



Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir

Cilt/Volume : 5 Sayı/Issue : 1 Ocak/January 2022 ISSN : 2618-5679 e-ISSN : 2619-9920

Ida

Academia

Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

Balıkesir SMMMO Adına Sahibi

Owner on Behalf of Balıkesir Chamber of Certified Public Accountants

SMMM Ertuğ ASLAN

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY – İzmir Demokrasi Üniversitesi

Editör Yardımcıları

Vice Editors

Prof. Dr. Hakan AY – Dokuz Eylül Üniversitesi

Prof. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK – Kırklareli Üniversitesi

Doç. Dr. Özgür BİYAN – Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi

Doç. Dr. Zafer YALÇIN – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Maliye)

Dr. Öğr. Üyesi Çağatay AKARÇAY – Marmara Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa OĞUZ – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Muhasebe)

Öğr. Gör. Şahin ZENGİN – Balıkesir Üniversitesi

Yayın Sekreteri

Editorial Staff

Hasan SEZGİN

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Maliye alanlarında Türkçe yayın kabul eden, yılda 2 kez (Ocak ve Temmuz aylarında) yayınlanan ulusal, hakemli, bilimsek süreli yayın.

National, peer-reviewed scientific and periodical journal which accepts articles in Accounting and Public Finance in Turkish and publishes twice a year.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Maliye alanlarındaki bilimsel çalışmaların etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve uygulamacılarla paylaşılmasıdır.

Aim of this review; evaluating of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Public Finance depending on our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which is directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi / Headquarter and Inquiry Address



0.266 221 31 10 (Pbx)
0.266 221 34 40
0.266 221 35 50
0.266 221 35 95



0.266 221 31 55
0.543 892 51 31
0.533 925 65 21
www.blksmmmo.org.tr



idari@blksmmmo.org.tr
balikesirsmmmo@hotmail.com
Kasaplar Mahallesi Soma Caddesi
No. 123 Altıeylül/BALIKESİR

Kapak Tasarım: Hasan SEZGİN

Baskı: Taner Ofset San.Tic.Ltd.Şti. Hacı İlbey Mh. M.Akif Ersoy Cd. No. 25/B Altıeylül/BALIKESİR Tel. : 0266 239 77 92
E.Posta : tanerofset@gmail.com

Bu derginin tüm telif hakları Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na aittir.

All copyrights of this journal are reserved by Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir.

Telif: Tüm hakları saklıdır. Bu derginin tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

Copyright: All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal cannot be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanical, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

ISSN 2618-5679
E-ISSN 2619-9920

Bu dergide ileri sürülen fikirler, makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler Balıkesir SMMM'nun görüşlerini yansıtmaz.

Views expressed in this journal are those of authors.
Those views do not reflect the opinions of Balıkesir CCPA.

İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi Ulakbim Dergipark ve ASOS İndex
arşivlerinde taranmaktadır.

İda Academia Journal of Accounting and Public Finance is indexed by
Ulakbim Dergipark and ASOS Index archives.

ASOS
index

Makale Gönderme Adresi
For Manuscript Submission
www.idaacademia.org

Danışma Kurulu Advisory Board

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN - Başkent Üniversitesi
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ - Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Ümit ATAMAN - Marmara Üniversitesi Emekli Öğretim Üyesi
Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN - Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI - Ankara Üniversitesi
Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU - Bursa Uludağ Üniversitesi
Prof. Dr. Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU - Galatasaray Üniversitesi
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU - Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ - Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN - Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
Prof. Dr. Yakup SELVİ - İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Elif SONSUZUOĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ - Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ - Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Seyfi YILDIZ - Kırıkkale Üniversitesi
Prof. Dr. Hanife Dilek YILMAZCAN - Maltepe Üniversitesi
Dr. YMM Masum TÜRKER

Yayın Kurulu Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY - İzmir Demokrasi Üniversitesi
Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi
Prof. Dr. Mahmut KARĞIN - Manisa Celal Bayar Üniversitesi
Doç. Dr. Musa GÖK - İzmir Demokrasi Üniversitesi
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Türkiye Büyük Millet Meclisi
Doç. Dr. Zafer YALÇIN - Balıkesir Üniversitesi
SMMM Ertuğ ASLAN

Sunuş

Değerli okurlar, akademisyenler ve meslek mensupları,

Bilginin paylaşıldıkça çoğaldığına olan inancımızla; bilimsel hayata katkıda bulunmak, bilimsel araştırmaların daha nitelikli hale gelmesinde ilgililere destek olmak, akademik bir meslek odası olarak meslek mensuplarımızın ve muhasebe uygulayıcılarının nitelikli bilgi ihtiyaçlarını temin etmek gibi hedeflerle yayın hayatına başladığımız IDA ACADEMIA Dergimizin dokuzuncu sayısında sizlerle bir aradayız. Dergimiz bu sayısında içerdiği birbirinden değerli araştırmalar vasıtası ile yayın hayatında süreklilik hedefine doğru emin adımlarla yürümektedir. Bu sebeple dergimizin yedinci sayısının vücut bulmasında emeği geçen tüm editör ve yayın kuruluna, hakemlere ve yazarlara bir kez daha teşekkürü bir borç bilirim.

Dergimizin daha nice nitelikli sayılarında kıymetli çalışmalarınızı yayınlamak dileklerimle saygılar sunarım.

SMMM Ertuğ ASLAN

Balıkesir SMMM Odası Başkanı

Editörden

Değerli İda Academia Okuyucuları,

Dergimizin dokuzuncu sayısında sizlerle buluşmaktan memnun olduğumu ifade etmek isterim. Bu sayıda dört makale ile karşınızda olmaktan mutluluk duymaktayım. Temmuz 2022’de yayınlanacak olan sayımızda çok değerli yayınlarınızı yayınlamaktan mutluluk duyacağımızı bildirmek isterim.

Saygılarımla,

Prof. Dr. Hüseyin AKAY

İzmir Demokrasi Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekan V.

İçindekiler / Contents

Araştırma Makalesi

Meryem USLU, Ali KESTANE, Rıdvan SEZGİN

DENETİM EĞİTİMİ ALAN ÖĞRENCİLERİN KİŞİLİK ÖZELLİKLERİNİN
MESLEKİ ŞÜPHECİLİK TUTUMLARI ÜZERİNDE ETKİSİ: KÜTAHYA
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

The Effect of Personel Features of Students Taking Audit Training
on Professional Skepticism Attitude: The Case of Kütahya
Dumlupınar University

1

Araştırma Makalesi

Oğuzhan Kürşat UÇAR, Ozan ÖZDEMİR

ÜNİVERSİTELERDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK FAALİYETLERİ VE
RAPORLAMA ÖRNEKLERİ

Sustainability Activities in Universities and Reporting Examples

13

Araştırma Makalesi

Hakan TAŞTAN, Saime DOĞAN, Dilek KAYAKIRAN

MALİ MÜŞAVİRLER ODALARINDAKİ MUHASEBE KAYIT
SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİ

Analysis of Accounting Registration Systems in Chambers of
Financial Consultants

31

Araştırma Makalesi

Mehmet UTKU

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI
TASLAĞI'NDAKİ ÖZKAYNAK HESAPLARININ TEKDÜZEN HESAP
PLANI İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

A Comparative Analysis of the Equity Accounts in the Draft Chart
of Accounts In Accordance With Financial Raporting Standards and
Uniform Chart of Accounts Systems

49

DENETİM EĞİTİMİ ALAN ÖĞRENCİLERİN KİŞİLİK ÖZELLİKLERİNİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİK TUTUMLARI ÜZERİNDE ETKİSİ: KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

The Effect of Personal Features of Students Taking Audit Training on Professional
Skepticism Attitude: The Case of Kütahya Dumlupınar University

Araştırma Makalesi

Meryem USLU¹ 

Ali KESTANE² 

Rıdvan SEZGİN³ 

Gönderim Tarihi: 09.08.2021

Kabul Tarihi: 24.09.2021

ÖZ Dijital denetim araçlarının uygulamaya koyulması ile birlikte denetçilerin rolü öne çıkmış, eğitim kurumlarının da uygulamaya dönük olarak eğitim-öğretim süreçlerini yeniden şekillendirmesi gereklilik arz etmiştir. Dünya genelinde yaşanan dijital dönüşüm rüzgârı karşısında teknolojik ürünlerin kullanımının kaynağında yer alan insanın kişisel özellikleri sorgulanmaya başlanmıştır. Denetçilere ve potansiyel denetçi adaylarına yönelik eğitim öğretim faaliyetlerinde söz konusu teknoloji ürünlerinin muhasebe uygulamalarında nasıl kullanılabileceği, kullanacak kişilerin özellikleri ve söz konusu iki unsurun birbirini nasıl tamamlaması gerektiği merak konusu olmuştur. Buradan hareketle üniversitelerde denetim eğitimi alan öğrencilerin kişisel özellikleri ile mesleki şüphecilik tutumları arasındaki ilişkinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda; öğrencilerin mesleki şüphecilik tutumları üzerinde, dışadönüklük, uyumluluk, sorumluluk ve gelişime açıklik özelliklerinin pozitif yönde, duygusal denge yapılarının ise negatif yönde etkili olduğunu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Eğitimi, Mesleki Şüphecilik, Kişisel Özellik

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42

ABSTRACT With the introduction of digital inspection tools, the role of supervisors has come to the fore, and it is necessary for educational institutions to reshape their educational processes in practice. In the face of the wind of digital transformation experienced around the world, the personal characteristics of the human being at the source of the use of technological products have begun to be questioned. In education and training activities for auditors and potential auditor candidates, it has been a matter of curiosity how these technology products can be used in accounting applications, the characteristics of the people who will use them, and how these two elements should complement each other. From this point of view, it is aimed to determine the relationship between the personal characteristics of the students who receive accounting education at universities and their professional skepticism attitudes. As a result of the study; It has been determined that extraversion, agreeableness, responsibility and improvement characteristics have a positive effect on students' professional skepticism attitudes, while emotional balance structures have a negative effect.

Keywords: Auditing Education, Professional Skepticism, Personal Characteristics

JEL Classification: M40, M41, M42

¹**Sorumlu Yazar:** Öğr. Gör., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Altıntaş Meslek Yüksekokulu, Posta Hizmetleri Programı, meryemuslu@dpi.edu.tr

²Dr. Öğr. Üyesi, Kilis 7 Aralık Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, alikestane@kilis.edu.tr

³Öğr. Gör. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Emet Melek Yüksekokulu, Maliye Programı, ridvan.sezgin@dpi.edu.tr

1. GİRİŞ

Teknolojinin iş dünyasına giriş yapması ve sermayenin uluslararası alanda dolaşması ile birlikte işletmelerin, kurum ve kuruluşlarının faaliyetleri farklı coğrafyalara taşınmış ve E-ticaret uygulamaları ortaya çıkmıştır. Teknoloji ürünlerinin iş dünyasında kullanılması sonucunda gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanması ve kontrol altına alınması güç hale gelmiş nihayetinde denetim faaliyetleri de kendisine düşen payı almıştır. Bahsedilen durum karşısında eğitim kurumlarının da uygulamaya dönük olarak öğretim süreçlerini yeniden şekillendirmesi gündeme gelmiş ve dünya genelinde yeni bir süreç başlamıştır; dijital dönüşüm. Anılan teknoloji ürünlerinin uygulamada kullanılmasının öncesinde ilgili alanlarda çalışacak olan nitelikli işgücünün yetiştirilmesinde eğitim kurumlarında önce reform yapılması önemli bir gereksinim olarak karşılanmıştır. Çünkü bahsi geçen teknolojik ürünlerin kullanımının kaynağında yer alan insanın kişisel özelliklerinin keşfedilmesi sürece ayrı bir boyut kazandırmıştır. Özellikle eğitim öğretim faaliyetlerinde söz konusu teknoloji ürünlerinin muhasebe uygulamalarında nasıl kullanılabileceği, kullanacak kişilerin özellikleri ve söz konusu iki unsurun birbirini nasıl tamamlaması gerektiği sorusu ortaya çıkmıştır. Buradan hareketle üniversitelerde denetim eğitiminde öğrencilerin özellikle kişisel özellikleri ile mesleki şüphecilik tutumlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi gündeme gelen bilgi boşluğunun doldurulması konusunda önemli bir mihenk taşı olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada denetim eğitimi alan öğrencilerin kişisel özellikleri ile mesleki şüphecilik tutumları arasındaki ilişkinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda söz konusu kavramlara açıklık getirilmesinde yarar görülmektedir.

Mesleki şüphecilik kavramına yönelik literatürde çeşitli tanımlamalar yapılmış olsa da Amerika Denetim Standartları'nda (SAS, No.1) profesyonel mesleğin bir gereği olarak mesleki şüphecilik; ilgili denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlendirmesini kapsayan bir sorgulama zihninin oluşturulmasına olanak sağlayabilecek bir tutum olarak ifade edilmiştir. Diğer taraftan uygulamada Türkiye mevzuatına bakıldığında ise Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200 / 13'te; "sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutum" olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2018: 840). Bu bağlamda mesleki şüphecilik kavramının kaynağında yer alan karakteristikleri; i) meraklılık, ii) sorgulayıcı bir yaklaşım, iii) kısa yoldan sonuca ulaşmama ve verilecek olan son kararın bütün unsurların dikkate alınarak gerçekleştirilmesi, iv) mükelleflerinin motivasyon ve davranışlarının doğru bir biçimde analiz edilebilmesi, v) özgüven ve son olarak vi) hareket özgürlüğü şeklinde sıralanabilmektedir (Kayrak, 2015: 99). Bu bağlamda mesleki şüphecilik kavramı ile ilgili denetim prosedürlerinin kapsamının, zamanlamasının ve niteliğinin ortaya koyulmasında ve sonuçlarının değerlendirilmesinde uygun olmayan varsayımlarının kullanılması riski azaltılabileceği açıktır. Bu noktada şüpheli yaklaşım; olası hataların ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi ya da hali hazırda olmaları durumunda yanlışlıkların ortaya çıkarılmasında kullanılan bir yöntem ya da güç olarak karşımıza çıkabilmektedir. Dolayısıyla gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin yüksek kalitede bir denetimden bahsedilebilmesi bakımından mesleki şüphecilik kaçınılmaz bir gerekliliktir (Nolder & Kodaş, 2018: 2). Buradan hareketle mesleki şüphecilik kavramını öne çıkaran gerekçeler (Dalkılıç ve Oktay, 2011: 65); i) uluslararası denetim standartlarında kendine yer edinmiş olması, ii) uluslararası denetim firmalarının kullanmış oldukları denetim metodolojilerinde mesleki şüpheciliğe önem vermesi, iii) denetçi eğitimlerinde kendine yer edinmiş olması ve iv) akademik ve mesleki çalışmalarda önemli bir değişken olarak kabul edilmesi şeklinde sıralanabilmektedir. Dolayısıyla çalışmanın teması kapsamında mesleki şüpheciliğe ilişkin literatürde önemli kabul edilen çalışmalardan bahsetmekte yarar görülmektedir.

Bu araştırmada da kullanılacak olan Mesleki Şüphecilik Ölçeği Hurtt (2010) tarafından geliştirilmiştir. Eleştirel düşüncenin bir sonucu olan mesleki şüphecilik tutumunun altı temel özelliği bulunmaktadır. Bunlar (Hurtt, 2010: 152):

- Sorgulayıcı zihin
- Yargıyı erteleme
- Bilgi arama
- Kişilerarası anlayış

- Özgüven
- Karar verme yeteneği

Sorgulayıcı zihin aktif olarak sorgulamayı, herhangi bir konu hakkında araştırmayı ve merak duygusunu kapsayan bir özelliktir (Yustina & Gonadi, [2019](#): 40). Yargıyı erteleme herhangi bir konu hakkında karar vermeden önce yeterli düzeyde kanıt elde edilinceye dek kararın askıya alınması tutumudur (Hurt, [2010](#): 154). Bilgi arama özelliği ise bireyin merak veya ilgi duygusundan kaynaklanan ve mevcut bilgilerden daha fazla araştırma eğilimini ifade eder (Agarwalla et al, [2017](#): 87). Kişilerarası anlayış kişinin herhangi bir çelişkili durumda hile içeren durumları tespit edebilme becerisi ve bilgi sağlayıcılarının dürüstlüğünü anlayabilme kabiliyetidir (Hurt, [2010](#): 154; Cheot et al., [2018](#): 5). Özgüven bireyin kendine değer vermesi ve sahip olduğu yeteneklerine inanmasıdır. Karar verme yeteneği ise bir kişinin herhangi bir konu hakkında görüş ve düşüncesini belirtmek amacıyla elde ettiği bilgi veya kanıtların yeterliliğinin değerlendirirken objektif hareket edebilme özelliğidir (Hurt, [2010](#): 155).

Hurt ([2010](#)) geliştirdiği Mesleki Şüphencilik Ölçeği ile kişilerin mesleki şüphencilik düzeylerini ölçülebileceğini ortaya koymuştur. Yapmış olduğu araştırmasında Mesleki Şüphencilik Ölçeği aracılığı ile tespit edilen daha yüksek düzeyde mesleki şüphencilığe sahip olan denetçilerin daha fazla alternatif seçenekler üretebildikleri sonuçlarına ulaşmıştır.

Popova ([2013](#)), denetçilerin sahip oldukları deneyimlerinin şüphencilik tutumlarını nasıl etkileyebildiğini tespit etmek amacı ile gerçekleştirmiş olduğu çalışmada; deneyimli katılımcıların (lisans, yüksek lisans ve denetçiler) hileye ilişkin kanıtlara yönelik daha duyarlı bir yapıya sahip olduklarını tespit etmiştir. Brown vd. ([2014](#)), müşterilerin tahmin yeteneğinden denetçilerin etkilenip etkilenmediğini tespit etmek amacı ile dört büyük denetim şirketinde yönetici olan 38 kişi üzerinde yapmış olduğu araştırma; yüksek mesleki şüphencilığe sahip denetçilerin diğerlerine kıyasla etik ve tutucu davranış özelliklerinin daha yüksek olduğu ve müşterilerin tahminlerinden herhangi bir şekilde etkilenmedikleri sonucuna ulaşmıştır. Quadackers vd. ([2014](#)), hile eğitiminin mesleki şüphencilik üzerindeki etkisinin belirlenmesine yönelik gerçekleştirmiş oldukları çalışmada; hile eğitiminin mesleki şüphenciliği belirli bir dereceye kadar etkileyebileceği sonucuna ulaşmışlardır. Ciolek ([2017](#)), denetçilerin mesleki şüphencilik tutumlarının özelliklerini ortaya çıkarmak üzere gerçekleştirmiş olduğu çalışmada; sorgulayıcı zihin, bilgi arayışı, yargının ertelenmesi, kişilerarası anlayış, özgüven ve karar verme yeteneği gibi değişkenleri ortaya koymuş ve ilgili çalışma sonucunda mesleki şüphencilik tutumları ile denetçilerin daha fazla çelişkili durumları tespit edebilecekleri kanısına ulaşmıştır. Khaligova ([2018](#)), denetçilerin mesleki şüphenciliği ile hileli finansal raporlama ilişki üzerinde gerçekleştirmiş olduğu çalışmada, denetim çalışmalarının bütün aşamalarında denetçilerin mesleki şüphe ile hareket ettiklerini ve mesleki şüphenciliğin denetim faaliyetlerine kilit bir role sahip olup deneyim gerektirdiği sonucuna ulaşmıştır. Erdoğan ve Azgın ([2019](#)), denetim kalitesi üzerinde mesleki şüphencilik eylemlerinin etkisini araştırmış oldukları çalışmada, denetçinin mesleki şüphenciliği ile denetim kalitesi arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı bir etki yarattığını tespit etmiştir. Bu noktada denetçilerin uygun ölçüde mesleki şüphencilikle hareket etmelerinin denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etki yarattığını belirtmişlerdir. Tayyar vd. ([2020](#)), mesleki şüphencilik ve etik değerler ilişkisi üzerine mali müşavirler bağlamında gerçekleştirmiş oldukları çalışmada, mesleki şüphenciliğin etik değer üzerinde doğrusal yönlü bir etkiye sahip olduğunu tespit etmiştir.

Yukarıda bahsedilen mesleki şüphencilik kavramından hareketle kişisel özelliklerin keşfedilmesine yönelik farklı alanlarda çeşitli araştırmaların yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmada bireye özgü, benzersiz, belli bir konuda düşünce, davranış ve duygular bütünü olan kişilik özelliklerinin mesleki şüphencilik tutumuna etkisinin araştırılması amaçlanmaktadır.

Kişilik özelliklerinin belirli sınıflara ayrılmasında ve açıklanmasında kişilik kuramlarına yönelik çeşitli çalışmalar mevcuttur. Bunlar arasında en çok bilineni Costa ve McCrae tarafından ortaya konulan Beş Faktörlü Kişilik Kuramı olup boyutları şunlardır (Costa & McCrae, [1992](#)):

- Dışadönüklük
- Uyumluluk
- Sorumluluk
- Nevrotiklik (duygusal denge)

- Deneyime açıklık

Dışadönüklük, cana yakın olmanın yanı sıra insan dostu, sosyal ve olumlu ruh hallerine sahip olmayı gerektirmektedir (Hogan & Hogan, [1992](#); Scott vd., [2010](#)). Dışa dönük bireyler diğer bireylerle daha çok kolay iletişim kurabilme becerisine sahiptir. Uyumluluk, diğer bireylerle kolay bir şekilde uyum sağlayabilen, sevecen, hoşgörülü, mizahi beceriye sahip güven verici bireyler olarak tanımlanır (Baltacı, [2017](#): 61). Sorumluluk, kendi kendine yeten ve başarıya yönelik bireylerin kişiliğini ifade etmektedir (Judge & Ilies, [2002](#)). Nevrotiklik (duygusal denge), stresli durumlarda olumsuz duygular yaşayıp yaşamaması veya bireyin duygusal olarak dengesiz olup olmaması, bireyin iyimser veya kötümser olması ile ilgili bir özelliktir (Costa & McCrae, [1992](#)). Nevrotik bireyler olarak ifade edilen bu özellikteki kişiler genellikle mutsuz olma eğilimindedir. Duygusal açıdan dengede olan kişiler ise daha çok mutlu olma eğiliminde dendir ve bu da kişilerin kendine olan güvenini arttıracaktır. Son olarak, deneyime açıklık kavramı ise keşfetme sürecinden ve keşfetmenin yeniliğinden zevk alan meraklı ve yaratıcı bireylerin kişiliğini ifade etmektedir (McCrae & Costa, [1997](#)). Literatür incelendiğinde, kişilik özelliklerini inceleyen çalışmaların farklı alanlarda gerçekleştirildiği fakat denetim eğitimi alan öğrenciler arasında mevcut çalışmanın yapılmamış olduğu tespit edilmiştir. Buradan hareketle bu çalışmanın literatürdeki önemli bir boşluğu doldurması beklenmektedir.

Beş faktörlü kişilik özellikleriyle ilgili önceki araştırmalara dayanarak, beş büyük kişilik özelliklerinin her biri ile denetim eğitimi alan öğrencilerin kişisel özellikleri ile mesleki şüphecilik tutumları arasında anlamlı bir ilişki beklenmektedir.

Beş faktörlü kişilik özelliklerinden Dışadönüklük özelliğinin mesleki şüphecilik üzerindeki etkisine bakıldığında bu etkinin olumlu olacağı söylenebilir. Dışadönüklük heyecan arayışının bir unsurunu içermektedir (De Bruin & Rudnick, [2007](#)) ve bu sebeple de dışadönük bireyler herhangi bir konu hakkında araştırma yapmaya meyillidir. Bu araştırma güdüsünün altında yatan sebep heyecan arama ve şüpheli olmalarıdır (Allsopp et al., [1991](#)).

Uyumluluk ile mesleki şüphecilik arasında pozitif bir ilişki olması beklenir çünkü uyumluluk özelliği yüksek olan bireyler diğerlerine göre daha girişken özelliğe sahiptir (Camps, Stouten & Euwema, [2016](#): 2). Dolayısıyla uyumlu bir bireyin bu özelliği mesleki şüphecilik tutumunun kişilerarası anlayış özelliği ile örtüşmektedir.

Sorumluluğun mesleki şüphecilikle olumlu bir şekilde ilişkili olması beklenir çünkü sorumlu bireyler işlerinde iyi şeyler yapmak isterler (Steel, [2007](#)) ve mesleki şüphecilik başarıyı denetlemek için gereklidir.

Nevrotikliğin (duygusal denge) mesleki şüphecilikle olumsuz bir şekilde ilişkili olması beklenmektedir çünkü nevrotik bireyler sorunlarla uğraşmaktan ve stresten kaçmaktadır (Carver & Connor-Smith, [2010](#)) ve bu nedenle şüphecilik stresinden kaçınmak için muhtemelen nevrotik kişiler düşük mesleki şüpheciliğe sahiptir.

Son olarak, Deneyime Açıklığın mesleki şüphecilikle olumlu bir ilişkisi olması beklenmektedir çünkü deneyime açık bireyler, karşılaştıkları fikirler hakkında düşünceli olma eğilimindedir ve meraklıdır (McCrae & Costa, [1997](#)). Merak ve sorgulama mesleki şüpheciliğin en önemli unsudur.

Denetim eğitiminde öğrencilerin kişisel özellikleri ile mesleki şüphecilik tutumları arasındaki ilişkinin belirlenmesinin amaçlanmış olduğu bu çalışma iki ana bölümden oluşturulmuştur; birinci bölümde, mesleki şüphecilik ve kişisel özellikler üzerine yapılan literatürdeki çalışmalardan bahsedilmiş, ikinci bölümde ise çalışmanın uygulama kısmına yer verilmiş olup ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur.

2. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmanın bu bölümünde; araştırmanın amacı ve önemi, kapsamı ve kısıtı, verilerin elde edilmesi ve analizi ile ulaşılan bulgulara yer verilmekte olup aşağıda ayrıntılı bir biçimde açıklanmaktadır.

2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmada Kütahya Dumlupınar Üniversitesi'nde denetim eğitimi alan öğrencilerin kişisel özellikleri ile mesleki şüphecilik tutumları arasındaki ilişkinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın amacı doğrultusunda öğrencilerin kişisel özelliklerinin ortaya çıkarılması suretiyle mesleki şüphecilik eylemlerine ilişkin görüşlerinin araştırılması gelecekte denetim mesleğinin kalitesinin artırılması bakımından ayrı bir öneme sahiptir.

