi ve kurumların giderek karmaşıklaşan ticari işlemler sonucu daha fazla oranda mahkemelere başvurmaları,
- Gerek kişilerle devlet gerekse kurumlar ile kamu otoritesi arasındaki temasların gittikçe sorun oluşturmaya başlaması,
- İşletme çalışanlar tarafından yapılan, yolsuzlukların artmasına rağmen ortaya çıkartılması ve önlenmesinin zorlaşması,
- İşletme başarısızlıklarında önemli artışlar yaşanması,

- Yargı mensuplarının karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteği gereksinim duyması olarak sıralanmaktadır.

Adli muhasebenin ortaya çıkış sebepleri arasında yukarıda sayılanların yanı sıra, son yıllarda yaşanan ve olumsuz sonuçları küresel çapta hissedilen muhasebe skandallarının da etkisi vardır. Yaşanan bu skandallar neticesinde muhasebe mesleğine olan güven azalmış ve adi muhasebe olan gereksinim artmıştır (Al 2014:97). Dünya genelinde ortaya çıkan muhasebe skandalları sonrasında muhasebe işlemlerinin hukuki boyutuna daha fazla önem veren bir muhasebe dalına ihtiyaç olduğu belirlenmiştir. Adli bilimler içerisinde yer alan, hukuk ve muhasebe disiplinleri arasında ortak bir alan oluşturarak muhasebe mesleğine farklı bir perspektif getiren (Dench 1999:47) adli muhasebe bu ihtiyaçlar sonucunda ortaya çıkmış bir alandır.

Adli muhasebe, suç bilimi, hukuk, psikoloji, sosyoloji, bilgisayarlı soruşturma teknikleri ve birçok hukukun alt alanını içerisinde barındıran, iyi bir mesleki uzmanlık ve denetim bilgisini gerektiren bir meslek alanıdır. (Owojori, Asaolu 2009:184).

Adli muhasebe mesleğini icra eden kişiler adli muhasebeci olarak ifade edilmektedir. Adli muhasebeci, adli muhasebe mesleğini yerine getirebilecek düzeyde bilgi ve yeteneklere sahip uzman kişileri ifade eden bir unvandır. Ancak Türkiye’de adli muhasebe mesleğinin yasal bir yapısı olmaması nedeni ile adli muhasebeci unvanı yerine adli muhasebe uzmanı, serbest adli müşavir gibi ifadelerin de kullanıldığı görülmektedir (Gülten ve Kocaer 2011:12).

Adli muhasebeci; muhasebe konusunda elde etmiş bilgilerini araştırmacı niteliği ile tamamlayan, bu bilgi ve yetkinliklerini dava desteğinde ve araştırmacı muhasebe alanında kullanan kişi (Dönmez, Çavuşoğlu 2015:48) ya da ilgili makamlara iletilmiş ve hakkında soruşturma başlatılmış ekonomik davalara uzman birey olarak yardım veren kişiler olarak tanımlanabilir (Atmaca, Terzi 2012: 27).

Adli muhasebe mesleğinin faaliyet alanları bazı yazarlar tarafından;

- Dava Desteği (Dava Destek Danışmanlığı) ve
- Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik)

olmak üzere iki alana ayrılmaktadır (Meier vd., 2010:27; Kaya 2005:52). Ancak adli muhasebe mesleğinin faaliyet alanları genel kabul görmüş biçimde;

- Dava Desteği (Dava Destek Danışmanlığı),
- Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik) ve
- Uzman Tanıklık (Uzman Şahitlik)

olarak üçe ayrılmaktadır (Pazarçeviren 2005:4; Aktaş ve Kuloğlu 2008:110; Toraman vd., 2009:37; Gülten ve Kocaer 2011:15; Atmaca ve Terzi 2012:18; Uyar 2015:181). İkili sınıflandırmada uzman tanıklık faaliyetleri, dava desteğinin bir alt kolu olarak değerlendirilmektedir. Bu çalışmada, üçlü sınıflandırma benimsenmiştir.

Adli muhasebe mesleği, ekonomik olaylarda ortaya çıkan anlaşmazlıklarda avukatlara verdiği *dava desteği* ile finansal problemin çözümüne katkı sağlamaktadır. Hileli işlemlere maruz kalan veya kalma riski taşıyan kurum ve kuruluşlar ile işletmelerde *hile denetçiliği* fonksiyonu ile de problemin en başında oluşmasını engellemek veya oluşabilecek zararları büyümeden önlemek için faaliyetlerde bulunmaktadır. Mahkemelerde yargıçların karar verme sürecinde ortaya *uzman tanıklık* fonksiyonu ile katkı yaparak aynı şekilde problemlerin doğru zeminde çözülmesine yardımcı olmaktadır (Çoşkun 2013:109).

3.4.2. Yalın Muhasebe

Yalın muhasebe kavramı, yalın üretimi desteklemek amacıyla muhasebe disiplininde oluşturulan bir yaklaşımdır ve Endüstri 4.0 ile birlikte, geleneksel muhasebeden, yalın muhasebe kavramına doğru bir geçiş söz konusu olmaktadır.

Yalın muhasebe kavramının temelinde, yalın düşünce ve yalın üretim yatmaktadır. Çünkü yalın muhasebe tek başına uygulanamaz. Yalın düşünce ve yalın üretim yollarıyla var olabilir (Maskell ve Baggaley 2004:13). Yalın görüşün esasında “işin doğru yapılması” yerine “doğru işin bir defada yapılması” esası vardır (Türkan 2010:37). Yalın üretim, yalın düşünce felsefesine dayanmaktadır ve ürüne değer katmayan her şey israf olarak tanımlanmaktadır (Mireless 2006:19). Yalın uygulamaların esas amacı, işletmelerde sıklıkla görülen israfları azaltmaya ve ortadan kaldırmaya çalışmaktır. Bu israfların sürekli olarak azaltılmaya ve ortadan kaldırılmaya çalışılması, maliyetlerde ve çevrim sürelerinde büyük azalışlarla sonuçlanmaktadır (Alukal 2003:30).

Bireyselleştirilmiş ürünlerin üretimiyle karakterize edilen 21.yy üretim sistemlerin, bu özelliği gereği karışık üretim planlaması - kontrol sistemlerini kullanılmakta ve bu durum seri üretimi zorlaştırmaktadır. Şirketler, müşteri odaklı ve küresel olarak rekabetçi bu yeni pazar anlayışı içinde arayış içine girmişler, tam da bu noktada buldukları durumun üstesinden gelmek ve faaliyetlerini daha kârlı hale getirilmesi için üretim sistemlerinde yeni bir akımı temsil eden “Yalın Üretim Sistemi”ne yönelmişlerdir. Yalın üretim sistemi seri imalata karşın daha bağımsız bir mekanda daha yeni bir şey ortaya koyan nitelikleri ön plana çıkarmaktadır (Bilgin Sarı 2018:586).

Yalın üretim sistemi, 1940/1950’li yıllarda E. T. ve T. O. tarafından Japon Toyota firmasında Motor Fabrikası’nda geliştirilen ve esas hedefi israfın önlenmesi olan bir üretim düzenidir. Bu nedenle Toyota Üretim Sistemi olarak bilinen bu sisteme “Yalın Üretim” terimi ilk defa araştırmacı John Krafcik tarafından verilmiştir. Yalın üretim sistemi Japonya’da geliştirilmiş olmasına karşın yalnızca Japonlara mahsus bir idare şekli olarak görülmemeli, üretim ile yönetim yöntemi açısından, Post-Fordist bir ön kabul olarak görülmelidir (Akgeyik 2000:9; Bozkurt 2012:130).

Yalın üretim, müşterilerin istediklerini, gereksinim duydukları anda, istenilen kalitede, min. malzeme, araç gereç, mekan, işçilik ve zaman kullanarak, kaliteli ürünlerin üretilmesi ile müşterinin tatmin edilmesine dayanan, felsefi bir yaklaşım olarak tanımlanmaktadır (Mckellen 2004:21). Yalın üretim felsefesi, özellikle rekabete dayalı piyasalarda etkili bir yönetim anlayışı olarak kendini kabul ettirmiştir. Bu felsefenin ana amacı değer yaratmayan faaliyetleri (israfları) ortadan kaldırmak, süreçlerde ve/veya işlemlerde sürekli iyileştirmeler yaparak tüm üretim döngüsünü değer eksenli olarak yönetmektir (Can, Güneşlik 2013:2).

Yalın düşüncenin amacı, yalın bir üretim sistemine, yalın bir şirkete, yalın bir değer zincirine ulaşmaktır. Ayrıca yönetimin ilgi merkezini değiştirerek, “değer”in “israf”tan ayırt edilmesini sağlamak, kaynakları mamule ve mamulü etkileyecek çalışmalara odaklamak, israflardan arınarak zenginliği yakalamaktır (Özkoç 2004:121). Burada “değer”, müşteriye sunulan yarar olup; gereksinimleri karşılayacak özelliklere sahip, tercih edilen zamanda ve yerde bulunabilen,

müşterinin bedelini ödemeye istekli olduğu ürün veya hizmettir. “İsraf” ise, değer oluşturmaksızın maliyete eklenen her şey; hatalı üretim, düzeltme, tamir, kontrol, aşırı üretim (stoklar), gereksiz işler, beklemler ve hareketlerdir (Emiroğlu 2:2012).

Yalın muhasebe, yalın yönetim sisteminin benimsendiği işletmelerde muhasebe alanındaki değişim ihtiyacından ortaya çıkan, yalın uygulamaların finansal ve operasyonel sonuçlarını daha iyi yansıtacak şekilde tasarlanan ve yalın düşüncüyü destekleyen bir muhasebe sistemidir (Maraşlı vd. 2014:30).

Temel hedefi yalın üretimin aktif şekilde uygulayan ve süreklilik arz eden şirketlere faydalı bilgiler sağlamak olan yalın muhasebe, muhasebe sistemlerinin yalın yönetim ve üretim felsefesiyle entegrasyonu, bu anlayışa katkı sağlayacak, hizmet edecek şekilde tasarlanması anlamına gelmektedir (Can ve Güneşlik 2013:1).

Yalın muhasebe, müşteri değerini geliştirmeye ve şirketin büyümesine yardımcı olacak, kârlılık ve nakit artışını sağlayacak kararları almaya yönelik ve işletmeyi yalın dönüşüme yöneltecek bilgileri, zamanında ve anlaşılabilir şekilde sağlamaktadır (Ertaş ve Arslan 2010:47). Yalın muhasebenin iki önemli özelliği vardır. Bunlardan ilki, muhasebe uygulamalarındaki israfı ortadan kaldırarak muhasebe sürecini yalınlaştırmak, ikincisi üretimle eş zamanlı olarak hazırlanan maliyet verileri ile mevcut durumun sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesini sağlayarak yalınlaşmayı destekleyecek her türlü rapor grafik, şekil vb bilgileri üretmektir (Balcı 2011:42).

3.5. Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Nitel Bir Araştırma

Dünyayı adeta “küçük bir köy” haline getiren küreselleşme ve son yıllarda baş döndürücü bir hızlı bir şekilde gelişmekte olan teknolojinin herkesim de olduğu gibi muhasebede de değişikliklere yol açmıştır. Dünyada olduğu gibi ülkemizde de yaşanan e-dönüşüm çerçevesinde muhasebe mesleği kabuk değiştirmiş yeni bir boyuta taşınmıştır. Öte yandan, günümüzde çevre kirliliğinin insanlığı tehdit eden boyutlara ulaşması nedeniyle toplumlarda çevre bilincinin artması, son yıllarda yaşanan ve olumsuz sonuçları küresel çapta hissedilen muhasebe skandalları neticesinde muhasebe mesleğine olan güvenin azalması nedeniyle muhasebe

işlemlerinin hukuki boyutuna daha fazla önem veren bir muhasebe dalına ihtiyaç duyulması, işletme ortaklarının önem kazanması, işletme sosyal sorumluluğunun bilincinin gelişmesi, sürdürülebilirlik gereksiniminin, finansal bilgi kullanıcılarının ortaya çıkan yeni bilgi ihtiyaçlarının karşılanması gerekliliği gibi faktörler muhasebe mesleğinde yeni bir takım uzmanlık alanlarının ortaya çıkmasına yol açmıştır (Al 2014:97; Dench 1999:47; Ertuna 2012:5).

Çalışmamızın bu bölümünde, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanına sahip muhasebe meslek mensuplarının muhasebe mesleğinde ortaya çıkan gelişmeler ve yeni uzmanlık alanları hakkındaki düşüncelerini, görüşlerini, ilgili kurum ve kuruluşlardan (Hazine ve Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB, TESMER, Meslek Odaları) ve akademik çevreden beklentilerini belirlemek amacıyla tarafımızdan yapılan araştırma sonuçlarına yer verilmektedir.

3.5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Profesyoneller uzmanlık gücü ile teknik bilgiye dayalı mesleği icra eden kişilerdir. Teknik açıdan mesleklerine yoğun bir duyarlılık gösteren profesyoneller, bu sayede teorik ve pratik zekâlarını bilgiyi kullanabilecekleri alanlara dönüştürmektedirler (Soyşekerci 2001:211). Profesyonellik gerektiren bir kariyer mesleği olan muhasebe mesleğinde muhasebe meslek mensupları, pratik zekâlarını bilgiyi kullanabilecekleri alanlara dönüştürmekte ve bir katma değer yaratmaktadırlar. Muhasebe meslek mensuplarının, bilgiyi katma değere dönüştürebilmeleri, güncel bilgiye sahip olmaları gerekliliğinin yanı sıra olayları nasıl algıladıkları ve değerlendirdikleri boyutuyla da ilgilidir. Bu nedenle araştırmamızın, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe mesleğinde yaşanan e-dönüşüm çerçevesinde yaşanan değişimleri ve muhasebe mesleğinde ortaya çıkan yeni bir takım uzmanlık alanlarını nasıl algıladığı ve değerlendirdiği konusu üzerinde durulmaktadır.

Bu araştırmanın hedefi Sivas ili merkez ilçede faaliyette bulunan SMMM unvanına sahip meslek mensuplarının, dijitalleşme ve teknolojik gelişmeler paralelinde muhasebe mesleğinde ortaya çıkan gelişmeler ve yeni uzmanlık alanları hakkındaki bakış açılarını ortaya koymak, ilgili kurum ve kuruluşlardan, akademik çevreden beklentilerini belirlemektir. Ayrıca muhasebe mesleğinin dijitalleşmesi ile

birlikte SMMM unvanına sahip meslek mensuplarının beklentilerini, sorunlarını ve e-dönüşüm çerçevesinde yaşayacakları değişimler üzerine yeni bir önermeye karşı yaklaşımlarını ölçmektir. Bu amaçların gerçekleştirilmesi için Sivas ili merkez ilçede çalışmakta olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) üzerinde nitel bir uygulama (röportaj) gerçekleştirilmiştir.

3.5.2. Literatür Araştırması

Muhasebe mesleği üzerine yapılan çalışmalarda muhasebe mesleğini etkileyen faktörler, teknolojinin gelişmesi, küreselleşme, meslek kanununda yaşanan güncellemeler, meslekte yeni ortaya çıkan uzmanlık alanları üzerine odaklanılmıştır.

Tenik (2019) tarafından yapılan “Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri: Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Uygulama” adlı çalışma yapılmıştır. Çalışma kapsamında İSMMMO kayıtlı 384 muhasebe meslek mensubu ile görüşme sonrası elde edilen bulguların değerlendirilmesi sonucunda; muhasebe meslek mensuplarına teknolojik gelişmeler sonucu ortaya çıkan gelişmeler ile ilgili olarak üniversiteler, muhasebe elemanlarının bağlı oldukları odalar ve TÜRMOB tarafından sürekli olarak eğitimin verilmesi, teknolojik gelişmelerinin getirdiği yeniliklerin isteklendirici olması ve bir istek olarak sunulması, gelen yorumlara bağlı olarak zorunlu hale getirilmesi, muhasebe meslek mensuplarının görevlerini icra ederken gelecekte sorun yaşamamaları açısından teknolojik gelişmelere adapte olabilmek için kendisini sürekli bu konuda geliştirmeleri ve yaratıcılıklara açık olmaları, teknolojik gelişmeler paralelinde muhasebe süreçleri kolaylaştığı için meslek elemanlarının kendi becerilerini geliştirmeleri gerektiği gibi bir takım öneriler geliştirilmiştir.