2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtlılığı

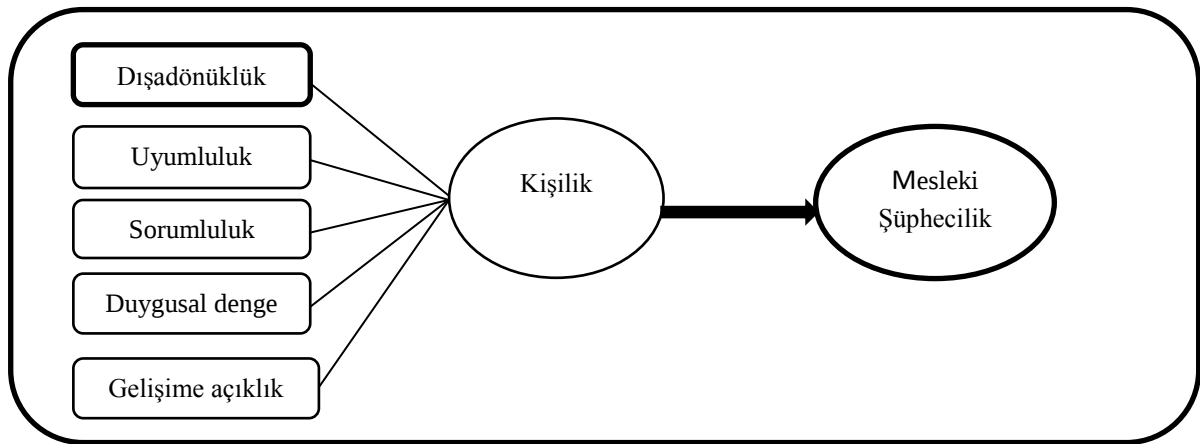
Araştırma, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi'nde denetim eğitimi alan öğrencileri kapsamakta ve doğru, tutarlı ve güvenilir bilgilerin elde edilmesi ve sonuçlarının doğru bir şekilde yorumlanabilmesi bakımından denetim eğitimi alan öğrenciler araştırmanın önemli bir kısıt olarak kabul edilmiştir.

2.3. Araştırma Modeli

Bu araştırmanın temel amacı denetim eğitimi alan öğrencilerin kişilik özellikleri ve alt boyutlarının öğrencilerin mesleki şüphecilik tutumlarına olan etkisinin araştırılmasıdır. Bu amaç doğrultusunda araştırma modeli Şekil 1'de gösterilmiştir.

Şekil 1

Araştırma Modeli



Bu araştırma modeli incelendiğinde bağımsız değişken ve bağımlı değişken olmak üzere iki değişkenin olduğu görülmektedir. Kişilik özellikleri ve alt boyutları bu modelin bağımsız değişkenlerini oluştururken, mesleki şüphecilik özellikleri de araştırma modelinin bağımlı değişkenini oluşturmaktadır.

2.4. Verilerin Elde Edilmesi ve Hipotezlerin Oluşturulması

Araştırmada veriler anket tekniği ile yüz yüze 07/10/2019 - 10/01/2020 tarihleri arasında Kütahya Dumlupınar Üniversitesi'nde denetim eğitimi alan öğrencilere uygulanmıştır (17.09.2019 tarih ve E-40177 sayılı Etik Kurul izni alınmıştır). Bu amaç doğrultusunda anket formu hazırlanmıştır. Anket formu 81 soru ve üç grup sorudan oluşmaktadır. Birinci grup sorularda; katılımcıların demografik ve betimsel özelliklerin belirlenmesine yönelik; cevaplayanın cinsiyeti, yaşı, bölümü, sınıfı, mezun olduğu lise ve denetim eğitimi alıp almadığının belirlenmesine yönelik altı ifade yer almaktadır. İkinci grup sorularda, öğrencilerin mesleki şüphecilik eylemlerine ilişkin 30 ifade bulunmakta ve son olarak üçüncü grupta ise öğrencilerin kişisel özelliklerinin ortaya çıkarılmasına yönelik olarak 44 ifade yer almaktadır. Anketlerden elde edilen veriler toplanarak düzenlenmiş olup, araştırmanın amacına ve niteliğine uygun olarak gözden geçirilerek kodlanmıştır. Uygulamanın gerçekleştirilmesi bakımından 300 adet anket formu dağıtılmış ve elde edilen 280 adet anket formundan 269 tanesi değerlendirmeye uygun görülmüştür. Her bir ifade 1'den 5'e kadar kodlanmış olup, katılma dereceleri "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum", "Kararsızım", "Katılıyorum" ve "Kesinlikle Katılıyorum" şeklindedir.

Bu araştırmada Kütahya Dumlupınar Üniversitesi'nde denetim eğitimi alan öğrencilerin kişisel özellikleri ile mesleki şüphecilik tutumları arasındaki ilişkinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda araştırma hipotezi aşağıdaki gibidir:

- H₁: Kişilik özelliklerinin mesleki şüphecilik üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.
- H_{1a}: Dışadönüklük alt boyutunun mesleki şüphecilik üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.
- H_{1b}: Uyumluluk alt boyutunun mesleki şüphecilik üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.
- H_{1c}: Sorumluluk alt boyutunun mesleki şüphecilik üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.
- H_{1d}: Duygusal denge alt boyutunun mesleki şüphecilik üzerinde negatif ve anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.
- H_{1e}: Gelişime açıklık alt boyutunun mesleki şüphecilik üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.

2.5. Verilerin Elde Edilmesi ve Hipotezlerin Oluşturulması

Anket aracılığıyla ulaşılan bilgiler ve veriler düzenlenmiş ve araştırmanın amacı doğrultusunda, gözden geçirilerek kodlanmıştır. Uygulama için 300 anket formu dağıtılmış ve elde edilen 280 anket formundan 269 tanesi değerlendirmeye uygun görülmüştür. Elde edilen veriler, "Microsoft Excel 2016" programında kodlanarak "SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) 22.0" programına aktarılmış olup bu programda uygun analizler (tanımlayıcı istatistikler, korelasyon (Pearson Korelasyon) ve regresyon analizleri) yapılmış ve sonuçlar düzenlenerek değerlendirilmiştir.

Araştırmada anket tekniği ile elde edilen verilerinin güvenilir, tesadüfi ve tutarlı olup olmadığını belirlemek için güvenilirlik analizi yapılmıştır. Bu analiz sonucu elde edilen Cranbach's Alpha'nın (güvenirlilik katsayı değeri- α) 0,60-0,79 arası çıkması durumunda, örneklemde elde edilen verilerin normal derecede güvenilir olduğu (Tanrıoğlu, 2012: 176), 0,80-1,00 arası çıkması durumunda, örneklemde elde edilen verilerin yüksek derecede güvenilir olduğu anlamına gelmektedir (Yıldız ve Uzunsakal, 2018: 19). Bu çalışmada ise Beş Faktörlü Kişilik Ölçeği için alfa güvenilirlik katsayısı 0,67 olup normal derecede güvenilir olduğu, mesleki şüphecilik ölçeğine ilişkin alfa güvenilirlik katsayısı 0,82 olup yüksek derecede güvenilir olduğu anlamına gelmektedir.

2.6. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bu bölümünde, (i) çalışmada kullanılan anketin güvenilirliği; (ii) katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin ulaşılan bilgiler; (iii); (iv) korelasyon ve regresyon analizi sonuçları özetlenerek yorumlanmıştır.

Tablo 1

Araştırmaya Katılan Muhasebe ve Finansman Öğretmenlerinin Kişisel Özellikleri

Katılımcıların Özellikleri	Grup	Sıklık	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	142	52,8
	Erkek	127	47,2
	Toplam	269	100,0
Yaş	17-18	9	3,3
	19-20	69	25,7
	21-22	128	51,3
	23-24	43	16
	24 ve üzeri	10	3,7
	Toplam	269	100,0
Sınıf	1. sınıf	50	18,6
	2. sınıf	85	31,6
	3. sınıf	52	19,3
	4. sınıf	82	30,5
	Toplam	269	100,0

Tablo 1’de katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Buna göre ankete katılan öğrencilerin %52,8’i kadın, %47,2’si erkektir. Yaşları incelendiğinde katılımların çoğunluğu 21-22 yaş aralığında olup %51,3’ünü oluşturduğu görülmektedir. Sınıf dağılımlarının ise birbirine yakın olduğu %31,6 ile en fazla katılımcıların ikinci sınıflar olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 2*Araştırmaya Katılan Muhasebe ve Finansman Öğretmenlerinin Kişisel Özellikleri*

Bağımsız Değişkenler	β	Standart Hata	t	p	R^2
Dışadönüklük	0,182	0,048	3,781	0,000	0,314
Uyumluluk	0,126	0,054	2,351	0,019	
Sorumluluk	0,127	0,054	2,360	0,019	
Duygusal Denge	0,012	0,060	0,198	0,843	
Gelişime Açıklık	0,253	0,054	4,688	0,000	

Not. Bağımlı Değişken: Mesleki Şüphecilik. Regresyon analizi için anlamlılık değeri $p < 0,05$.

Tablo 3 incelendiğinde, ANOVA testi sonucunda denetim eğitimi alan öğrencilerin kişilik özellikleri ile mesleki şüphecilik tutumları arasında pozitif yönde orta düzeyde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Öğrencilerin, mesleki şüphecilik tutumlarının, (R^2) %31,4 oranında dışadönüklük, uyumluluk, sorumluluk ve gelişime açıklık yapılarına bağlı olduğu tablodan anlaşılmaktadır. Ayrıca öğrencilerin duygusal denge özellikleri ile mesleki şüphecilik tutumları arasında ilişki kurulmasına rağmen söz konusu ilişkinin nedeni hakkında istatistiksel olarak anlamlı bir sonuca ulaşılamamıştır. İlgili durum, duygusal denge özelliğinin mesleki şüphecilik üzerinde herhangi bir etki yaratmadığı, dolayısıyla ortaya çıkan ilişkinin rastlantısal olduğu anlamına gelmektedir.

Elde edilen sonuçlar bütünsel olarak incelendiğinde; ana hipotezi destekleyen sonuçlara ulaşılmakla birlikte karşıt sonuçlar da elde edilmiştir. Şöyle ki çalışmanın teması kapsamında öğrencilerin kişilik özelliklerinin alt boyutları olan; dışadönüklük, uyumluluk, sorumluluk ve gelişime açıklık unsurlarının mesleki şüphecilik tutumları arasında istatistiksel anlamda pozitif yönde ilişki tespit edilmiştir. Fakat öğrencilerin duygusal denge yapıları ile mesleki şüphecilik tutumları arasında istatistiksel anlamda negatif yönde ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca öğrencilerin duygusal denge özellikleri ile mesleki şüphecilik tutumları arasında ilişki kurulmasına rağmen söz konusu ilişkinin nedeni hakkında istatistiksel olarak anlamlı bir sonuca ulaşılamamıştır. Elde edilen sonuçlar, öğrencilerin; dışadönüklük, uyumluluk, sorumluluk ve gelişime açıklık özelliklerinin mesleki şüphecilik tutumlarını pozitif yönde etkilediğini buna karşılık yüksek düzeyde duygusal yapıya sahip olan öğrencilerin mesleki şüphecilik tutumlarını negatif yönde etkilediğini göstermektedir. Ulaşılan sonuçlar incelendiğinde;

H_{1a}: Dışadönüklük alt boyutunun mesleki şüphecilik üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.

H_{1b}: Uyumluluk alt boyutunun mesleki şüphecilik üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.

H_{1c}: Sorumluluk alt boyutunun mesleki şüphecilik üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.

H_{1e}: Gelişime açıklık alt boyutunun mesleki şüphecilik üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.

Fakat H_{1d} (duygusal denge alt boyutunun mesleki şüphecilik üzerinde negatif ve anlamlı bir etkisi bulunmaktadır) hipotezi incelendiğinde, öğrencilerin duygusal yapıları ile mesleki şüphecilik tutumları arasında negatif bir ilişkinin olduğu ve söz konusu değişkenler arasında ilişki kurulabilmesine rağmen istatistiksel olarak neden-sonuç ilişkisi bulunmamaktadır. Söz konusu durum ise değişkenler arasında ilişki olsa dahi bahsedilen ilişkilerin nedeni ya da geçerli bir dayanağı olmamasından dolayı rastlantısal bir olay olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

Kütahya Dumlupınar Üniversitesi'nde denetim eğitimi alan öğrencilerin mesleki şüphecilik tutumlarının olumlu yönde geliştirilmesi bakımından; i) duygusal yapılarının denetçilik mesleğine uygunluğunun araştırılması, ii) değişime uyum sağlanması konusunda gelişime açıklık özelliklerinin farklı açılardan incelenmesi ve iii) mesleki şüphecilik tutumları üzerinde öğrencilerin içinde bulunmuş olduğu sosyo-kültürel değerlerin irdelenmesi ile iv) öğrencilerin karakteristik yapılarının denetim faaliyetlerinin etik yapısı bakımından araştırılması ve mesleğe hazırlanmaları bağlamında önlemlerin alınması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

3. SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde teknolojinin hemen her alanda yoğun bir biçimde kullanılması, denetim faaliyetlerine de yansımıştır. Özellikle işletme faaliyetlerinin teknoloji karşısında yeniden disipline edilmesi sonucunda üniversitelerde yetiştirilen denetçi adaylarının eğitim faaliyetlerinin de değiştirilmesi ve geliştirilmesi zorunluluk arz etmiştir. Denetim faaliyetlerinin planlanması aşamasından bir rapora bağlanarak görüş oluşturulması sürecine dek denetçinin sorumluluk alanları genişlemiştir. Dolayısıyla denetçinin görüş oluşturmada öne çıkan mesleki şüphecilik özelliği kilit bir rol üstlenmiştir. Mesleki muhakeme yargısının güçlendirilmesi noktasında denetçilerin mesleki şüphecilikleri ve kişilik özellikleri arasındaki ilişki merak konusu olmuştur. Denetçilerin kişisel özelliklerinin test edilerek mesleki şüphecilik seviyelerinin tespit edilmesi, gelecekte daha kaliteli denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından hayati önem taşımaktadır. Dolayısıyla, üniversitelerde denetim eğitimi alan öğrencilerin kişilik özellikleri ile mesleki şüphecilik tutumları arasındaki ilişkinin açıklığa kavuşturulması, denetim eğitimlerinin güncellenmesi konusunda bir mihenk taşı olarak karşılanmaktadır.

Bu çalışmada Kütahya Dumlupınar Üniversitesi'nde denetim eğitimi alan öğrencilerin kişilik özellikleri ile mesleki şüphecilik tutumları arasındaki ilişkinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda; öğrencilerin dışadönüklük, uyumluluk, sorumluluk ve gelişime açıklık özelliklerinin mesleki şüphecilik tutumlarını pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Diğer taraftan duygusallık seviyeleri yüksek olan öğrencilerin mesleki şüphecilik düzeylerinin düşük olduğuna ulaşılmıştır. Ulaşılan anahtar sonuçlardan hareketle, denetim eğitimi alan öğrencilerin gerek lisans düzeyinde gerekse lisansüstü düzeyde mesleğe değer katacak biçimde yetiştirilmeleri açısından kişisel gelişim eğitimlerinin verilmesi gerektiği ortaya çıkmıştır. Öğrencilerin kişisel özelliklerinin denetim mesleğine uygunluğu test edilerek eğitim verilmesi, mesleki şüphecilik düzeylerinin pozitif yönde geliştirilmesinde dönüm noktası olarak görülmektedir. Çünkü denetim mesleğinin ve denetçilerin yeteneklerinin geliştirilmesi konusunda kişisel özelliklerin önemi açıktır. Etik kurallara uygun bir kişisel özelliğe sahip olunmasının yanında sorumluluk ruhu yüksek, açık fikirli, değişime ve gelişime hızlı bir şekilde adapte olan bireylerin, denetim faaliyetlerinde aktif görev alması katma değer olarak geri dönebilecektir. Denetçi adaylarının merak duygularının güdülenerek kişisel özelliklerinin bu yönde geliştirilmesi önemli bir gereklilik olarak karşılanmaktadır. Üniversitelerde verilen denetim eğitimlerinin, öğrencilerin kişisel özelliklerinin keşfedilerek güncellenmesi önerilmektedir. Diğer taraftan, profesyonel mesleki kuruluşların ve yetkili otoritelerin, ilgili hususları dikkate alarak eğitim, seminer ve sertifikasyon süreçlerini yapılandırmaları, mesleğin geleceğine fener olacaktır.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The author has no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma için Kütahya Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu'ndan 17/09/2019 tarihli ve E-40177 sayılı Etik Kurul Onayı alınmıştır.

Ethics committee approval was received for this study from the Kütahya University Social and Human Sciences Scientific Research and Publication Ethics Board (Approval Date: September 17, 2019; Approval Number: E-40177).

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Uslu, M., Kestane A. ve Sezgin, R. (2022). Denetim eğitimi alan öğrencilerin kişilik özelliklerinin mesleki şüphecilik tutumları üzerinde etkisi: Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Örneği. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 5(1), 1-12. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.980596>

KAYNAKÇA

- Agarwalla, S. K., Desai, N., & Tripathy, A. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality. *Advances in Accounting*, 37, 85-93.
- Allsopp, J., Eysenck, H. J., & Eysenck, S. B. G. (1991). Machiavellianism as a component in psychoticism and extraversion. *Personality and Individual Differences*, 12, 29-41.
- Baltacı, A. (2017). Okul müdürlerinin öz-yeterlik algıları ve mesleğe yönelik tutumları arasındaki ilişki. *Uşak Üniversitesi Eğitim Araştırmaları Dergisi*, 3(2), 35-61.
- Brown, T., Majors, T. M., & Peecher, M. E. (2014). *The impact of a Judgment rule and critical audit matters on assessments of auditor legal liability – the moderating role of legal knowledge*. SSRN Electronic Journal. Available at: doi:10.2139/ssrn.2483221
- Camps, J., Stouten, J., & Euwema, M. (2016). The relation between supervisors' big five personality traits and employees' experiences of abusive supervision. *Frontiers in psychology*, 7, 112.
- Carver, C. S., & Connor-Smith, J. (2010). Personality and coping. *Annual Review of Psychology*, 61(1), 679-704.
- Cheot, S. S., Chin, C. Z., Lee, Z. H., Tong, P. Y., & Sarah Mary, S. (2018). *A study on the relationship between professional skepticism characteristics and auditors' fraud detection in Malaysian context* [Unpublished manuscript]. Department of Commerce and Accountancy, Universiti Tunku Abdul Rahman. http://eprints.utar.edu.my/3075/1/fyp_AC_2018_SMV.pdf

- Ciolek, M. (2017). Professional skepticism in auditing and its characteristics. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 474, 33-40.
- Clariana, M. (2013). Personality, procrastination and cheating in students from different university degree programs. *Electronic Journal of Research in Educational Psychology*, 11(2), 451-472.
- Costa, P. T. Jr. & McCrae, R. R. (1992). *Revised NEO Personality Inventory (NEO PI-R) and NEO Five-Factor Inventory (NEO-FFI): Professional manual*. FL: Psychological Assessment Resources.
- Dalkılıç, F. ve Oktay, S. (2011). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphecilik. *Mali Çözüm Dergisi*, 103, 63-78.
- De Bruin, G. P., & Rudnick, H. (2007). Examining the cheats: The role of conscientiousness and excitement-seeking in academic dishonesty. *South African Journal of Psychology*, 37(1), 153-164.
- Erdoğan, N. ve Azgın, N. (2019). Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(1), 27-54.
- Farag, M. S. & Elias, R. Z. (2016). The relationship between accounting students' personality, professional skepticism and anticipatory socialization. *Accounting Education*, 25(2), 124-138.
- Hogan, R., Curphy, G. J., & Hogan, J. (1994). What we know about leadership: Effectiveness and personality. *American Psychologist*, 49, 493-504.
- Hogan, R., & Hogan, J. (1992). *Hogan personality inventory*. Hogan Assessment Systems.
- Hurt, R. K., Brown-Liburd, H. L., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism – literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(1), 45-97.
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Judge, T. A. & Ilies, R. (2002). Relationship of personality to performance motivation: A meta-analytic review. *Journal of Applied Psychology*, 87, 797-807.
- Kayrak, M. (2015). Denetim başarısızlığı kavramı: Nedenleri, sonuçları ve çözüm önerileri. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1), 91-103.
- Khaligova, J. (2018). *Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheciliği Üzerine Bir Araştırma* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi.
- McCrae, R. R. & Costa, P. T. (1990). *Personality in adulthood*. Guilford Press.
- McCrae, R. R. & Costa, P. T. (1997). Conceptions and correlates of openness to experience. In R. Hogan, J. Johnson, & S. Briggs (Eds.), *Handbook of personality psychology* (pp. 825-847). CA: Academic Press.
- Nolder, C. J. & K. Kadous. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. *Accounting, Organizations and Society*, 67, 1-14. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.03.010>
- Qadackers, L., T. Groot, & A. Wright. (2014). Auditors' professional skepticism: neutrality Versus presumptive doubt. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 639 – 657.
- Pacini, R. & Epstein, S. (1999). The relation between rational and experiential information processing styles to personality, basic beliefs, and the ratio-bias phenomenon. *Journal of Personality and Social Psychology*, 76(6), 972-987.
- Popova, V. (2013). Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. *Managerial Auditing Journal*, 28(2), 140 – 160.
- Scott, B. A., Colquitt, J. A., Paddock, E. L., & Judge, T. A. (2010). A daily investigation of the role of manager empathy on employee well-being. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 113, 127-140.
- Steel, P. (2007). The nature of procrastination: A meta-analytic and theoretical review of quintessential self-regulatory failure. *Psychological Bulletin*, 133(1), 65-94.
- Tanrıoğlu, A. (2012). *Bilimsel araştırma yöntemleri* (3. Baskı). Anı Yayıncılık.
- Tayyar, N., Akyüz, F., Yeşil, T., Uslu, Y. ve Kara E. (2020). Muhasebe açısından mesleki şüphecilik ve etik kavramları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(2), 215-232.
- Yıldız, D. ve Uzunsakal, E. (2018). Alan araştırmalarında güvenilirlik testlerinin karşılaştırılması ve tarımsal veriler üzerine bir uygulama. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 14-28.

- Yılmaz, E. (2018). Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik, mesleki şüpheciliğin ölçülmesi ve meslek mensupları üzerinde bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 838-858.
- Yustina, A. I. & Gonadi, S. A. (2019). The Negative Effect of Time Budget Pressure to Auditor Independence and Professional Skepticism. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 21(1), 38-48.

ÜNİVERSİTELERDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK FAALİYETLERİ VE RAPORLAMA ÖRNEKLERİ*

Sustainability Activities in Universities and Reporting Examples

Araştırma Makalesi

Oğuzhan Kürşat UÇAR¹  Ozan ÖZDEMİR² 

Gönderim Tarihi: 27.11.2021

Kabul Tarihi: 24.01.2022

ÖZ Çevreye verilen zararın her geçen gün daha da arttığı, kaynakların hızla tükendiği, ekonomik ve sosyal konuların etkisinin geniş kitleleri etkilediği günümüz koşullarında kuruluşlar için sürdürülebilirlikle ilgili faaliyetler bir zorunluluk haline gelmiştir. Özellikle sosyal sorumlu paydaşların sürdürülebilirlikle ilgili faaliyetleri incelemesi ve bu doğrultuda karar vermesi, özellikle halka açık işletmeler için bu faaliyetleri oldukça önemli bir konuma getirirken, sürdürülebilirlik faaliyetlerinin bu artan önemi ile birlikte birçok paydaş, kurumların sürdürülebilirlik faaliyetlerini yakından takip etmektedir. Eğitim ve araştırma faaliyetlerinin yanısıra bulundukları bölgeye ve topluma öncülük eden üniversitelerin sürdürülebilirlikle ilgili çalışmaları da bu kapsamda son derece önem arz etmektedir. Üniversiteler sürdürülebilirlik konusunda eğitilmiş insanları yetiştirerek ve sürdürülebilirlikle ilgili yol gösterici faaliyetleri neticesinde topluma önemli katkılar sağlama imkânına sahiptir. Kâr amacı gütmeyen yükseköğretim kuruluşlarının sürdürülebilirlik faaliyetleri ve raporlaması konusunda birçok işletmenin gerisinde kaldığı görülmektedir. Bu çerçevede çalışmada Türkiye’deki üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetleri ve raporlama süreçleri üzerine odaklanılmıştır. 2020 Green Metric Dünya Üniversiteler Sıralamasında yer alan Türkiye’deki üniversitelerin sürdürülebilirlik raporları incelenmiş ve içerik yönünden sunulan bilgilerin kapsamı analiz edilmiştir. Yükseköğretim kurumlarından sadece sekiz kurumun özellikle bu kapsamda rapor yayınladıkları, sadece bir üniversitenin GRI ilkeleri çerçevesinde bir raporlama sunduğu gözlenmiştir. Sürdürülebilirlik raporlamasının henüz yeterli düzeyde olmadığı, gelişme potansiyeli taşıdığı ve yönetimlerin üzerinde durması gereken bir husus olduğu tespiti yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik Raporlaması, Finansal Olmayan Raporlama, GRI, SASB, Üniversiteler

JEL Sınıflandırması: Q01, Q56, M40, I23

ABSTRACT In today's world, where the damage to the environment is increasing day by day and the resources are rapidly depleting, activities related to sustainability have become a necessity. The fact that stakeholders examine sustainability-related activities while making decisions and make decisions accordingly has brought these activities to a very important position, especially for publicly traded enterprises. Based on this idea, it is extremely important that universities, which lead the region and society they are in, apart from education and research activities, work on sustainability. Universities have the opportunity to make an important contribution to society as a result of raising people who are educated on sustainability and their guiding works on sustainability. Accordingly, it is important for universities to work on sustainability and report them. However, these non-profit organizations seem to lag behind many businesses in terms of sustainability. In this direction, the study focused on the sustainability activities and reporting processes of universities in Turkey. The sustainability reports of universities in Turkey included in the 2020 Green Metric World University Rankings were examined and analyzed. It was observed that only eight of the higher education institutions published a report in this context, and only one university presented a report within the framework of GRI principles. It has been determined that the sustainability reporting is not yet at a sufficient level, has a potential for development and is an issue that the managements should focus on sensitively.

Keywords: Sustainability Reporting, Non-Financial Reporting, GRI, SASB, Universities

JEL Classification: Q01, Q56, M40, I23

* Bu çalışma Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Finans ve Bankacılık Anabilim Dalında hazırlanmakta olan “Üniversitelerin Sürdürülebilirlik Faaliyetleri ve Raporlaması; Süleyman Demirel Üniversitesi İçin Bir Model Önerisi” başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

¹ **Sorumlu Yazar:** Yüksek Lisans Öğrencisi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Finans ve Bankacılık Bölümü, Finans ve Bankacılık Anabilim Dalı, oguzhanucar@sdu.edu.tr

² Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Finans ve Bankacılık Bölümü, Finans ve Bankacılık Anabilim Dalı, ozanozdemir@sdu.edu.tr

1. GİRİŞ

Sanayi devrimiyle birlikte ortaya çıkan çevreye duyarsız üretim-tüketim yöntemleri, beraberinde fazlaca çevre sorunlarını gündeme getirmiştir. Bu tür faaliyetler atmosfere ciddi zararlar vermiş ve küresel ısınmaya neden olmuştur. Sonuçta insanlığın yüzleşmesi gereken en önemli konulardan biri olan küresel iklim değişikliği sorunu meydana gelmiştir. Temelde ekolojik sistemler olmak üzere ekonomik ve toplumsal sistemleri de ciddi şekilde etkileyen küresel iklim değişikliği çözüm üretilmesi gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır (Binboğa ve Ünal, [2018](#): 188).

Ülkemizin güneş ve rüzgâr gibi yenilenebilir enerji alanları konusunda önemli derecede kaynağa sahip olmasına rağmen bu enerji kaynaklarının üniversitelerde kullanım oranı yetersiz kalmaktadır. Üniversitelerin ihtiyaçları ile bulundukları konumun iklim ve çevre özellikleri belirlenerek yenilenebilir enerji kaynaklarının yeterliliği değerlendirilmeli, en fazla enerji tasarrufu sağlanacak şekilde planlama yapılmalıdır. Sürdürülebilir kampüs projelerine destekler verilerek Üniversite kampüslerinin fiziksel özellikleri güçlendirilebilir ve yaşam kalitesi yükseltilebilir (Kayapınar Kaya vd., 2019: [122](#), 123).

Sürdürülebilir kalkınmanın gelişmesinde üniversiteler, mezunları ve öğretim elemanlarıyla bütün dünyayı ve kuruluşları etkilemeleri bakımından öncü pozisyonundadırlar. Buna ek olarak üniversitelerin gelecekteki liderler, gelecek nesillerin öğretmenleri ve ebeveynleri üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Bu etki yalnızca eğitim, araştırma ve bilgi transferi yoluyla değil dolaylı olarak üniversitenin sürdürülebilirlik performansını sorumlulukla yöneterek örnek olma şeklinde de gerçekleştirilebilmektedir (Adams, [2013](#): 384).

Sürdürülebilirlik faaliyetleri ve bu faaliyetlerin raporlanmasıyla üniversitelerin toplumsal önemi ön plana çıkmaktadır. Ancak Lozano ([2011](#)) tarafından sınırlı üniversite kapsamıyla yapılan çalışma sonuçlarına göre üniversitelerdeki sürdürülebilirlik raporlamasının diğer kurumların sürdürülebilirlik raporlarına kıyasla henüz erken aşamada olduğu sonucu tespit edilerek, üniversitelerin sosyal ve eğitimsel boyutlar hakkında raporlarda daha fazla açıklama gereksinimleri olduğu ifade edilmiştir.

Üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine verdiği önem ve bu konuda yayınladıkları raporlar üniversitelerin farklı kategorilerde yapılan sıralamalarını da etkileyebileceği araştırmalara konu olmuştur. Avustralya ve Yeni Zelanda da sürdürülebilirlik raporlaması ve üniversitelerin sıralaması ile ilişkiyi analiz eden çalışmada, üniversite paydaşlarıyla iletişim kurarken önemli raporlama kanallarını ortaya koymaktadır. Araştırmada yıllık rapor, çevre raporu ve ek olarak web siteleri aracılığıyla sürdürülebilirlik raporlamasının üniversite sıralama sistemleri üzerinde olumlu bir etkisi olduğu tespiti yapılmıştır (Shan et al., [2021](#)).

Farklı alanlarda faaliyet gösteren kuruluşların sürdürülebilirlik raporlarında farklı sunum çerçevelerinde raporlar sunması olağan bir durumdur. Bu konuda uluslararası kabul gören birçok girişim veya kuruluş, sürdürülebilirlik raporları konusunda ilkeler, standartlar ve çerçeveler ortaya koymuştur. Son güncel gelişme ise iklim değişikliği sorununu ele alan BM küresel zirvesi COP26 için dünya liderleri Glasgow zirvesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı tarafından bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na ek olarak yeni bir kurul olan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu duyurulmuştur (IFRS, [2021](#)).

Çevresel, sosyal ve ekonomik açıdan sürdürülebilir bir şekilde faaliyet göstermek bugün organizasyonların karşılaştığı en acil sorunlardan biridir. İklim değişikliği, sınırlı doğal kaynakların aşırı tükenmesi ve dünya ekosistemlerinin hızla artan tahribatı gibi konular, toplumda ve ekonomide temel kaymalara neden olmaktadır. Organizasyon veya örgütler için, hem bu meselelerin kendi devamlılıklarını ve uzun vadeli başarılarını nasıl etkileyeceğini, hem de karşılaşılan zorlukların üstesinden gelmek için topluma nasıl yardımcı olabileceklerini anlamak ve bunlara cevap vermek giderek daha büyük önem taşımaktadır. Muhasebe süreçleri ve uygulamaları, işletmelerin daha sürdürülebilir operasyonları geliştirmelerine yardımcı olmak için önemli bir role sahiptir. Bu tür uygulamalar, ekonomik, sosyal, çevresel maliyetlerin, örgütsel stratejilerin faydalarının sistematik olarak tanımlanmasını ve birbirlerine bağlanmasını sağlar. Muhasebe bu düşüncelerin örgütlerin karar verme süreçlerine dâhil edilmesine yardımcı olabilir veya potansiyel olarak engelleyebilir. Bu önemli rollerdeki potansiyelini yerine getirmek için, muhasebe uygulamasının geleneksel ekonomik odak

noktasından örgütsel stratejilerin ve eylemlerin sosyal - çevresel boyutlarını da kapsaması gerekmektedir (Hopwood et al., [2010](#): 1-2).

İklim değişikliği, su kaynaklarının azalması, diğer çevresel sorunlar, yoksulluk, açlık gibi ekonomik ve sosyal alanda da gittikçe önemi artan Birleşmiş Milletler sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin, toplumun önemli kuruluşları olan yükseköğretim kurumlarında da karşılık bulması kaçınılmazdır. Uyguladıkları eğitim programlarında, akademik çalışmalarda ve araştırmalarda, eğitim süreçlerinde, kampüs alanlarındaki uygulamalarda, öğrenci ve çalışanlarının kişisel gelişme, uluslararası akademik faaliyetlere katılma, paydaşlarla iletişimin güçlü olduğu eşitlikçi yönetim uygulamaları, yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanılması, israfın önlenmesi, toplumun dezavantajlı kesimlerini güçlendirmeye yönelik projelerin geliştirilmesi vb. birçok faaliyeti sürdürülebilirlik faaliyetleri kapsamında değerlendirilebilir. Ancak yapılan faaliyetlerin, geliştirilen projelerin, hangi hedefler doğrultusunda gerçekleştirildiği ve sonuçlarının raporlanması önemli bir bilgi sistemini ve raporlama bütünlüğünü gerektirmektedir. Bu finansal olmayan raporlama için kullanılan ilkeler, standartlar ve çerçeveler; raporların hazırlanma safhasında yardımcı olurken, raporları kullanacak bilgi kullanıcılarının dönemler arasında ve diğer benzer kuruluşlarla karşılaştırmalı analizler yapabilmesine olanak sağlayabilir.

Bu kapsamda çalışmada; sürdürülebilirlik faaliyetleri, raporlaması hakkında genel çerçeve, sürdürülebilirlik raporlaması standartları, çalışmanın odağı olan üniversiteleri kapsayan sürdürülebilirlik raporlaması kavramsal çerçevesi ve konu hakkında literatürde yer alan başlıca çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmanın devamında uluslararası alanda üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetleri açısından puanlayarak sıralamaya tabi tutan Greenmetric sıralamasında yer alan ilk 20 Türk üniversitesinin sürdürülebilirlik alanında paydaşlara sunduğu kamuya açık bilgi kaynakları incelenmiştir, sürdürülebilirlik raporlaması yayınlanması durumunda raporların içerikleri analiz edilmiştir.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK FAALİYETLERİ VE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI

19. yüzyılda çok hızlı bir şekilde ilerleyen ve gelişen sanayileşme, 20. yüzyılda çevresel sorunları gündeme getirmiştir. Yoğun nüfus artışı, enerji ve tüketim malzemelerinin kullanımını da önemli ölçüde arttırmıştır. Buna bağlı olarak, toplumda bu dengesiz artışın kıtık sorununu doğuracağı düşüncesi doğmuştur. Söz konusu zaman diliminde plansız sanayileşmeyle birlikte çevreye verilen zarar hesaba katılmamıştır. Çevresel konularla ilgili örgütsel mücadeleler ise 1970’li yıllardan sonra hız kazanabilmiştir (Aksu ve Gelibolu, [2015](#): 235).

Bir organizasyonun yönetimi, mali kaynakların yönetimine odaklansa da yönetimin çoğu zaman kuruluşun dışında kalan çevresel kaynakların idaresi ile ilgilenmesi de gerekmektedir. Bu bağlamda yönetim, kaynaklarla ilgili olduğu kadar toplumun kaynaklarıyla da ilgili olmaktadır. Dış çevre kaynaklarının yönetiminde temel ölçüt ise sürdürülebilirliğin sağlanmasıdır. Sürdürülebilirliğin odak noktası gelecektir ve bugünkü kararlarla gelecekteki kaynak kısıtlanmasının önüne geçmekle ilgilenmektedir. Buna bağlı olarak sürdürülebilirlik, yenilenebilir enerji kaynakların üretimi ve kullanımı, kirliliğin önlenmesi ve yeni üretim-dağıtım tekniklerinin kullanımı gibi kavramların zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca bugünkü maliyetin geleceğin yatırımı olduğunu kabul ettirmektedir (Aras & Crowther, [2008](#): 437-438). Bir işletmenin sermaye maliyetinin, o şirkete yatırım yaparken alınan riskle ilgili olduğu bilinmektedir. Yani risk ve beklenen kazanç arasında doğru orantılı bir ilişki bulunmaktadır. Kuruluşların kurumsallaşma süreçlerinde elde edilen başarının o şirkete yapılacak yatırımlarda riski azaltma ve daha az sermaye maliyeti ortaya çıkarma gibi sonuçları beklenebilir. Bu kapsamda sürdürülebilir bir kurum, sürdürülebilir olmayan bir kurumdan daha az riskli olabilmektedir. Dolayısıyla birçok büyük işletme raporlarında sürdürülebilirlikten bahsetmekte, hatta sürdürülebilirliği ön plana çıkarmaktadır (Aras & Crowther, [2009](#): 284).

Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri ilk olarak, 2012 yılında Rio de Janeiro’da yapılmış olan Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Konferansı’nda ortaya çıkmıştır. Dünyamızın öncelikli çevresel, siyasi ve ekonomik sorunlarını değerlendiren küresel hedefler grubunu oluşturmayı

amaçlamaktadır. 2000 yılında yoksulluğu yok etmek için bütün dünyada seferberlik başlatan Binyıl Kalkınma Hedeflerinin yerini Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri almıştır. Binyıl Kalkınma Hedefleri, diğer kalkınma hedeflerine ek olarak, aşırı fakirlik ve açlığın ortadan kaldırılması, ölümcül hastalıkların önüne geçme ve bütün çocukların okula gitmesini sağlamaya yönelik, küresel çapta uzlaşılan, ölçülebilen hedefler ortaya koymaktadır. Bütün insanlık için daha sürdürülebilir, daha güvenli ve refah içinde bir dünyanın meydana gelebilmesi için, herkesin katılımını sağlamaktadır (UNDP Türkiye Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları, [2015](#)).

Sürdürülebilir kalkınmanın tarihsel gelişim sürecine bakıldığında, insani gelişmenin yalnız ekonomik büyümeyi temel alan bakış açısının yerini çevresel ve sosyal sürdürülebilirliği temel alan yaklaşımlara bıraktığını göstermektedir. Daha önce sosyal, ekonomik ve çevresel düzeyler birbirinden bağımsız ele alınırken, Brundtland Raporu ile sürdürülebilir kalkınmanın bu üç boyutu kesiştiren bir yaklaşımla sürdürülebilir kalkınmanın sağlanabileceği ortaya çıkmıştır. 2015 yılında belirlenen Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinde ise, söz konusu üç boyutun birbirleriyle iç içe geçmiş bir anlayışı ifade ettiği belirtilmektedir (İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği, [2016](#)).

İşletmelerin, globalleşen bir finansal sistemde varlıklarını devam ettirmek için, raporlama sistemlerini ve raporlama sistemlerine ihtiyaç duyacak kişi ya da kuruluşların tekrar gözden geçirdikleri görülmektedir. Basit bir borç-alacak hesabından, mali tablolara ve günümüzde sürdürülebilirlik raporlamasından entegre raporlamaya dönüşen uzun süreci, bir kurumsallaşma süreci ya da sistemin kendiliğinden yarattığı bir raporlama anlayışının sonucu olarak nitelendirilebilir. Geline bu noktada, finansal değerlendirme ve ölçüm sisteminin yakın bir gelecekte entegre raporlamaya dönüşeceği öngörülebilir. Bu değişim ise işletmeler ve akademisyenleri finansal olmayan değerleri ölçmeye ve uygulamaya ilişkin yeni yaklaşımlar ve sistemler bulmaya teşvik edecektir. (Yanık ve Türker, [2012](#): 303).

Performans yönetiminde veri toplama sisteminin geliştirilmesi ve raporlama sürecinin oldukça önemli bir yeri bulunmaktadır. Bu süreç; temel performans kriterlerinin geliştirilmesi, hedeflerin ortaya konması, hedeflere ulaştıracak faaliyetlerin belirlenmesi, paydaşların katılımı ve performansın gözden geçirilmesiyle ilgili işbirlikçi yaklaşımlar olarak düşünülebilmektedir. Zayıf düzeydeki bir sürdürülebilirlik planlaması ve raporlaması üniversitede sürdürülebilirlik yönetiminin kötü olduğunu göstermekle birlikte bu kötü duruma katkıda bulunmaktadır (Adams, [2013](#): 385).

3. ÜNİVERSİTELERİN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİ

Geleneksel sürdürülebilirlik girişimlerinin bazı eksikleri olmasından dolayı sürdürülebilirliğin yönetilmesine yardımcı olmak için daha yeni araçlar geliştirilmektedir. Üniversitelere yönelik sürdürülebilirlik yönetim sistemlerinde, çevre sorunları, kampüslerde özellikle enerji kaynaklarının kullanımı, kurumun sosyal sorumluluğu ve sürdürülebilirlik konusunda yapılması gereken eğitim ve araştırma faaliyetleri öne çıkmaktadır. Sürdürülebilirliği uygulamak için kullanılan prosedür, performansı değerlendiren araçla uyumluysa, bir üniversitede sürdürülebilirliği yönetmek kolaylaşacaktır (Amaral et al., [2015](#): 155). Operasyonel girişimler sürdürülebilir faaliyetlerin önemli örnekleri olarak görülsede tek başlarına kampüs sürdürülebilirliğini garanti edemezler. Çünkü standartlaştırılmış yönetim sistemlerinin özü olan sistematik ve sürekli bir kalite iyileştirme yaklaşımı barındırmazlar (Amaral et al., [2015](#): 160).

Üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerinin nasıl olması gerektiği, hangi konulara öncelikli olarak odaklanılması, eğitim-öğretim ve araştırma hedefleriyle birlikte içinde bulunduğu topluma sağlayacağı faydayı nasıl arttıracacağı konuları son derece önemlidir. Buna bağlı olarak üniversiteler, yönetim şekillerini yeniden düzenlemeye ihtiyaç duymaktadırlar. Konu ile ilgili oluşan strateji iletişimi, çalışmaların daha çok kesime ulaşması bakımından önemli hale gelmiştir. Bununla birlikte üniversitelere rehber olmak ve sürdürülebilirlik faaliyetlerine teşvik etmek için, üniversite derecelendirme endeksleri sürdürülebilirlikle ilgili konuları da içermeye başlamıştır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlikle ilgili olan, finansal durum, çevresel faaliyetler, insan hakları, eşitlik, sorumluluk ve

personelle ilgili uygulamaların, sosyal kalkınmayı içeren yönetim ve stratejilerin kesinleştirilmesi önem kazanmıştır (Bayhantopçu ve Özuyar, 2021: 397).

Birçok sürdürülebilir kalkınma girişimine ve gün geçtikçe sürdürülebilirlikle ilgilenen üniversite sayılarının artmasına rağmen, çoğu yükseköğretim kurumu geleneksel tavrı sürdürmeye devam etmektedir. Dolayısıyla üniversitelerin birçoğu toplumların daha sürdürülebilir olmasına destek olmak noktasında işletmelerden daha geride yer almaktadır. Üniversitelerin sürdürülebilirlik konusunda öncü olabilmeleri için insan ihtiyaçlarını daha iyi analiz edebilmeleri gerekmektedir. Bununla birlikte sürdürülebilir kalkınma konusunda uzmanlaşan profesyoneller tarafından öğrencilerin etkili bir şekilde eğitilmelerini sağlamaları önem arz etmektedir. Her kesimden sürdürülebilir toplumsal kalıplara geçebilmek için üniversite yöneticileri ve çalışanlarının yeni paradigmalara öncülük ederek uygulamaları güçlendirmeleri, sürdürülebilir kalkınmayı üniversitenin bütün sistemine entegre edecek ölçüde şekillendirmeleri gerekmektedir (Lozano et al., 2013: 10). Ayrıca sürdürülebilirlik eğitimini geliştirebilmek ve öğrencilerin sürdürülebilirlik konusunda bilgili hareket etmelerini sağlamak için gerekli değerleri, tutumları ve becerileri geliştirmelerini sağlayacak pedagojik yaklaşımlar benimsenmelidir (Levesque & Wake, 2021: 498).

Üniversitenin akademik süreçleri, sosyal ilişkileri, mezunları, finansal kaynakları, planlaması, misyon-vizyonu, öz değerlendirmesi, tesisleri ve kampüsü sürdürülebilirlikle ilişkileri destekleyen faktörlerdir. Ancak, kurumsal refah, ulusal ve uluslararası görünürlük, araştırma ve inovasyon faktörlerinin sürdürülebilirlikle bağlantısı görünmemektedir. Kurumun sürdürülebilirlik programıyla çevresel kampüs faaliyetlerinin ilişkisi, sürdürülebilirliğe olan bağlılık ve anlayışı artırmak için idari ve akademik bir yöneticiye olan ihtiyacı ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, çevreci kampüs faaliyetlerinin ve fiziksel tesis kalitesinin iyileştirilmesi ile uzun vadeli sosyal ve ekonomik faydaların ilişkili olduğu ortaya konmuştur (Diaz et al., 2020: 1539).

GRI veri tabanından alınan üniversite sürdürülebilirlik raporlarının içerik analizine tabi tutulduğu bir çalışmada, üniversitelerin sürdürülebilirlik açıklama uygulamalarının kurumsallaşma, coğrafi bölge, dış güvence ve liderlik gibi farklı faktörlerle açıklandığı ortaya konulmuştur (Larrán Jorge et al., 2019).

Aras ve diğerleri (2021) yükseköğretim kurumları tarafından yapılan finansal olmayan bilgilerin raporlanmasına ilişkin Yıldız Teknik Üniversitesi'nin entegre raporunu konu eden çalışmalarında, söz konusu kamu üniversitesinin raporunun finansal olmayan bilgilerin paydaşlara açıklanması ve hesap verebilirlik aracının geliştirilmesi konusunda iyi bir uygulama örneği olduğu sonucunu ortaya koymuşlardır.

Levesque ve Wake (2021) çalışmasında, bir üniversite genelinde sürdürülebilirlik yetkinlikleri oluşturma ve uygulama sürecinin örgütsel değişim dinamiklerini nasıl etkilediğini bir vaka çalışması ile analiz etmiştir. Sürdürülebilirlik yetkinliklerini oluşturmak ve uygulamak için kullanılan süreç ve örgütsel değişimi etkileyen faktörler ana hatlarıyla belirlenmiştir. Ulaşılan sonuçlarda ilgili üniversitede örgütsel değişimin itici güçlerinin bir yetkinlik oluşturmaya sağlamasına rağmen, yetkinliklerin derinlemesine uygulanması için yetersiz kaldığı durumunun altı çizilmiştir.

Mac-lean ve diğerleri (2021) çalışmasında, Sürdürülebilir Kampüs Ağındaki 10 üniversitenin sürdürülebilirlik çabalarından sorumlu kurum içi birimlerinin mevcut durumunu ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Anketlerden elde edilen toplu sonuçlarla şu bileşenler açıklanmaktadır: ortaya çıkma süreçleri, yönetim modelleri ve operasyonel mekanizmalar, ağlar ve işbirliği ve üniversite sürdürülebilirlik birimleri için üretilen nihai ürünler. Çalışmanın bulgularında, kurumsal düzeyde Temiz Üretim Anlaşmasının ve Sürdürülebilir Kampüs Ağının oluşturulmasının, Şili üniversitelerindeki sürdürülebilirlik çabalarına öncülük eden çeşitli kuruluşların resmileştirilmesinde anahtar itici güçler olduğundan ve en aktif iç paydaşın öğrenciler olduğundan bahsedilmektedir.

Liu ve Gao (2021) çalışmasında Çin'deki kamu üniversitelerinin kampüs sürdürülebilirlik projelerinin finans mekanizmalarını, kilit aktörlerini ve süreçlerini inceleyerek, Merkez Finans ve Ekonomi Üniversitesi (CUFE) ile ilgili yaptığı çalışmada, devlet kurumlarının politik olarak üniversitelerde baskın rol oynaması nedeniyle düşük sürdürülebilirlik proaktifliğine değinilmiştir. Dönüşümü sağlamak için daha fazla isteğe bağlı raporlama ve politikaların üzerinde düşünülmesine ihtiyaç olduğu savunulmaktadır.

Adams (2013) çalışmasında, üniversitelerde sürdürülebilirlik raporlaması ve performans yönetimi ile ilgili, hesap verebilirliğin artırılması, iyileştirilmiş performans ve yaklaşımla daha yenilikçi bir kurum oluşturulabileceğinden bahsetmektedir. Ancak sürdürülebilirlik raporlaması ve performans yönetimi konusunda üniversitelerin diğer sektörlerin gerisinde kaldığı ve dönüşüm potansiyelinin optimize edilmekten çok uzak olduğunu belirtmiştir.

Sassen ve Azizi (2018) çalışmasında Amerika'daki üniversitelerin sürdürülebilirlikle ilgili belirli yönlerini kapsayacak şekilde üniversite odaklı özel bir gösterge kataloğu kullanılarak içerik analizi yapılmıştır. Üniversiteler tarafından yapılan sürdürülebilirlik raporlamalarının hala başlangıç aşamasında olduğu belirlenmiştir. Çalışmanın bulgularında ise, çevresel boyuta net bir odaklanma olduğu, üniversite boyutu ve ekonomik boyutların düşük seviyelerde raporlandığı, sosyal boyutun ise nadiren ele alındığından bahsedilmektedir.

Amey ve diğerleri (2020) çalışmasında Kanada'daki 95 üniversitenin web siteleri aracılığıyla sürdürülebilirlik iletişimini, etkileşimli taraflarını ve sürdürülebilirlik planları araştırmıştır. Çalışmada, üniversitelerin %67'sinin web sitelerinde sürdürülebilirliğin yer aldığından, sürdürülebilirlikle ilgili web sayfalarında ortalama 3 – 4 etkileşimli özellik sunulduğundan ve sürdürülebilirlik planlarının 41 üzerinden 29 ortalama kalitesi olduğundan bahsedilmektedir.

Üniversitelerin sürdürülebilirlik raporlarında ekonomik ve çevresel boyutlarla daha fazla ilgili oldukları gözlenmektedir. Bu durumun nedenleri arasında sürdürülebilirliğin çevresel öğeleri çağrıştırmaması, çevresel konuların ölçülmesinin daha kolay olması ya da gelişmiş ülkelerin çevresel konularla daha çok ilgilenme eğiliminde olmaları sayılmıştır. Üniversitelerin sürdürülebilirlik raporlarıyla ilgili bilgiler, resmi GRI kılavuzlarında yer almadığı için eğitim boyutu, daha az ele alınan boyut olarak karşımıza çıkmaktadır (Amaral et al., 2015: 166).

Dünyada üniversitelerin sürdürülebilirliği ile ilgili çalışmalar yapan birçok kuruluş bulunmaktadır. Bu kuruluşlardan The Association for the Advancement of Sustainability in Higher Education (AASHE), Yükseköğretimde sürdürülebilirliği geliştirmek amacıyla yükseköğretim kurumlarına, personellerine ve öğrencilerine hizmet vermektedir. 2005 yılında kurulan AASHE, 48 ABD eyaleti, 1 ABD Bölgesi, 9 Kanada eyaleti ve 20 ülkede 900'den fazla üyeye sahip bulunmaktadır (AASHE, 2021). International Sustainable Campus Network (ISCN) kuruluşu da üniversite sürdürülebilirliği konusunda öne çıkan organizasyonlar arasındadır. ISCN sürdürülebilirliği araştırma ve öğretime entegre etme amacıyla üretilen fikir ve faaliyetlerin alışverişinin yapıldığı bir forum olarak hizmet vermektedir (ISCN, 2021).

3.1. GRI Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative)

1997 yılında faaliyetlerine başlayan Global Raporlama Girişimi (GRI – Global Reporting Initiative), sürdürülebilir raporlama ilkelerini belirleyen uluslararası bir organizasyondur. GRI, her türden kurum ve kuruluş için ekonomik, çevresel ve sosyal olarak 3 ana başlık altında, sürdürülebilirlik konusunda önemli etkilerin belirlenebilmesi için standartlar belirlemiştir. GRI, yıllar içinde bahsedilen standartlarla ilgili bazı düzenlemeler yapmakla birlikte, özel sektör için farklı rehberler de yayınlamıştır (GRI, 2020).