Kalaycı ve Tekşen (2006) "Muhasebe Mesleğinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Isparta İl Merkezi Uygulaması" adlı çalışmada Meslek mensuplarının beklentileri mükelleflerden, meslek odalarından ve TÜRMOB'dan olmak üzere üç başlık altında incelenmiştir. Meslek mensuplarının mükelleflerden beklentileri; muhasebe ücretlerini zamanında ödemeleri, muhasebe belgelerini zamanında ve eksiksiz olarak getirmeleri, vergi ödemelerini kendilerinin yapmaları, finansal konularda meslek mensuplarıyla sürekli iletişimde olmaları, sahte belge düzenlememeleri ve kullanmamaları olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının

meslek odalarından ise haksız rekabete çözüm bulunması, sosyal aktivitelerin arttırılması, mevzuatta yapılan değişikliklerin en kısa sürede bildirilmesi, resmi kurumlarla ilgili karşılaşılan sorunların çözümüne yardımcı olunması ve meslek içi eğitimin arttırılması yönünde beklentilerinin olduğu belirlenmiştir. Meslek mensuplarının TÜRMOB'dan; vergi sisteminin düzenli hale getirilmesi için Maliye Bakanlığı ile iletişim kurulması, meslek mensuplarının sorumluluklarının azaltılması için ilgili kurumlarla iletişim kurulması, Vergi dairelerinin biraz daha aktif çalışması için Maliye Bakanlığı ile iletişim kurulması, meslek mensuplarının iş yoğunluklarının azaltılması, Vergi yargısının daha hızlı karar vermesinin sağlanması ve meslek mensuplarına mali bir tatilin yolunun açılması ile ilgili çalışmalar yapılması yönünde beklentilerinin olduğu ortaya konulmuştur.

Kurtcebe (2008), "21. Yüzyılda Muhasebe Mesleği'nin Vizyonu" adlı çalışmasında, küresel dünya düzeninde, Türkiye'de muhasebe mesleğine gereken önemin verilmediği, 21.yy. muhasebe mesleği açısından mesleki misyonu ile vizyonu oluşturmanın bir gereklilik olduğu vurgusu yapılmıştır. Çalışma kapsamında Denizli SMMM odasına kayıtlı 107 muhasebe meslek mensubu ile görüşülmüştür. Çalışma kapsamında; mesleki gelişimin en önemli ayağının devamlı eğitim olduğu bu noktada üniversiteler ile ve eğitimcilerle işbirliği içerisinde olunması gerektiği, TÜRMOB, SMMMO, meslek mensupları ve akademik çevrelerle uzlaşma sağlanarak 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda yapılacak değişiklik ve düzenlemelerin, mesleğin gelişmesine katkı sunacağı ve meslek mensuplarının sorunlarına çözüm oluşturacağı, muhasebe mesleğinin Türkiye'de geleceğin en önemli mesleklerinden birisi durumunda olduğu ve muhasebe meslek mensuplarının toplumdaki statüsünün önümüzdeki süreçte daha da yükseleceği, Dünya'da yaşanan hızlı değişim ve gelişim sürecinin içinde yer alabilmek için Devlete, TÜRMOB ve meslek mensuplarına önemli görevler düştüğü sonucuna ulaşılmıştır.

Özyürek (2009) tarafından yapılan bir başka çalışmada ise mesleki disiplini sağlamaya yönelik olarak meslek kanununda yapılan düzenlemelerin önemli etkisi olduğu, mesleğe giriş şartları paralelinde eğitim düzeyinin yükseldiği, muhasebe meslek mensupları arasında internet kullanımının arttığı ifade edilmektedir. Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı Serbest Muhasebeci Mali

Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler ile teke tek görüşme yöntemi ile sorular yöneltilerek elde edilen veriler SPSS programında değerlendirmiştir. Meslek mensuplarınca; mesleki eğitime çok yer verilmemesi, vergi kanunlarında sıklıkla yaşanan değişmelerin takip edilmesinde yaşanan zorluklar, yoğun çalışma temposunda bir taraftan mevzuatı diğer taraftan muhasebe alanında yaşanan değişimleri takip etmekte zorlandıkları, yüklenilen sorumluluk ile eş oranlı olmayan ücretler ve ücretlerin tahsilinde yaşanan sıkıntılar ciddi sorunlar arasında gösterilmektedir. Kayıt dışı ekonomi, haksız rekabet, mevzuat yoğunluğu gibi konular da çözüm bekleyen sorunlar arasında sayılmaktadır. Muhasebe uygulamaları ve vergi hesap tespitine ilişkin kanunlarda var olan eksikliklerin giderilerek daha anlaşılır hale getirilmesi meslek elemanların beklentilerindedir.

Gökgöz ve Zeytin (2012) tarafından yapılan bir başka çalışmada ise, meslek mensuplarının beklentileri; mükelleflerden, Vergi Dairesi'nden ve meslek odalarından olmak üzere üç başlık altında incelenmiştir. Meslek mensupları mükelleflerden ücretlerini zamanında ödemelerini, vergi ödeme işlemlerini kendilerinin yapmalarını, muhasebe belgelerini zamanında ve eksiksiz olarak teslim etmelerini beklemektedir. Meslek mensuplarının Vergi Dairesi'nden beklentileri ise bürokratik işlemlerin azaltılması, vergi kanunlarında yapılacak olan değişikliklerde muhasebecilerin de düşüncelerinin alınması, vergi mahkemelerinin daha hızlı bir karar almasının sağlanması, kayıt dışı ekonominin önlenmesi yada azaltılması olduğu ortaya konulmuştur. Odalardan beklentileri ise, hukukunun korunması, meslek içi eğitimlerinin ve kalitelerinin artırılması, resmi kurumlarda karşılaşılan problemlerin çözümüne yardımcı olunması, meslektaşlar arasında haksız rekabete çözüm bulunması, muhasebe mesleğinin toplum tarafından daha iyi şekilde tanınması için çalışmalar yapılması olarak tespit edilmiştir.

Gökçen ve Özdemir (2016) tarafından yapılan bir çalışmada, teknoloji alanında yaşanan gelişmeler paralelinde Türkiye'de e-devlet projesi kapsamında Elektronik Fatura Kayıt Sistemi ile hayat bulan e-defter ve e-fatura uygulaması incelenmiştir. Kanuni zorunluluk olarak uygulanılmaya başlanılan e-defter ile e-fatura uygulamasının sağlamış olduğu avantajlar kolay erişim, arşivleme, maliyet, denetimin kolaylığı, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi olarak belirtilmiştir. Altyapı yetersizliği, güvenlik, yasal zorunluluk ise e-defter ile e-faturanın

uygulamasının olumsuzlukları olarak ifade edilmiştir. Başkaca e-fatura ve e-defter uygulaması kâğıt işlemlerinin azaltılarak çevreye de önemli katkı sağlanmaktadır

Kaya (2017) yapılan ve Bulut Bilişimin KOBİler için e-ticaretteki gerekliliğinin açıklanmaya çalışıldığı bir araştırmada, kısıtlı finansmana ve dijital yetersizliğe sahip KOBİ için özgü Bilişim Sistemlerinde maliyet faktörünün çok önemli olduğu Bulut Bilişim Sistemlerinin bu kapsamda, özellikle “kullandığın kadar öde” politikası, işlemci hızı, bünyesinde finansal bilgilere yönelik sistem odası oluşturması ve sunduğu bir dizi imkanlar ile KOBİ'ler için bir finansal dayanak durumunda olduğu ifade edilmektedir. Araştırma verilerinden yola çıkarak, Bulut Bilişim Sistemlerinin, KOBİ'lere özgü gerekliliği, sağladığı altyapı ve sunduğu imkânlarla, ortaya konmuştur.

3.5.3. Araştırmanın Yöntemi

Bilimsel araştırmalar, genel olarak nicel ve nitel araştırma olmak üzere iki ana alanda yürütülmektedir. Nicel araştırmalar, gözlem ve ölçmelerin yinelenbildiği ve tarafsız yapıldığı araştırmalardır. Nitel araştırmalar ise gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi ayrıntılı ve derinlemesine nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, katılımcıların bireysel algılarını, deneyimlerini olayların doğal ortamında gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya koymalarına yönelik bir sürecin izlendiği araştırma türüdür. Nitel araştırmalarda sayısal veriden çok, bireysel düşüncelerin farklılıklarının incelenmesi önemlidir (Büyüköztürk vd. 2018:20; Aydın 2018:61).

Matematik, biyoloji, kimya, fizik, mühendislik gibi fen bilimleri alanlarında araştırmalar gözlem ve ölçmeye yani deneye dayanır. Bu nedenle söz konusu alanlarda yapılan araştırmalar nicel araştırmalardır. Oysa, sosyoloji, psikoloji, antropoloji, eğitim ve muhasebe gibi sosyal bilim alanlarında insan ve toplum davranışları incelenmektedir. Bu davranışları sayılarla yani rakam vererek açıklamak zordur. Tüm sosyal araştırmalarda insan faktörü temeldir ve insan yapısında öznellik, sağduyu mevcuttur. Olay ya da durumları sosyal olarak açıklamaya çalışan nitel araştırmalar özellikle duygu ve tutumların ölçümü söz konusu olduğu araştırmalarda yararlıdır. Sosyal konuların nicel yöntemlerle ölçümleri kişilerin nasıl davrandığını gösterir ancak bu davranışın nedenini açıklamaz (Arslan 2012:13; Aydın 2018:62).

Sosyal bilimlerde, fen bilimlerinde olduğu gibi olguları etkileyebilecek tüm dış faktörlerden soyutlanmış, (laboratuvar gibi) steril bir çalışma ortamında gerçekleştirilemez. Sosyal bilimlerde tüm olgular ve olaylar yumağından çıkarımlar yapılarak belirli sonuçlara varılmak istendiğinden, diğer bir ifade ile, bir olgu diğer tüm olgu ve olaylar yumağında bir anlam ve değer kazandığından, nitel çalışmalar bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır (Yıldırım, Şimşek 2013:47).

Araştırmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemin üstünlüğü; deneyimlerden doğan anlamların sistematik olarak incelenmesinde tercih edilen bir teknik olması, araştırmacının katılımcı rolünün olması, bütüncül bir yaklaşıma ulaşılması, algı ve tutumların ortaya konması ve araştırmacının esnekliğine olanak tanınmasıdır (Soyşekerci 2001:214).

3.5.4. Verilerin Toplanması

Araştırma verileri nitel araştırma tekniklerinden “önceden belirlenmiş ve ciddi bir amaç için yapılan, soru sorma ve cevaplama” tarzına dayalı etkileşimli bir iletişim süreci olarak tanımlanan görüşme yöntemi ile toplanmıştır.

Görüşmeler muhasebe meslek mensuplarından telefon ile randevu alma usulüne göre yürütülmüş ve alınan cevaplar ses kayıt cihazı kullanılarak kayıt altına alınmıştır. Görüşmenin başlangıcında katılımcılardan seslerinin kayıt altına alınması hususunda herhangi bir şaibeye yol açmamak için söz konusu ses kaydının sadece bu çalışma için kullanılacağına taahhüdü verilerek istenirse kaydın bir örneğinin de kendilerine verileceği belirtilmiş olup bu sayede uygun görüşme ortamı oluşturulmaya çalışılmıştır. Görüşmeler katılımcıların kendi bürolarında gerçekleştirilmiş ve tüm görüşmelerin toplam süresi 2 saat 22 dakika 14 saniye (142 dakika 14 saniye) olmuştur.

Araştırma derinlemesine görüşme tekniği ile gerçekleştirilmiştir. Veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış mülakat kullanılmış, görüşmeler sırasında soruların açık uçlu olması temel alınmıştır. Bu sayede yüz yüze bilgi toplamak ve sorular sorarak görüşmeyi derinleştirmek amaçlanmıştır. Verilerin çözümlenmesi ve ortaya konmasında muhasebe meslek mensuplarının isimleri kullanılmamıştır.

Muhasebe meslek mensuplarına sorulan sorular şu şekildedir:

- 1) Muhasebe mesleğinde geçmişten günümüze yaşanan gelişmeler hakkında ne düşünüyorsunuz?
- 2) Muhasebe mesleği ile ilgili düşüncelerinizi bizimle paylaşarak mesleğiniz ile ilgili SWOT analizi yapar mısınız?⁵⁰
- 3) Son yıllarda yaşanan teknolojik gelişmeler ve küreselleşmenin etkisi ile muhasebe mesleğinde yeni açılımlar, farklı uzmanlık alanları olarak ortaya çıkan; E-Muhasebe, Bulut Muhasebesi, Dijital Muhasebe, Adli Muhasebe, Çevre Muhasebesi, Yalın Muhasebe gibi kavramlar hakkında görüşleriniz nelerdir?
- 4) Yaşanan teknolojik gelişmeler ve küreselleşmenin etkisi ile muhasebe mesleğinde ortaya çıkan farklı uzmanlık alanları hakkında, ilgili kurum ve kuruluşlardan (Hazine ve Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB, TESMER, Meslek Odaları) ve akademik çevreden beklentileriniz nelerdir?
- 5) Muhasebe meslek mensubu olarak, muhasebe mesleğinin geleceğine ilişkin kısa bir değerlendirme yapar mısınız?

3.5.5. Örneklem

Araştırma Sivas ili merkez ilçede SMMM unvanı ile mesleki faaliyetlerini sürdüren muhasebe elemanlarını kapsamaktadır. Tam anlamı ile nitel araştırma süreci içinde ortaya çıktığından, zengin bilgiye sahip olduğu düşünülen durumların derinlemesine çalışılmasına olanak verdiği için dolaylı amaçlı örneklem yöntemi kullanılmıştır. Bu örneklemede seçim için önemli olduğu düşünülen ölçütler belirlenmekte ve bu ölçütlere göre seçilen örneklemin araştırma evrenini bütün nitelikleri ile temsil edebildiği düşünülmektedir (Tavşancıl, Aslan 2001:4).

Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının belirlenmesinde bir bütünün kendi içinden seçilmiş parçalarını temsil ettiği için amaca uygun örneklem yoluna gidilmiştir. Bu bağlamda Sivas ili merkez ilçede Serbest Muhasebeci Mali

⁵⁰ Muhasebe meslek mensuplarına SWOT analizinin mevcut durumla ilgili yapılan, Güçlü, (Strengths), Zayıf, (Weaknesses), Fırsatlar (Opportunities) ile Tehditlerin (Threats) belirlenmesine dayanan bir analiz yöntemi olduğu hakkında bilgi verilmiştir.

Müşavir (SMMM) unvanı ile mesleki faaliyetlerini sürdüren muhasebe meslek mensuplarına ulaşılmaya çalışılmıştır.

Görüşme yapmak için 28 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir örneklem olarak seçilmiş ancak 4 meslek mensubuna hiç ulaşılamamış olması, görüşme isteğimizin reddedilmesi, görüşmeyi kabul etmelerine rağmen iş yoğunluğu veya görüşmelerin ses kayıt cihazı kullanılarak kayıt altına alınacak olması gibi nedenlerle 12 meslek mensubu ile görüşme yapılamamıştır. Tüm bu olumsuzluklara rağmen görüşme yapılabilen muhasebe meslek mensubu sayısı 12'dir.

3.5.6. Bulgular

3.5.6.1. Demografik Bulgular

Muhasebe meslek mensuplarına ait genel bilgiler (yaş ve mesleki tecrübe), görüşme tarihleri ve süreleri Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo 11: Muhasebe Meslek Mensuplarına Ait Genel Bilgiler, Görüşme Tarihleri ve Süreleri

| SMMM | Yaş ($\bar{x} = 43,08$) | Mesleki Tecrübe ($\bar{x} = 18,91$) | Görüşme Tarihi | Görüşme Süreleri |
|----------------------|------------------------------|--|----------------|------------------|
| 1 | 39 | 10 Yıl | 13.11.2019 | 00:10:37 |
| 2 | 32 | 16 Yıl | 13.11.2019 | 00:09:05 |
| 3 | 37 | 15 Yıl | 13.11.2019 | 00:11:20 |
| 4 | 32 | 10 Yıl | 14.11.2019 | 00:10:12 |
| 5 | 34 | 7 Yıl | 14.11.2019 | 00:15:31 |
| 6 | 72 | 38 Yıl | 14.11.2019 | 00:10:40 |
| 7 | 37 | 12 Yıl | 14.11.2019 | 00:11:47 |
| 8 | 43 | 25 Yıl | 14.11.2019 | 00:16:12 |
| 9 | 70 | 45 Yıl | 15.11.2019 | 00:13:01 |
| 10 | 41 | 22 Yıl | 15.11.2019 | 00:12:31 |
| 11 | 37 | 12 Yıl | 22.11.2019 | 00:14:51 |
| 12 | 43 | 15 Yıl | 22.11.2019 | 00:08:27 |
| Toplam Süresi | | | Görüşme | 00:02:14 |

Tablo 11'de muhasebe meslek mensuplarının yaşları ve mesleki tecrübelerine dair bilgiler yer almaktadır. Tablo incelendiğinde katılımcıların yaş ortalaması ($\bar{x} = 43,08$) olarak bulunmuştur. Buna göre katılımcıların % 33,33'ünün ortalama yaş grubu üstünde yaşının olduğu, %66,67'sinin ise ortalama yaş grubunun altında yaşa

sahip olduğu görülmektedir. Benzer şekilde sonuçlara katılımcıların meslekteki tecrübe yıllarında da görmek mümkündür. Ortalama tecrübe süresinin ($\bar{x} = 18,91$) olduğu ve katılımcıların %33,33'ünün bu süreden daha eski çalıştığı, %66,67'sinin ise bu süreden daha az çalıştığı görülmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının görüşme esnasında ortaya koydukları tavırları aşağıda (Tablo 12) verilmiştir.