Tablo 1*Küresel Raporlama Standartları (GRI) Açıklamalı Tablo*

Kodu	Açıklamalar	Kodu	Açıklamalar
GRI 100 Genel Standartlar		GRI 400 Sosyal Standartlar	
GRI 101	Kuruluş Bilgileri	GRI 401	İstihdam
GRI 102	Genel Açıklamalar	GRI 402	Çalışma/Yönetim İlişkileri
GRI 103	Yönetim Yaklaşımı	GRI 403	İş Sağlığı ve Güvenliği
GRI 200 Ekonomik Standartlar		GRI 404	Eğitim Öğretim
GRI 201	Ekonomik Performans	GRI 405	Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği
GRI 202	Pazar Varlığı	GRI 406	Ayrımcılık Yasağı
GRI 203	Dolaylı Ekonomik Etkiler	GRI 407	Örgütlenme Özgürlüğü ve Toplu Pazarlık
GRI 204	Tedarik Uygulamaları	GRI 408	Çocuk İşçiliği
GRI 205	Yolsuzlukla Mücadele	GRI 409	Zorunlu Çalışma
GRI 206	Rekabete Aykırı Davranış	GRI 410	Güvenlik Uygulamaları
GRI 207	Vergiler	GRI 411	Yerli Halkların Hakları
GRI 300 Çevre Standartları		GRI 412	İnsan Hakları Değerlendirmesi
GRI 301	Malzemeler	GRI 413	Yerel Topluluklar
GRI 302	Enerji	GRI 414	Tedarikçilerin Sosyal Değerlendirmesi
GRI 303	Su ve Atık	GRI 415	Kamu Politikası
GRI 304	Biyoçeşitlilik	GRI 416	Müşteri Sağlığı ve Güvenliği
GRI 305	Emisyonlar	GRI 417	Pazarlama ve Etiketleme
GRI 306	Atıklar	GRI 418	Müşteri Gizliliği
GRI 307	Çevresel Uyum	GRI 419	Sosyoekonomik Uyum
GRI 308	Tedarikçi Çevresel Değerlendirme		

Not. Tablodaki bilgiler Consolidated Set of GRI Sustainability Reporting Standards 2020 kaynağından alınmıştır (GRI, [2020](#): 3).

Üniversiteler, bilgi ve teknoloji üreten kurumlar olmasına ek olarak uyguladıkları faaliyetler ile bulundukları bölgedeki topluma fayda sağlayan ancak diğer yandan da çevresel kirliliğe neden olan yerleşkelerdir. Buna bağlı olarak üniversitelerin sürdürülebilirlik konusunda farkındalığı artırarak toplumda öncü haline gelmeleri beklenmektedir. Sürdürülebilir kampüs için hedefler belirleyerek, bu hedeflere ulaştıracak stratejiler belirlenmesi gerekmektedir. Öğrenci sayısının çokluğu, malzemelerin yetersizliği, fazla atık miktarı, ulaşım sorunlarının neden olduğu aksaklıklar ve atık-temiz su yönetimi gibi konuların sürdürülebilirliği olumsuz şekilde etkilediği gözlenmektedir. Bu noktada çevresel endeksler, sürdürülebilirliği olumsuz etkileyen nedenleri ortadan kaldırmak ve toplumu bilinçlendirmeyi artırmak suretiyle üniversiteler arasında rekabet yarışını sağlaması açısından önem arz etmektedir (Özdoğan ve Civelekoğlu, [2019](#): 1).

3.2. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu-SASB (Sustainability Accounting Standards Board)

2011 yılında kurulmuş olan SASB (Sustainability Accounting Standards Board), kâr amacı gütmeyen, bağımsız bir standart belirleme kuruluşudur. SASB, finansal olarak önemli, karar verme açısından da faydalı olan sürdürülebilirlik bilgilerini yatırımcılara aktarma konusunda işletmelere yardımcı olmak üzere sektöre özel standartlar oluşturmayı ve sürdürmeyi amaçlamaktadır (SASB, [2018](#)). Tablo 2’de SASB’nin Üniversitelerle ilgili belirlemiş olduğu standartlar gösterilmektedir.

Tablo 2*SASB eğitim endüstrisi ile ilgili ölçütleri*

Başlık	Ölçüt Türü	Ölçütler
Bilgi Güvenliği	Muhasebe Ölçütü	Veri güvenliği risklerini belirleme ve ele alma yaklaşımının açıklaması
		Öğrenci bilgilerinin toplanması, kullanılması ve saklanmasıyla ilgili politika ve uygulamaların açıklaması
		(1) Veri güvenliği ihlallerinin sayısı, (2) kişisel olarak tanımlanabilir bilgileri içeren yüzde (PII), (3) etkilenen öğrenci sayısı
Eğitim Kalitesi ve Kazançlı İstihdam	Muhasebe Ölçütü	Mezuniyet Oranı
		Zamanında Tamamlama Oranı
		İşe Yerleştirme Oranı
		(1) Yıllık Kazanç/Borç (2) İsteğe Bağlı Kazanç/Borç Oranı
		Program Grubu Varsayılan Oranı
Pazarlama ve İşe Alım Uygulamaları	Muhasebe Ölçütü	Aday öğrencilere temel performans istatistiklerinin açıklanmasını sağlayacak politikaların tanımı
		Reklam, pazarlama ve zorunlu açıklamalarla ilgili yasal işlemler sonucu oluşan toplam maliyet
		(1) Öğretim ve öğrenci hizmetleri giderleri ve (2) pazarlama ve işe alım giderleri
Eğitim Faaliyetleri	Aktivite Ölçütü	Gelir: (1) Başlık IV fonu, (2) GI Bill fonu ve (3) özel öğrenci kredileri
		Kayıtlı Öğrenci Sayısı
		Kayıt İçin Alınan Başvuru Sayısı
		Öğrenci Başına Ortalama Kayıtlı Krediler, Çevrimiçi Yüzde Sayı Olarak: (1) Öğretim Elemanı ve (2) Diğer Personel

Not. Tablodaki bilgiler Sustainability Accounting Standards Board 2018 kaynağından alınmıştır (SASB, [2018](#)).

3.3. Green Metric Dünya Üniversiteler Sıralaması

2010 yılında Endonezya Üniversitesi tarafından dünya genelinde üniversitelerin yükseköğretim kurumlarında sürdürülebilirliği teşvik etmek ve aralarında karşılaştırma yapabilmeyi sağlamak için bir sıralama oluşturulmuştur. Üniversite kampüslerindeki sürdürülebilirlik çalışmalarını değerlendiren uygulama, daha sonra UI Green Metric Dünya Üniversiteler Sıralaması ismini almıştır. Green Metric, dünyadaki üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerinin bir profilini çıkarabilmek için bir anket yöntemi benimsemektedir. Çevre, Ekonomi ve Eşitlik ilkeleri üzerine oturtulmuş olan sıralama ölçütleri, her üniversiteyi kapsayacak bir formatta düzenlenmiştir. Söz konusu ölçütler olabildiğince tarafsız olacak şekilde düzenlenmiştir. Bilgi toplama ve aktarma işlemlerinin çok kolay olması nedeniyle, hazırlayan personel ya da ekibin zaman kaybına neden olmamaktadır. Green Metric ile 2010 yılında 35 ülkeden 95 üniversitenin, 2017 yılında ise 76 ülkeden 619 üniversitenin değerlendirmesi yapılmıştır (Green Metric, [2018](#); 3). 2021 yılında ise söz konusu sıralamaya 84 ülkeden 912 üniversite katılım göstermektedir (Green Metric, [2021a](#)). Tablo 3'te Green Metric Sıralamasına göre Türkiye'deki üniversiteleri sıralamaları ve toplam puanları gösterilmektedir.

Tablo 3*Green Metric Türkiye Üniversiteleri Sıralaması Tablosu*

Sıra	Üniversite Adı	Toplam Puan
1	İstanbul Teknik Üniversitesi	7.800
2	Orta Doğu Teknik Üniversitesi	7.500
3	Erciyes Üniversitesi	7.175
4	Özyeğin Üniversitesi	7.175
5	Uluslararası Kıbrıs Üniversitesi	7.150
6	Ege Üniversitesi	7.050
7	Aksaray Üniversitesi	6.900
8	Hitit Üniversitesi	6.700
9	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü	6.675
10	Yıldız Teknik Üniversitesi	6.425
11	Bartın Üniversitesi	6.275
12	Yeditepe Üniversitesi	6.250
13	Afyon Kocatepe Üniversitesi	6.150
14	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi	6.125
15	Sakarya Üniversitesi	6.100
16	Kapadokya Üniversitesi	6.050
17	Çukurova Üniversitesi	5.950
18	İnönü Üniversitesi	5.925
19	Dokuz Eylül Üniversitesi	5.650
20	Başkent Üniversitesi	5.575
21	Mersin Üniversitesi	5.575
22	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	5.550
23	Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi	5.550
24	İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi	5.500
25	Sabancı Üniversitesi	5.375
26	Süleyman Demirel Üniversitesi	5.325
27	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	5.325
28	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	5.025
29	TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi	5.025
30	Akdeniz Üniversitesi	5.025
31	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	4.925
32	Eskişehir Teknik Üniversitesi	4.925
33	Marmara Üniversitesi	4.875
34	Kastamonu Üniversitesi	4.850
35	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi	4.825
36	Gaziantep Üniversitesi	4.825
37	Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi	4.750
38	Iğdır Üniversitesi	4.725
39	Ankara Üniversitesi	4.600
40	Kadir Has Üniversitesi	4.575
41	Çankaya Üniversitesi	4.550
42	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi	4.550
43	Karatay Üniversitesi	4.400
44	Anadolu Üniversitesi	4.400
45	Düzce Üniversitesi	4.300
46	Atatürk Üniversitesi	4.025
47	Gebze Teknik Üniversitesi	3.900
48	Adıyaman Üniversitesi	3.825
49	Bilkent Üniversitesi	3.800
50	Manisa Celal Bayar Üniversitesi	3.750
51	Galatasaray Üniversitesi	3.750
52	Uşak Üniversitesi	3.550
53	Kütahya Dumlupınar Üniversitesi	3.325
54	Gazi Üniversitesi	3.125
55	Bingöl Üniversitesi	3.025
56	Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi	2.925

Not. Tablodaki bilgiler Green Metric Türkiye Sıralaması (Green Metric, [2021b](#)) kaynağından alınmıştır.

4. TÜRKİYEDEKİ ÜNİVERSİTELERİN YAYINLADIĞI SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI VE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK AÇIKLAMALARINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

2020 yılı Green Metric Dünya Üniversiteler Sıralaması listesinde Türkiye’de ilk 20’ye giren üniversitelerin sürdürülebilirlikle ilgili faaliyetleri ve yayınlamış oldukları sürdürülebilirlik raporları incelenmiştir. Green Metric’te ilk 20’ye giren üniversitelerden Erciyes Üniversitesi, Özyeğin Üniversitesi, Yıldız Teknik Üniversitesi, Bartın Üniversitesi, Yeditepe Üniversitesi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Sakarya Üniversitesi ve Kapadokya Üniversitesi’nin sürdürülebilirlik raporu yayınladıkları tespit edilmiş ve söz konusu raporlar incelenmiştir. İstanbul Teknik Üniversitesi, İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Çukurova Üniversitesi ve Dokuz Eylül Üniversitesi olmak üzere beş üniversitenin sürdürülebilirlik raporu yayınlamadığı ancak sürdürülebilirlikle ilgili faaliyetlerinin yayınladıkları internet sitesinde açıklamalara yer verdikleri tespit edilmiştir. Aksaray Üniversitesi, Hitit Üniversitesi, İnönü Üniversitesi ve Başkent Üniversitesi olmak üzere dört üniversitenin sürdürülebilirlik faaliyetleriyle ilgili bir internet sitesinin olmadığı ve rapor yayınlamadığı gözlenmiştir. Bunların dışında Orta Doğu Teknik Üniversitesi ve Uluslararası Kıbrıs Üniversitesi’nin kendi internet sitelerinde sürdürülebilirlik konusunda kısmi açıklamalara yer verdikleri ve bazı faaliyetlerin açıklandığı görülmüştür. Son olarak da Ege Üniversitesi’nin sürdürülebilir kalkınma hedefleri bağlamında bir rapor hazırlayıp yayınladığı tespit edilmiştir.

4.1. Araştırma Dizaynı

4.1.1. Amaç

Dünya kaynaklarının çevreye duyarsız şekilde üretimi ve tüketimi sonucunda küresel ısınma, iklim değişikliği gibi önemli çevresel sorunlarla karşı karşıya kalınmaktadır. Bu nedenle yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımı, atıklarla mücadele, su kaynaklarının korunması gibi çevresel konuların yanısıra sosyal ve yönetim konuları da bütüncül olarak ele alan sürdürülebilirlik faaliyetleri hayati bir önem arz etmeye başlamıştır. Sürdürülebilirlikle ilgili yapılan çalışmalar kadar bunların raporlanması ve sunulması da bir gereklilik halini almaktadır.

Bu çalışmanın amacı eğitim ve araştırma faaliyetlerinin yanı sıra bulundukları bölgeye ve topluma rehberlik etmeleriyle öne çıkan üniversitelerin sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma konularında faaliyetleri ve raporlamaları ile mevcut durumlarını incelemektir. Sürdürülebilirlik raporu yayınlamanın üniversitelerin eğitim öğretim faaliyetlerine ve gelecek dönem finansal sonuçlarına, yaşanması muhtemel politika değişiklikleri neticesinde sağlayacakları bütçe veya proje desteklerine, akademisyen ve öğrenciler tarafından tercih edilme durumlarına ciddi ölçüde katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu bağlamda Dünyada ve Türkiye’de üniversitelerin sürdürülebilirlikle ilgili faaliyetleri ve bunların raporlamasıyla ilgili çalışmalar araştırılmasının ardından Türkiye’deki üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetleri ile raporları hakkında 2020 Green Metric Dünya Üniversiteler Sıralaması’nda Türkiye’de ilk 20’ye giren üniversiteler üzerinden genel bir değerlendirme çalışması yapılmıştır.

4.1.2. Kapsam ve yöntem

Çalışmada Türkiye’deki üniversitelerin sürdürülebilirlik konusundaki çalışmaları ve bunların raporlanması konusu araştırılmaktadır. Bu bağlamda 2020 yılında Green Metric sıralamasında Türkiye’de ilk 20’ye girmiş üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetleri ve raporları incelenmiştir. Ek olarak dünya geneli sıralamasında dünyada birinci sırada yer alan Wageningen Üniversitesi’nin sürdürülebilirlik raporu da incelenmiştir.

Çalışma kapsamında raporların periyodik olarak düzenli bir şekilde yayınlanmamış olmasına bağlı olarak ilgili üniversitelerin kendi internet sitelerinde yayınlamış oldukları son sürdürülebilirlik raporları değerlendirilmiştir. Sürdürülebilirlik raporlarına ve internet sitelerinde bu konudaki açıklamalara odaklanılan çalışmada, üniversitelerin hâlihazırda diğer uygulamalarında, stratejik

planlarında ve yayınladıkları diğer raporlarda sürdürülebilirlikle ilgili paylaşımlar değerlendirmeye alınmamıştır. Doğrudan internet sitelerinde yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarına odaklanılması ve sürdürülebilirlik raporu yayınlayan sekiz üniversitenin raporları incelenmesi çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

Tüm kurumların olduğu gibi üniversitelerin de sürdürülebilirlik konusunda üzerlerine görevler düşmektedir. Özellikle birçok alan ve sektörde insan yetiştirmesi ve yetiştirdiği insanların ülkenin hatta dünyanın birçok yerine etkisi olacağı bilindiğinden, üniversitelerin sürdürülebilirlik konusundaki faaliyetleri çok önemli bir yer edinmektedir. Toplum için değer üreten üniversitelerin sürdürülebilirlik konusunda öncülük etmeleri, sürdürülebilirlik eğitimini toplumun her kesimine ulaştırmaları son derece önemlidir. Bu bağlamda Türkiye’deki üniversitelerin sürdürülebilirlik konusunda yaptıkları faaliyetler, yayınladıkları sürdürülebilirlik raporlarıyla incelenmiş, sürdürülebilirlik ve bunun raporlanması konusunda üniversitemizin gelişimi incelenmiştir. Araştırma sonucu, değerlendirme kısmında tablolastırılarak aktarılmıştır. Söz konusu tablo Türkiye’deki üniversitelerin 2020 Green Metric sıralamasına göre, rapor veya faaliyet durumları, web sitesi adresleri, raporların sayfa sayısı, raporların yayın dili, rapor yılı ve Times Higher Education (THE) sıralaması bilgilerini içerecek şekilde tasarlanmıştır.

Times Higher Education Dünya Üniversiteler Sıralaması 93 ülke ve bölge arasında 1500’den fazla üniversitenin, öğretim, araştırma, bilgi transferi ve uluslararası görünüm konularına göre performansını ölçmektedir (THE, [2021](#)).

4.2. Değerlendirme

Green Metric Dünya Üniversiteler Sıralaması 2020 yılında birinci sırada yer alan Wageningen Üniversitesi (WUR) 2019 sürdürülebilirlik raporunun altı ana başlık altında hazırlandığı tespit edilmiştir. Strateji ve politika ana başlığı altında entegre yaklaşım, Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) ajandası, sürdürülebilir kalkınma hedefleri alt başlıklarına yer verildiği gözlenmiştir. Sürdürülebilirlik gelişmeleri ana başlığı altında paydaşlar, kurumsal sosyal sorumluluk grubu, kalite, sağlık-güvenlik ve çevre sütunu, Wageningen Yeşil Ofis ve Yeşil Etki alt başlıkları irdelenmiştir. 2019 faaliyetleri ve sonuçlar ana başlığı altında KSS ajandası konularındaki ilerleme, üniversitenin sürdürülebilirlik ve çevresel çıktıları, sürdürülebilirlik ve çevresel temalar alt başlıkları altında konu ile ilgili bilgiler sunulmuştur. Uyum ana başlığı altında çevresel izinler, kalite sistemi, iç ve dış raporlama ve şikâyetler-olaylar alt başlıkları ile çeşitli göstergeler sunulmuştur. Organizasyonel bileşenlerin sonuçları ana başlığı altında ise agroteknoloji ve gıda bilimleri grubu, hayvan bilimleri grubu, çevresel bilimler grubu, bitki bilimi grubu, sosyal bilimler grubu, Wageningen gıda ve güvenlik araştırmaları ve tesisler ve hizmetler alt başlıklarıyla 6. Bölüm tamamlanmıştır. Son olarak da ek bölüm başlığıyla rapor sonlandırılmıştır. Raporda GRI ve BM sürdürülebilir kalkınma hedefleriyle ilgili bilgilere yer verildiği gözlenmiştir. Görsel verilerle sunulan içeriklerin zenginleştirildiği dikkat çekmektedir. Birçok tablo kullanılarak konuların ayrıntılı şekilde açıklanmasını sağlama amacı taşındığı anlaşılmaktadır. Raporda GRI’ye atıfta bulunulduğu ve GRI içerik endeksinin ayrı bir doküman olarak yayınlandığı tespit edilmiştir. Bunun dışında ayrıntılı, açıklayıcı, çok yönlü ve zengin içerikli olması bakımından örnek bir rapor olabileceği düşünülmektedir (Wageningen University, [2019](#)).

Green Metric’te ilk 20’ye giren üniversitelerimizden Erciyes, Özyeğin, Yıldız Teknik, Bartın, Yeditepe, Zonguldak Bülent Ecevit, Sakarya ve Kapadokya Üniversitesi’nin sürdürülebilirlik raporu yayınladıkları tespit edilmiş ve söz konusu raporlar incelenmiştir. İstanbul Teknik Üniversitesi, İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Afyon Kocatepe, Çukurova ve Dokuz Eylül Üniversitesi olmak üzere beş üniversitenin sürdürülebilirlik raporu yayınlamadığı ancak sürdürülebilirlikle ilgili faaliyetlerinin yayınladıkları bir internet sitesi kurdukları tespit edilmiştir. Aksaray, Hitit, İnönü ve Başkent Üniversitesi olmak üzere dört üniversitenin sürdürülebilirlik faaliyetleriyle ilgili bir sitesi olmadığı ve rapor yayınlamadığı gözlenmiştir. Bunların dışında Orta Doğu Teknik Üniversitesi ve Uluslararası Kıbrıs Üniversitesi’nin kendi internet sitelerinde sürdürülebilirlik konusunda birkaç faaliyet yayınladıkları görülmüştür. Son olarak da Ege Üniversitesi’nin sürdürülebilir kalkınma hedefleri bağlamında bir rapor yayınladığı ve sürdürülebilirlikle ilgili bir web sitesi kurduğu tespit edilmiştir.

Erciyes Üniversitesi'nin 2019 sürdürülebilirlik raporunda ekip mesajı ve özet kısımlarının ardından atıklar, iklim ve enerji, yapı ve altyapı, su ve atıksu, eğitim ve ulaşım ana başlıklarına yer verilmiştir. Atıklar ana başlığı altında sıfır atık konusunda atık yönergesi ve atık yönetimi, geri dönüştürülebilir atık yönetimi, tehlikeli atıkların yönetimi ve organik atıkların yönetimi başlıkları değerlendirilmiştir. İklim ve enerji ana başlığı altında kampüste enerji tüketimi ve verimli uygulamalar, yenilenebilir kaynaklar, akıllı bina uygulamaları, karbon ayak izi konuları açıklanmıştır. Yapı ve altyapı ana başlığı altında kampüs ve sosyal alanlar, orman alanları ve yeni dikilen fidanlar, kampüs yaşam alanları alt başlıklarıyla ilgili bilgiler aktarılmıştır. Su – atıksu, eğitim ve ulaşım ana başlıkları altında konuyla ilgili çalışmalar sunulmuştur (Erciyes Üniversitesi, [2019](#)).

Özyeğin Üniversitesi'nin 2019 sürdürülebilirlik raporunda genel bilgilerin ardından çevresel ve sosyal yönetim ana başlığı altında rapor düzenleyicisi ve operasyon özetleri gibi bilgilere yer verilmiştir. İş sağlığı ve güvenliği ana başlığı altında Türkiye uyumu, istatistiki bilgiler, can ve yangın güvenliği ve önemli iş sağlığı ve güvenliği etkinlikleri alt başlıklarında bilgiler verilmiştir. Bunlara ek olarak önemli çevresel ve sosyal etkinlikler, genel bilgiler ve dönütler, sürdürülebilirlik ve fayda yönetimi ana başlıkları altında konu ile ilgili faaliyetler sunularak çevresel ve sosyal eylem planının ilerlemesi hakkında bilgi verilerek söz konusu rapor sonlandırılmıştır (Özyeğin Üniversitesi, [2019](#)).

Yıldız Teknik Üniversitesi 2020 yılı sürdürülebilirlik kampüs raporuna sunum ve giriş bölümleriyle süreç, ekip, rakamlar ve tarihçe konuları hakkında bilgiler vererek başlamıştır. Raporda yönetim, yer seçimi ve arazi kullanımı, kaynak yönetimi, atık yönetimi, bina yönetimi, ekosistem, sağlık ve yaşam ve eğitim ve araştırma ana başlıklarına yer verilmiştir. Raporun görsel ve grafiklerle desteklendiği tespit edilmiştir. Yer seçimi ve arazi kullanımı ana başlığı altında kampüs yer seçimi ve arazi kullanımı ve kampüs alanı arazi kullanım özellikleri alt başlıkları altında ilgili bilgiler verilmiştir. Ulaşım ana başlığı altında kampüsün kentsel ulaşım ağındaki yeri, kampüse erişim, kampüste sürdürülebilir ulaşımın kavramsal arka planı ve Davutpaşa kampüsü ulaşım altyapısı ve Davut Paşa Kampüsü ulaşım talebi alt başlıklarına yer verilmiştir. Kaynak yönetimi ana başlığı altında su yönetimi ve stratejileri ile enerji stratejileri ve altyapı alt başlıkları içerisinde faaliyetleriyle ilgili çalışmalar sunulmuştur. Atık yönetimi ana başlığı kendi içinde katı atıkların yönetimi, tehlikeli ve tıbbi atıkların yönetimi ve organik atıkların kompostlaştırılması alt başlıklarıyla irdelenmiştir. Bina yönetimi ana başlığı altında 2021 yılı için Green Metric başvurusuyla ilgili bilgiler verilmiştir. Ekosistem ana başlığı altında kampüs doğal alanları ve peyzaj ve 2021-2022 hedeflerinden bahsedilmiştir. Sağlık ve yaşam ana başlığı altında ilgili programlar, kulüpler hakkında bilgiler ve görsellerle düzenlenen etkinliklere ait bilgilere yer verilmiştir. Eğitim ve araştırma ana başlığı altında grafiklerle eğitim ve araştırma ile ilgili bilgiler sunulmuş, görsellerle etkinlikler aktarılmış ve yıllık gelişim bölümünde Green Metric'le ilgili bilgi vererek sonlandırılmıştır (Yıldız Teknik Üniversitesi, [2020a](#)).

Yıldız Teknik Üniversitesinin sürdürülebilir kampüs raporuna ek olarak 2017 ve 2020 yıllarında entegre rapor yayınladığı bilinmektedir. 2020 yılına ait entegre raporda GRI içerik endeksi ile birlikte sürdürülebilir kalkınma hedefleri endeksine yer verilmiştir. Bunun yanı sıra görsel olarak zengin içeriğe sahip, kapsayıcı ve ayrıntılı olduğu gözlenen raporun diğer üniversiteler için örnek olabilecek bir rapor olduğu düşünülmüştür (Yıldız Teknik Üniversitesi, [2020b](#)).

Bartın Üniversitesinin 2018-2019 dönemi için yayınlamış olduğu sürdürülebilirlik raporu incelenmiştir. Raporda kampüs yerleşimi, enerji ve iklim değişikliği, atık yönetimi, su kaynakları, ulaşım ve eğitim ana başlıkları altında değerlendirmeler yapıldığı görülmüştür. Raporun görsel ağırlıklı sunum şeklinde hazırlandığı tespit edilmiştir. Sözel anlatımların daha az, fotoğrafla anlatımların daha çok kullanıldığı gözlenmiştir (Bartın Üniversitesi, [2019](#)).

Yeditepe Üniversitesi İngilizce olarak yayınladığı sürdürülebilirlik raporunda Green Metric ile ilgili bilgiler vererek 2018 yılı Green Metric sıralamasında 719 üniversite arasında 81. sırada, Türkiye'de ise 4. sırada olduğu bilgisine yer vermiştir. Raporda temel bilgilerin ardından enerji ve iklim değişikliği, atık yönetimi, su kaynakları, ulaşım ve eğitim başlıkları altında sürdürülebilirlikle ilgili faaliyetlerini aktarmıştır (Yeditepe Üniversitesi, [t.y.](#)).

Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi'nin 2019 yılına ait sürdürülebilirlik raporunu üç bölüme ayırdığı görülmektedir. Birinci bölümde teşekkür ve giriş başlıklarına yer verilmiştir. İkinci bölümde, kampüs alanları, yapı ve altyapı, enerji ve iklim değişikliği, atık, su, ulaşım, eğitim ve araştırma ana

başlıkları altında konuyla bilgilere yer verildiği gözlenmektedir. Yapı ve altyapı ana başlığı altında açık alanların toplam alana oranı, ormanla kaplı kampüs alanı, yeşillendirilmiş kampüs alanı, su absorbe eden kampüs alanı, açık alanın kampüs nüfusuna oranı ve sürdürülebilirlik çalışmalarına ayrılan üniversite bütçesi başlıkları altında açıklayıcı bilgiler sunulmuştur. Enerji ve iklim değişikliği ana başlığı altında enerji verimliliğine sahip cihazların kullanımı, akıllı bina uygulamaları, yenilenebilir enerji kaynaklarının sayısı, toplam elektrik tüketiminin kampüs nüfusuna bölümü, yenilenebilir enerji üretiminin yıllık toplam enerji tüketimine oranı, yeşil bina uygulamaları, sera gazı emisyonu azaltma programı ve toplam karbon ayak izinin kampüs nüfusuna oranı başlıkları irdelenmiştir. Atık ana başlığı altında üniversite atıkları için geri dönüşüm programı, kampüste kâğıt ve plastik kullanımını azaltma, organik atıkların işlenmesi, inorganik atıkların işlenmesi, toksik atıkların işlenmesi ve kanalizasyon atıklarının bertarafı başlıkları ile konu ile ilgili faaliyetlere yer verilmiştir. Su ana başlığı altında, su tasarrufu programı uygulaması, su geri dönüşüm programı uygulaması, su verimliliğine sahip cihazların kullanımı ve kullanılan şebeke suyu alt başlıklarında çalışmalar aktarılmıştır. Ulaşım ana başlığı altında araçların kampüs nüfusuna oranı, ring servisleri, kampüsteki sıfır emisyonlu araç politikası, sıfır emisyonlu araçların toplam kampüs nüfusuna oranı, kampüsteki park alanlarının toplam kampüs alanına oranı, son üç yıldaki özel araçlar için park alanını azaltma çalışmaları, kampüsteki özel araçları azaltmayı amaçlayan taşımacılık uygulamaları ve kampüsteki yaya politikası alt başlıklarıyla konu çeşitlendirilmiştir. Eğitim ve araştırma ana başlığı altında sürdürülebilirlikle ilgili derslerin toplam derslere/modüllere oranı, sürdürülebilirlik araştırma bütçesinin toplam araştırma bütçesine oranı, sürdürülebilirlikle ilgili yayınlar, sürdürülebilirlikle ilgili etkinlikler, sürdürülebilirlikle ilgili öğrenci organizasyonları, sürdürülebilirlikle ilgili internet sitesi, sürdürülebilirlik raporu ve sürdürülebilirlik konusunda yapılan etkinlikler şeklinde birçok alt başlıkla ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir. Son olarak üçüncü bölümde de sonuç ve öneriler kısmı sunulularak rapor sonlandırılmıştır. Raporun birçok açıklayıcı bilgiye yer verdiği, grafik, görsel ve tablolarla zenginleştirilmiş olduğu dikkat çekmektedir (Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, [2019](#)).

Sakarya Üniversitesinin 2020 yılı sürdürülebilirlik raporunun Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri çerçevesinde hazırlandığı gözlenmektedir. 17 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi ana başlıklar olarak ayrılarak her hedefle ilgili üniversite faaliyetleriyle ilgili bilgiler sunulmuştur (Sakarya Üniversitesi, [2020](#)).

Kapadokya Üniversitesi çevresel sürdürülebilirlik faaliyetleri 2019-2020 yıllık raporunda 19 ana başlık altında sunulmuştur. Çevresel sürdürülebilirlik yönetim belgeleri ana başlığı altında, Yeşil Kapadokya Politikası belgesi, sürdürülebilirlik ekibi, araştırma hedefleri ve prensipleri ve 2018-2023 stratejik plana yer verilmiştir. Diğer ana başlıkları da sürdürülebilir kapadokya internet sitesi, sürdürülebilirlik komisyonu, sürdürülebilirlik programı, eko-müfredat, çevresel sürdürülebilirlik liderlik ödülleri, çevresel beşeri bilimler kütüphanesi, çevresel sosyal medya kampanyaları, çevresel beşeri bilimler merkezi, ecocene: kapadokya çevresel beşeri bilimler dergisi, Unesco-uluslararası sürdürülebilir bilimler koalisyon üyeliği, uluslararası bağlantılar üyeliği, Green Metric Dünya Üniversiteler Sıralaması, araştırma ve gelişimde çevresel sürdürülebilirlik, Kapadokya Üniversitesi Basını Çevresel Beşeri Bilimler Dizisi, müfredat dışı sürdürülebilirlik faaliyetleri, 2019 lise öğrencileri kısa film yarışması, Kapadokya bitki içeriği, 2020-2021 akademik yılı için planlar şeklinde sıralanmıştır. Son olarak da sonuç bölümüyle söz konusu rapor sonlandırılmıştır (Kapadokya Üniversitesi, [2021](#)).

Green Metric Türkiye sıralamasına göre hazırlanan Tablo 4'te araştırma kapsamındaki üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetleri ve raporları hakkındaki bilgiler özetlenmiştir. Tablodan da görüleceği üzere raporlama sonuçlarında önemli ölçüde farklılıklar dikkat çekmektedir. Sürdürülebilirlik raporu yayınlayan üniversiteler içerisinde Özyeğin Üniversitesi THE sıralamasında dünyada 601-800 aralığında Türkiye'de yedinci üniversite olmuştur. Sayfa sayısı açısından en çok sayfa ile raporlama yapan üniversite Yıldız Teknik Üniversitesi'dir. Akademik başarı sıralaması açısından dünya geneli sıralamalarda sürdürülebilirlik performansları ve raporlamasının doğrudan bir ilişkisi kurulamamasına rağmen gelecek dönemlerde artan sürdürülebilirlik farkındalığı ve raporlara verilen önem ile bu konuda üniversitelere önemli görevler düşmektedir.

Tablo 4*Üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetleri ve raporları içerik tablosu*

S. No	Üniversite Adı	Rapor ve Faaliyet Durumu	Sayfa Sayısı	Yayınlandığı Dil	Rapor Yılı	THE Sıralaması (Dünya-Türkiye)	Web Sitesi Adresi (Kaynak)
1	İstanbul Teknik Üniversitesi	Web Sitesi	-	-	-	801-1000 (9)	İstanbul Teknik Üniversitesi (t.y.)
2	Orta Doğu Teknik Üniversitesi	Bazı Faaliyetler Yayınlanmış	-	-	-	801-1000 (11)	Ortadoğu Teknik Üniversitesi (2018)
3	Erciyes Üniversitesi	Sürdürülebilirlik Raporu	27	Türkçe İngilizce	2019	1001+ (27)	Erciyes Üniversitesi (2019)
4	Özyeğin Üniversitesi	Sürdürülebilirlik Raporu	15	İngilizce	2019	601-800 (7)	Özyeğin Üniversitesi (2019)
5	Uluslararası Kıbrıs Üniversitesi	Bazı Faaliyetler Yayınlanmış	-	-	-	-	Uluslararası Kıbrıs Üniversitesi (2019)
6	Ege Üniversitesi	SKD Raporu ve Web Sitesi var	-	-	-	1001+ (26)	Ege Üniversitesi (2020)
7	Aksaray Üniversitesi	-	-	-	-	1001+ (14)	-
8	Hitit Üniversitesi	-	-	-	-	-	-
9	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü	Web Sitesi	-	-	-	1001+ (33)	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü (t.y.)
10	Yıldız Teknik Üniversitesi	Sürdürülebilirlik Raporu	122	Türkçe İngilizce	2020	1001+ (43)	Yıldız Teknik Üniversitesi (2020a)
11	Bartın Üniversitesi	Sürdürülebilirlik Raporu	88	Türkçe İngilizce	2018-2019	-	Bartın Üniversitesi (2019)
12	Yeditepe Üniversitesi	Sürdürülebilirlik Raporu	26	Türkçe İngilizce	Rapor Yılı Belirtilmemiş	1001+ (42)	Yeditepe Üniversitesi (t.y.)
13	Afyon Kocatepe Üniversitesi	Web Sitesi	-	-	-	-	Afyon Kocatepe Üniversitesi (t.y.)
14	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi	Sürdürülebilirlik Raporu	67	Türkçe	2019	-	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi (2019)
15	Sakarya Üniversitesi	Sürdürülebilirlik Raporu	48	İngilizce	2020	1001+ (37)	Sakarya Üniversitesi (2020)
16	Kapadokya Üniversitesi	Sürdürülebilirlik Raporu	27	İngilizce	2019-2020	-	Kapadokya Üniversitesi (2021)
17	Çukurova Üniversitesi	Web Sitesi	-	-	-	1001+ (23)	Çukurova Üniversitesi (t.y.)
18	İnönü Üniversitesi	-	-	-	-	-	-
19	Dokuz Eylül Üniversitesi	Web Sitesi	-	-	-	1001+ (24)	Dokuz Eylül Üniversitesi (t.y.)
20	Başkent Üniversitesi	-	-	-	-	1001+ (20)	-

Not. Tablo yazarlar tarafından, tabloda da yer alan internet sitesi kaynaklarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

5. SONUÇ

Çevre, iklim değişiklikleri, su kaynakları ve sürdürülebilirlik ile ilgili konulara duyarlılığın her geçen gün daha da arttığı, kaynakların hızla tükendiği günümüzde sürdürülebilirlikle ilgili faaliyetler bir zorunluluk haline gelmiştir. Yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımı, su ve atıksu çalışmaları, iklim değişikliği ile mücadele, çevrenin her anlamda korunması ve atıkların kontrolü gibi çalışmalar kurum ve kuruluşların önceliği haline gelmektedir. Paydaşların da kurumların sürdürülebilirlikle ilgili faaliyetlerini incelemesi ve bu doğrultuda karar vermesi, özellikle halka açık işletmeler için bu faaliyetleri oldukça önemli bir konuma getirmiştir.

Eğitim ve araştırma faaliyetleri dışında bulundukları bölgeye ve topluma öncülük eden üniversitelerin sürdürülebilirlikle ilgili çalışmaları son derece önem arz etmektedir. Yetiştirdikleri insanları toplumun her kademesinde yer bulan üniversiteler, sürdürülebilirlik eğitimi ve faaliyetleri ile sürdürülebilir kalkınmanın yayılmasında kilit rol oynamaktadırlar. Üniversitelerin sürdürülebilirlik konusunda eğitilmiş insanlar yetiştirmesi ve sürdürülebilirlikle ilgili yol gösterici çalışmaları neticesinde topluma önemli bir katkıda bulunma imkânları bulunmaktadır. Buna bağlı olarak üniversitelerin sürdürülebilirlik faaliyetleri yürütmeleri ve bunları raporlamaları önem kazanmaktadır. Ancak kâr amacı gütmeyen bu kuruluşların sürdürülebilirlik konusunda birçok işletmenin gerisinde kaldığı görülmektedir. Yapılan çalışmalar sonucunda, farklı nedenlere bağlı olarak dünyanın birçok ülkesindeki üniversitelerde sürdürülebilir çalışmalarının yeterli olmadığı gözlenmektedir. Türkiye’de de üniversitelerin bu konuda başlangıç ve gelişme aşamasında olduğu, birçok üniversitenin sürdürülebilirlik raporu yayınlamadığı görülmektedir. 2020 Green Metric Dünya Üniversiteler Sıralamasında Türkiye’deki üniversiteler arasında ilk 20 üniversiteden sadece sekiz tanesinin sürdürülebilirlik raporu yayınladıkları tespit edilmiştir. Beş tanesinin sürdürülebilirlikle ilgili yalnızca bir internet sitesi açmış olduğu, dört üniversitenin ise internet sitesi veya sürdürülebilirlik raporu gibi sistematik bir açıklama kanalının olmadığı gözlenmiştir. Sadece bir üniversitenin entegre raporu hariç olmak üzere hiçbir sürdürülebilirlik raporunda GRI içerik endeksine yer verilmediği ve söz konusu çerçeveden yararlanılmadığı görülmektedir. Yayımlanan sekiz sürdürülebilirlik raporundan bazılarının da içerik ve sunum özellikleri açısından diğer üniversitelerin de gerisinde kaldığı tespit edilmiştir. Üniversitelerin içinde bulunduğumuz çağda işletmelere öncülük etmesi beklenirken, çoğu işletmeden geride kaldıkları ve bulundukları konum fırsatını iyi değerlendiremedikleri sonucuna varılmıştır.

Çalışma sonuçlarının genel değerlendirmesinde öne çıkan sonuçlar arasında;

- akademik ve mali performans göstergelerinin yanısıra sürdürülebilirlik performans göstergelerinin de üniversitelerin için değerlendirme kriterleri içerisinde öneminin arttığı;
- üniversitelerin dünyadaki ve Türkiye’deki güncel gelişmeleri takip ederek sürdürülebilirlik faaliyetlerine ve raporlamasına daha fazla önem vermesi gerektiği,
- üniversitelerin akademik ve mali performans göstergeleri ile birlikte sürdürülebilirlik raporlamasında da tekdüze bir raporlama sunum esasını benimsemelerinin gerektiği ve
- uluslararası sürdürülebilirlik raporlama standartları ve çerçevelerinin bu alanda kullanılmasının uygulamada yeknesaklık sağlayacağı yer almaktadır.

Sürdürülebilirlik alanında önde gelen üniversitelerin topluma ve çevreye sağlayacağı katkının yanısıra dolaylı akademik ve finansal kazanımların da olabileceği gözardı edilmemelidir. Yükseköğretim kurumları ile ilgili politika düzenleyici kurum ve kuruluşların ihtiyari bir raporlama olan sürdürülebilirlik raporlarını teşvik etmesi ve bu konuda öncü adımlar atılması gelecek dönemler açısından beklenen faydalı adımlar arasındadır.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The author has no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Uçar, O. K. ve Özdemir, O. (2022). Üniversitelerde sürdürülebilirlik faaliyetleri ve raporlama örnekleri. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 5(1), 13-30. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1029118>

KAYNAKÇA

- AASHE. (2021). *The association for the advancement of sustainability in higher education*. 01.06.2021 tarihinde <https://www.aashe.org/about-us/who-we-are/> adresinden erişilmiştir.
- Adams, C. A. (2013). Sustainability reporting and performance management in universities, challenges and benefits. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 3(4), 384-392.
- Afyon Kocatepe Üniversitesi. (t.y.). *Afyon Kocatepe Üniversitesi GreenMetric*. 20.05.2021 tarihinde <https://greenmetric.aku.edu.tr/egitim/cevre-ve-surdurulebilirlik/> adresinden erişilmiştir.
- Aksu, C. K. ve Gelibolu, L. (2015). Üniversite çalışanlarının sürdürülebilir tüketim açısından tutumlarının belirlenmesine yönelik bir araştırma. *KAÜ İİBF Dergisi*, 6(9), 235-248.
- Amaral, L. P., Martins, N., & Gouveia, J. B. (2015). Quest for a sustainable university: A review. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 16(2), 155-172.
- Amey, L., Plummer, R., & Pickering, G. (2020). Website communications for campus sustainability, an analysis of Canadian Universities. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 21(3), 531-556.
- Aras, G. & Crowther, D. (2008). Governance and sustainability: An investigation into the relationship between corporate governance and corporate sustainability. *Management Decision*, 46(3), 433-448. <https://doi.org/10.1108/00251740810863870>
- Aras, G. & Crowther, D. (2009). Corporate sustainability reporting: A study in disingenuity? *Journal of Business Ethics*, 87, 279-288. <https://doi.org/10.107/s10551-008-9806-0>
- Aras, G., Kutlu Furtuna, Ö. ve Hacıoğlu Kazak, E. (2021). Toward an integrated reporting framework in higher education institutions: Evidence from a public university. *International Journal of Sustainability in Higher Education*. Advance online publication. <https://doi.10.1108/IJSHE-12-2020-0504>
- Bartın Üniversitesi. (2019). *Bartın Üniversitesi sürdürülebilirlik raporu*. 20.05.2021 tarihinde <https://cdn.bartın.edu.tr/greenmetrics/41a97ab6f1f3186272752765fdbbba33/bartınuniversitesi-surdurulebilirlikraporu2019.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Bayhantopçu, E. ve Özuyar, P. G. (2021). Sürdürülebilir üniversitelerin yönetim-strateji çalışmaları ve iletişimi için karşılaştırma bazlı bir yaklaşım önerisi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 45, 396-412.

- Binboğa, G. ve Ünal, A. (2018). Sürdürülebilirlik ekseninde Manisa Celal Bayar Üniversitesi'nin karbon ayak izinin hesaplanmasına yönelik bir araştırma. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 21, 187-202.
- Çukurova Üniversitesi. (t.y.) *Çukurova Üniversitesi yeşil kampüs*. 20.05.2021 tarihinde <https://green.cu.edu.tr/cu/organization/greenmetric> adresinden erişilmiştir.
- Diaz, P. M., Polanco, J. A., & Castano, S. M. (2020). Do sustainability practices influence university quality? A Colombian case study. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 21(7), 1525-1543.
- Dokuz Eylül Üniversitesi. (t.y.) *Dokuz Eylül Üniversitesi sürdürülebilir yenilikçi eğitim platformu*. 20.05.2021 tarihinde <http://suyep.deu.edu.tr/> adresinden erişilmiştir.
- Ege Üniversitesi. (2018). *Yeşil sayfa*. 20.05.2021 tarihinde <http://yesilsayfa.ege.edu.tr/> adresinden erişilmiştir.
- Ege Üniversitesi. (2020). *Ege Üniversitesi birinci sürdürülebilir kalkınma raporu*. 20.05.2021 tarihinde https://pik.ege.edu.tr/files/pik/icerik/EGE_SKA_Raporu_1_2020_Kasim.pdf adresinden erişilmiştir.
- Erciyes Üniversitesi. (2019). *Erciyes Üniversitesi sürdürülebilirlik raporu*. 20.05.2021 tarihinde <https://yesilkampus.erciyes.edu.tr/Sayfa/18/1/surdurulebilirlik-raporu.html> adresinden erişilmiştir.
- Green Metric. (2018). *UI GreenMetric guidelines 2018 - Turkish*. 14.05.2021 tarihinde Green Metric: <https://greenmetric.ui.ac.id/publications/guidelines/2018/turkish> adresinden erişilmiştir.
- Green Metric (2021a). *UI Green Metric world university rankings*. 19.05.2021 tarihinde <https://greenmetric.ui.ac.id/about/welcome> adresinden erişilmiştir.
- Green Metric (2021b). *UI Green Metric world university rankings*. 19.05.2021 tarihinde <https://greenmetric.ui.ac.id/rankings/ranking-by-country-2020/Turkey> adresinden erişilmiştir.
- GRI. (2020). *Consolidated set of GRI sustainability reporting standards 2020*. 14.05.2021 tarihinde <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/> adresinden erişilmiştir.
- Hopwood, A. G., Unerman, J., & Fries, J. (2010). *Accounting for sustainability: Practical Insights*. A. G. Carrick Limited.
- IFRS. (2021). *IFRS Foundation announces ISSB, consolidation with CDSB and VRF, & prototype publication*. 11.04.2021 tarihinde <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/11/ifrs-foundation-announces-issb-consolidation-with-cdsb-vrf-publication-of-prototypes/> adresinden erişilmiştir.
- ISCN. (2021). *International sustainable campus network*. 01.06.2021 tarihinde <https://international-sustainable-campus-network.org/> adresinden erişilmiştir.
- İstanbul Teknik Üniversitesi (t.y.). *İTÜ Ayazağa yerleşkesi dünyanın 71'inci, Avrupa'nın ise 37'nci en yeşil kampüsü*. 20.05.2021 tarihinde <https://yesilkampus.itu.edu.tr/haberler/2020/12/14/i-tu-ayazaga-yerleskesi-dunyanin-71-inci-avrupa-nin-ise-37-nci-en-yesil-kampusu> adresinden erişilmiştir.
- İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği. (2016). *100 maddede sürdürülebilirlik rehberi*. Ekologos Sürdürülebilirlik Hizmetleri.
- İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü. (t.y.). *Sürdürülebilir yeşil kampüs*. 20.05.2021 tarihinde <https://surdurulebilir.iyte.edu.tr/> adresinden erişilmiştir.
- Kapadokya Üniversitesi. (2021). *Cappadocia University environmental sustainability efforts*. 20.05.2021 tarihinde <https://eko.kapadokya.edu.tr/wp-content/uploads/2020/10/Cappadocia-Uni-Turkey-2019-2020-Annual-Sustainability-Report.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Kayapınar Kaya, S., Dal, M. ve Aşkın, A. (2019). Türkiye'deki devlet ve vakıf üniversite kampüslerinin sürdürülebilir-ekolojik parametreleri açısından karşılaştırılması. *Balıkesir Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 1(21), 106-125.
- Larrán Jorge, M., Andrades Peña, F., & Herrera Madueño, J. (2019). An analysis of university sustainability reports from the GRI database: An Examination of Influential Variables. *Journal of Environmental Planning and Management*, 62(6), 1019-1044.
- Levesque, V. R. & Wake, C. P. (2021). Organizational change for sustainability education: A case study of one university's efforts to create and implement institution-wide sustainability competencies. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 22(3), 497-515.

- Liu, L. & Gao, L. (2021). Financing university sustainability initiatives in China: Actors and processes. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 22(1), 44-58.
- Lozano, R. (2011). The state of sustainability reporting in universities. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 12(1), 67-78.
- Lozano, R., Lukman, R., Lozano, F. J., Huisinigh, D., & Lambrechts, W. (2013). Declarations for sustainability in higher education: Becoming better leaders, through addressing the university system. *Journal of Cleaner Production*, 48, 10-19.
- Mac-lean, C., Vargas, L. S., Uribe, G., Aldea, C., Lares, L., & Mercado, O. (2021). Sustainability governing entities in higher education throughout Chile. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 22(2), 363-379.
- Orta Doğu Teknik Üniversitesi. (2018). *Sürdürülebilir yeşil kampüs yönetimi: ODTÜ kampüsü uygulaması*. 20.05.2021 tarihinde <https://kampus.metu.edu.tr/bilimsel/surdurulebilir-yesil-kampus-yonetimi-odtu-kampusu-uygulamasi> adresinden erişilmiştir.
- Özdoğan, B. ve Civelekoğlu, G. (2019). Üniversite yerleşkeleri için ulusal çevresel sürdürülebilirlik endeksinin geliştirilmesi. *Mühendislik Bilimleri ve Tasarım Dergisi*, 7(1), 65-89.
- Özyeğin Üniversitesi. (2019). *Environmental and social performance annual monitoring report (Amr)*. 20.05.2021 tarihinde https://surdurulebilirlik.ozyegin.edu.tr/sites/default/files/ozu_amr_2018_2019_0.pdf adresinden erişilmiştir.
- Sakarya Üniversitesi. (2020). *Sakarya University sustainability report*. 20.05.2021 tarihinde https://saudek.sakarya.edu.tr/sites/saudek.sakarya.edu.tr/file/SUSTAINABILITY_REPORT_2020.pdf adresinden erişilmiştir.
- SASB. (2018). *Sustainability Accounting Standards Board*. 08.06.2021 tarihinde <https://www.sasb.org/standards/download/results/?submissionGuid=64115f92-c791-45f6-80de-b81412c13174> adresinden erişilmiştir.
- Sassen, R., & Azizi, L. (2018). Assessing sustainability reports of US Universities. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 1158-1184.
- Shan, Y. G., Zhang, J., Alam, M., & Hancock, P. (2021). Does sustainability reporting promote university ranking? Australian and New Zealand evidence. *Meditari Accountancy Research*, Advance online publication. <https://doi.10.1108/MEDAR-11-2020-1060>
- THE. (2021). *Times Higher Education World University Rankings*. 16.05.2021 tarihinde https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/2021/world-ranking#!/page/0/length/-1/locations/TR/sort_by/rank/sort_order/asc/cols/stats adresinden erişilmiştir.
- Uluslararası Kıbrıs Üniversitesi. (2019). *Sürdürülebilir kampüs projesi*. 20.05.2021 tarihinde <https://www.ciu.edu.tr/one-cikanlar/surdurulebilir-kampus-projesi-tr-1> adresinden erişilmiştir.
- UNDP Türkiye Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları. (2015). *UNDP Türkiye*. 16.05.2021 tarihinde <https://www.tr.undp.org/content/turkey/tr/home/sustainable-development-goals.html> adresinden erişilmiştir.
- Wageningen University. (2019). *Wageningen University sustainability report*. 20.05.2021 tarihinde <https://www.wur.nl/en/show/2019-Sustainability-report.htm> adresinden erişilmiştir.
- Yanık, S. ve Türker, İ. (2012). Sürdürülebilirlik ve sosyal sorumluluk raporlamasındaki gelişmeler (tümleşik raporlama). *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 47, 291-308.
- Yeditepe Üniversitesi. (t.y.). *Yeditepe University sustainability report*. 20.05.2021 tarihinde https://yeditepe.edu.tr/sites/default/files/images/yeditepe_university_sustainability_report.pdf adresinden erişilmiştir.
- Yıldız Teknik Üniversitesi. (2020a). *Yıldız Teknik Üniversitesi sürdürülebilir kampüs raporu*. 20.05.2021 tarihinde <https://kampus.yildiz.edu.tr/rapor/> adresinden erişilmiştir.
- Yıldız Teknik Üniversitesi. (2020b). *Yıldız Teknik Üniversitesi entegre raporu*. 01.06.2021 tarihinde https://ungc-production.s3.us-west-2.amazonaws.com/attachments/cop_2021/497289/original/CFGS_Entegre_Rapor_2020.pdf?1620592584 adresinden erişilmiştir.
- Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi. (2019). *Zonguldak Bülent Ecevit University greenmetric sustainability report*. 20.05.2021 tarihinde <https://greenmetrics.beun.edu.tr/surdurulebilirlik-raporu.html> adresinden erişilmiştir.