Tablo 12: Muhasebe Meslek Elemanlarının Görüşme Esnasında Sergiledikleri Tavrılar

| SMMM | Sergilenen Tavır |
|---------|--------------------------------|
| SMMM 1 | Hoşgörülü, Yardımsever |
| SMMM 2 | İyimser, Yardımsever |
| SMMM 3 | Sıcakkanlı, Bilgili |
| SMMM 4 | Eleştirel |
| SMMM 5 | Aceleci |
| SMMM 6 | Tecrübeli, İstekli |
| SMMM 7 | Bilgili, Yardımsever |
| SMMM 8 | Eleştirel |
| SMMM 9 | Bilgili, Görüşmeye hazırlanmış |
| SMMM 10 | Tecrübeli |
| SMMM 11 | Sıcakkanlı |
| SMMM 12 | Eleştirel |

Görüşme yapılan meslek mensuplarının genellikle röportaja olumlu yaklaşarak yardımcı olmuşlardır. SMMM 4, SMMM 8 ve SMMM 12 ise sorulara eleştirel bir yaklaşımda bulunmuştur.

3.5.6.2. Mülakatla Elde Edilen Bulgular

Araştırmanın bu aşamasında, mülakat yoluyla elde edilen verilerden hareketle muhasebe meslek mensuplarının, her bir soru için verdikleri cevaplar için tetkikler yapılmış; verilen cevaplar hakkında ortak bir sonuç çıkarılmaya çalışılmıştır. Öncelikle sorular yöneltilmiş olup muhasebe meslek mensuplarının cevapları ve görüşleri her sorunun altında belirtilerek sunulmuştur. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının ilgili soruya ait görüşlerinden elde edilen ortak vurgular da belirlenmeye çalışılmıştır.

Bu analize ait açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

Soru 1: Muhasebe mesleğinde geçmişten günümüze yaşanan gelişmeler hakkında ne düşünüyorsunuz?

SMMM 1'in görüşü:

“Teknolojik gelişmelerle birlikte yaptığımız şeyler biraz daha kolaylaşmaktadır. İş yükünün artması, mükelleflerin her işini bizlere yaptırması bizim için olumsuz sonuç doğurmuştur. Teknolojik gelişmeler ile artık muhasebe işlemlerinin genel olarak elektronik ortamda yapılması bizim için bir avantaj oluşturmuştur.”

SMMM 2'nin görüşü:

“ Teknolojik gelişmelerden en çok etkilenen alanlardan bir tanesi de bizim mesleğimiz olmuştur. Bu bizim lehimize olan bir gelişmelerdir eskiden muhasebe beyanları için vergi beyanı için vergi dairelerine gidilirken şuan da elimizin altında elektronik ortamda hızlı bir şekilde bu işlemi yapmaktayız. Yapılan yasal düzenlemeler, çıkarılan meslek yasaları ile mesleğin daha da gelişme yoluna girdiğini belirtebilirim.”

SMMM 3'ün görüşü:

“Muhasebe işlemlerin elektronik hale gelmesi bizim için çok büyük önem arz etmektedir. Eskiden deyim yerindeyse kara düzen yapılan muhasebe kayıtlarının şuan da elektronik ortama taşınması ile işlemlerimizde hızlanma oldu ve yapılan yanlışların düzeltilmesi daha hızlı hale gelmiştir. Tek düzen muhasebe sistemi, meslek yasası gibi kanunlar, yönetmelikler mevzuatta ki değişimler mesleğin günümüzde daha farklı bir misyon ve vizyon edinmesini sağlamıştır.”

SMMM 4'ün görüşü:

“Muhasebe mesleğini yaklaşık 10 yıldır yapmaktayım. Geçmişten günümüze meslekte ortaya çıkan gelişmeler ve teknolojinin kullanılması, teknolojiye adapte olması ile meslek için büyük bir gelişme olarak görmekteyim.”

SMMM 5'in görüşü:

“Yaklaşık olarak 17 yıldır bu işin içindeyim. Mesleğe başladığım yıllara göre, şu an bulunduğumuz konum daha da iyidir diyebilirim. Önceden Amerikan defterler

ile yapılan işlemler yerini artık internet ortamındaki programlara bırakmıştır. Günümüzde e beyanname gibi dijital dönüşüm, e fatura, e irsaliye konularında baya ilerleme olmuştur. Geçmişten günümüze kadar ortaya çıkan ve sürekli gelişen dijitalleşme mesleğimiz için önemli bir durumdur.”

SMMM 6'nın görüşü:

“Muhasebede yaşanan gelişmeler hakkında kısaca bahsetmek gerekirse olumlu bir yönde sürekli kendisini yenileyen bir meslek olmuştur. Önceleri sadece kayıt olarak işlemler yapmaktayken, günümüzde ise kayıt öncesi ve sonrası da işlemleri bulunmaktadır. Devlet, işletmeler ve kişiler için son derece önemli bir meslek olarak görmekteyim.”

SMMM 7'in görüşü:

“Muhasebe işletmeler ile devlet arasında bir köprü olarak görüyorum. Bugüne kadar mesleğimizde gelişmeler ile teknolojik gelişme, küreselleşme ile tüm ülkelerin entegrasyonu ile toplumlar her konuda etkilendiği kadar muhasebe de olumlu şekilde etkilenmiştir. Bunun sonucunda teknolojik gelişmeler ile kayıt sistemi kağıt üzerinden elektronik ortama kaymıştır.”

SMMM 8'in görüşü:

“Muhasebe de ortaya çıkan gelişmelerin hiç kuşkusuz altında yatan temel neden teknolojinin sürekli gelişmesidir. Diğer yandan çıkarılan kanunlar, kurulan meslek odaları ile bu mesleğin gelişmesi beslenmiştir.”

SMMM 9'un görüşü:

“Muhasebe mesleği dünya var oldukça, ticaret var oldukça hayatını devam ettirecek bir meslektir. Türkiye'de kanun ile en son kurulan ve en geç meslek örgütü biziz. Yasa ile bizim meslek için devrimdir. Yasanın ilk maddesi bana göre lisans mezunu şartı getirilmeliydi. Türkiye ekonomisinin gelişmesi, mesleğin gelişimine bu yasa ile daha da iyi hale geldi. Ülkenin ekonomisi için faydalı olan mesleğin bir yasal dayanağının olması son derece iyi oldu”.

SMMM 10'nun görüşü:

“Muhasebe mesleği geçmişte muhasip olarak adlandırdığımız, bugün ise mali müşavirlik unvanına ulaşmış kaliteli bir meslek haline geldi. Teknolojik gelişmeleri ile kağıt ortamından elektronik ortama geçtiği ve işletmeler için ciddi bir güç kaynağı haline gelmiştir. İşletmeler için ana gövde durumundadır. Sadece kayıt olarak değil işletmelere danışmanlık hizmetleri ile rehberlik etmektedir. Özellikle orta ölçekli işletmeler için büyük katkı sunuyoruz. Özellikle finansal analiz konusunda verilen danışmanlık ile şuan ki ekonomik değişime bile yön verebilir.”

SMMM 11'in görüşü:

Kanun ile meslekte ciddi gelişmeler oldu. Son dönemde elektronik ortama geçilmesi muhasebe mesleğinde ciddi yol aldığını göstermektedir. Muhasebe mesleğinin gelişiminin kaynağı olarak çıkarılan kanunun güncellenerek daha da iyi bir ivme kazanacağını düşünüyorum.”

SMMM 12'nin görüşü :

“Muhasebe mesleğinin gelişiminde kuşkusuz çok etken vardır. Bunlardan birincisi teknolojiye ortaya çıkan gelişmeler ile %90' a yakın elektronik ortama geçti işlemlerimiz. İkinci olarak küreselleşme ile dünyanın küçük bir köye dönüşmesi ile ülkelerin birbirini etkileyerek muhasebe de bir standart oluşturulmaya çalışıldı. Üçüncü ve bana göre son etken ülkemizde çıkarılan meslek yasası ile bu mesleği yapmak isteyen içinler ortak bir kalıp oluşturularak gerekli eğitim, staj gibi koşulların yerine getirilerek bu mesleği yapmak için zorunlu hale getirilmesi bir avantaj olarak özümseyorum.”

Bu soru için muhasebe elemanlarının verilen cevapları sonucunda ortak vurgular;

- Teknolojinin gelişmesi mesleğin gelişimi için ciddi bir etken olduğu,
- Muhasebe sürecinin kağıt ortamdan elektronik ortama geçildiği,
- Çıkarılan meslek yasası ile mesleğin daha da prestijli hale geldiği,
- Muhasebe mesleğinin gittikçe daha çok ivme kazandığı,
- Muhasebe mesleğinin, mükellefler için öneminin arttığı,

- Muhasebe mesleğinde yeni farklı, uzmanlık alanlarının mesleğe yeni bir misyon, vizyon getirdiği ve
- Mesleğe girişte sınav, staj şartlarının getirilmesinin meslek için önemli olduğu şeklinde sıralanabilir:

Soru 2: Muhasebe mesleği ile ilgili düşüncelerinizi bizimle paylaşarak mesleğiniz ile ilgili SWOT Analizi yapar mısınız?

SMMM 1'in görüşü:

“Meslek olarak değerlendirecek olursa adı üstünde Serbest Muhasebeci en güzel yanı kendi işinin patronu olmandır. Piyasada belki sektör olarak örnek vermek gerekirse avukatlar kadar bu meslek prestijli görünmüyor. Muhasebe mesleği bir basit meslek olarak görünüm vermektedir. Mesleğe yeni giren arkadaşlarımızın uzun bir süreç para kazanamaması mesleğe girme de engel olarak görülüyor.”

SMMM 2'nin görüşü:

“Mesleğin güçlü yanını piyasaya hakim olmak yani piyasada bulunan her kişi, kurumun bizimle iletişim zorunda olmasıdır. Vergilerin toplanmasında önemli bir aracıyız. Zayıf yönlerimiz ise finansal piyasalarda ki dalgalanmalardan çok etkilenmemizdir. Diğer zayıf yön olarak mesleki odalarımızın bize tam manası ile sahip çıkmamasıdır.”

SMMM 3'ün görüşü:

“Ben güçlü yön olarak devlet için en önemli işlerinden birini yaptığımızı düşünüyorum. Devletin en önemli kaynağı olan vergiyi biz topluyoruz. Ama yaşadığımız en büyük sıkıntı ise mükellefler ile verginin çok çıkmasının nedenini bizden bilmeleridir. Bu konularda mevzuat sıkıntılarında sorumlu olarak biz görülmekteyiz.”

SMMM 4'ün görüşü:

“Muhasebe mesleğini ben severek yapmaktayım. Bunu bir artı olarak görmekteyim. Serbest meslek olmasından dolayı rahat bir çalışma şartlarımız bulunmaktadır. Sürekli insanlar ile uğraşmanın sıkıntısını da dezavantaj olarak görmekteyim. Devlet ve vatandaş arasında sıkışmış durumdayız. Sürekli meslek

alanında yeni gelişmeler ve mevzuatta günlük değişimleri takip etmekten işlerimize yetişmiyoruz.”

SMMM 5’in görüşü:

“Ben güçlü yan olarak staj başlatma ile başlayan sürecin staj bitene kadar ki süre de meslek adayların uzmanlaşmasını güçlü yanımız olarak görmekteyim. Yaptığımız iş için maddi boyut olarak da ülkemize bir katkımız olduğu için bir mutluluk duyuyorum. En büyük sıkıntılarımız gereken önemin meslek odalarımız tarafından verilmemesidir diye düşünmekteyim.”

SMM 6’nın görüşü :

“72 yaşındayım, 38 yıldır bu işi severek yapmaktayım. Mesleğimizin her meslekte olduğu gibi güçlü ve zayıflı yönleri bulunmaktadır. Güçlü yönlerini devletin gelir kaynağı olan verginin toplanmasında bir köprü görevi gördüğümüz için toplumda mesleğimize karşı büyük bir saygı duyulmaktadır. Toplum nezdinde mali müşavirlerin bence olumlu bir imajı bulunmaktadır. Meslek odalarımız ile , ilgili kamu kurumlarımızın desteği ile daha iyi noktaya geleceğimizin kanaatindeyim. Olumsuz gördüğüm nokta mükelleflerin bizden daha az vergi çıkarmamızı istemeleri ve hatta bazıları hiç vergi vermek istememesi bu nokta da sıkıntılar yaşamaktayız. Fırsat olarak muhasebe hayatımızın her alanında kıymetlidir. İşletmeler ve kişiler yapacakları işlerde bizlerden danışmanlık almak zorunda olması bizim için iş alanı demektir. Tehdit olarak teknolojik gelişim ile kendisini yeniliklere açık olmayan mali müşavirlerin zamanla bu piyasadan silineceğini düşünüyorum.”

SMMM 7’nin görüşü:

“Muhasebenin güçlü yanları ismimizin önünde bir unvan bulunmasıdır. Halk nazarında saygınlığı, itibarı vardır. Zayıf yönlerimizin en önemlisi kanunların sürekli değişikliğe uğraması sonucu devamlı bunların takip edilmesinde sıkıntılar yaşamaktadır. Tahsilat konusunda bir düzenleme bulunmaması bu da bizim işimizi yapmada sıkıntı yaratmaktadır. Tehdit olarak teknolojinin gelişiminin muhasebe mesleğinde olumlu etki yaşanmasına rağmen bu konuda kendini geliştiremeyen mali müşavirler için tehdit görüyorum. Mesleğe girmede staj süresinin uzunluğu, sınavın zorluk derecesinden dolayı yeni meslek mensuplarının sıkıntı yaşamasıdır. Fırsat

olarak gördüğüm yeni gelişmeler ile mali müşavirlerin geleneksel işlevleri ile yeni alanlarda çalışma imkanı bulmuştur.”

SMMM 8’in görüşü:

“Mesleğimizin en güçlü yanının bir prestij işi olması ve adında geçtiği gibi serbest olmamız kimseye bağlı olarak çalışmamız bu nokta da rahat bir meslektir. Zayıf noktalarımızı ise tahsilatta yaşamış olduğumuz sıkıntılar olarak kısaca belirtebilirim.”

SMMM 9’un görüşü:

“Bende meslek şovenliği vardır. Bu mesleği çok seviyorum. İddialı olarak şunu da söyleyebilirim: “Muhasebe çağın mesleğidir” diyebilirim. Ülke ekonomisine katkısı çok büyüktür. Örneğin 2019 bütçesi 961 milyar TL olarak belirlenmiş olup bunun, 756 milyar TL vergi gelirlerinden karşılanmaktadır. Bu verginin üç ayağı bulunmaktadır. Mükellefleri bizler ve devlet idaresidir. Bu verginin hesaplanmasında aktif rol oynamaktayız. Diğer taraftan ülkemizde en fazla yasal değişikliğe uğrayan meslek örgütü ve meslek mensuplarını oluşturmaktayız. Tüm bu olumsuzluklara rağmen bizler mali idareye ve ekonomimize katkı anlamında çok özverili katkılar sunmaktayız.”

SMMM 10’nun görüşü:

“En önemli özelliği matematiksel uygulamadır. Dolayısıyla bilimsel bir alan olarak görüyorum. İşletmelere katkı sunuyoruz. Sadece muhasebe alanında değil, yönetim kademesi ve birimler de bize ihtiyaç duymaktadır. Zayıf olarak mesleğe giren yeni arkadaşların bana göre eğitim eksikliğidir. Fırsat olarak da işletmeler için en önemli birim olarak görüyorum. Bana göre mesleğimiz her geçen gün bir kademe daha da önemi artıyor.”

SMMM 11’in görüşü:

“Güçlü yönlerimiz mesleğimizin kariyeri güçlü olmasıdır. Zayıf yön olarak mevzuatımızın yetersiz olmasıdır. Meslek örgütümüz meslektaş seçiminde titiz davranmaması zayıf olarak görüyorum. Fırsat zaman için elektronik muhasebe vb. uygulamalar mesleğimizde farklı uzmanlık alanları getireceğini düşünüyorum. Tehditler mevzuattaki sorumluluk cezalarını görüyorum.”

SMMM 12'nin görüşü:

“Muhasebe mesleğinin elbette güçlü yanı olarak vergi toplama da devlet ile mükellef arasında köprü olduğumuzdan dolayı bir prestijimiz vardır. Ortaya çıkan farklı uzmanlık alanları ile de daha da iyi noktalara geleceğimiz konusunda şüphem yok. Zayıf nokta olarak gelişen teknoloji ile beraber ortaya çıkan e muhasebe, e defter konularına tam hakim olamamanın sonucu müşteri kayıpları. Tehdit olarak bahsettiğim gibi işlemlerin elektronik ortama geçmesi ile kendisini yenilemeyen piyasadaki silineceğidir. Fırsat olarak da son yıllarda bilirkişilik, adli muhasebe gibi konularda bize ihtiyaç duyulması bizim için bir fırsattır.”

Bu soru için muhasebecilerin vermiş olduğu cevaplar sonucunda ortak vurgular ;

- Meslek mensupları, muhasebe mesleğinin prestijli bir iş olarak görmektedir.
- Yeni çıkan uzmanlık alanları ile farklı alanlarda yeni iş imkanlarının doğduğu düşünmektedirler.
- Devlet ile mükellefler arasında bir köprü görevi gördüklerini bunun da onlar için önemli bir güç olarak görmektedirler.
- Mükelleflerden tahsilat sıkıntısı yaşamalarını eksik bir nokta olarak görmektedirler.
- Günlük çalışma saatlerinin uzun olmasının sağlıkları açısından olumsuz bir sıkıntı yaşadıkları dile getirmişlerdir.
- Meslek yasalarını güçlü yan olarak görmektedirler.
- Vergi kanunlarındaki sürekli değişikliklerin takip edilmesinin zorluğu meslek mensuplarınca ifade edilmektedir.
- Yeni çıkan uzmanlık alanları konusunda kendilerine ihtiyaç olduğunun bilinmesinin meslek mensupları için bir fırsat olduğu kanaatindedirler.
- Teknolojik gelişmeye ayak uydurmada yaşanan sıkıntıların bir tehdit olarak görmektedirler şeklinde sıralanabilir.

Soru 3: Son yıllarda yaşanan teknolojik gelişmeler ve küreselleşmenin etkisi ile muhasebe mesleğinde yeni açılımlar, farklı uzmanlık alanları olarak ortaya çıkan; E-Muhasebe, Bulut Muhasebesi, Dijital Muhasebe, Adli Muhasebe, Çevre Muhasebesi, Yalın Muhasebe gibi kavramlar hakkında görüşleriniz nelerdir?

SMMM 1'in görüşü:

“Bu kavramların çeşitlendirilmesi gayet iyidir. Kendi düşüncem şu şekildedir: Mimarlık fakültesi bitirenin mimar, hukuk fakültesi bitirenin avukat olması ancak Mali Müşavir olmak için her hangi bir bölüm yok. İktisat, İşletme gibi bölüm mezunları başvurabiliyor fakültelerde sadece mali müşavirlik için bölümler açılması kanaatindeyim. Bu farklı uzmanlık alanları ile geleneksel muhasebe işlemleri ile yeni ortaya çıkan bu uzmanlık alanlarının birbirinden ayrılması ve herkesin bir uzmanlık alanında uzmanlaşması gerektiğinin kanaatindeyim.”

SMMM 2'nin görüşü:

“Son yıllardaki gelişmeler ile özellikle e dönüşüm ile e dijital sisteme geçerek kağıt sistemi azaldı. Dijitalleşme ile daha hızlı ve güçlü bir şekilde işlemlerimizi yapmaktayız. Muhasebe de bu ortaya çıkan uzmanlık alanlarının toplumun her kesimine hitap eden alanlardır. Bu alanlarda gerekli meslek odaları olsun kamu kurum ve kuruluşları ve akademik çevreden bizlerin bilgilendirilmesini bekliyoruz.”

SMMM 3'ün görüşü:

“Muhasebe mesleğinde hızlı bir gelişme görmekteyim. Ortaya çıkan uzmanlık alanları ile geçmişten günümüze muhasebe vizyon ve misyonun güncellenmesi ve geleceğe daha farklı vizyon ve misyonlar ile ortaya konulmalıdır.”

SMMM 4'ün görüşü:

“Ortaya çıkan bu uzmanlık alanları konusunda tam fikir sahibi değilim ancak değinmek istediğim konu geleneksel muhasebe de sadece kayıt sisteminin yerine günümüzde artık kayıt sistemi ile yetinmeyip daha farklı konumda olmasıdır.”

SMMM 5'in görüşü:

“Uzmanlık alanlarının meslek için olumlu görmekteyim. İlerde meslek mensuplarına daha çok iş düşmektedir. Bu uzmanlık alanlarının toplumun her kesimi için gerekli ve olumlu olduğunu düşünmekteyim.”

SMMM 6'nın görüşü:

“Ben bu işi ilk yapmaya başladığımda sadece kayıt tutulması ve verginin belirlenmesiydi. Ancak günümüz de muhasebe mesleğinin geleneksel işlemler dışında modern uzmanlık alanları ortaya çıktığını görmekteyim. Bu bizler içinde toplumun her kesimin içinde olumlu görmekteyim.”

SMMM 7'nin görüşü:

“Uzmanlık alanları hakkında düşüncem geleneksel olarak yaptığımız muhasebe kayıtlarının yerine muhasebe mesleğinin gelişmesi ve prestij için olumlu görmekteyim. Teknolojik gelişmeler ile ortaya çıkan bu uzmanlık alanların ihtiyaç olduğunu düşünüyorum. Ortaya çıkan yolsuzluklar olsun, mahkemenin muhasebe işlemleri parasal işlemleri için bize başvurması bizim işimiz için bir imaj oluşturmaktadır. Çıkarılan poşetler için alınan vergiyi çevre için olumlu görmekteyim, bunun gibi çevreye verilen zararların minimum seviyeye indirgenmesi için rol alacak kesimlerden bir tanesinin de biz meslek mensuplarının görüşleridir.”

SMMM 8'in görüşü:

“Çağın ihtiyaçlarına göre hareket etmeyen mesleklerin yok olup gideceği kanısındayım. Muhasebenin de geleneksel işlemlerinin yanında bu ortaya çıkan uzmanlık alanlarında da kendisini geliştirerek toplumda söz sahibi olması gerektiğini düşünüyorum.”

SMMM 9'un görüşü:

“Teknolojik gelişme, Dünyanın küçülmesi gibi gelişmeler karşısında bizim mesleğinde ayak uydurması için ihtisaslaşma yapılması gündeme gelmiştir. Sayılan bu uzmanlık alanları, mesleğimizin bir ileri aşaması alanlardan hizmet bekleyen kurumlar için güzel bir gelişme olmuştur.”

SMMM 10'nun görüşü :

“Açıkçası bunların hepsine dikkat ederseniz sonu muhasebe ile bitiyor. Bunlar sadece belki bir alan, dal yaratıyor. Teknolojik değişimler ile bu muhasebe de yeni alanlar çıkardı. Meslek elemanlarının sadece kağıt işleme değil yeni görevler ortaya çıkarıyor. Artık işletmelerin analizini yapan, yön vermek gibi yeni görevler vermek zorundadır. Adli muhasebe de yargının işini ciddi anlamda yoğunluğu alıyor. Eskiden de vardı ama günümüzde ciddi bir gelişme görülüyor. Diğer alanlarda da daha iyi nokta da olacağımızı düşünüyorum. Ama yalın muhasebenin ülkemiz için uygulanacağını konusunda endişelerim vardır.”

SMMM 11'in görüşü:

“Şu an da e muhasebe işini yapıyorum. Adli Muhasebeyi de çok sık olmasa da yapıyorum. Gerisi hakkında tam fikir sahibi değilim.”

SMMM 12'nin görüşü:

“Ortaya çıkan bu farklı uzmanlık alanları teknolojinin gelişimi ile daha da içine gireceğiz. E muhasebe yapılan düzenlemeler ile zorunlu hale geldi. Tüm işlemlerin elektronik ortamda yapılması ve yapılan kayıtların kontrolünün defter sistemine göre kolay olması bizim için önemlidir. Adli muhasebe konusunda mahkemelerin, muhasebe işlemlerine hakim olmaması sonuçta bize görev düşmektedir. Bu nedenle mahkemelere destek hizmeti sunmaktayız. Çevre muhasebesi hakkında aklıma gelen geçen yıl hayatımıza giren poşetlerin para ile satılması ile bunun gibi konularda çalışmaların yapıldığını duyuyorum. Diğerleri hakkında tam olarak bilgi sahibi değilim.”

Bu soru için muhasebe meslek elemanları tarafından verilmiş olan cevaplar sonucunda muhasebe meslek elemanları;

- Muhasebe mesleğinin sadece kayıt tutmaktan ziyade yeni görevler üstlenmesini olumlu gördüklerini,
- Meydana gelen bu yeni farklı uzmanlık alanları ile meslek elemanlarına yeni bir iş alanları oluşturduğunu,
- Muhasebe mensuplarına olan ihtiyacın daha da arttığını,

- Eğitimlerle bu uzmanlık alanlarında kendilerini geliştirerek birden fazla alanda çalışmalarının olanağı gibi konulara vurgu yapmışlardır.

Soru 4: Yaşanan teknolojik gelişmeler ve küreselleşmenin etkisi ile muhasebe mesleğinde ortaya çıkan farklı uzmanlık alanları hakkında, ilgili kurum ve kuruluşlardan (Hazine ve Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB, TESMER, Meslek Odaları) ve akademik çevreden beklentileriniz nelerdir?

SMMM 1'in görüşü:

“En büyük sıkıntımız meslek kuruluşlarımız, odalarımız bizim derdimiz ile tam olarak ilgilenmiyorlar. Bu ortaya çıkan alanlar hakkında bizlerin bilgilenmesi için konferanslar, broşür ve kitaplar çıkarılarak bilgilenmemiz lazım.”

SMMM 2'nin görüşü:

“Akademik çevreden ve kurum ve kuruluşlardan eğitim seminerleri daha çok yapılması, akademisyenlerin biz meslek mensuplarına sadece geleneksel muhasebe kayıtlarının öğretilmesi yanında meslek mensuplarına da ulaşarak bu konular hakkında fikir alışverişi yapılmalıdır. Meslek odaların sıkıntılı gördüğümüz konularda kamu kurumlarından destek almaları için ellerinden geleni yapmalıdır.”

SMMM 3'ün görüşü:

“Hazine ve Maliye Bakanlığı, TÜRMOB ve akademik çevreden çok şey bekliyoruz. Yapılacak düzenlemeler ile mesleği daha saygın hale getirilmelidir. Yapılacak çalışmalar ile meslek hakkında devlete önerge verilmelidir.”

SMMM 4'ün görüşü:

“Aslında bir kamu hizmeti yürütmekteyiz. Bu uzmanlık alanlarının da gelişmemiz için gerekli seminerlerin, eğitimlerin verilmesini düşünüyorum. Çıkarılacak mevzuat değişiklikleri ile de bu uzmanlık alanların yapılması da bize kolaylıklar verilmelidir.”

SMMM 5'in görüşü:

“İlgili kurum ve kuruluşlar tarafından verilecek eğitimler ile bu konularda uzmanlaşmamızın sağlanmasını istiyoruz.”

SMMM 6'nın görüşü:

“Sayılan uzmanlık alanları hakkında kamu kurum kuruluşları, meslek odaları ve akademik çevreden verilen eğitim, seminerlerin arttırılmasını istiyorum. Katıldığım konferans, seminerler benim için çok güzel deneyimle sonuçlandı.”

SMMM 7'nin görüşü:

“Ülkemiz için yeni olan bu uzmanlık alanları hakkında gerekli çalışmaların yapılarak, bizler için ana kaynak olarak sunulmasını istiyoruz.”

SMMM 8'in görüşü:

“Mesleğin daha saygın bir hale getirilmesi için ilgili kurum kuruluşlardan ve akademik çevreden destek bekliyoruz. Yapılacak mevzuat değişiklikleri ile bu konularda çalışmamız için gerekli eğitim sistemi oturtulmalıdır. Üniversitelerde de bu uzmanlık alanları hakkında fikrimce bölümler ve dersler eklenmelidir.”

SMMM 9'un görüşü:

“Bizim paydaş kurumumuz Hazine ve Maliye Bakanlığı, TÜRMOB, TESMER bulunmaktadır. Bizler 13Haziran1989 tarihi ile yürürlüğe konulan kanun gereği şu anda 11 SMM Odası, 8 YMM Odası ile toplam 110.019 SMM ve 4900 civarı YMM ile bu mesleği yapıyoruz. TÜRMOB'la geçmişimiz yeni olmasına rağmen çok önemli çalışmalarımız vardır. Türkiye geneli hizmet bakımından diğer meslek birliklerinden önce gelmektedir. Yasal değişikliği en fazla olan mesleklerden birisiyiz. Bu değişiklikler için eğitimin verilmesi için gerekli adımlar atılıyor ve daha da fazlasını istiyoruz. Diğer çevrelerden de yaşanan gelişmeler hakkında bize daha fazla önem verilmelidir. Hazine ve Maliye Bakanlığının da yasal değişiklikler hakkında bizimde gerçek mana da görüşlerimizi almalarını bekliyoruz.”

SMMM 10'nun görüşü:

“TÜRMOB, TESMER gibi kurumlar açıkçası çok iyi çalışmalar yapıyor. Ülkenin her noktasına eğitmen göndererek gerekli eğitimi veriyorlar. Dolayısıyla bu bilgiler meslektaşlarımız sayesinde işletmelere ulaşmaktadır. İşletmeler otomatik olarak yasayı bir nevi öğrenmiş oluyorlar. İşletmeleri koruyoruz diyebiliriz. KGK aslında TÜRMOB'un altında olması gerektiğini düşünüyorum. KGK denetçisi olabilmek için meslek mensubu olması gerekmektedir. Aslında ana gövdeyi

oluşturmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, kurumlarla olan ilişkisi her geçen gün gelişiyor. Bakanlık sürekli yasal değişiklik yapıyor. Bu yasalarda meslek mensupları ile iletişimi artırmalıdır. Akademik olarak belki naçizane fikrim enstitü oluşturulmasıdır. Mali müşavirlik enstitüsü oluşturulmalıdır. İlgili kurumlar bu konularda bir harmanizasyon yaparak çalışmalıdır.”

SMMM 11’in görüşü:

“Doğru alt yapının yapılmasının uygulama esnasında gerekli eğitimlerle bizlere destek olmalarını bekliyoruz.”

SMMM 12’nin görüşü :

“Ortaya çıkan bu farklı uzmanlık alanları hakkında gerekli bilgiyi sağlamamız için gerekli kurumlarımız bizim için eğitimler vermesi bizim için olumludur. Ancak bu eğitimlerin daha da çok olmasını istiyoruz. Hazine ve Maliye Bakanlığı gerekli olan yasal değişiklikler hakkında biraz daha bizlerin görüşünü önemsemesini bekliyoruz. Akademik çevreden beklentimiz ise ortaya çıkan uzmanlık alanları hakkında dersler, bölümler ve hatta yüksek lisans alanları açarak bizlerin beslenmesini sağlamalıdır.”

Bu soru için muhasebe meslek mensupları tarafından verilen cevaplar sonucunda ortak vurgular;

- Ortaya çıkan bu farklı uzmanlık alanları hakkında meslek mensuplarının tam fikir sahibi olmadıklarının,

Meslek odalarından, Türkiye Serbest Muhasebeci Meslek Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) , Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) gibi kurumlardan bu uzmanlık alanları hakkında gerekli altyapının sağlanarak, eğitim sürecinin verilerek sertifikasyon hizmetinin verilmesi gerekliliğini, konferans, seminerler düzenlenerek bu eksikliklerinin giderilmesinin,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının ise bu alanlar hakkında gerekli kanunların çıkarılmasında ön ayak oluşturması ve meslek mensuplarının da bu konuda söz hakkı verilmesi gerekliliğini,

- Akademik çevreden ise gerekli derslerin verilerek, bölümler açılarak bu konuda mensuplara destek olmasının ve meslek mensupları ile her zaman iletişimin gerekliliği şeklinde sıralanabilir.

Soru 5: Muhasebe meslek mensubu olarak, muhasebe mesleğinin geleceğine ilişkin kısa bir değerlendirme yapar mısınız?

SMMM 1'in görüşü:

“Prestijli bir meslek olma yolunda ilerliyor. Bununda tek yolu bence üniversite de verilen eğitim ile olmalıdır. Bu meslek ile ilgili özel bölümler açılmalıdır. Kurum kuruluşların katkısı ile mesleğimizin toplumda saygısı daha da artacağı kanaatindeyim.”