MALİ MÜŞAVİRLER ODALARINDAKİ MUHASEBE KAYIT SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİ

Analysis of Accounting Registration Systems in Chambers of Financial Consultants

Araştırma Makalesi

Hakan TAŞTAN¹ 

Saime DOĞAN² 

Dilek KAYAKIRAN³ 

Gönderim Tarihi: 03.12.2021

Kabul Tarihi: 14.12.2021

ÖZ Anayasa'nın 135. Maddesi gereğince kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları statüsü tanınan ve kanunla kurulan meslek kuruluşları bulunmaktadır. Bu meslek kuruluşları genellikle profesyonel meslek mensuplarından (muhasebeciler, doktorlar, avukatlar gibi) oluşmaktadır. Meslek odaları, kar amacı gütmeyen mesleki kuruluşlardır. Bu kuruluşların kendilerine ait bir hesap planı bulunmamaktadır. Fakat gerek finansal büyüklükleri ve gerekse de gider hesaplarındaki farklılıklar sebebi ile meslek odalarına ait farklı bir muhasebe sistemine gereksinim duyulmaktadır.

Bu çalışmada 3568 sayılı Yasa ile temelleri atılan muhasebe mesleğinin gelişmesinde önemli katkıda bulunan muhasebe meslek odaları ve bunların finansal raporları incelenmiştir. Muhasebe meslek odalarından iki adet Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve bir adet Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın finansal bilgileri ve muhasebe kayıtlarına ilişkin uygulamalar incelenmiş ve öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Meslek Odaları, Muhasebe Meslek Odaları, Muhasebe Sistemi

JEL Sınıflandırması: M41, M49, K39

ABSTRACT There are professional organizations that are recognized as a public institution in accordance with Article 135 of the Constitution and established by law. These professional organizations generally consist of professionals (such as accountants, doctors, lawyers). Professional associations are non-profit professional organizations. These organizations do not have their own chart of accounts. However, different accounting system belonging to professional associations is needed due to their financial size and differences in expense accounts.

In this study, professional chambers of accounting and their financial information, which have contributed significantly to the development of the accounting profession, whose foundations were laid with the Law numbered 3568, were examined. Financial information and accounting records of two Chambers of Certified Public Accountants and one Chamber of Sworn-in Certified Public Accountants from accounting professional chambers were examined and suggestions were presented.

Keywords: Professional Chambers, Professional Accounting Chambers, Accounting System

JEL Classification: M41, M49, K39

¹ Prof. Dr., Kırklareli Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı, hakantastan@klu.edu.tr

² **Sorumlu Yazar:** Dr. Öğr. Üyesi, Kırklareli Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı, saimedogan@klu.edu.tr

³ Dr. Öğr. Üyesi, Nişantaşı Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Lojistik Yönetimi Bölümü, dilek.kayakiran@nisantasi.edu.tr

1. GİRİŞ

Mesleki örgütlenmenin öneminin artması ve mesleki örgütlerin sayısındaki artış, bu örgütlerdeki mali kayıtların takip edilmesini gerekli kılmış, etkin ve odalar arasında tutarlı bir muhasebe sistemi ihtiyacını artırmıştır. Türkiye’de meslek kuruluşlarının kendine özgü bir muhasebe sistemi bulunmamaktadır. Mesleki kuruluşlar, kâr amacı gütmemeleri nedeniyle ve de kendilerine özgü yapıları olması sebebi ile özellikle gelir ve gider hesaplarında kâr amacı olan işletmeler ile farklılıkları bulunmaktadır.

Çalışmada meslek, meslek örgütü, meslek kuruluşları, sivil toplum kuruluşu kavramları ile ilgili bilgiler verilmiş, Türkiye’de meslek kuruluşlarının tarihsel gelişimi aktarılmaya çalışılmış, muhasebe alanındaki meslek kuruluşlarından iki adet Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve bir adet Yeminli Mali Müşavirler Odası incelemeye tabi tutulmuştur. Bu kapsamda; 3568 sayılı Meslek Kanunu, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları ve Yeminli Mali Müşavir Odaları yönetmeliği incelenerek muhasebe meslek odalarına ait finansal tablolar irdelenmiş, kullanılan hesaplarla ilgili değerlendirmeler yapılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

2. TEORİK ÇERÇEVE VE TARİHSEL GELİŞİM

Çalışmanın konusu kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlardan olan mali müşavirler odaları hakkında bazı temel kavramların açıklanmasına gereksinim duyulmaktadır.

2.1. Meslek, Meslek Örgütü ve Meslek Kuruluşu Kavramları

Meslek kavramı, “Belli bir eğitim ile kazanılan, sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş” olarak tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, [t.y.](#)). Avcı (2012: 45) ise mesleği, kişinin hayatını sürdürmesi amacıyla icra ettiği, genellikle eğitim, bilgi birikimi ve mesleğe uygun yetenek geliştirmeyi gerektiren bir çalışma hayatının sonunda kazandığı unvan olarak tanımlamıştır.

Örgütlenme, şey’lerin planlı bir şekilde ve belirli bir amaç doğrultusunda bir araya getirilerek işletilmesidir. İnsan odaklı bir faaliyet olan örgütlenme sadece insana bağlı değildir. Mekan, zaman ve çeşitli araçlar örgütlenmenin diğer unsurlarıdır. Bu nedenle, örgütlenme, bu unsurların doğru bir planlama ile bir araya getirilmesini gerekli kılmaktadır. Hiçbir toplum, tarihsel süreç içerisinde belli bir şekilde örgütlenmeden, diğer bir ifadeyle örgüt olmadan gelişemez (Dursun, 2011: 6).

Meslek kavramıyla beraber toplumsal yaşamın bir gereksinimi olarak ve örgütlenmeye ilişkin yeni kavramlar ortaya çıkmıştır. Meslek kuruluşu ve meslek örgütü kavramları bunlardan bazılarıdır.

Anayasal olarak mesleki örgütlenmeye ilişkin idari ve hukuki düzeyde üç ayrı örgütlenme şekli mevcuttur (Candan, 2012: 12):

- Dernekler,
- Sendikalar ve
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları.

Ülkemizde meslek örgütü genellikle sendika ve dernek statüsündeki sivil nitelikli meslek kuruluşlarını (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği gibi) ifade ederken; mesleklerle ilgili kuruluşların hepsini kapsar nitelikte olan meslek kuruluşu kavramı, kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlarını (Türk Tabipler Birliği gibi) ifade etmektedir (Avşarbay ve Dilekçi, 2014: 327-328).

Meslek örgütlerinin özel bir kanuna dayanmadan varlık kazanmalarına karşın; Anayasa’nın 135. Maddesi’ne dayanarak kendi kuruluş kanunlarıyla kamu tüzel kişiliğine sahip olarak kurulan mesleki kuruluşlar ise “Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşu” olarak ifade edilmektedir.

2.2. Sivil Toplum ve Sivil Toplum Kuruluşları Kavramı

Sivil toplum; genel anlamıyla bireyler ve grupların devlet kaynaklı olmayan ve devlet tarafından yönetilmeyen bütün sosyal faaliyetlerini kapsamaktadır. Sivil toplumu, kendisi hakkındaki kararları alabilen ve dışardan gelen müdahalelere kapalı olan insan topluluğu olarak da tanımlayabiliriz (T.C. Cumhurbaşkanlığı DDK Raporu, [2009](#): 23).

Demokrasinin temel göstergelerinden biri, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini rahatça kullanma imkanlarına sahip oldukları, devletçe korunan ve devletin baskı alanının dışında olan sivil bir alanın var olmasıdır. Tarihsel geçmişi Aristoteles'e kadar uzanan sivil toplum kısaca devlet baskısının ve denetiminin ulaşmadığı veya belirleyici olmadığı toplumsal faaliyetler bütünüdür (Erol, [2007](#): 337). Sivil toplumu tanımlarken iki temel kriter söz konusudur; bunlardan ilki, devlet dışı olma; diğeryse özerk ve demokratik bir yapıya sahip olmasıdır (Talas, [2011](#): 390).

Modern dünyamızda sivil toplum yerleşmiş demokrasilerde gelişebilmekte ve kamusal otoriteye karşı özerkliğini koruyabilmektedir. Demokratik yapılar, kuvvetler ayrılığı ilkesine, temel hak ve hürriyetlere, hukukun üstünlüğüne, çok partili sisteme dayalı rejimler olduğundan, buralarda egemenlik hakkı siyasal iktidara, yani otoriteyi elinde bulunduranlara değil topluma aittir (Çaha vd., [2011](#): 89).

Sivil toplumun örgütlenme biçimi olarak ortaya çıkan sivil toplum kuruluşu ise TDK'ya göre toplumsal problemleri bağımsız bir şekilde ele alıp, toplumu aydınlatma ve bilgilendirme işlevi gören, çeşitli öneriler sunan sivil örgütlenmelerdir.

Sivil toplum kuruluşları daha kapsamlı olarak; kâr amacı gütmeyen, toplum yararına çalışan, demokratik işleyişe sahip, sorunların çözümüne katkıda bulunarak çoğulcu ve katılımcı kültür geliştiren, bürokratik olmayan ve gönüllü bireylerden oluşan örgütlenmelerdir (T.C. Cumhurbaşkanlığı DDK Raporu, [2009](#): 30).

Sivil toplum kuruluşlarının oldukça çeşitli olan faaliyet alanları; sosyal yardımlaşma faaliyetleri, ekonomik faaliyetler, üyelerin ortak menfaatlerini korumaya dönük faaliyetler, doğal afetlerde yardım faaliyetleri, bilim ve teknoloji faaliyetleri, eğitim ve kültür faaliyetleri, çevreyi koruma ve güzelleştirmeye dönük faaliyetler, toplumsal sorunları çözmeye dönük faaliyetler, insan haklarını savunma faaliyetleri, toplum hayatının kalitesini yükseltmek gibi amaçlar için kaynak oluşturmaya yönelik faaliyetler olarak sıralanabilir (Eliş, [2017](#): 5).

STK'lar çok farklı kuruluşları içermektedir. Bu kuruluşların isimlendirilmesi konusunda literatürde çok sayıda kavram kullanılmaktadır. Bunlardan en yaygın olanları; hükümet dışı kuruluşlar, vergiden muaf kuruluşlar, kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve hayırsever yardım kuruluşlarıdır. Ancak, bunlar içerisinde en yaygın olarak kullanılan kavram "Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar" kavramıdır (Erol, [2007](#): 338).

Sivil toplum örgütleri aşağıdaki temel özelliklere sahiptirler (Çaha vd., [2011](#): 90-92):

- Sivil toplum örgütleri üyelerinin gönüllü birlikteliği sonucu oluşur,
- Bireylerin gönüllü birlikteliği sonucu meydana gelen örgüt resmi ve gayri resmi nitelikli olabilir.
- Bu örgütlerin mutlaka oda, birlik, dernek, kooperatif, vakıf, federasyon, konfederasyon veya kulüp statüsünde olmasına gerek yoktur,
- Sivil toplum örgütleri, iktidarı hedefleyen kuruluşlar değildir,
- Sivil toplum örgütlerinin hükümet dışı örgütler olmaları mecburiyeti olmazsa olmaz bir kuraldır,
- Sivil toplum örgütleri kâr amaçlı örgütler değildirler, yani ekonomik fayda sağlamak üzere oluşturulan birliktelikler değildirler,
- Sivil toplum örgütleri toplumsal çeşitliliğin ve farklılaşmanın ana unsurlarındadır,
- Demokratik yapıda olmaları sivil toplum örgütlerinin diğer özelliklerinden biridir.

2.3. Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşu Kavramı

Kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarına ilişkin ilk Anayasal düzenleme 1961 Anayasasının 122. Maddesi'nde yapılmış olsa da, ayrıntılı bir düzenleme ve tanımlama 1982 Anayasasının 135. Maddesi'nde yapılmıştır. İlgili maddede kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve bunların üst kuruluşları olmak üzere iki çeşit meslek kuruluşundan bahsedilmektedir. Bu kuruluşlar; mesleki faaliyetleri daha da kolaylaştırmak, mesleğin menfaatler doğrultusunda gelişmesini sağlamak, meslek mensubu kişilerin ortak ihtiyaçlarını gidermek, meslek mensuplarının gerek birbirleriyle gerekse de halkla olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılarak mesleki disiplin ve ahlaki korumak amacıyla kanun doğrultusunda kurulan ve organlarını üyeleri tarafından kanunda belirtilen yöntemlere uygun olarak yargı gözetiminde, gizli oyla seçen kamu tüzel kişilikleridir.

Kendilerine has kuruluş kanunlarıyla kurulan kamu kurumu niteliğindeki bu meslek kuruluşları kendi kuruluş kanunlarındaki hükümlere tabidirler.

Anayasa'nın 135. Maddesi ile bu kuruluşlar, hem kamu tüzel kişiliği hem de kamu kurumu niteliği statüsü kazanmaktadır. Böylece, kamu tüzel kişiliğinin sağladığı güç ve ayrıcalıklardan yararlanmakta ve dernek statüsündeki diğer meslek örgütlerinden farklı olarak, kamu kurum ve kuruluşları gibi kamu hukuku hükümlerine tabi olmaktadır. Bununla birlikte, bu statülerden dolayı devletin mali ve idari denetimi kapsamına girerek, yönetim ve faaliyetleri bakımından çeşitli sınırlamalara dahil olmaktadır (Candan, 2012: 16).

Meslek kuruluşlarına kamusal nitelik kazandıran özellikleri; Anayasal olarak kanunla kurulmaları, kamusal hizmet görmeleri, idari denetime tabi olmaları, kamusal yarar götmeleri, kamu gücüne sahip olmaları, kamu tüzel kişiliklerinin olması ve zorunlu üyelik yetkisidir. Özel kuruluşlara benzer yanları ise; genel bütçe dışı gelir elde edebilmeleri, özerklikleri ve baskı grubu nitelikleridir (Deliorman ve Kandemir, 2009: 4).

Meslek kuruluşları, kamu adına meslek mensuplarını kontrol eden yarı resmi ve meslek mensuplarını devlete karşı temsil eden yarı sivil nitelikli kuruluşlardır. Bu kuruluşlar, meslek mensuplarının hak ve çıkarlarını kamu gücüne karşı koruma altına almaya çalışırlar. Ayrıca, meslek mensuplarını örgütleyerek, aralarındaki sosyal dayanışmayı geliştirmektedirler. Meslek kuruluşları, kuruluş yasalarında belirtildiği üzere çalışma prensiplerini, meslekleri ile ilgili ilkeleri, ahlaki değerleri belirleyen ve bunları geliştiren kuruluşlardır. Diğer yandan, Anayasada belirtildiği gibi meslek mensuplarının toplumla aralarındaki ilişkileri de düzenlerler. Bu işlevleri açısından meslek kuruluşları sivil kuruluş niteliğine sahiptirler (Çaha vd., 2011: 100-101).

Diğer yandan meslek kuruluşları, mesleği ve meslek mensuplarını kamu adına denetleyen kuruluşlardır. Meslek mensuplarının kayıt ve sicillerini tutarak, disiplin kurulları aracılığıyla, yasa ve ikincil düzenlemelere uygun davranış sergilemeyenlere gerekli yaptırımları uygulayarak, mesleki ilkelere ve mevzuata uyumlarını sağlarlar. Günümüzde meslek kuruluşları her ne kadar özerk olarak tanımlansa da, üyelerinin faaliyetleri serbest meslek faaliyeti olarak bilinse de devlet kontrolünün bu kuruluşlar üzerinden bütünüyle kalkmış olduğu söylenemez. Örneğin, kuruluşlardan bazıları faaliyetlerinin bir kısmını sadece ilgili bakanlığın izniyle gerçekleştirmektedir. Meslek kuruluşları, Devletin vesayetine tabi olmaları ve devlet adına hareket eden kamu kurumları olmaları bakımından, bağımsızlık ilkesini temel alan sivil toplum kuruluşları olmaktan uzaktırlar. Bu özellikleri bakımından meslek kuruluşları, resmi kuruluş niteliğindedirler (Çaha vd., 2011: 101).

Türkiye'de Anayasa'nın 135. Maddesi kapsamında kendi kanunlarıyla kurulan 21 adet kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu bulunmaktadır. Bu meslek ve üst kuruluşlarının teşkilat, kurulum, görevleri, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen kanunlar aşağıda incelenmiştir.

2.4. Türkiye'de Meslek Kuruluşlarının Tarihsel Gelişimi

Ülkemizdeki mesleki örgütlenmenin başlangıcı oldukça eskiye dayanmaktadır. Mesleki örgütlenmenin Selçuklu döneminde başlayan, Osmanlı Devleti'nin kuruluşu ile birlikte daha güçlü duruma gelen,

politik ve sosyoekonomik ihtiyaçlar sonucu kurulan, kendi el sanatları ve ticari organizasyonlarını geliştirerek yüksek kaliteli ve standart mallar satarlarsa Bizanslı zanaatkarlara karşı ayakta kalabileceklerini öngören ahilik teşkilatı ile başladığı söylenebilir.

Ahilik teşkilatı sanatta ve ticarete dayanışmayı temel alan bir kurumdur. Ahilikte; çırak olarak adlandırılan mesleği icra etmeye yeni başlayanlar, ustasının yanında sanatı öğreninceye kadar usta çırak hiyerarşisinde bulunmaktaydılar. Ustasının yanında ahlaki ve mesleki terbiyeyi almaktaydılar (Gündüz vd., [2012](#): 38). Ahi teşkilatı sayesinde, Türkler bir meslek sahibi olarak yerleşik hayata daha rahat uyum sağlamışlardır (Kemaloğlu, [2013](#): 263). Ahilik Teşkilatı, günümüzün sanayi ve ticaret odaları, esnaf ve sanatkârlar birliği, işçi ve işveren sendikaları, Türk Standartları Enstitüsü gibi kuruluşların görevlerini başarıyla yerine getirmiştir (Karagül ve Masca, [2017](#): 90). Ahi birliğinin 13. yüzyılda başlayan Osmanlı'ya özgü yapısı 17. yüzyıla kadar devam etmiştir. Osmanlı Devleti'nin toprakları genişledikçe, farklı dinlere mensup meslek erbaplarını barındıran “Gedik” adı verilen organizasyonlar kurulmuştur. Gedik bir tasarruf hakkı, esnaflara tanınan imtiyaz ve ayrıcalıklardır. Ahilik teşkilatı gedik ve loncalar olarak dönüşmüştür. 1913'te bütün sınırlamalar ve dolayısıyla gedik usulü kaldırılmıştır. 1924'te de esnaf teşkilatı yerini odalar ile esnaf ve sanatkâr derneklerine bırakmıştır (Gemici, [2010](#): 79).

Oda, baro, birlik şeklindeki mesleki kuruluşların temelleri Tanzimat sonrası dönemde atılmıştır. Bu kuruluşlar Cumhuriyet ile birlikte varlığını sürdürmüş ve birtakım değişiklikler geçirmiştir. Türkiye’de Avrupa tarzı ticaret ve sanayi odalarının kuruluş süreci ise ilk kez 1867’de Isparta Ticaret ve Sanayi Odası’nın kurulmasıyla başlamış olup bunu 1874’te Trabzon, 1879’da Tarsus’ta kurulan odalar takip etmiştir (Yılmaz ve Efşan, [2019](#): 316-317). Ticaret ve sanayi odalarına ilişkin ilk yasal düzenleme 1910 yılındaki Ticaret ve Sanayi Odaları Nizamnamesi’dir (Okur, [2008](#): 18). Ziraat odalarının kuruluşu ise ilk kez 1881 yılında çıkarılan bir tüzüktür (Türkiye Ziraat Odaları Birliği, [2020](#)).

1924 Anayasası’nda dernek kurmanın serbest bırakılmasıyla faaliyette bulunan bazı meslek kuruluşları bu dönemde çıkarılan kanunlarla kurulmuştur. 1950 yılında çıkartılan 5590 sayılı Kanun ile Ticaret ve Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği’nin kurulmasına yer verilmiştir.

Meslek kuruluşları; 1961 ve 1982 Anayasalarıyla anayasal statüye kavuşmuş, kamu kurumu niteliğinde değerlendirilmiş ve kamu tüzel kişiliği tanınmıştır. Bu kuruluşlar, belirli bir meslek grubuna dahil kişilerin oluşturduğu kuruluşlar olup amaçları dayanışmayı, mesleki yeterliliği, meslek disiplini ve ahlâkını gözetmektir. Faaliyetlerini, yasalar çerçevesinde kendi organlarının aldığı kararlara göre yönetmektedir. Kendi bütçelerinin yönetiminden kendileri sorumludur. Meslek mensupları açısından ise zorunlu üyelik esası bulunmaktadır. Bu kuruluşlara çeşitli kamusal görevleri gerçekleştirme yetkisi verilmiştir. (T.C. Cumhurbaşkanlığı DDK Raporu, [2009](#): 156; Candan, [2012](#): 15; Yetkin, [2018](#); Oğurlu, [2017](#): 78).

3. MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI VE MUHASEBE KAYIT SİSTEMİ

3.1. Mali Müşavirler Odaları Hakkında Kavramsal Çerçeve

Bu bölümde muhasebe mesleğinin Türkiye’deki gelişiminden kısaca bahsedildikten sonra Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları hakkında genel bilgi verilmiştir.

3.1.1. Muhasebe Mesleğinin Türkiye’de Gelişimi

Geçmiş çok eskilere dayanan, yüzyıllar boyunca ticaret hayatını şekillendiren, sosyal hayata yön veren muhasebe mesleği toplum ve devlet için önemli bir yere sahiptir (Özyürek, [2012](#): 140). 1879 yılında, çift yanlı kayıt yöntemine geçiş ile muhasebe mesleğinin gelişiminin hızlandığı görülmektedir. Bu yöntem öncelikle devlet muhasebesinde kullanılmaya başlanmıştır. Bu yöntem ile muhasebede uluslararası alanda paralellik sağlanmış, kayıtlarda tekdüzelik oluşmuştur (Güvemli vd., [2016](#): 198).

Bu yöntem daha sonra sermaye birikimini oluşturamadığı için büyüyemeyen özel kesimde de kullanılmaya başlanmıştır (Çabuk ve Saygılı, 2013: 168).

Cumhuriyet döneminde beyan esasına dayalı olan Kazanç Vergisi Yasası (1926), Muamele Vergisi Yasası (1927) ve İstihlak Vergi ve Resimleri Yasası (1930) kabul edilmiştir (Güvemli vd., 2013: 19). Bu dönemde devlet denetimleri artmıştır (Arıkan ve Güvemli, 2013: 33). Böylelikle muhasebe mesleğine duyulan önem ve denetim meslek uzmanına olan ihtiyaç artmıştır.

Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasalaşma sürecinin, 1932 yılında başladığı ve 1989 yılındaki dokuzuncu girişimde ancak yasalaşabildiği görülmektedir. Bu az rastlanılan bir çabadır ve bu süre içinde mesleğin yasal bir güvence olmadan ve meslek etiği olmaksızın gelişmeye çalıştığı anlaşılmaktadır (Güvemli, 2011: 143-144).

1942 yılında “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” (Eski adı: Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği), 1974 yılında “Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu”, 1976 yılında “Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği” kurulmuştur. Türkiye’nin muhasebe alanında kilometre taşlarından olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (IFAC) kurucu üye ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (IASC) üye olarak katılmıştır (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Hakkında Karar, 1979). Dernekler, Ankara, İstanbul ve İzmir gibi büyük şehirlerde örgütlenerek, 3568 sayılı Yasa’nın hazırlanma sürecine önemli katkılar sağlamıştır (Utku ve Kurtcebe, 2019).

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Yasası’nın 1989 yılında yürürlüğe girmesi ile hızlı bir odalaşma süreci başlamıştır. SM-SMMM Odaları ve YMM Odaları ayrı ayrı kurulmuş ve bu odalar TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) çatısı altında toplanmışlardır (Güvemli, 2005: 25). 2008 yılında ise 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5786 sayılı Kanun ile güncelleme yapılmış ve “Serbest Muhasebecilik” mesleği kaldırılmıştır. Serbest Muhasebeci unvanı ile çalışan meslek mensuplarına sınavlarla SMMM olma hakkı verilmiştir. Bu hakkı değerlendiremeyen Serbest Muhasebeciler sahip oldukları hakları korumaktadırlar. Öte yandan 5786 sayılı Kanun gereğince mesleğe yeni Serbest Muhasebeci alınmamaktadır. Halen yasa iki unvanlı olarak (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir) uygulanmaktadır.

3.1.2. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir Odaları

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu 3568 sayılı Kanun’un 2. Maddesi’nde belirtilmiştir. Buna göre SMMM’ler gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe kayıtlarını mevzuata göre tutmakla, bilanço, gelir tablosu ve beyannamelerini düzenlemekle yükümlüdür. İşletmelerin muhasebe sistemlerini en başından kurabilir veya varolan muhasebe sistemlerini geliştirebilirler. Bunu yaparken de bilgisayar programlarından yararlanabilirler. Muhasebe, vergi ve finans konularında danışmanlık verebilir, denetim, tahkim, bilirkişilik görevlerini yerine getirebilirler (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989).

SMMM olabilmek için 3568 sayılı Kanun’da belirtilen genel ve özel şartları sağlayanların hukuk, iktisat, maliye, işletme-muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler gibi alanların birisinde lisans eğitimlerini tamamlamış olması gerekmektedir. Bunun akabinde ise SMMM staj başlatma sınavına tabi tutulmaktadırlar. Başarılı olan adaylar, üç yıl süren stajyerlik eğitimine tabi olup, Mali Müşavirlik mesleğe giriş sınavına katılmaya hak kazanmaktadırlar. Fakat birtakım haller stajdan sayılabilmektedir. Bu haller Madde 6’da belirtilmiştir. Mesleğe giriş sınavında başarılı olanlar ise SMMM unvanı alarak büro açabilmektedirler (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989).