SMMM 2'nin görüşü:

“Geleceğin muhasebe mesleği için her birey için gerekli bir meslektir. Devlet borcu olarak görmekteyim. Meslek mensupları olarak devletin geliri olan vergi için işlemler yapıyoruz. Mesleğin geleceği için bilgi ve eğitim şarttır.”

SMMM 3'ün görüşü:

“Mensuplar olarak sürekli kendimizi geliştirmeliyiz. Sürekli günlük değişen mevzuata karşı kendimizi yenilemeliyiz. Gelecekte muhasebe meslek elemanlara daha çok iş düştüğünü düşünüyorum.”

SMMM 4'ün görüşü:

“Muhasebe mesleğini gelecekte iyi bir sırada göreceğimi inanıyorum. Bizim mesleği hayatın ta kendisi olarak görüyorum. Gelecek de daha kıymetli bir nokta da olacağını düşünüyorum.”

SMMM 5'in görüşü:

“Mesleğe olan itibarın artacağını ve toplumdaki konumunun daha iyi yerlere geleceğini düşünüyorum. Farklı uzmanlık alanları ile gelecekte istihdam konusunda önemli bir konuma geleceğini düşünüyorum.”

SMMM 6'nın görüşü:

“Ben bu işe ilk başladığımda kara düzen şeklinde işlemler yapılmaktaydı. Tek düzen muhasebe sistemini devletin bazı kurumları kullanmaktaydı. Zamanla tüm

kurum ve kuruluşlara zorunlu hale geldi. Teknolojinin inanılmaz gelişmesi ile şuan ki duruma geldi ve ben inanıyorum ki bu kadar ile kalmayacak siz gençlerin bu mesleğin gelişimi için çalışıp daha ileri seviyeye götüreceğinizin kanaatindeyim.”

SMMM 7'nin görüşü:

“Meslekte verilen eğitimler, konferanslar, akademik çevrelerde yapılacak çalışmalar ile bu mesleğin daha cazibeli bir konuma geleceğini ve toplumda ki prestijinin artacağını düşünüyorum.”

SMMM 8'in görüşü:

“Günlük yapılan yasal düzenlemeler, diğer yanda ülkemiz ve diğer ülkelerdeki gelişmelerin takip edilmesi ile bu mesleğinin gelişimi için elzemdir. Ben gelecekte muhasebe mesleğinin daha iler noktalarda olacağını düşünüyorum.”

SMMM 9'un görüşü:

“3568 sayılı yasadan sonra muhasebe mesleği yasal statü kazandı. Dünyadaki gelişmeler, ekonomik gelişmeler ve teknolojik gelişmeler ile sürekli kendini geliştiren meslek ile yeni görevler yüklendi bizlere. İhtisas alanları hakkında gerekli yatırımlar yapılarak mesleğin daha da önemli konumda olacağını düşünüyorum.”

SMMM 10'nun görüşü:

“Mesleğin geçmişi Mısır'a kadar dayanan bir meslektir. O günden bugüne kadar meslekte ilgili çok şey konulmuş muhasebe mesleği yok oluyor gibi. Aslında yok olan şey tanımlar olmuştur. Muhasip yerine mali müşavir kullanılmasını örnek verebilirim. İşletmeler var oldukça muhasebe mesleği daimi olacaktır. Teknolojik gelişmeler ve küreselleşmenin etkisinin olumlu yönde etki etmesi için herkesin elini taşın altına koyması gerektiğini düşünmekteyim.

SMMM 11'in görüşü:

“Mesleğin defter tutma fonksiyonunun azalacağını daha çok müşavirlik ve farklı uzmanlık alanlarında hizmet vereceği düşünüyorum.”

SMMM 12'nin görüşü :

“Önceki sorulara verdiğim cevapları da göz önüne alıncırdığımız da muhasebe mesleği gün geçtikçe yeni bir konuma gelmiştir. Kayıt tutmanın yanında daha da farklı görevler üstlenmeye başlamıştır. Bu farklı gelişmelerin gerekli alt yapının hazırlanması için meslek kanununun güncellenmesi, ilgili kurumlarımızın verecekleri eğitimlerle bizlerin yanında olduğunu göstermesi bizi yarınlara taşıyacaktır.”

Bu soru için muhasebe meslek mensupları tarafından verilen cevaplar sonucunda ortak vurgular;

- Muhasebe mesleğini ifa etmek olan mensupların genel kanısı muhasebe mesleğinin geleneksel muhasebe ile yeni ortaya çıkan farklı uzmanlık alanlarının entegrasyonu ile daha iyi yerlerde olacağını toplumdaki imajının daha da artacağını,
- Teknolojik gelişme ile muhasebe mesleği için olumlu bir durum olacağını ve muhasebe meslek elemanlarının bu konuda gerekli eğitimlerle daha da iyi bir duruma geleceğini,
- Yapılacak mevzuat düzenlemeleri ile mesleğin daha elverişli olacağını, meslek yasasının koruyucu rolünün artması gerekliliğini,
- Kamu kurum ve kuruluşlarının, meslek odalarının ve akademik çevrenin birbiri ile uyumlu şekilde hazırlanacak ortak bir tasarının mesleğin geleceği için büyük önem taşıyacağı
- Teknolojik gelişmelerin katkısı ile tüm işlemlerin elektronik ortama alınması ile bu ortama SMM'lerin uyumunun sağlanacağı şeklinde sıralanabilir.

3.5.7. Araştırmanın Yorumlanması

Bu araştırmada Sivas ili merkez ilçede faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının dijitalleşme ve teknolojik gelişmeler paralelinde muhasebe mesleğinde ortaya çıkan gelişmeler ve yeni uzmanlık alanları hakkındaki görüşlerinin ilgili kurum ve kuruluşlardan, akademik çevreden beklentilerinin tespitine ve muhasebe mesleğinin dijitalleşmesi ile birlikte muhasebe meslek

mensuplarının beklentilerini, sorunlarını ve e-dönüşüm çerçevesinde yaşayacakları değişimler üzerine yeni bir önermeye karşı yaklaşımlarının ölçülmesine çalışılmıştır. Bu amaçların gerçekleştirilmesi için Sivas ili merkez ilçede çalışmakta SMMM üzerinde nitel bir uygulama (röportaj) gerçekleştirilmiştir.

Araştırma bulgularından hareketle tespit edilen sorunlar aşağıda sıralanmaktadır :

- Mükelleflerden almak zorunda oldukları ücretlerin tahsil aşamasında karşılaşılan sorunlar hala en büyük problem olarak kabul edilmektedir.
- Tecrübeli muhasebe elemanı bulunamamaktadır.
- Vergi ve diğer konularda yaşanan yoğun değişikliklerin takip edilmesindeki muhasebe meslek mensupları tarafından zorluklar yaşanmaktadır.
- Genç nüfusun muhasebe mesleğini tercih etmediği veya staj başlama ve SMMM sınavlarındaki başarının az olduğundan bahsedilmektedir.
- Muhasebe meslek mensupları, iş yoğunluğunun fazla olduğundan, özel hayatlarına zaman ayırmadıklarından ve alınan ücretlerin emeklerinin karşılığı olmamasından yakınmaktadırlar.
- Teknolojik değişimler ve elektronik ortamda yapılan işlemler için gerekli altyapı yetersizdir.
- Muhasebe meslek mensupları farklı uzmanlık alanları hakkında yeterli bilgiye sahip değildir.
- Muhasebe mesleğinde ortaya çıkan farklı uzmanlık alanlarına önyargı ile bakılmaktadır.

Yukarıda yer alan sorunlara dikkat edildiğinde sorunların özünde mesleğin gelişiminde meslek mensuplarının gerekli bilgi düzeyine sahip olmadıkları, muhasebe sürecinde yaşanan aksaklıklar gibi faktörler etkilidir.

Araştırma sonucunda sorunların çözümüne ilişkin öneriler aşağıda sıralanmaktadır :

- Muhasebe meslek mensuplarının kazançlarında iyileştirilme yapılmalıdır. Asgari fiyat tarifesi muhasebe meslek mensuplarının sorumlulukları çerçevesinde güncellenmelidir.
- İlgili kurum ve kuruluşları (TÜRMOB, TESMER, KGK, Meslek Odaları) gerekli görülen konularda eğitimlerin sayısının artırılmasının mesleğin gelişimi için gerekli görülmektedir.
- Meslek Yasasında görülen eksikliklerin tespit edilmesi ve bu eksikliklerin giderilmesinde meslek mensuplarına da söz hakkı verilmesi gereklidir.
- Teknolojik gelişmelerin muhasebe mesleğinin olumlu şekilde etkilenmesi için gerekli alt yapının sağlanarak, bu konu hakkında eğitimlerin, konferansların verilerek meslek mensuplarına aktarılması gerekmektedir.
- Akademik çevreden muhasebe alanında ortaya çıkan yeni uzmanlık alanları hakkında gerekli çalışmalar yapılarak bu alanlar hakkında gerekli olan derslerin konulması, bölümlerin açılması ile vasıflı elemanların yetiştirilmesine katkı sunulması beklenmektedir.
- Hazine ve Maliye Bakanlığının, muhasebe meslek mensuplarını ilgilendirecek konularda gerekli iletişimin sağlanarak ortak bir payda da buluşulması sağlanmalıdır.

SONUÇ

Muhasebe mesleğini ilk önceleri defter tutma işi olarak değerlendirilirken günümüzdeki işlevi planlama, karar verme ve denetim aşamalarında önemli rol oynayan, mali nitelikte işlemlerin yorumlanması ve işletmenin geleceğe yönelik bilgiler vermesi görevini üstlenen bir profesyonel meslek haline gelmiştir.

Küreselleşme ile beraber iktisadi büyüme ile ülke sınırlarının kalkmış, ticaret fikirlerinin değişmesine sebep olması bunla ilgili olarak işlemler için yeni girişimler ortaya çıkmış, uluslararası boyutta işlemler için yeni girişimler ortaya çıkmış uluslararası boyutta işlemler yapmaya başlamıştır. Bunun sonucunda da işletmenin ana organı olan muhasebeye ihtiyaç daha da artmıştır. İlk başlarda yalnız kayıt işlemleri yapan muhasebe elemanları, teknolojik gelişmeler ile e ortama taşınmış ve muhasebe mesleğinde yeni farklı uzmanlık alanları meydana gelmiştir.

Farklı uzmanlık alanları ABD başta olmak üzere birçok AB ülkelerinde yaygın bir şekilde uygulanmaya başlanılmış, ülkemizde ise henüz gerek mevzuat olarak gerekse muhasebe elemanları tarafından tam olarak bilgi sahibi değildir.

Endüstri 4.0 ile beraber muhasebe mesleğinde, özellikle bilgi sistemine veri akışının otomatik olarak sağlanması ile beraber hızlı ve güvenilir bilgiye ulaşmak kolaylaşarak, denetim faaliyetleri daha sağlıklı bir şekilde gerçekleşmeye başlamıştır. Teknolojik gelişmeler muhasebe mesleğinde defter tutma beyannamelerin düzenlenmesi ile onay işlemleri üzerinde de değişikliğe sebep olmuştur. E muhasebe ile muhasebe işlemlerinin e ortamda tutulması ile işlemlerin daha da sağlıklı bir yapıya bürünmektedir. Muhasebe meslek elemanlarının ve mükelleflerin işlemleri daha hızlı sürdürebilmelerine ve daha kaliteli hizmet sunumuna sahip olmuştur.

Son yıllarda gelişen bilgi teknolojileri ve Endüstri 4.0 ile birlikte yaşanan değişim süreci, hem dünyada hem de ülkemizde her konuda olduğu gibi muhasebe alanında da etkisini göstermiş ve muhasebe mesleği bir dönüşüm sürecine girmiştir.

Gelecekteki muhasebecilerin dijital teknoloji(bulut bilişim ve büyük verilerin kullanımı dahil), küreselleşme (muhasebe hizmetlerinin dış kaynak kullanımı) ve gelişen düzenlemeleri (vergi düzenlemesi, yeni kurumsal raporlama biçimleri, entegre raporlama düzenlemeleri vb.) hakkında eğitimi giderek daha fazla artacaktır.

Muhasebeciler yeni düzenlemelerinin uygulanması, dönüştürülmesinde, finansal ve finansal olmayan raporlamanın birbirine bağı olduğu konusunda yeterince bilgi sahibi değı. Üniversiteler, muhasebe öğrencileri için bulut bilişim, veri analizi, dijital teknoloji, entegre raporlama konularda gerekli eğitimi sağlamalıdır. Profesyonel muhasebe kuruluşları, yeni alanlardaki uzmanları/öğretim görevlilerini bir araya getirmek ve yeni kurslar yürütmek için üniversitelerle birlikte çalışmalıdır. Aynı zamanda, üniversiteler ya eğitim ve öğretim için mevcut öğretim üyelerine yatırım yapmalı ya da yeni birimleri koordine etmek ve ders vermek için uzmanlar istihdam etmelidir.

Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının belirlenmesinde bir bütünün kendi içinden seçilmiş parçalarını temsil ettiğı için amaca uygun örnekleme yoluna gidilmiştir. Bu bağlamda Sivas ili merkez ilçede Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanı ile mesleki faaliyetlerini sürdüren muhasebe meslek mensuplarına ulaşılmaya çalışılmıştır.

Görüşme yapmak için 28 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir örneklem olarak seçilmiş ancak 4 meslek mensubuna hiç ulaşılammış olması, görüşme isteğimizin reddedilmesi, görüşmeyi kabul etmelerine rağmen iş yoğunluğu veya görüşmelerin ses kayıt cihazı kullanılarak kayıt altına alınacak olması gibi nedenlerle 12 meslek mensubu ile görüşme yapılamamıştır. Tüm bu olumsuzluklara rağmen görüşme yapılabilen muhasebe meslek mensubu sayısı 12'dir.

Yapılan araştırma Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ile ses kayıt cihazı ile görüşme yapılarak demografik bilgiler ile meslek geçirilen süreler sorulmuştur. Ardından hazırlanan beş adet soru sorularak bu konularda ne düşündükleri sorgulanmıştır. Yapılan görüşmeler ortak vurgulardan bazıları şunlardır:

- Teknolojinin gelişmesi mesleğin gelişimi için ciddi bir etken olduğu,
- Muhasebe sürecinin kağıt ortamdan elektronik ortama geçildiğı,
- Yeni çıkan uzmanlık alanları ile farklı alanlarda yeni iş imkanlarının doğduğu düşünmektedirler.
- Devlet ile mükellefler arasında bir köprü görevi gördüklerini bunun da onlar için önemli bir güç olarak görmektedirler.

- Teknolojik gelişmeye ayak uydurmada yaşanan sıkıntıların bir tehdit olarak görmetedirler şeklinde sıralanabilir.
- Yeni çıkan uzmanlık alanları ile farklı alanlarda yeni iş imkanlarının doğduğu düşünmetedirler.
- Teknolojik gelişme ile muhasebe mesleği için olumlu bir durum olacağını ve muhasebe meslek elemanlarının bu konuda gerekli eğitimlerle daha da iyi bir duruma geleceğini,
- Yapılacak mevzuat düzenlemeleri ile mesleğin daha elverişli olacağını, meslek yasasının koruyucu rolünün artması gerekliliğini,
- Kamu kurum ve kuruluşlarının, meslek odalarının ve akademik çevrenin birbiri ile uyumlu şekilde hazırlanacak ortak bir tasarının mesleğin geleceği için büyük önem taşıyacağı

Bu sonuçlar doğrultusunda, bundan sonraki araştırmacılara önerilerde bulunmak gerekirse;

- Muhasebenin değişen görevleri ve yetkileri doğrultusunda meslek mensuplarının gelişmeleri ve teknolojiyi yakından takip etmeleri,
- İşletmelerin karlılığını arttırmaları için muhasebe verilerini doğru şekilde yorumlama ve analiz etmeleri sağlanabilir.
- Yükseköğretim kurumlarında muhasebe bölümünde okuyan öğrencilerin, meslek bilincinin oluşması sağlanarak, meslek etiği hakkında bilinçlendirmeleri sağlanabilir.



KAYNAKÇA

- Abdioğlu, Hasan (2013). *Maliyet Muhasebesi*. Bursa : Dora Yayınevi.
- Acar, Vedat (2013). “Türkiye Muhasebe Standartları–11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması”.*Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, ss: 25-50ç
- ACFE (2018). Report to the Nations 2018 Global Study on Occupational Fraud and Abuse www.acfe.com, [Erişim Tarihi: 15.10.2018]
- Ağkan, Faruk (2018). “AAOIFI Standartları ve Türkiye Katılım Bankalarında Uygulanabilirliği, *Anemon Muş Alparşlan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*”. Cilt: 6, Sayı: 2, ss: 235–245.
- Akarçay, Vural (1980). *Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması*, Nihat Sayar İstanbul: Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları. No: 330–563.
- Akbaba Buyruk ve Ayşe Nur (2019).“Bulut Muhasebe ve İşletmelerde Uygulanması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (MUFAD)”. Sayı: 82, ss: 21-40.
- Akdoğan, Nalan (1980). *Enflasyon Muhasebesi* Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Mali Bilimler ve Muhasebe Yüksek Okulu..Yayın No: 1, Ankara.
- Akdoğan, Nalan (2012). “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Uygulanmasının Sağlanması Maliye Bakanlığının Tarihi Sorumluluğu”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Yıl: 12, Sayı: 38, ss: 29-39.
- Akdoğan Nalan ve Aydın Hamdi (1987). *Muhasebe Teorileri*. Gazi Üniversitesi, Yayın No: 98, Ankara
- Akdoğan Nalan ve Tenker Nejat (1992). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Matbaası.
- Akdoğan Nalan ve Tenker Nejat (2005). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara:Gazi Kitabevi.

- Akgeyik, Tekin (2000). “Teknolojik Değişim; Postfordist Eğilimler ve Endüstri İlişkilerinde Yeni Arayışlar”. *Çimento İşveren Dergisi*. Cilt: 14, Sayı: 3, ss: 3-16.
- Akgüç, Öztin (2011). *Banka Finansal Tablolarının Analizi*. İstanbul: Arayış Basım ve Yayıncılık.
- Akgül Ataman Başak ve Akay Hüseyin (2003). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma. İstanbul : Türkmen Kitabevi.
- Akın, Bahadır (2001). *Yeni Ekonomi Strateji Rekabet ve Teknoloji Yönetimi*. Konya: Çizgi Kitabevi.
- Akpınar, Elçin (2006). *Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Aksu, İbrahim (2017). “Bilişim Teknolojisinden Muhasebeye Açılan Pencere: Bulut Muhasebesi”. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*. Cilt: 7, Sayı: 13, ss: 79-102.
- Aktan, Can Coşkun ve Şen, Hüseyin (2003). *Global Ekonomide Değişim: Globalleşme, Modernite’den Postmodernite’ye Değişim*. Konya: Çizgi Kitabevi.
- Aktaş Hüseyin ve Kuloğlu Gökhan (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*”. Cilt: 8, Sayı: 25, ss: 101-120.
- Akyel Nermin ve Yıldız Şule (2018). “Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminde İhtisas Muhasebesi Derslerinin Değerlendirilmesi”.*Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. Özel Sayı, ss: 253-271.
- Aksu, İbrahim (2017). “Bilişim Teknolojisinden Muhasebeye Açılan Pencere: Bulut Muhasebesi”. *Birey ve Toplum Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 13, ss: 79-102.

- Al, Arzu (2014). “Adli Muhasebe ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO, Sayı: 125, ss: 95-124.
- Alagöz, Ali (2009). “TMS:11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”. *Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1, ss: 1-38.
- Alukal, George (2003). Create A Lean, Mean Machiene, *Quality Progress*, Cilt: 36, Sayı: 4, ss: 29-34.
- Arslan, Erdoğan (1997). “Enflasyon Muhasebesinin Neresindeyiz?”.-II, *Yaklaşım Dergisi*. Sayı 53, ss: 9-19
- Arslan, Metin (2012). *Araştırma Yöntem ve Teknikleri*. Ders Notları, Harran Üniversitesi, Birecik Meslek Yüksekokulu.
- Aslan, Muhsin (2015). *Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye'de Kullanılan Muhasebe Sistemleri ve İktisadi Devlet Teşekkülleri Üzerinden Örnekler*, Doktora Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.
- Aslan, Özgür (2007). “Yeni Ekonomi: Özellikleri ve Endüstrileri”. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*. sayı: 52, ss: 299-318.
- Aslan, Tunay (2015). “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-11) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”. *Journal of Economics, Finance & Accounting-JEFA*, Vol.2 (2).
- Altınbay, Ali (2007). “Çevresel Maliyetlerin Raporlanması”, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E- Dergisi*, S. 11, s.9-20, [Erişim Tarihi: 18.11.2019] <http://akademikbakis.org/OncekiSayilar.aspx>
- Asunakutlu, Tuncer. (2000). “Sigorta İşletmelerinde Maliyet Unsurları ve Maliyet Oluşumu”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Cilt: 2, Sayı: 3.
- Ataman, Ümit (1994). *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları”. Yayın No. 491/724, İstanbul

- Ataman, Ümit (2000). *Genel Muhasebe. Muhasebede Dönemiçi İşlemleri*. İstanbul : Türkmenevi Kitabevi.
- Atmaca, Metin. (2012). “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*. Cilt: XIV, sayı: 1, ss: 191–205.
- Atmaca Metin ve Terzi Serkan (2012). *Adli Muhasebe, Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma*. İstanbul: Yayılım Yayıncılık, 1. Baskı.
- Ayboğa, Hanifi (2002). *Bilgisayarla Yapılan Muhasebe Defter Kayıtlarının Türk Muhasebe Hukuku’nda Kanıt Niteliği*, Bilgi Teknolojileri Kongresi Bildiri Özetleri, Denizli.
- Aydemir Oğuzhan ve Erkan Mehmet (2011). “Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (MUFTAV), Sayı: 1, ss: 110-128.
- Aydın, Nurşen (2018). “Nitel Araştırma Yöntemleri: Etnoloji”. *Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, Cilt. 2, Sayı: 2, ss: 60 – 71.
- Aytekin Alper ; Erdoğan Yıldırım ve Kavalcı Kübra (2016). *Yeni Bir İş Modeli: Muhasebe Alanında Bulut Bilişim*, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 3. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi (ICAFR 16) Özel Sayısı, ss: 46-62.
- Babayeva, Leyla (2011). *Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması*, Doktora Tezi. İzmir : Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Bağcı Hamdi. (2002). *Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlara Uyum*, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildiriler Kitabı, 10-12 Ekim İstanbul.
- Bakırtaş, Tahsin (2019). “Türkiye’nin Bankacılık Sektöründe Dijitalleşme Olgusu”. *Ekonomi, İşletme ve Yönetim Dergisi* (Journal of Economy, Business, and Management JEBM), Cilt: 3, Sayı:1, ss: 1-24.

- Balcı, Baki Rıza (2011). “Yalın Düşünce ve Muhasebe”. Dokuz Eylül Üniversitesi *Sosyal Bilimler Dergisi*. Cilt: 13, Sayı: 1, ss: 39-58.
- Balsarı Çağnur; Sayar Ali Rıza, Zafer ve Dalkılıç, Fatih (2018). E-Dönüşüm Işığında Çağdaş Muhasebeciden Beklenen Yetkinliklerin Muhasebe Eğitimi Kapsamında Tasarlanması Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Sayı: 53, ss: 115-126.
- Başpınar, Ahmet (2004). “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. *Maliye Dergisi*. Sayı: 146, ss: .42-57.
- Başpınar, Ahmet (2005). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. *Maliye Dergisi*. Sayı: 148, ss: 35-62.
- Benligiray, Yılmaz ve Banar, Kerim (2006). Banka ve Sigorta Muhasebesi. Eskişehir :Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Benzion Barlev ve Haddad Joshua Rene (2003). “Fair Value Accounting and the Management of the Firm, Critical Perspectives on Accounting”. Cilt: 14, Sayı. 4, ss: 383–415.
- Bilgin Sarı, Emre (2018). Yalın Üretim Uygulamaları ve Kazanımları”.Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi (UIİİD), 17. UİK Özel Sayısı, ss: 585-600.
- Bilgin Onur ve Işık Hacı Bayram (2018). “Dördüncü Sanayi Devrimi ve Türkiye: Ulusal Yenilik Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme”. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi.Cilt: 1, Sayı: 60, ss: 860-867.
- Bozkurt, Birgül (2011). *Küreselleşme Sürecinin Muhasebe ve Denetim Meslek Etiği Üzerindeki Etikleri: İzmir İlinde Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi, Çorum.
- Bozkurt, Nejat (2000). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: “Adli Muhasebecilik”. *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 94, ss: 56-61
- Bozkurt, Nejat (2010). *Muhasebe Denetimi*, 5.b. İstanbul.
- Bozkurt, Veysel (2012). *Endüstriyel & Post-Endüstriyel Dönüşüm*. Bursa: Ekin Basım Yayın.

- Bulut, Nazan (2014). *Muhasebe Bilgi Sistemlerine Kantitatifsel (Sayısal) Bir Yaklaşım ve Yönetim Kararlarında Analitik Uygulanması*, Yüksek Lisans Tezi, Haliç Üniversitesi, İstanbul.
- Bulut Ela ve Akçacı Taner (2017). Endüstri 4.0 ve İnovasyon Göstergeleri Kapsamında Türkiye Analizi, *ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi* (ASSAM - UHAD) ASSAM International Refereed Journal Sayı: 7, ss: 50-72.
- Büyüköztürk Şener, Ebru Kılıç Çakmak Özcan Erkan Akgün, Karadeniz, Şirin ve Demirel, Funda (2018). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, 25. Baskı. Ankara: Pegem Akademi.
- Can, Ahmet Vecdi (2007). Luca Pacioli Muhasebenin Babası mıdır?, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı: 12, ss: 1-15, *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, Celalabat – Kırgızistan, www.akademikbakis.org, [Erişim Tarihi: 21.11.2019]
- Can, Ahmet Vecdi. (2010). Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO, Sayı: 97, ss: 21–47.
- Can Ahmet Vecdi ve Güneşlik Muhsin (2013). Yalın Yönetim Felsefesinin Önemli Bir Boyutu Olarak Muhasebede Yalınlaşma Düşüncesi ve Bir Yalın Muhasebe Uygulaması Örneği: “Kendine Faturalama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (MUFAD), Sayı: 57, ss:1-22.
- Castells, Manuel. (2005) *Ağ Toplumunun Yükselişi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Ceylan, Erdoğan (2013). *Bağımsız Dış Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Choi Frederick ve Meek K. Gary (2011). *International Accounting*, 7th ed. Prentice Hall.
- Civan, Mehmet (2002). *Finansal Muhasebe*. Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Yayınları.

- Comunale Christie Sexton R. Thomas ve Gara C. Stephen (2006). Professional Ethical Crises: A Case Study of Accounting Majors, Managerial Auditing Journal, 21(6), 636–656.
- Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı (2019).
- Çelik, Orhan (2003). *Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği*, Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın'a Armağan. Ankara: TÜRMOB ve SBF Yayınları.
- Çelik, Şevki (2011). *AB ile Entegrasyonda Muhasebe Mesleğinin Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi.
- Çelebi Furkan ve Bulut Yetkin (2016). Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) ve ERP Yazılımı Kullanan Bir İşletmenin İncelenmesi, Akademik Bakış Dergisi, Sayı: 57, ss: 166-177, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Celalabat – Kırgızistan, www.akademikbakis.org, [Erişim Tarihi: 18.11.2019]
- Çıtak, Nermin (2009). Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMÖ, Sayı: 91, ss: 81-109
- Çıtır, Halim (1987). *Yönetimsel Denetim Anlayışı ve Örgütlenmesi*, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, TODAİE Kamu Yönetimi Lisans Üstü Uzmanlık Programı.
- Çonkar Kemalettin Ulusan Hikmet ve Öztürk Mehmet (2001). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çonkar Kemalettin Ulusan Hikmet ve Öztürk Mehmet (2010). *Genel Muhasebe*. Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- Çoşkun, Ahmet (2013). *Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye'deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi.
- Dağ, Yavuz (2016). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Teknolojileri Kullanım Kararına Etki Eden Faktörler Üzerine Bir Alan Araştırması*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Gelişim Üniversitesi.
- Dalğar Hüseyin ve Pekin Sait. (2011). “Kurumsal Yönetim ile Finansal Tablo Manipülasyonları Arasındaki İlişki İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde

- Yer Alan Şirketlerde Bir Araştırma”. *Mali Çözüm Dergisi (İSMMMÖ)*, Sayı: 107, ss: 19-43.
- Davutoğlu Naci Atalay Akgül Birol ve Yıldız Erşan (2017). “İşletme Yönetiminde Sanayi 4.0 Kavramı ile Farkındalık Oluşturarak Etkin Bir Şekilde Değişimi Sağlamak”. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi (Asos Journal)*, Yıl: 5, Sayı: 52, ss: 544-567.
- Dean Peter (1996). *Government Accounting in Developing Countries, Policy Studies and Developing Nations, A Multi-Volume Treatise Volume: 3*, Edited by Stuart S. Nagel, JAS Press Inc, United Kingdom, pp. 265-283.
- Demir, Berna (2012). “Muhasebeye Yön Veren Gelişmeler ve Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Eğitimine Yansımaları”. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi, Journal of Research in Education and Teaching*, Cilt: 1, Sayı: 4, ss: 109-120.
- Demir Ömer ve Acar Mustafa. (1992). *Sosyal Bilimler Sözlüğü*. İstanbul: Ağaç Yayıncılık.
- Demir Volkan ve Bahadır Oğuzhan (2008). *SMMM Staja Başlama Sınavlarına Hazırlık İçin Muhasebe*, İstanbul SMMM Odası Yayınları, Yayın No: 108.
- Demirkol Şehnaz ve Pelit Elbeyi (2002). “Türkiye’deki Turizm Eğitim Sistemi ve Avrupa Birliği Sürecinde Olası Gelişmeler”. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı: 2, ss. 125-144 .
- Dench, Peter (1999). *Combating Financial Scams And Money Laundering*, Reserve Bank Of New Zealand: *Bulletin*, Volume: 62, Issue: 4, pp. 47-57.
- Dimitriu Otilia ve Matei Marian (2014). A New Paradigm for Accounting Through Cloud Computing, *Procedia Economics and Finance*, Volume: 15, ss: 840-846.
- Dimitriu Otilia ve Matei Marian (2015). Cloud Accounting: A New Business Model in a Challenging Context, *Procedia Economics and Finance*, Volume: 32, 2015, ss: 665-671.

- Dinç Engin ve Varıcı İdris (2008). “E- İşletme Olgusunun Muhasebe İlke ve Uygulamaları Üzerine Etkisi”. *Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: X, Sayı: 1, ss: 191-211.
- Doğan, Aziz (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (MUFAD), Sayı: 80, ss: 115-132.
- Dönmez Adnan ve Çavuşoğlu Kürşad (2015). “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması”. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Yıl: 1, Sayı: 3, ss: 34-67.
- Dursun Günay Deniz Ektik Doğuş ve Tutcu Burçin (2019). “Mesleğin Dijitalleşmesi. Muhasebe 4.0”. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* (ASEAD), Cilt: 6, Sayı: 6, ss: 251-257.
- EBSO, (2015). *Sanayi 4.0 Uyum Sağlayamayan Kaybedecek*, Ege Bölgesi Sanayi Odası Araştırma Müdürlüğü.
- Eğilmez, Mahfi (2019). Kripto Paralar, T24, Bağımsız İnternet Gazetesi, <https://t24.com.tr/haber/kripto-para-nedir,489889>, [Erişim Tarihi: 03.12.2019]
- Elibol, Halil (2005). “Bilişim Teknolojileri Kullanımının İşletmelerin Organizasyon Yapıları Üzerindeki Etkileri”. Selçuk Üniversitesi *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 13, ss: 155-162.
- Elitaş, Leyli Bilge (2012). “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (MUFAD), Sayı: 55, ss: 153-172.
- Elitaş Cemal Çonkar Kemalettin ve Erkan Mehmet (2006). “Teknolojik Gelişmelerin Üretim Maliyeti Unsurlarına ve Muhasebe Eğitimine Etkisi”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 8, Sayı, 2, ss: 327-342.
- Elitaş Cemal ve Özdemir Serkan (2014). Bulut Bilişim ve Muhasebede Kullanımı, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* (MÖDAV) Cilt: 16, Sayı: 2, ss: 93-108

- Ellwood, Wayne. (2002). Küreselleşmeyi Anlama Kılavuzu. İstanbul: Metis Yayınları.
- Elmacı Orhan ve Sevim Şerafettin (2015). *Endüstri 4.0 Paradigması Çerçevesinde Muhasebe Eğitiminde Temel Yetenekler Ve Stratejik Değerler Nasıl Geliştirilir? Kaynak Tabanlı Bir Model Önerisi*, XXXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, “Muhasebe Eğitimi Yeniden Düşünmek ve Yapılandırmak”, 27 Nisan-1 Mayıs, Antalya, ss. 99-131.
- Emil, Ferhat (1997). Devlet Bilançosunun Oluşturulmasına Dair Bazı Gözlemler, Hazine Dergisi. Sayı: 8, ss: 41-52.
- Emiroğlu, Akif (2012). *Otomotiv Endüstrisinde Tedarikçilerin Stratejik Öncelikleri Ve Yalın Üretim Uygulamaları*, 6. Otomotiv Teknolojileri Kongresi Bildiriler Kitabı, OTEKON 2012, 04-05 Haziran 2012.Bursa: Uludağ Üniversitesi.
- Erdoğan, Melih Tek Nergis Şakrak Münir ve Muğan Can Şınga (2000). “Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitimine Etkileri”. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi* (MÖDAV), Cilt: 2, Sayı: 4, ss: 113-118.
- Ergin, N. Emre. (2016). “Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları ile US GAAP Farklılıkları”. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 333, ss: 77-100.
- Erol, Mikail (2008). “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hilelere) Karşı Denetimden Beklentiler”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*. Cilt: 13, Sayı: 1, ss: 229–237.
- Ertaş, Fatih Coşkun (2002). İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği. Ankara :Seçkin Yayıncılık.
- Ertaş Fatih Coşkun Arslan ve Coşkun Mihriban (2010). “Yalın Muhasebe”. *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMM, Sayı: 102, ss: 39-60.
- Ertuğrul İrfan ve Deniz Gözde (2018). “4.0 Dünyası: Pazarlama 4.0 ve Endüstri 4.0”. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1, ss: 158-170.
- Ertuna, Özer (2012). Muhasebe İçin Yeni Ufuklar: Sosyal Muhasebe, Muhasebe ve Finans Tarihi *Araştırmaları Dergisi* (MUFTAV), Sayı: 3, ss: 5-18.