3568 sayılı Kanun incelendiğinde; Kanun’un 1. Bölümü’nde SMMM ve YMM olabilmenin genel ve özel şartlarından bahsedilmekte, sınavlar ve staj hakkında bilgi verilmekte, YMM’lerin yeminleri ve tasdikten doğan sorumlulukları üzerinde durulduğu görülmektedir. Kanunun 2. Bölümü’nde SMMM ve YMM Odaları ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Odaların kuruluşu, gelirleri, organları,

organlarının oluşturulması ve görevleri, seçimleri hakkında bilgiler verilmiştir. Kanunun 3. Bölümü'nde TÜRMOB ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Birliğin görevleri, gelirleri, organları, organlarının görevleri ile ilgili konulara değinilmiştir. Kanunun 4. Bölümü'nde ise oda ve birlik organlarının seçim esasları, denetimi, odaların ve birliğin yurt dışında temsili, mesleğin icrası sırasında elde edilen sırları tutma yükümlülükleri, mesleki geliştirme eğitimleri, yasaklar, ücret, görev ile ilgili suçlar, disiplin cezaları ve yönetmelikler ile ilgili hükümlere yer verilmiştir (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, [1989](#)).

21.02.1990 tarihinde SMMM Odaları Yönetmeliği ve YMM Odaları Yönetmeliği yayınlanmıştır. SMMM ve YMM Odalarının kurulma amaçları yönetmeliğinin ikinci bölümünde belirtilmiştir. Odalar mesleği daha ileri seviyelere taşımak, mesleki çalışmalar yapmak, üyelerinin haklarını korumak, meslek mensuplarının ulusal ve uluslararası arenadaki gelişmelere paralel olarak kendilerini yenileyebilmeleri için gerektiğinde kamu kurumlarıyla işbirliği yaparak mesleki gelişimi sağlamak, üyeler arasında yardımlaşmayı arttırmak ve haksız rekabeti önlemek için kurulan tüzelkişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#); Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#)).

SMMM ve YMM odaları ayrı ayrı kurulmaktadır. Odaların kurulabilmesi için en az 250 meslek mensubu gerekmektedir. Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç olmak üzere gerekli sayıyı sağlayan ilçelerde de oda kurulmasına izin verilmiştir. Odalar, kuruldukları ilin veya ilçenin adıyla anılmaktadırlar. İlçelerde oda kurulabilmesi için ise ilgili ilçedeki en az 100 meslek mensubunun yazılı başvurusuna ihtiyaç bulunmaktadır. Meslek mensubu sayısı şartını yerine getiremeyen yerler Birlik tarafından uygun görüldüğünde en yakın odaya bağlanmaktadır. Odaların, kuruluşları Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bildirilmekte ve böylelikle odalar tüzelkişilik kazanmaktadır.

Bugün ülkemizde 77 adet SMMM odası bulunmaktadır. Odalarda toplam 7652 Serbest Muhasebeci ve 106158 SMMM olmak üzere toplam 113810 meslek mensubu mevcuttur (TÜRMOB, [2021a](#)).

3.1.3. Yeminli Mali Müşavirler Odaları

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu 3568 sayılı Kanun'un 2. Maddesi'nde belirtilmiştir. Buna göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin görev yetkilerine ek olarak Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini de yapabilmektedirler. Fakat muhasebe ile ilgili defter tutamaz, muhasebe bürosu açamaz ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, [1989](#)).

YMM olabilmenin özel şartları 3568 sayılı Kanun'un 9. Maddesi'nde belirtilmiştir. Buna göre en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak, YMM yeterlilik sınavını vermiş olmak ve YMM ruhsatını almış olmak şartları aranmaktadır (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, [1989](#)).

YMM mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce Asliye Ticaret Mahkemesi'nde Kanun'da yazılı şekilde yemin etmektedirler.

Meslek mensuplarının mesleki faaliyette bulunabilmeleri için ruhsatlarını alıp odanın çalışanlar listesine kayıt olmaları gerekmektedir. Ruhsatlarını almadan ve odanın çalışanlar listesine kayıt olmadan faaliyette bulunanlar ile ilgili 3568 sayılı Kanun'daki hükümlere göre cezalar uygulanmaktadır.

İl olarak, Yeminli mali müşavir sayısı 250'yi geçtiğinde oda kurulması söz konusudur. Bir ilde YMM sayısı bu sayının altında ise, YMM'ler, en yakın il'in odasına kayıt olurlar. Türkiye'de oda kurulması koşulunu sağlayan sekiz il olup, bu nedenle Türkiye'de YMM odası sayısı da sekizdir. Türkiye'de İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa, Adana, Gaziantep, Antalya ve Eskişehir'de olmak üzere toplam sekiz adet YMM odası ve 4.808 YMM bulunmaktadır (TÜRMOB, [2021b](#)).

3.2. Mali Müşavirler Odaları Muhasebe Kayıt Sistemi

Ayrı odalar şeklinde örgütlemiş olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) odaları, üst kuruluş olan TÜRMOB çatısı altında toplanmışlardır.

SMMM Odalarına ilişkin düzenlemeler (kuruluş, organları, bütçe, gelir-gider, muhasebe ve diğer mali işlemler) 3568 sayılı Kanunun 50. Maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanmış olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'ne göre; YMM Odalarına ilişkin düzenlemeler ise yine aynı kanunun aynı madde hükmüne dayanılarak hazırlanmış olan Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'ne göre gerçekleştirilmektedir.

Anılan yönetmeliklerin 24. Maddesi'nde SMMM Odaları ve YMM Odaları'nın kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu oldukları açıkça ifade edilmiştir (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#); Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#)).

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları kendi kanunlarıyla kurulmakta; yönetim şekilleri, teşkilatlanma ve organları ile diğer konular bu kanunlar ve bu kanunlara dayalı olarak çıkarılan yönetmelik ve yönergelerle düzenlenmektedir. Muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemelere de yine bu kanunlarda yer verilmiştir. Meslek kuruluşlarının bazıları dışardan muhasebe hizmeti alırken, bazıları ise muhasebe işlemlerini kendi çalışanları ile yürütmektedir. Muhasebe işlemleri bu kuruluşların bazılarında işletme hesabı esasına göre, bazılarında ise tekdüzen hesap planı çerçevesinde yürütülmektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı DDK Raporu, [2009](#): 666).

SMMM ve YMM Odaları, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları olarak muhasebe kayıt işlemlerini kendilerine has çıkarılmış olan ve yukarıda bahsedilen yönetmelikler doğrultusunda gerçekleştirmektedir.

Her ne kadar SMMM Odaları için ve YMM Odaları için ayrı ayrı yönetmelik düzenlenmiş olsa da çalışmamızda bütçe, gelir-gider, muhasebe ve diğer mali işlemler her iki yönetmelikte aynı madde hükümlerinde ve benzer şekilde düzenlendiğinden, SMMM ve YMM Odaları ayrı ayrı değil, birlikte anlatılmıştır.

SMMM Odaları Yönetmeliği'nin 15. Maddesi ile YMM odaları Yönetmeliği'nin 15. Maddesi'ne göre; odanın yıllık tahmini gelir-gider bütçesi Yönetim Kurulu tarafından mevzuatlara uygun şekilde hazırlanarak, gerekçeleriyle beraber Genel Kurula sunulmaktadır. Genel Kurulda kabul edilen bütçe uygun şekilde yürürlüğe konarak uygulanmaktadır (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#); Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#)).

Anılan yönetmeliklerin 17. Maddesi harcamalara ilişkindir. İlgili madde hükmüne göre; odalar bütçesinden yapılacak tüm harcamalar Yönetim Kurulu Başkan ya da Başkan Yardımcısı ile Oda Sekreterinin ortak imzalarıyla gerçekleşir. Oda Sekreteri yoksa muhasip üyenin ortak imzasıyla gerçekleşmektedir. Yönetim Kurulunun önerisiyle, Genel Kurulda belirlenen harcama miktarı, yapılacak olan ilk Yönetim Kurulu toplantısında onaya sunulması şartıyla Oda Sekreterince yapılmaktadır.

Her iki yönetmeliğin 18. Maddesi'ne göre, Odaların Yönetim, Denetim ve Disiplin Kurulu üyeleri ile kurul, komite ve komisyonlarda üye olarak görevlendirilenlere katıldıkları toplantılara istinaden huzur hakkı ödenmekte, ödeme tutarı ise Odalar Genel Kurulunda belirlenmektedir.

SMMMO ve YMMO'ların gelirleri ilgili yönetmeliklerin 16. Maddesi'nde şu şekilde sıralanmıştır (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#); Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#)):

- Odaya giriş ücreti,
- Yıllık üye aidatları,
- Yardım ve bağışlar,
- Mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretleri ile diğer çeşitli gelirler.

Ayrıca, aynı madde hükmüne göre kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapanlar ile mesleği fiilen yerine getirmeyen meslek mensupları yıllık üye aidatları ve oda giriş ücretini yüzde elli oranında indirimli ödemektedirler.

Meslek mensuplarınca bağlı oldukları Odalara ödenen üye aidatları ve diğer çeşitli ödentiler ile odalarca Birliğe ödenecek Birlik paylarının tespit ve tahsilât yöntemleri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye ve Aidatları ile Birlikte Paylarının Tespitine Ait Yönetmelik'te belirlenmiştir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye ve Aidatları ile Birlikte Paylarının Tespitine Ait Yönetmelik, [1991](#)).

3.2.1. Odaya Giriş Ücreti

Odaya kayıtlı tüm üyelere ve Oda çalışan listesine kaydedilecek şirketler ve ortaklık büroları ile şubelerinden kayıt esnasında alınır (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, 1990: m.16/1-a; Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#): m.16/1-a).

3.2.2. Yıllık Üye Aidatları

Yıllık üye aidatları maktu ve nispi olmak üzere iki türdür (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#): m.16/1-b; Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#): m.16/1-b). Maktu aidat, genel kurulda belirlenen maktu aidat, memur maaşı taban aylığı katsayısının 200 rakamıyla çarpımı sonucunda hesaplanan tutardan az, 400 rakamıyla çarpımı sonucunda hesaplanan tutardan fazla olamaz. Nispi aidat ise, çalışan listesine kayıtlı meslek mensupları ve bu listeye kayıtlı olmasalar da mesleki şirket ortağı olan meslek mensuplarından alınan aidattır. Oda üyeleri; bireysel olarak mesleki faaliyette bulunuyor ise önceki dönem gelir vergisi beyannamesinde yer alan kazancının; şirket ortağı iseler dağıtılan veya dağıtılmayan kurum kazançlarından paylarına düşen tutarın %1'i oranında nispi aidat öderler.

3568 sayılı Yasanın 16. Maddesi'nde oda gelirleri arasında yıllık üye aidatları sayılmasına karşın, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye ve Aidatları ile Birlikte Paylarının Tespitine Ait Yönetmelik'in nispi aidata ilişkin 6/b Maddesi ile 10. Maddesi'nin iptali istemiyle meslek mensubunca dava açılmıştır. Danıştay 8. Hukuk Dairesi tarafından 2015/9561 Esas Sayılı ve 2017/5316 tarihli kararı ile yıllık aidatların maktu ve nispi olmak üzere ikiye ayrılması ve her biri için farklı hesaplama yöntemi öngörülmesi hukuka uygun görülerek, dava konusu edinilen 6/b maddesi ile 10. Maddesinin iptaline karar verilmiştir (Danıştay 8. Dairesi, [2017](#)).

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası mensubu olan diğer bir davacının Yönetmeliğin 6/b Maddesi ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'nin 16/b-2 Maddesi'nin iptali ve yürütmenin durdurulması yönünde açmış olduğu davada, Danıştay 8. Dairesi 2018/1025 Esas Sayılı, 19/02/2019 tarihli kararı ile Yönetmeliğin 6/b Maddesi'ne ilişkin daha önceden alınmış bir Danıştay kararı ile yürütme durdurulduğundan yeni bir düzenlemeye yer olmadığına, Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'nin 16/b-2 Maddesi'nin düzenlemesi yönünden ise yürütmenin durdurulmasına karar verilmiştir (Danıştay 8. Dairesi, [2019](#); Danıştay 10. Daire, [2014](#)).

Yukarıdaki yargı kararları nedeniyle odalarda nispi aidat tahsilatı durdurulmuş olup, Yönetmeliğin 14. Maddesi'nde oda aidatlarının ödenme zamanları aşağıdaki gibi düzenlenmiştir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye ve Aidatları ile Birlikte Paylarının Tespitine Ait Yönetmelik, [1991](#)):

- Oda Giriş Ücreti, oda kaydı için müracaat sırasında,
- Maktu Yıllık Aidat, Ocak ayı içerisinde,
- Nispi Aidat, Mayıs ve Ekim aylarında,
- Diğer Nispi Ödentiler, oda tarafından sağlanan menfaatlerin sonuçlandırılmasını takiben bir ay içerisinde,
- Diğer maktu ödentiler ise meslek mensuplarınca talep edilen hizmetleri almadan önce.

Yönetmeliğin 15. Maddesi'ne göre; vaktinde ödenmeyen aidatlar ve Birlik payları genel hükümlere göre tahsil edilmektedir. Bununla birlikte Yönetmelik uyarınca (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye ve Aidatları ile Birlikte Paylarının Tespitine Ait Yönetmelik, [1991](#)), uzun bir tedavi gerektiren hastalık, hükümlülük ve tutukluluk ile yer sarsıntısı, yangın vb. olağanüstü hallerde tahakkuk eden aidat, gecikme faizi borçları, odaca yapılacak inceleme neticesinde genel kurul kararıyla ertelenebilir ya da silinebilir. Ancak, bu düzenlemeden faydalanmak için kanıtlayıcı belgelerle beraber bağlı olunan odaya yazılı başvuru yapmak gerekmektedir. Ölüm durumunda, tahakkuk eden borçlar faizleriyle birlikte yönetim kurulu kararı ile silinmektedir.

3.2.3. Yardım ve Bağışlar

İsteğe bağlı olarak yapılan yardım ve bağışlardır.

3.2.4. Mesleki Eğitime Yönelik Kurs ve Staj Ücretleri ile Diğer Çeşitli Gelirler

Bu gelirlerin neler olabileceği YMM ve SMMM Odaları Yönetmeliği'nin m.16/1-d bendinde sıralanmıştır. Bunlar (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#); Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#)):

- Odaya ait gayri menkul kira geliri, tüm faiz ve menkul kıymet gelirleri, Oda tarafından üyelere sağlanan bilirkışılık, tahkim ve benzeri işlerden sağlanan ücretlerin % 4'ü ve diğer gelirlerdir.
- Genel Kurul tarafından belirlenen diğer gelirler.
- Oda için gerekli taşınmaz mal edinimi için oda genel kurulunca belirlenecek katkı payları ile çalışan listesinin şirketler bölümüne kayıtlı olan şirketlerden sağlanan yıllık ödentiler.
- Mesleki eğitime ilişkin staj ve kurs ve ücretleri.

SMMM ve YMM Oda Yönetmeliklerinin 31. maddeleri defterlerin düzenlenmesine ilişkindir. İlgili maddeye göre; noter onaylı genel kurul ve yönetim kurulu karar defteri, üye kayıt defteri, çalışan listesi defteri ile diğer onaysız yardımcı defterler, yönetim kurulunun sorumluluğunda oda sekreterliği tarafından; noter onaylı yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defteri ise yönetim kurulunun sorumluluğunda, oda saymanın gözetiminde düzenlenerek saklanmaktadır (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#); Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#)). Ayrıca, aynı madde hükmüne göre gelirler ve giderler kanıtlayıcı belgelere dayanarak kaydedilmektedir. Defterler elektronik ortamda da tutulabilmektedir.

4. MUHASEBE KAYITLARI VE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİNE İLİŞKİN UYGULAMANIN İNCELENMESİ VE DENETİMİ

Bu bölümünde iki adet SMMM Odası (A SMMM Odası ve B SMMM Odası) ve bir adet YMM Odası'nın mizanları ve mali tabloları incelenerek; hesapların işleyişi tartışılmış ve bu konudaki öneriler sunulmuştur.

Meslek kuruluşlarının giderlerini, gelirlerini, varlık ve kaynak hesaplarını takip edebilecekleri kendilerine özgü bir hesap planı ve muhasebe sistemi hiçbir yerde tanımlı değildir. Bu nedenle bu kuruluşlar kendilerine özgü bir hesap planı oluşturarak bu kayıtları yapabileceği ve finansal tablolarını hazırlayabileceği gibi MSUGT uyarınca kar amaçlı işletmeler için hazırlanmış hesap planını da kullanabileceklerdir. Herkes tarafından anlaşılması ve birlikteliğin sağlanması açısından odaların büyük çoğunluğunun bu hesap planını tercih ettikleri gözlenmiştir. Bu nedenle, bu hesap planından hareketle aşağıda kullanılan gelir ve gider hesaplarının kullanımı tartışılmıştır.

4.1. Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi

4.1.1. 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı

A SMMM Odası, 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı'nda, Matbu Evrak Satış Gelirlerini takip etmektedir. Hesabın alt detayında ise SMMM Sınav Dosyası ve Sınavsız Başvuru Ücretleri bulunmaktadır.

B SMMM Odası'nın 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı'nda üye aidatları ile ilgili gelirler yer almaktadır. Hesabın detayında maktu aidatlar, nispi aidatlar, aidatlar ile ilgili gecikme faizi tahsilatları gibi detaylar bulunmaktadır.

YMM Odası ise 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı'nda; Oda Ruhsat Gelirleri, Üye Aidat Gelirleri, Belge Gelirleri, Oda Malvarlığı Gelirleri ve Diğer Gelirler başlığı altında takip edilen çalışanlar listesine kayıt ücreti, şirket kuruluşları, rapor teslim ücretleri, sınav dosyası, başvuru dosyası, hakem heyeti, kimlik gelirleri gibi diğer gelirleri tutmaktadır.

YMM Odası'nın Oda Malvarlığı Gelirleri dışındaki tüm gelir kalemleri yönetmelikte belirtilen odanın temel gelir kaynaklarından olması sebebiyle 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı'nda izlenmesi uygun olacaktır. Öte yandan, Oda Malvarlığı Gelirleri ise yönetmelikte sayılan bir gelir olmadığından ve odalar için temel bir gelir olarak değerlendirilemeyeceğinden 602 DİĞER GELİRLER veya 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR Hesabı'nda takip edilmesi daha uygun olacaktır.

4.1.2. 602 DİĞER GELİRLER Hesabı

A SMMM Odası 602 DİĞER GELİRLER Hesabı'nda Üye Alacaklarını (Maktu, Nispi, Üye Kayıt ücreti, Faaliyet Belgesi, büro tescil ücreti, bilirkişi eğitim katkı payı) ve TÜRMOB Staj ve Eğitim Pay Gelirlerini takip etmektedir.

A SMMM Odası'nın bu gelirleri 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı'nda izlemesi daha isabetli olacaktır. Çünkü bu gelirler odanın temel gelirleri arasında sayılan gelirleridir.

A SMMM Odası 5510 Sayılı Kanun Teşvik İndirimini 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR Hesabı altında izlemektedir ki bu teşvikin 602 DİĞER GELİRLER Hesabı'nda izlenmesi daha uygun olacaktır.

B SMMM Odası 602 DİĞER GELİRLER Hesabı'nda kitap satışları, form satışları, matbu evrak satışları gibi gelirleri takip etmektedir.

YMM Odası 602 DİĞER GELİRLER Hesabı'nda sadece 5510 sayılı Kanun teşvik indirimini takip etmektedir.

Öncelikle açıklamak gerekir ki odalar 3568 sayılı Meslek Yasası'nın m.14/3 uyarınca kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamazlar. Yani ticari faaliyette bulunamazlar. Üyelerinin üyeliklerini gösteren belgeler (Faaliyet Belgesi, Disiplin Cezası Alıp Almadığına İlişkin Belge vb.), sözleşmeler, TÜRMOB'dan gelen veya oda tarafından oluşturulan basılı formlar dışında para karşılığında bilgi, belge, kitap, program vb. ürünler veya başkaca ürünler satamazlar. Ancak kuracakları iktisadi işletmeler veya şirketler aracılığıyla ticari faaliyette bulunabilirler. Bu tür iktisadi işletmelerin ise ticaret siciline kaydı ve tescili gerekecektir. Mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretlerini ise katlandıkları maliyetleri karşılamak için almaları gerekmektedir. Yani düzenlenen birtakım kursların ve özel eğitimlerin maliyetleri bu hizmeti alan üyeler arasında bölüştürülmelidir (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, [1989](#)).

4.1.3. 610 SATIŞTAN İADELER Hesabı

600 YURTİÇİ SATIŞLAR ve 602 DİĞER GELİRLER Hesabı'nda bulunan her bir kalemlle ilgili bir iadenin söz konusu olması halinde bu hesabın altında açılacak bir alt hesap ile takip edilmesi söz konusu olabilecektir.

4.1.4. Diğer Gelir ve Kâr Hesapları

642 FAİZ GELİRLERİ, 645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI, 646 KAMBİO KÂRLARI hesapları odaların portföylerinde bulunan varlıkların değerlendirilmesi ve nemalandırılması neticesinde elde edilen gelirler olup her üç oda tarafından uygun bir şekilde kullanılmış olduğu görülmüştür.

4.1.5. 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR Hesabı

A SMMM Odası'nın 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR Hesabı'nda 5510 Sayılı Kanun'dan Doğan İndirim Gelirleri yer almaktadır. B SMMM Odası'nın 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR Hesabı'nda TÜRMOB ve TESMER'den alacakları yer almaktadır. YMM Odası ise 2018 ve 2019 yıllarında bu hesabı kullanmamıştır.

Bu hesapta odaların sahip oldukları taşınmazlardan veya taşınırlardan elde edeceği kiralar karşılığı elde edilen kira gelirleri ile odalar tarafından verilen bilimsel görüş veya rapor karşılığında elde edilen gelirler takip edilebilecektir.

4.2. Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

4.2.1. 62 SATIŞLARIN MALİYETİ Hesap Grubu

Odalar tarafından üretilen hizmet karşılığında oluşan maliyetler bu hesapta doğrudan izlenebileceği gibi 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Hesabı'nda izlenen üretim giderlerinin yansıtılarak bu hesaba aktarılması da söz konusu olabilecektir. Öte yandan 15'li grupta bulunan stokların tüketilen kısımları da yine bu hesaba yansıtılacaktır.

A SMMM Odası, 2018 yılı gelir tablosunda 62 SATIŞLARIN MALİYETİ altında 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ Hesabı'nı, 2019 yılında ise 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ Hesabı'nı kullanmıştır.

B SMMM Odası, 2018 ve 2019 yılı gelir tablolarında 62 SATIŞLARIN MALİYETİ altında 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ ve 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ hesaplarını kullanmıştır. 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ Hesabı'nda ürün ve kitap satış maliyeti yer almaktadır. 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ Hesabı'nda ise kitap, form ve diğer ürünlerin maliyetini takip etmektedir.

YMM Odası 2018 ve 2019 yılı gelir tablolarında 62 SATIŞLARIN MALİYETİ altında 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ Hesabı'nı kullanmıştır.

Odalar tarafından üyelerine sadece hizmet sunumu gerçekleştirilmiş olduğundan 62 SATIŞLARIN MALİYETİ Grubu altında üyelere sunulan hizmetlerin maliyetine yer verilmesi gerekecektir. Odalar tarafından yayınlanan dergi ve kitaplar bir bedel karşılığında sunulmadığından hizmetin bir parçası olup maliyet bedelleri ile 15 STOKLAR Grubu'nda kayıtlandıktan sonra üyelere teslim edilmeleri halinde ise hizmet tamamlanmış olduğundan Hizmet Üretim Maliyeti hesabı altında giderleştirilmesi gerekmektedir.

2018 ve 2019 yılı gelir tablolarında 62 SATIŞLARIN MALİYETİ kısmında; A SMMM Odası 2018 yılı Gelir Tablosu'nda 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ Hesabı'nı 2019 yılı gelir

tablosu hesabında ise 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ Hesabı'nı; B SMMM Odası her iki yılın gelir tablolarında da 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ ve 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ hesaplarını, YMM Odası ise her iki yılda da 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ Hesabı altında maliyetlerini izlemiştir. Dolayısıyla uygulanan muhasebe politikaları açısından Odalar arası uygulamalarda ve aynı odanın dönemler arası uygulamalarında tutarlı olunmadığı da görülmektedir.

YMM Odası gelir tablosunda 62 SATIŞLARIN MALİYETİ altında 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ Hesabı'nı, gider hesaplarından ise 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nı kullanmaktadır. Yani dönem sonunda 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nın içerisinde hizmet üretim gideri olan giderleri 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ Hesabı'na almaktadır. Yapılan işlem doğru olmakla birlikte dönem içerisinde tüm giderleri 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı yerine 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Hesabı'nda takip etmesi daha uygun olacaktır.

4.2.2. 632/770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı

Odaların bir ürün satışı veya pazarlaması yapmaması nedeniyle 631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ Hesabı'nı hiç kullanmayıp, tamamını 632/770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nda takip ediyor olmaları beklenir. Nitekim incelenen her üç oda da böyle yapmıştır.

A SMMM Odası'nın 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nda; işçi ücret ve giderleri, memur ücret ve giderleri (oda organlarında görevli kişilere ödenen huzur hakları), dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler (temsil giderleri, eğitim giderleri, bağış ve yardımlar gibi) ve vergi resim harç giderleri bulunmaktadır.

B SMMM Odası 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nda; birlik payları giderleri, yönetim, denetleme disiplin kurulu giderleri, faaliyet giderleri, personel giderleri, eğitim giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderleri, mutfak giderleri, dava ve noter giderleri, basın yayın ilan giderleri, abonelik giderleri, ulaşım giderleri, bakım onarım giderleri, sigorta giderleri, vergi resim ve harç giderleri, banka masraf ve komisyon giderleri, duran varlık giderleri gibi giderleri takip etmektedir.

YMM Odası 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nda; oda organları giderleri (huzur hakları, temsil ağırlama giderleri gibi), personel giderleri, madde ve gereç giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (telif ücretleri gibi), başka çeşitli giderler (toplantı giderleri), sempozyum giderleri, basın yayın ilan giderleri, bakım onarım giderleri yer almaktadır.