- Erturan İlkay Ejder ve Ergin Emre (2018). “Muhasebe Mesleğinde Dijitalleşme: Endüstri 4.0 Etkisi”. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi* (Asos Journal). Yıl: 6, Sayı: 72, ss: 153-165.
- Fanning, M. Kurt ve Centers P. David (2016). Blockchain and Its Coming Impact on Financial Services, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, ss: 53–57.
- Fırat Seniye Ümit ve Fırat Oktay Zihni Fırat (2017). “Sanayi 4.0 Devrimi Üzerine Karşılaştırmalı Bir İnceleme: Kavramlar, Küresel Gelişmeler ve Türkiye”. *Toprak İşveren Dergisi*, Sayı: 114, ss: 10-23.
- Gençoğlu Gücenme Ümit (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Gabaçlı Nihal ve Uzunöz Meral (2017). *IV Sanayi Devrimi: Endüstri 4.0 ve Otomotiv Sektörü, 3. Uluslararası Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi* (3 nd International Congress on Political, Economic and Social Studies ICPESS), Bildiriler Kitabı, ss: 149-174, 9-11 Kasım 2017 Ankara-Turkey.
- Gacar, Anıl. (2012). “Ekonomik Krizler Sonrası Yaşanan Şirket İflasları ve Yaratıcı Muhasebe İlişkisi”. *Mali Çözüm Dergisi* (İSMMM). Sayı: 111, ss: 73–83.
- Gallegos, Frederick, SENFT, Sandra., MANSON, P. Daniel ve GONZALES, Carol (2004). *Information Technology Control and Audit*, Second Edition, Auerbach Publications, A CRC Press Company.
- Gezen, Aslı (2012) *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemleri Kullanımının Mali Tablolara Yansımaları: Çanakkale İlinde Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.
- Giray, Adil (1997). *Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi Yayını: 3.
- Gökgöz Ahmet ve Zeytin Mustafa (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1/17.

- Gökçen Gürbüz ve Özdemir Mustafa (2016). “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması”. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*. Cilt: 12, Sayı: 46, ss: 137-154.
- Grant M Robert ve Visconti Massimo. (2006). “The Strategic Background to Corporate Accounting Scandals, Long Range Planning”. Volume: 39, Issue: 4, pp: 361–383.
- Gülten Selçuk ve Kocaer İlyas (2011). *Adli Muhasebe Uygulamaları*. Ankara :Ankara Ofset.
- Gücenme, Ümit (2003). *Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi*. Bursa: Marmara Kitabevi Yayınları.
- Güncel Türkçe Sözlük. (2018). www.tdk.gov.tr, [Erişim Tarihi: 05.02.2018; 04.09.2018].
- Güney Selami ve Özyiğit Hüseyin (2015). “Muhasebedeki Verilerin Yönetimde Kullanılması ve Elektronik Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarına Etkisi”. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. Cilt: 14, Sayı: 53, ss: 279-297, www.esosder.org, [Erişim Tarihi: 15.11.2019]
- Gürdal, Kadir (2004). “Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 13, ss. 87-110.
- Güredin, Ersin (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım.
- Güvemli, Oktay (1994). *Luca Pacioli ve Muhasebenin 500. Yılı*, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayın No:2, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (1995). *Muhasebe Tarihi*, 1. Cilt, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayın No: 1, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, IV*. Cilt.İstanbul: Proje Danış A.Ş.
- Haftacı Vasfi ve Soylu Kamuran (2008). “Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması”. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Sayı: 15 2008/1, ss: 92-113.

- Hirst Paul ve Thompson Grahame (2003). Küreselleşme Sorgulanıyor (Çev: Çağla Erdem ve Elif Yücel).Ankara: Dost Kitapevi.
- Holt Andrew ve Eccles Timothy. (2003). Accounting Practice in the Post Enron Era: The Implications for Financial Statements in the Property Industry, Briefings in Real Estate Finance, Volume: 2, Issue: 4, pp: 326–340.
- Horngren T Charles ve Sundem L. Gray (1982). Introduction To Financial Accounting, Thrid Edition, Prentice-Hall International Editions, New Jersey.
- Hyvönen, Timo (2003) Management Accounting and Information Systems: ERP Versus BoB, European Accounting Review, vol.12, no.1, pp.155-173.
- Iqbal, Zamir (2017). Introduction to Islamic Finance & Banking, World Bank – BRSA - TKBB Joint Workshop on “Innovative Product Development in Islamic Banks” Istanbul, Turkey.
- İbiş, Cemal (2002). *Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği*, 17. Türkiye Muhasebe Kongresi. TÜRMOB Yayınları.
- İbiş, Cemal ve ÖZKAN Serdar (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”. *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO. Sayı: 74, ss: 25-43.
- İbiş Cemal, Çatıkkaş Özgür ve ÇOBAN ÇELİKDEMİR, Neşe (2018). Banka Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 325.
- İçli, Gönül (2001). “Küreselleşme ve Kültür”. *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, ss: 163-172.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. E- Kitap. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-49/--2212>.
- Johnscher, Charles (1994). An Economic Study of Information Technology and Corporation Of the 90’s, Oxford University Press, Oxford.
- Jones, Michael. (2011). Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, NJ, USA.

- Journal Samira ve Vulin Sandra. (2004). Development Of Harmonisation in The 21st Century-Is Accounting Harmonisation Possible And Can it Be Measured?. Department Of *Business Administration*, Master Thesis, Spring Term.
- Kabaklı, Savaş (2007), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Gelişmeler*, Yüksek Lisans Projesi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi.
- Kablan, Ali (2018). Endüstri 4.0, “Nesnelerin İnterneti” - Akıllı İşletmeler ve Muhasebe Denetimi, Süleyman Demirel Üniversitesi *İİBF Dergisi*. Cilt: 23, Endüstri 4.0 ve Örgütsel Değişim Özel Sayısı, ss: 1561-1579.
- Kalaycı Şeref ve Tekşen Ömer (2006). “Muhasebe Mesleğinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri : Isparta İl Merkezi Uygulaması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 31: 90-101.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35600/395425>
- Kanat, Zülküf (1994). Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma.Yaklaşım Yayınları
- Karacan, Sami (2012). Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 8, ss: 105-128.
- Karadal Fulden ve TÜRK Murat (2008). “İşletmelerde Teknoloji Yönetiminin Geleceği”. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*.Cilt. 1, Sayı: 1 ss: 59-71.
- Karagöz, Murat (2004). “İmalat Sanayinde Teknolojik Öğrenme”. *Gazi Üniversitesi İİFB Dergisi*. Cilt: 6, Sayı: 3, ss: 97-112.
- Karasioğlu Fehmi ve Altan Mikail (2004). “Muhasebecilerin Bilgi, Beceri, Güvenilirlik ve Toplumsal Sorumluluk Açısından Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (MUFAD).Sayı: 21, ss: 53–64.
- Karcıoğlu Reşat (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayınevi.

- Kavut Lerzan Taş Oktay ve Şavlı Tuba (2009). “*Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*”. İSMMMO Yayınları, Yayın No: 130, İstanbul.
- Kaval, Hasan (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*. 2. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, Ayşegül (2017). “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Bulut Bilişim Farkıyla E- Ticaret”. *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı: 63, ss: 259-275, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Calal-Abad Uluslararası Üniversitesi, www.akademikbakis.org, [Erişim Tarihi: 18.11.2019]
- Kaya, Uğur (2005). “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*, Cilt. 7, Sayı. 1, ss: 49-64.
- Kayabaşı Aydın, Demireli, Erhan ve Yıldırım Murat (2007). Küreselleşme Sürecinde İşletmelerin Finansal Kararlarını Etkileyen Temel Dinamiklere Totaliter Bir Yaklaşım, Dokuz Eylül Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 3, ss: 19-36.
- Kaygusuz Y. Sait ve Dokur Şükrü (2014). *Maliyet Muhasebesi*. 2. Baskı. Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Kebeli, Ahmet (2012). Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi, TODAİE Kamu Yönetimi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Dönem Projesi.
- Kesebir Murat ve Günceler Bülent (2019). “Kripto Para Birimlerinin Parlak Geleceği”. Iğdır Üniversitesi *Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı: 17, ss: 605-625.
- Kılıç Sabiha ve Alkan Reha Metin (2018). “Dördüncü Sanayi Devrimi Endüstri 4.0: Dünya ve Türkiye Değerlendirmeleri”. *Girişimcilik İnovasyon ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*. Cilt: 2, Sayı: 3, ss: 29-49.
- Kısakürek Mustafa ve Pekcan Ahmet (2005). “Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar”. *Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi*. Cilt: 6, Sayı: 2, ss: 107-125.

- Kıvılcım, Fulya (2013). “Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinin Gelişmekte Olan Ülke Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*. Sayı: 1, Cilt: 5, ss: 219-230.
- Kızıl Cevdet Yılmaz Erdal ve Aslan Tunay (2018). *Bulut Teknolojisinin Muhasebe Üzerine Etkileri, Cemil Meriç – 10. Sosyal Bilimler ve Spor Kongresi Bildiriler Kitabı*, Editörler. Ender Eyuboğlu - Sami Baskın, 23-25 Kasım 2018 Hatay, Saybider Yayıncılık, Yayın No: 03, ss: 215-219.
- Kıracı Metin ve Köse Tunç (2002). “IASC, FASB ve TMMOB’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, ss: 47-70.
- Kocamaz, Hilal (2012). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*. Cilt: 2, Sayı: 2, ss: 105-120.
- Kurtcebe, Emin (2008). 21. *Yüzyılda Muhasebe Mesleği'nin Vizyonu*, Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, Denizli.
- Kutlu, Hüseyin Ali (2008). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Küçükcalay, A. Mesut (1994). “Endüstri Devrimi ve Ekonomik Sonuçlarının Analizi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*. Sayı: 2, ss: 51-68.
- Küçüksavaş, Nihat (2005). *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*. İstanbul: Kare Yayınları.
- Küçüksözen Cemal ve Küçükkocaoğlu Güray (2005). *Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, 1st International Accounting Conference on the Way to Convergence, Muhasebe Bilim Dünyası Bildiri Kitabı, 1-58.
- Lawrence, Steve (1996). *International Accounting*, International Thomson Business Press, London.
- Lazol, İbrahim (2000). *Genel Muhasebe*, 6. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Lee, Thomas Alexander (1976). *Company Financial Reporting, Issues and Analysis*; Thomas Nelson and Sons Ltd, London.

- Lehman, R. Cheryl ve OKCABOL, Fahrettin (2005). Accounting For Crime, Critical Perspectives on Accounting, Cilt: 16; ss: 613–639.
- Maraşlı Hikmet Çoban Mehmet Cumhuri ve Topbaş Eda (2014). “Yalın Muhasebe”. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*. Cilt: 11, Sayı: 2, ss: 25-39.
- Marşap, Beyhan (1996). “Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”. *Yaklaşım Dergisi*. Yıl: 4, Sayı: 37, ss: 119-123.
- Marşap Beyhan ve Kurt Ganite (1997). *Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi*, Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1-5 Ekim, Belek-Antalya.
- Maskell H. Brian ve Baggaley Bruce (2004). *Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise*, Productivity Press.
- Mckellen Chris (2004). *Lean Manufacturing and Lean Thinking*, Metalworking Production, Equipment Directory, Cilt: 148, London.
- Meier, H. Heidi. H., Kamath R. Ravindra ve HE, Yihong (2010). Courses on Forensics and Fraud Examination in the Accounting Curriculum, *Journal of Leadership, Accountability and Ethics*, Volume: 8, Issue: 1, pp:25-33.
- Mell Peter ve Grance Timothy (2011). *The NIST Definition of Cloud Computing, Recommendations of the National Institute of Standards and Technology*, Special Publication 800-145, ss: 1-7.
- Mireles, A. Martha (2006). *The Implementation of Lean Thinking To The Blood Processing Industry*”, Master Thesis, Spring.
- Mucuk, İsmet (1993). *Modern İşletmecilik*. İstanbul: Der Yayınları.
- Mulford W. Charles ve Comiskey E. Eugene. (2002). *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*, John Wiley&Sons, Inc., New York.
- Nagalingam V. Sev ve Lin C. I. Grier. (2008). CIM—still the solution for manufacturing industry, *Robotics and Computer-Integrated Manufacturing*, Vol: 24, pp: 332-344.

- Nobes, W. Christopher (Ed.) (2001). Gaap 2001-A Survey Of National Accounting Rules Benchmarked against International Accounting Standards, IFAD.
- Oberholzer, Corne (2002). Quality Management In Forensic Accounting, MBA Thesis, The Gordon Institute Of Business Science, University of Pretoria.
- Oksay, Suna ve ACAR Onur (2005). Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-3, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, İstanbul.
- Orhan, Berna (2017). Bilgi Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Meslek Mensuplarının Verimliliğine Etkileri. Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi, Çorum.
- Orhan, Emine (2013). *Sigortacılık*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Otar, İsmail (1990). Risale-i Felekiyye (Kitab-us-Siyaqat) Hakkında. İstanbul: Formül Matbaası.
- Owojori A. Anthony ve Asaolu O. Taiwo (2009). The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World, European Journal of Scientific Research, Volume: 29, Number: 2, pp: 183-187.
- Önce Saime Onay Ahmet ve Yeşilçelebi Gül (2015), Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Türkiye'deki Durum, Journal of Economics, Finance and Accounting, Cilt: 2, Sayı: 2, ss: 230-252.
- Örten Remzi Kurt Ganite ve Torun Salih (2011). “Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (MUFTAV). Sayı: 1, ss: 34-69.
- Örten Remzi ve Karapınar Aydın. (2013). *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ötleş Semih ve Özyurt Vasfiye Hazal (2016). Endüstri 4.0: Gıda Sektörü Perspektifi, *Dünya Gıda Dergisi*, Sayı: 2016-5, ss: 89-96, E-Dergi, <http://www.dunyagida.com.tr/e-dergi/151>, [Erişim Tarihi: 30.11.2019]

- Öz, Yaşar (2016). Bulut Bilişim (Cloud Computing) ve Muhasebe, Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. *Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 13, ss: 63-79.
- Özbirecikli, Mehmet (2002). Çevre Muhasebesi. Ankara: Natürel Yayıncılık.
- Özçelik Katkat, Münevver (2017). Türk Muhasebe Sisteminin Gelişiminde Vergi Etkisi, Akademik Bakış Dergisi, Sayı: 60, ss: 396-413, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E- Dergisi, Celalabat – KIRGIZİSTAN, www.akademikbakis.org, [Erişim Tarihi: 21.11.2019]
- Özdemir, Ozan, Demirdöğen Yavuz ve Oushar Youssef (2019). “Faizsiz Finans Muhasebe Standartlarının Mali Tabloların Sunuluşuna Etkileri Üzerine Bir Araştırma”. *İşletme Araştırmaları Dergisi* (Journal Of Business Research-Turk). Cilt: 11, Sayı: 2, ss: 1151-1171.
- Özdoğan Burak ve Karğın Sibel (2018). “Blok Zinciri Teknolojisinin Muhasebe ve Finans Alanlarına Yönelik Yansımaları ve Beklentiler”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (MUFAD), Sayı: 80, ss: 161-176.
- Özgür, Feridun (1996). Muhasebe İlkeleri. İstanbul: Şahinkaya Matbaacılık Koll. Şti.
- Özkan, Abdullah (2006). *Küreselleşme Sürecinin Medya ve Kültür Üzerindeki Etkileri*, Türk Asya Stratejik Araştırma Merkezi, Stratejik Rapor No:15, ss: 4-6.
- Özkan, Mehmet (2013). “Yönetim Muhasebesi Açısından Sorumluluk Muhasebesi”. Afyon Kocatepe Üniversitesi *İİBF Dergisi*. Cilt: XV, Sayı: 1, ss: 155-182.
- Özkol, A. Erdal (1998). “Çevre Muhasebesi, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. *Dergisi*”. Cilt:13, Sayı: I, ss: 15-26.
- Özkol, A. Erdal (2004). “Yalın Düşünce ve İsrafin Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Kaydı: Bir Yaklaşım ve Örnek Uygulama”. Dokuz Eylül Üniversitesi *İİBF Dergisi*. Cilt: 19, Sayı: 1, ss: 119-138.
- Özkorkut, Korkut (2013). 6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Türkiye İş Bankası A.Ş Vakfı, Yayın No: 478, Ankara.

- Özkul, Ahmet Sait (2017). “Ticaret Mektebinde Verilen Eğitim Üzerine Bir İnceleme: Usûl-i Ticaret Dönemi (1883-1916), *Yönetim ve Organizasyon Araştırmaları Dergisi*”. Cilt: 2, Sayı: 2, 5-4.
- Öztürk Mahmut Sami ve Çarıkçı Oğuzhan (2019). “Elektronik Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Geleceğin Muhasebecileri Üzerine Bir Araştırma, *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*”. Cilt: 7 Sayı: 16, ss: 1007-1026.
- Özulucan Abitter ve Deran Ali (2009). “*Katılım Bankacılığı ile Geleneksel Bankaların Bankacılık Hizmetleri ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması*”. Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt: 6, Sayı: 11, ss: 85-108.
- Özyürek, Hamide (2009). “*Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar*”. Yüksek Lisans Tezi, Ufuk Üniversitesi, Ankara.
- Parker, R. Henry. (1991). Misleading Accounts? Pitfalls for Historians, *Business History*, Volume: 33, No: 4, pp: 1-18.
- Pazarçeviren, Selim Yüksel (2005). “Adli Muhasebecilik Mesleği”. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt: 1, Sayı: 2, ss: 1–19.
- Peters Gareth William ve Panayi Efstathios (2016). “Understanding Modern Banking Ledgers Through Blockchain Technologies: Future of Transaction Processing and Smart Contracts on the Internet of Money”. *Banking Beyond Banks and Money*, ss: 239-278.

RESMÎ GAZETE (Muhtelif tarih ve sayılı)

29.01.1989 tarihli ve 20064 sayılı

13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı

26.12.1992 tarihli ve 221447 Mükerrer sayılı

18.12.1999 tarihli ve 23910 sayılı

30.12.2004 tarihli ve 25686 sayılı

26.07.2008 tarihli ve 26948 sayılı

01.11.2010 tarihli ve 27746 sayılı

13.01.2011 tarihli ve 27846 sayılı

27.01.2011 tarihli ve 28828 sayılı

14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı

02.11.2011 tarihli ve 28103 sayılı

10.05.2012 tarihli ve 28288 sayılı

30.06.2012 tarihli ve 28339 sayılı

17.11.2012 tarihli ve 28470 sayılı

23.01.2013 tarihli 28537 sayılı

03.02.2017 tarihli ve 29968 sayılı

24.03.2017 tarihli ve 30017 Mükerrer sayılı

29.07.2017 tarihli ve 30138 Mükerrer sayılı

20.09.2017 tarihli ve 30186 Mükerrer sayılı

20.09.2017 tarihli ve 30186 Mükerrer sayılı

17.12.2017 tarihli ve 30273 sayılı

24.05.2018 tarihli ve 30430 sayılı

26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı

26.05.2018 tarihli ve 30432 sayılı

Rasgen Mithat ve Gönen Seçkin (2019). “Endüstri 4.0 ve Muhasebenin Dijital Dönüşümü”. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*. Cilt: 8, Sayı: 3, ss: 2898-2917.

Salğar Uğur ve Dereli Deniz Dilara (2018). “Sanayi 4.0’ın Ekonomik Etkileri”. *Current Debates In Economics*, Vol: 18, ss:153-163, (Ed: Ayşe Cebeci, Erika Torres, H. Gülçin Beken), IJOPEC Publication Limited, First Edition, IJOPEC Publication No: 2018/09

Sanal, Recep (2002). Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu, TODAİE Yayınları, No: 314.

- Sayar, A. R. Zafer. (2008). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KOBİ Muhasebe Standartları, TESMER Yayınları, Türkiye Muhasebe Standartları Serisi, Yayın No: 79, Ankara.
- Sayar, A.R. Zafer (2010). “Muhasebe Mesleğinde Açılım ve Yeni Ufuklar: Uzmanlaşma (I)”. *ASMMMO Bülten Dergisi*. Yıl: 20, Sayı: 190, ss: 29-31.
- Sayar A.R. Zafer ve Karataş Muharrem (2017). “Muhasebe ve Denetim Alanında Yaşanan Son Gelişmeler ile Muhasebe Mesleğinde Yeni Trendler”.*Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO. Sayı: 139, ss: 13-28.
- Schwab, Klaus (2016). Dördüncü Sanayi Devrimi, (Çev. Zülfü Dicleli). İstanbul : Optimist Yayıncılık.
- Sevilengül, Orhan (1997). Genel Muhasebe (Tekdüzen Muhasebe Sistemine Uyumlu), Ankara :Gazi Büro Kitabevi.
- Sezgin, Orhan Mesut (1995) Genel Turizm. Ankara : Tütibay Yayınları.
- Soyşekerci, Serhat (2007). Örgütlerde Profesyonellerin Yönetimi Sorunu ve Türkiye’de Akademisyenlere Yönelik Nitel Bir Araştırma, Doktora Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Soyer, Semih (2005). Uluslararası Denetim Standartları. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Süer, Z. Ayça. (2003). Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler, Uluslararası Muhasebe Sempozyumu, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı: 6, İnternet Adresi: <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Sempozyum-Bildirileri - 4>, [Erişim Tarihi: 01.10.2018]
- Şamiloğlu Famil ve Akgün Ali İhsan (2010).Genel Muhasebe: Mali Tablolar ve Düzenlenme İlkeleri. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şençiçek Tektüfekçi Fatma (2013). “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: E-Muhasebe”. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, Cilt: 5, No: 2, ss: 89-102.

- Şenel Said Alpagut Tuncay Merve Önoğul Öznur ve Karşlı Cihad (2011). “Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer”. e-Journal of New World Sciences Academy, Cilt: 6, Sayı: 1, ss: 48-76.
- Şenel Said Alpagut ve Darıcı Sefer (2018). “Psikofizyolojik Tekniklerin Adli Muhasebe Alanında ve Suçun Ortaya Çıkarılmasında Kullanılmasına İlişkin Bir Tartışma: Nöromuhasebe Kavramına Farklı Bir Bakış”. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi (Asos Journal).Yıl: 6, Sayı: 67, ss: 381-391.
- Şener Semih ve Elevli Birol (2017). “Endüstri 4.0’da Yeni İş Kolları ve Yüksek Öğrenim”. Mühendis Beyinler Dergisi Bilim, Mühendislik ve Teknoloji Yayınları. Cilt. 1, Sayı: 2, ss: 25-37.
- Şimşek M. Şerif ve Akın H. Bahadır (2003). Teknoloji Yönetimi ve Örgütsel Değişim. Konya: Çizgi Yayınları.
- Taş, Hacı Yunus (2018). “Dördüncü Sanayi Devrimi’nin (Endüstri 4.0) Çalışma Hayatına ve İstihdama Muhtemel Etkileri”. Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi.Yıl: 8, Cilt: 9, Sayı: 16, ss: 1817-1836.
- Tavşancıl Ezel ve Aslan A. Esra (2001). İçerik Analizi ve Uygulama Örnekleri. İstanbul: Epsilon Yayınları.
- Tektüfekçi, Fatma (2017). “E-Dönüşüm Sürecinde E-Muhasebe Uygulamaları: Türkiye Örneği”. Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi. Cilt: XII, Sayı: I, ss: 79-88.
- Tektüfekçi, Fatma (2018). “Muhasebe ve Denetim Ontolojisinde E-Dönüşüm Süreci Kapsamındaki Dijital Paradigmalara Teorik ve Felsefi Açından Pragmatik Yaklaşım”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Özel Sayı 2018; 20, ss: 358-376.
- Tekşen Ömer ve Atay Serdar (2006). Sigorta İşlemleri Muhasebesi. Ankara: Baran Ofset, 1.Baskı.
- Tenik Özlem (2019). “Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri: Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Uygulama”. Social Sciences Studies Journal (SSSJJournal) 2019 Vol:5 Issue:39 pp:3824-3832.

- Tokay Semih Hüseyin ve Deran Ali (2008a). “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”. Mali Çözüm Dergisi İSMMMO. Sayı: 90, ss: 15-48.
- Tokay Semih Hüseyin ve Deran Ali (2008b). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Ölçüsünün Kullanımı, 5. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Saydamlığa Ulaşmanın Yolu, 13–15 Kasım 2008, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV), İstanbul, www.modav.org.tr, [Erişim Tarihi: 15.11.2019]
- Tomlinson John (2004). Küreselleşme ve Kültür (Çev: Arzu Eker). İstanbul: Ayrıntı Yayınları.
- Topsakal Yunus Yüzbaşıoğlu Nedim ve Çuhadar Murat (2018). “Endüstri Devrimleri ve Turizm: Türkiye Turizm 4.0 Swot Analizi ve Geçiş Süreci Önerileri”. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 23, Endüstri 4.0 ve Örgütsel Değişim Özel Sayısı, ss: 1623-1638.
- Toraman Cengiz Abdioğlu Hasan ve İşgüden Burcu (2009). “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”. Afyon Kocatepe Üniversitesi, *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Cilt: XI, Sayı: 1, ss: 17-55.
- Tuna, Özlem (2009). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- TÜSİAD (2016). Türkiye’nin Küresel Rekabetçiliği İçin Bir Gereklilik Olarak Sanayi 4.0, Yayın No: TÜSİAD-T/2016-03/576
- Tutar, Hasan (2001). Kriz ve Stres Ortamında Yönetim. İstanbul: Hayat Yayınları.
- Türkan, Özgür Umut (2010). “Üretimde Yalın Dönüşümün Temel Performans Kriterleri”. Balıkesir Üniversitesi *Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*. Cilt: 12, Sayı: 2, ss: 28-41.
- Türker Masum Yarbaşı Engin ve Erdem Başak (2005). Teknolojik Yenilenmenin Üretim Maliyetlerine Etkisi, V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, 25-27 Kasım, İstanbul Ticaret Üniversitesi.

- Uçma Uysal Tuğba ve Aldemir Ceray (2018). “Dijital Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Blok Zinciri Teknolojisi”. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. Cilt: 11, Sayı: 3, ss: 505-522.
- Ulusan, Hikmet (2007). “Finansal Raporlama Açısından Değerleme”. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt: 16, Sayı: 2, ss: 525-544.
- Ulusan, Hikmet (2009). “Çevresel Raporlama Rehberleri ve İşletme Çevresel Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler”. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt: 14, Sayı: 2, ss: 181-206.
- Uslu, Selçuk (1998). Muhasebe Standartları Yüksek Öğretimde Öğrenciye Hangi Aşamada Verilebilir; Bir Örnek: ABD Uygulaması, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Bülteni.
- Uyar Ünal Ferhan Güler (2015). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Mesleğin Dünya’daki Gerekliliği: Worldcom Skandalı”. Sosyal Bilimler Dergisi (SOBİDER). Yıl: 2, Sayı: 5, ss: 178-192.
- Uyar Süleyman ve Yelgen Esin (2012). “Konaklama İşletmelerinin Muhasebe Eğitiminden Beklentileri”.Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.Cilt: 14, Sayı: 2, ss: 327-348
- Uzay, Şaban (2004). “21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler”. Mali Çözüm Dergisi. İSMMMO, Sayı: 67, ss: 223-241.
- Uzay Şaban ve Gönen Seçkin(2010). “Muhasebeci ve Denetçilere Yönelik Yaptırımların Finansal Raporlama Sürecindeki Yeri”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt: 2, Sayı: 1, ss: 115–144.
- Walter G. Kell Boynton C. William ve Ziegler E. Richard (2000). Modern Auditing, New York: John Willey and Sons., Seventh Ed.
- Yalçın, Selçuk (2006). “Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri”. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:15, ss: 15-34.
- Yalkın Koç, Yüksel (1994). Genel Muhasebe. Ankara: Turhan Kitabevi.

- Yalkın Koç, Yüksel (2001). Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Yankın, Fahri Bilal (2018). Dijital Dönüşüm Sürecinde Çalışma Yaşamı, Trakya Üniversitesi İİBF E-Dergi, Cilt:7, Sayı:2, ss: 1-38, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/trakyaiibf>, [Erişim Tarihi: 30.11.2019]
- Yardımcıoğlu Mahmut ve Ada Şebnem (2013). “Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar”. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt: 3, Sayı: 1, ss: 43-55.
- Yardımcıoğlu Mahmut Karahan Murat ve Yörük Ali (2019). “Dijitalleşme Işığında Muhasebe Mesleğinin Geleceği”. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 61, ss: 35-46.
- Yatbaz, Ayhan (2019). Faizsiz Bankacılık Fon Kullanırma Yöntemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Bir Alan Çalışması, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Yazıcı, Mehmet, (1986). Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul.
- Yıldırım Ali ve Şimşek Hasan (2013). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, 9. Baskı. Ankara :Seçkin Yayıncılık.
- Yıldız Şule ve Akyel Nermin (2018). “Yeni Muhasebe Uzmanlık Alanlarının Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Türkiye Örneği”. Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD). Sayı: 79, ss: 47-66.
- Yıldız Şule Tuna Gülfen ve Tuna Vedat Ender (2016). “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kapsamında Çevre Açıklamaları İle Firma Özellikleri Arasındaki İlişki: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe Bir Uygulama”. İşletme Araştırmaları Dergisi. Cilt: 8, Sayı: 2, ss: 255-276.
- Yılmaz, Baki (2007). “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı”. Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. Cilt: 7, Sayı: 13, ss: 139-153

Yılmaz, Kazım, (2004). İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik. Ankara: Ce-Ka Yayınları.

Yükçü Süleyman ve Özkan Serdar. (2003). Teknolojik Gelişmelerin Maliyet Muhasebesine Etkileri, XXII, Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe – Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler, Gazi Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, Belek Antalya.

Yürekli Emin Gönen Seçkin ve Şahiner Abdulkadir (2016). E-Fatura Uygulamasına İlişkin Bir Değerlendirme, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi (Asos Journal), Yıl: 4, Sayı: 35, ss: 290-302.

Yüzgün, Arslan (1984). Genel Denetim Yaklaşımı. İstanbul: Dünya Yayınları.

www.tmud.org.tr.

www.kgk.gov.tr

www.kgk.gov.tr

<http://www.denetimnet.net/Pages/elektronik-finansal-raporlama-efr-sistemi.aspx>

<https://www.vergi.org/BobiFRS/Aciklamalar>)

http://fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220130001&acceptedDisclaimer=true [Erişim Tarihi: 01.09.2018]

www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220131411&acceptedDisclaimer=true [Erişim Tarihi: 01.09.2018]

www.iasplus.com/en/standards/ias/ias29 [Erişim Tarihi: 01.09.2018]

www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13 [Erişim Tarihi: 01.09.2018]

www.kgk.gov.tr [Erişim Tarihi: 12.07.2019]

www.tmud.org.tr [Erişim Tarihi: 12.07.2019]



ÖZ GEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : PAŞAHAN ATMACA
Uyruğu : T.C.
Doğum Tarihi ve Yeri : 02.05.1994 SİVAS
e-posta : pasahan.atmaca@hotmail.com

EĞİTİM

| Derece | Kurum | Mezuniyet Yılı |
|---------------|--|----------------|
| Ön Lisans | SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ CMYO- İŞLETME YÖNETİMİ | 2014 |
| Lisans | SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ İİBF İŞLETME | 2016 |
| Yüksek Lisans | SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ MUHASEBE, FİNANS VE BANKACILIK | 2020 |

İŞ TECRÜBESİ

| Tarih | Kurum | Görev |
|-------|----------------|-------------------|
| 2016 | KAPTANLAR GRUP | MUHASEBE DENETİMİ |

YABANCI DİL BİLGİSİ

Yabancı Dilin Adı KPDS () ÜDS () TOEFL () EILTS ()