SMMM ve YMM odalarının ana faaliyet konuları hizmet olduğundan, 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nda toplanmış olan giderlerin bir kısmı verilen hizmet ile ilgili giderlerdir. Dolayısıyla, bu giderlerin 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı yerine 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Hesabı'nda izlenmesi daha uygun olacaktır. Öte yandan yukarıda da açıklandığı üzere doğrudan 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'na yapılacak kayıt da olabilecektir.

4.2.2. 660/780 FİNANSMAN GİDERLERİ Hesabı

Odaların bir ürün satışı veya pazarlaması yapmaması nedeniyle ve sermaye yetersizliği durumlarının olmaması nedeniyle borçlanma ihtiyaçları bulunmamaktadır. Ancak taşınmaz satın alınması ile ilgili borçlanmaların olması halinde ise alınacak krediler nedeniyle ortaya çıkan faizlerin doğrudan taşınmazın maliyetinde izlenmesi isabetli olacaktır. Öte yandan üyelerden tahsilat yapılması kapsamında bankaların kullanılması, bankalar ile ilişkiler ve hesapların kullanılmasında bir takım komisyonların ve masrafların ödenmesi söz konusu olabilir ki bu giderler 780 FİNANSMAN GİDERLERİ Hesabı'nda veya doğrudan 660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ Hesabı'nda takip edilebilecektir.

4.3. Odaların Gelir ve Giderleri ile Defterlerinin Denetimi

Odaların gelir ve giderleri ile düzenledikleri finansal tabloların denetimi iki türlü denetime tabi olmaktadır. Bunlardan birincisi; oda genel kurulunda seçilen denetim kurulları aracılığıyla yapılan denetim olurken ikincisi; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmelik (1994) uyarınca yapılan denetimdir.

4.3.1. Oda Genel Kurulunca Seçilen Denetleme Kurulunun Aracılığıyla Denetim

Odaların Denetleme Kurulları, 3568 sayılı Yasa'nın 17. maddesinde belirlenen oda organlarından biridir. Denetleme Kurulu üyeleri m. 27/1 uyarınca, kaydının bulunduğu meslek odasında minimum üç yıl kıdemli olup fiilen mesleği icra edenler arasından arasından üç yıl için seçilmiş üç üyeden oluşur. M. 27/2 uyarınca, ilk yapılan toplantıda bir başkan seçilir. Yine m. 27/3 gereğince, Denetleme Kurulu Odanın hesap ve işlemlerini denetleyerek Genel Kurula rapor vermekle yetkilidir. Dolayısıyla yukarıda incelenen her bir gelir ve giderin incelenmesi, yapılan giderlerin odaların faaliyetleri ile ilgili olup olmadıkları, gereklilikleri tartışılarak gerektiğinde oda yönetim kurulu ve ilgililerden bilgi ve belge isteyerek ve yine gerektiğinde gerekli düzeltme önerilerini yöneticilerine ileterek sonuçta yapılacak olan genel kurulda sunulan finansal tabloların uygunluğuna yönelik bir raporu oda üyeleri ile paylaşacaklardır. Genellikle Denetleme Kurullarının olumlu rapor vermelerinin nedenlerinin başında, yapılması gereken eleştirileri dönem içerisinde yaparak gerekli düzeltmeleri sağlamaları gelmektedir (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989).

4.3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Denetim

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmelik (1994) uyarınca odaların mali işlemleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından denetime tabi tutulur. Denetimin amacı, odaların kanun ve yönetmeliklere uygun hareket etmelerini sağlamaktır. Odaların denetimi Hazine ve Maliye Bakanının onayıyla denetim elemanlarınca (vergi müfettişleri) yapılır. Yapılan denetim sonucunda, düzenlenen raporun aslı Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilir. İnceleme elemanı tarafından suç unsurlarının tespiti halinde, raporun bir sureti odanın bulunduğu ildeki Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilir. Denetim ve inceleme konuları yönetmeliğin 9. Maddesi'nde sekiz alt başlık olarak belirlenmiş olmakla birlikte aşağıdaki üç başlık konumuz ile ilgilidir.

4.3.2.1. Odaların Gelirlerine İlişkin İşlemlerin Denetimi. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmeliğin 13. maddesi uyarınca; oda gelirlerinin, Kanun'un 16. Maddesi ve 30. Maddesi'nde geçen gelirlere uygun olup olmadığı, bu gelirlerin doğru kayıtlanıp kayıtlanmadığı ve nakdi varlıkların odaların menfaat ve haklarını koruyacak şekilde değerlendirilip değerlendirilmediği incelenir. Dolayısıyla yönetmelikte sadece bu belirleme yapıldığından gelire ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmış olması yeterli olup hangi hesaba kaydedilmesi gerektiğinin tartışılması veya bu yüzden eleştirilmesi isabetli olmayacaktır. Ancak unutulmamalıdır ki oda tarafından elde edilen gelirlerin tam olarak gelir hesaplarına kaydedilmeleri mutlaka gerekecektir. Sadece hangi gelir hesabına kaydedildiğinin bir önemi olumsuz tespit açısından olmayacaktır.

4.3.2.2. Odaların Giderlerine İlişkin İşlemlerin Denetimi. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmeliğin 14. Maddesi uyarınca (1994); harcama ve giderlerin denetiminde; harcamaların oda bütçelerine uygun bulunup bulunmadığı, gerçeği yansıtır yansıtmadığı ve Kanun'un amacına uygun olarak yapıp yapılmadığı, harcamalarda Kanun ve ilgili yönetmeliklere uyulup uyulmadığı, yapılan harcamalara

ait belgelerin doğru bir şekilde kayıtlara aktarılıp aktarılmadığı ve mevzuata uygun belgelerden olup olmadığı ve harcamalarla ilgili diğer hususlar incelenir. Dolayısıyla yönetmelikte giderin kanun, yönetmelik ve bütçeye göre yapılıp yapılmadığı incelenirken geçerli bir belgeye dayanıp dayanmadığı da araştırılacaktır. Hangi hesaba kaydedilmesi gerektiği yönünde bir belirleme olmadığından uygun görülen bir hesaba kaydın yapılması yeterli olacaktır. Bu durum, bu yönetmelik açısından eleştiri konusu olmayacaktır.

4.3.2.3. Defter ve Belgelere İlişkin İşlemlerin Denetimi. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmeliğin 15. Maddesi uyarınca (1994); odalarda, tutulması gereken defterlerin tutulup tutulmadığı ve yapılan kayıtların ilgili belgelere uygun olup olmadığı denetim elemanlarınca incelenir. O halde yukarıda da açıklandığı üzere ortada takip edilmesi zorunlu bir hesap planı olmadığından oda yönetimlerince uygun olan hesap planına göre muhasebe işlemlerinin yapılması yeterli olacaktır. Ancak yönetmeliklerde belirlenen defterlerin tasdik edilerek muhasebe kayıtlarının bu defterler üzerinde yapılması ise zorunluluk olarak görülmektedir.

5. SONUÇ

Bu çalışmanın amacı; kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından biri olan Mali Müşavir Odalarının muhasebe kayıt sistemlerini inceleyerek; hesaplarının işleyişini değerlendirmektir. Bu doğrultuda; uygulama bölümünde iki adet SMMM Odası ve bir adet YMM Odası'nın mizanları, hesap planları ve mali tabloları hesaplar bazında incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı'nda odaların temel gelirlerinin, 602 DİĞER GELİRLER Hesabı'nda 5510 Sayılı Kanun'dan kaynaklanan teşviklerin, 64 no.lu grupta yer alan hesaplarda da diğer gelirlerin izlenmesi gerekmektedir. Uygulanan muhasebe politikaları açısından Odalar arası uygulamalarda ve aynı odanın dönemler arası uygulamalarında tutarlı olunmadığı da görülmektedir. Odalar, hizmet üretimi yapan birimler olduğundan bu yöndeki tüm giderlerin Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanması gerekecektir.

Sonuç olarak; SMMM ve YMM odalarının faaliyet yapılarına uygun ve ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir hesap planının oluşturulması yararlı olacaktır. Maliye Bakanlığı tarafından kar amaçlı işletmeler için yayınlanan hesap planı tüm sektörler için yeterli olmamaktadır. Nitekim vakıflarda, bankalarda ve aracı kurumlarda farklı hesap planlarının uygulandığı görülmektedir. Bu nedenle özellikle kar amacı olmayan kurumlar için ayrı bir hesap planına ihtiyaç bulunmaktadır. Yani Sadece Mali Müşavir odalarında değil, kamu kurumu niteliğindeki tüm meslek kuruluşlarında muhasebe kayıt sisteminde tekdüzeni sağlamak için ortak bir hesap planı ve finansal tablo formatının kullanılması gerekmektedir. Esasen, bu duruma öncülük etmek görevi de mali müşavir odalarının birliği konumundaki TÜRMOB'a düşmektedir. TÜRMOB, hem birlik olması hem de konuya olan yakınlığı nedeniyle bu görevi üstlenmelidir. Tüm odaların uygulayabileceği bir hesap planı ve finansal tablo formatını oluşturmalıdır. Yapılacak bu çalışmalardan diğer meslek örgütlerinin de yararlanacağı kuşkusuzdur.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The author has no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Taştan, H., Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2022). Mali müşavirler odalarındaki muhasebe kayıt sistemlerinin incelenmesi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 5(1), 31-48. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1031798>

KAYNAKÇA

- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989). *Resmi Gazete* (Sayı: 20194). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf>
- Arıkan, Y. ve Güvemli, B. (2013). Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 5, 33-67.
- Avcı, M. (2012). *Türkiye’de kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları*. Adalet Yayınevi
- Avşarbay, A ve Dilekçi, T. (2014). Türkiye’de kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile ilgili temel tartışmalar ve İngiltere’deki tıp mesleği ile ilgili uygulama. *Türk İdare Dergisi*, 478, 323-358.
- Candan, E. (2012). *Türkiye’de kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin reform önerisi*. Uluslararası Sivil Toplumu Destekleme ve Geliştirme Derneği.
- Çabuk, A. ve Saygılı T. A. (2013). Osmanlı İmparatorluğu’nda XIX. yüzyılın ortalarında devlet muhasebesinde merdiven yönteminden çift yanlı kayıt yöntemine geçiş. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 5, 168-196.
- Çaha, Ö., Yayla, A. ve Şahin, B. (2011). *Türkiye’de kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları, sivil toplum ve demokrasi*. Liberal Düşünce Topluluğu Derneği Yayınları.
- Danıştay 10. Dairesi. (2014). E.2010/1399, K.2014/3366. 16.11.2018 tarihinde www.lexpera.com.tr adresinden erişilmiştir.
- Danıştay 8. Dairesi. (2017). E.2015/9561 K.2017/5316 Sayılı Karar. Danıştay.
- Danıştay 8. Dairesi. (2019). E.2018/1025 Esas Sayılı Karar. Danıştay.
- Deliorman, R. B. ve Kandemir, A. Ü. (2009). *Kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları ve etik*. Kamu Görevlileri Etik Kurulu. <https://etik.gov.tr/wp-content/uploads/2019/02/refikabakoglu-kamukurumuniteligindemeslekkuruluslariveetik.pdf>
- Dursun, O. (2011). *Örgütlenme üzerine: Bir dönemin değerlendirmesi*. TMMOB EMO Ankara Şubesi Haber Bülteni.
- Eliş, K. (2017). *Türkiye’de sivil toplum kuruluşlarının muhasebe uygulamaları* (İstanbul Ticaret Üniversitesi Dış Ticaret Enstitüsü Tartışma Metinleri WPS No. 118/2017-06). <http://ticaret.edu.tr/wp-content/uploads/2020/921/118%20T%C3%9CRK%C4%B0YE%E2%80%99DE%20S%C4%B0V%C4%B0L%20TOPLUM%20KURULU%C5%9ELARININ.pdf>
- Erol, M. (2007). Sivil toplum kuruluşlarından (STK) vakıflar ve vakıflarda muhasebe kayıt sistemi. *KMU İİBF Dergisi*, 7(2), 333-348.
- Gemici, N. (2010). Ahilikten günümüze meslek eğitiminde model arayışları ve sonuçları. *Değerler Eğitimi Dergisi*, 8(19), 71-105.

- Günay, F. (2020). *Türk hukukunda kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi.
- Gündüz, Yılmaz A., Kaya, M. ve Aydemir, C. (2012). Ahilik teşkilatında ve günümüzde tüketicilerin korunmasına yönelik çalışmalar üzerine bir değerlendirme. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 37-54.
- Güvemli, O. (2005). 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası'nın 15. yılı üzerine. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25, 24-29.
- Güvemli, O. (2011). Türkiye'de muhasebe meslek örgütünün kuruluşu ve gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1, 129-145.
- Güvemli, O., Aytulun A. ve Şişman B. (2013). Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişmesi ve ilk meslek örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği-1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2(4), 19-49.
- Güvemli, O., Zeytinoğlu E. ve Aygül E. (2016). Osmanlı İmparatorluğunda çift yanlı kayıt yönteminin XIX. yüzyılın ikinci yarısında bir sanayi işletmesinde ilk kez uygulaması -tütün rejisi örneği. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 11, 197-223.
- Karagül, M. ve Masca M. (2017). Ahilik düşüncesinin iktisadi hayata bakışı ve kapitalist sistemle karşılaştırılması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(2) 83-91.
- Kemaloğlu, M. (2013). Anadolu'da ilk esnaf teşkilatı. *Hikmet Yurdu Düşünce-Yorum Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 6(12), 253-266.
- Oğurlu, Y. (2017). Tarihi "ahi birlikleri"nden çağdaş "kamu kurumu" niteliğindeki meslek kuruluşlarına izdüşümler: Mesleki dayanışma, disiplin ve idari yaptırımlar. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(32), 77-93.
- Okur, Y. (2008). *Meslek kuruluşlarının görevleri ve kamu düzeninin korunmasına katkıları* (Ankara Ticaret Odası ve Hakkari Ticaret ve Sanayi Odası Örneği) (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gaziantep Üniversitesi.
- Özyürek, H. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken nitelikler. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 139-148.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye ve Aidatları ile Birlikte Paylarının Tespitine Ait Yönetmelik. (1991). *Resmi Gazete* (Sayı: 21066 sayılı). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21066.pdf>
- Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği. (1990). *Resmi Gazete* (Sayı: 20440). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20440.pdf>
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmelik. (1994). *Resmi Gazete* (Sayı: 22121). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22121.pdf>
- T.C. Cumhurbaşkanlığı DDK Raporu (2009). *Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının teşkilat ve mali yapıları, denetimleri, organlarının seçimine dair esasların değerlendirilmesi ile bunların etkin ve verimli şekilde hizmet yürütmelerinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla alınması gerekli tedbirler* (28.09.2009 Tarihli ve 2009/6 Sayılı Rapor). T.C. Cumhurbaşkanlığı. <https://todab.org.tr/files/FAYDALI%20B%C4%B0LG%C4%B0LER%20KLAS%C3%96R%C3%9C/Yeni%20klas%C3%B6r/T.C.%20Cumhurba%C5%9Fkanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20Devlet%20Denetleme%20Kurulu%20ARA%C5%9ETIRMA%20VE%20%C4%B0NCEL EME%20RAPORU.pdf>
- Talas, M. (2011). Sivil toplum kuruluşları ve Türkiye perspektifi. *TÜBAR*, 29, 387 – 401.
- Türk Dil Kurumu. (t.y.). Güncel Türkçe Sözlük. 15.12.2020 tarihinde <http://www.tdk.com/> adresinden erişilmiştir.
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Hakkında Karar. (1979). *Resmi Gazete* (Sayı: 16695). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/16695.pdf>
- Türkiye Ziraat Odaları Birliği. (2020). Türkiye Ziraat Odaları Birliği Tarihçesi. <https://www.tzob.org.tr/tarihce> 24.12.2020 tarihinde adresinden erişilmiştir.
- TÜRMÖB. (2021a). Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (SM-SMMM). 16.01.2021 tarihinde <https://turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdf0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm-> adresinden erişilmiştir.

- TÜRMÖB. (2021b). Meslek Mensubu Dağıtım Tablosu (YMM). 17.01.2021 tarihinde <https://turmob.org.tr/istatistikler/98ffcbdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm-> adresinden erişilmiştir.
- Utku, M. ve Kurtcebe E. (2019, 19-23 Nisan). *Muhasebe meslek örgütlenmesinin Türkiye'deki tarihi ve TÜRMÖB'un mesleki eğitimdeki yeri* (Bildiri Sunumu). XXXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Denizli, Türkiye.
- Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği (1990). *Resmi Gazete* (Sayı: 20440). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20440.pdf>
- Yetkin, O. (2018, 9-12 Mayıs). *Kentsel siyasetin bir aktörü olarak kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları* (Bildiri Sunumu). 7. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi, Burdur, Türkiye.
- Yılmaz, V. ve Efşan N. Ç. (2019). İlçelerin yerel kalkınmasında sanayi ve ticaret odalarının rolü: Torbalı Ticaret Odası Örneği. *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 2(2), 315-332.

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI'NDAKİ ÖZKAYNAK HESAPLARININ TEKDÜZEN HESAP PLANI İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

A Comparative Analysis of the Equity Accounts in the Draft Chart of Accounts In
Accordance With Financial Reporting Standards and Uniform Chart of Accounts

Araştırma Makalesi

Mehmet UTKU¹ 

Gönderim Tarihi: 17.12.2021

Kabul Tarihi: 17.01.2022

ÖZ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyum çerçevesinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan finansal raporlama standartları, günümüzde birçok işletme tarafından uygulanmaktadır. Standartlarla birlikte finansal raporlamada yaşanan köklü değişiklikler sebebiyle 1994 yılından beri kullanılan mevcut tekdüzen hesap planının güncellenmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu doğrultuda KGK, geçerli finansal raporlama çerçevesiyle uyumlu hesap planı taslağı yayımlamış ve kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Bu çalışmada, taslak hesap planındaki özkaynak hesapları, mevcut tekdüzen hesap planıyla karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Çalışmanın amacı, taslak hesap planının özkaynaklar hesap sınıfına getirdiği yenilikleri ortaya koymak ve hesapların işleyişine yönelik örnekler verilmiştir. Taslak hesap planıyla özkaynak hesaplarında daha detaylı bir sınıflandırmaya gidildiği görülmektedir. Plandaki hesap açıklamalarının, finansal raporlama standartlarının uygulanmasında bir rehber haline geldiği söylenebilir. Çalışmanın hesap işleyişlerinin anlaşılmasına katkı sağlayacağı ve taslak hesap planına uyumu kolaylaştıracığı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Hesap Planı, Özkaynak Hesapları, Finansal Raporlama Standartları

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M48

ABSTRACT Financial reporting standards published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) within the framework of compliance with International Financial Reporting Standards are applied by many businesses today. Due to the significant changes in financial reporting with the standards, the need to update the existing uniform chart of accounts, which has been used since 1994, has arisen. In this respect, KGK has published a draft chart of accounts in line with the current financial reporting framework and presented it to the public. In this study, equity accounts in the draft chart of accounts are analyzed in comparison with the existing uniform chart of accounts. The aim of the study is to reveal the innovations that the draft chart of accounts brought to the equity accounts and to explain the operation of the accounts. The data collected through document review was subjected to content analysis and examples of the operation of the accounts are given. It is seen that a more detailed classification has been made in equity accounts with the draft chart of accounts. It can be said that the account disclosures in the plan have become a guide in the application of financial reporting standards. It is thought that the study will contribute to the understanding of account operations and facilitate compliance with the draft chart of accounts.

Keywords: Chart of Accounts, Equity Accounts, Financial Reporting Standards

JEL Classification: M40, M41, M48

¹**Sorumlu Yazar:** Dr. Öğr. Üyesi, Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı mutku@pau.edu.tr

1. GİRİŞ

Muhasebe bilgi sistemi içerisinde üretilen ve işletmenin mevcut durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtan finansal raporlar, ilgili kişi ve kuruluşların işletme hakkında alacağı kararlara dayanak oluşturur. Dolayısıyla bu raporlardaki bilgilerin anlaşılabilir, tutarlı ve karşılaştırılabilir nitelikte olması ve işletmenin gerçek durumunu yansıtması gerekir. Bu amaçla Türkiye’de 26/12/1992 tarihinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayımlanmış ve 01/01/1994 tarihinde Tekdüzen Hesap Planı yürürlüğe girmiştir (1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992). MSUGT çerçevesinde yapılan düzenlemeler ve tekdüzen hesap planı uygulaması, muhasebeye terim birliği getirerek anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bir yapı oluşturulmasını sağlamıştır. Hesap planındaki standartlaşmanın, muhasebe ve denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı yürütülmesi ve muhasebe eğitimi gibi konularda da önemli katkıları olmuştur.

Küreselleşmenin ekonomik hayattaki etkisiyle uluslararası ticarete yaşanan gelişmeler, karmaşılaşan ekonomik faaliyetler, yeni finansal araçların ortaya çıkması gibi sebeplerle uluslararası alanda da ortak bir finansal raporlama dili oluşturma ihtiyacı doğmuştur. Bu çerçevede uluslararası finansal raporlama standartları oluşturulmuştur. Ülkeler uluslararası ekonominin bir parçası olabilmek amacıyla muhasebe sistemlerini bu standartlara uyumlu hale getirmeye çalışmaktadır. Türkiye’de de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) bu uyum çerçevesinde standartlar yayımlamakta ve bu standartların uygulamasına yönelik düzenlemeler yapmaktadır. KGK tarafından yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) günümüzde birçok işletme tarafından uygulanmaktadır (KGK, 2021a; KGK, 2021b). Bu standartları uygulayan işletmeler, finansal tablolarını TFRS veya BOBİ FRS hükümlerine göre hazırlamakta ancak muhasebe sistemi kayıtlarında tekdüzen hesap planı kullanmaktadır. Bu noktada ilgili standartlara uyumlu bir hesap planı ihtiyacı gündeme gelmiştir.

1994 yılında yürürlüğe giren ve halen kullanılmakta olan tekdüzen hesap planı, günümüz değişen ekonomik faaliyetlerini ve dolayısıyla işletmelerin gerçek durumunu yansıtmada yetersiz kalmaktadır. Bu durum finansal tabloların özellikle uluslararası anlamda anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği zorlaştırmakta dolayısıyla raporlamanın kalitesini olumsuz etkilemektedir. Özellikle TFRS ve BOBİ FRS’ye geçişle birlikte raporlamaya ilişkin hükümlerdeki köklü değişiklikler, tekdüzen hesap planına yeni hesap grupları ve hesapların eklenmesi ihtiyacını artmıştır. Bu artan ihtiyaç sebebiyle KGK tarafından mevcut tekdüzen hesap planının kapsamı genişletilerek geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir hesap planı taslağı oluşturulmuş ve kamuoyunun görüşüne sunulmuştur.

Bu çalışmada, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, literatürdeki çalışmalar da dikkate alınarak, özkaynak hesapları açısından analiz edilmiştir. Taslak plandaki tanımıyla özkaynaklar “işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynaklarla, özkaynaklara (TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) yansıtılan kazanç ve kayıplar dâhil faaliyetlerden elde edilen ve ortaklara dağıtılmayıp işletmede bırakılan kârlardan (zararlardan) oluşur” (KGK, 2018: 109). Çalışmanın amacı, taslak hesap planında yer alan özkaynak hesaplarını, tekdüzen hesap planıyla karşılaştırmalı olarak incelemek, taslağın uygulamaya getireceği yenilikleri ortaya koyarak hesapların işleyişini açıklamaktır. Bu doğrultuda öncelikle taslak hesap planı genel hatlarıyla ele alınmış ve literatürdeki çalışmalar ortaya konmuştur. Ardından her iki plandaki özkaynak hesapları karşılaştırılmış ve daha çok yeni eklenen hesaplar üzerinden taslak plan değerlendirilmiştir. Yeni oluşturulan hesapların işleyişini göstermek adına örnek muhasebe uygulamalarına da yer verilmiştir.

2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI

KGK, Türkiye’de güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak ve etkin bir kamu gözetimi gerçekleştirmek amacıyla kurulan, idari özerkliğe sahip bir kurumdur. Kurum, 26/09/2011 tarihli ve 660 sayılı KHK’nın 9. Maddesi gereği, ihtiyaca uygun, doğru, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak amacıyla, uluslararası

standartlarla uyumlu muhasebe standartları oluşturmak ve bu standartların uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak konusunda yetkilidir. Bu çerçevede KGK, 26/12/2018 tarihinde finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı yayımlayarak kamuoyunun görüşüne sunmuş ve geri dönüşler çerçevesinde hesap planına nihai halini vereceğini bildirmiştir.

Taslak hesap planı, TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerin, finansal tablolarını ilgili finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlayabilmelerini sağlamak ve mevcut tekdüzen hesap planının bu alandaki eksikliğini gidererek uygulama birliği oluşturmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu planın kapsamı, kendi sektörel hesap planı bulunan finansal kuruluşlar dışındaki, bilanço esasına göre defter tutan işletmelerdir. Planın, gerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), gerekse Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde muhasebe yapan ve finansal tablo hazırlayan işletmeler tarafından kullanılabilir nitelikte hazırlandığı belirtilmiştir (KGK, [2018](#)).

Taslak hesap planındaki hesaplar, işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama standartları çerçevesinde belirtilen ilkelere göre çalışır ve hesapların işleyişi hesap açıklamalarında belirtilmiştir. Planda işletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri tüm hesaplara yer vermeye çalışılsa da, işletmelerin farklı nitelikleri ve sektör farklılıkları, ilave hesaplara ihtiyaç duyulmasına sebep olabilir. Bu durumda planda boş bırakılan hesaplar ve serbest hesaplar (84-89) kullanılabilecektir.

Taslak hesap planı, mevcut tekdüzen hesap planında olduğu gibi dokuz ana hesap sınıfından oluşmaktadır. Ancak yeni plan ile ayrıntılı bir güncelleme yapıldığı söylenebilir. Hesap grubu ve hesap isimleri TFRS ve BOBİ FRS dikkate alınarak revize edilmiş ve varlık hesaplarında 10, kaynak hesaplarında 11, kâr veya zarar tablosu hesaplarında 3, maliyet hesaplarında 1, serbest hesaplarda 5 olmak üzere toplam 30 yeni hesap grubu oluşturulmuştur. Taslak plan ile yapılan güncellemeyle, hesap sayısı 250'den 476'ya çıkarak %90,4'lük bir artış oluşmuştur (Akdoğan, [2019](#): 761).

3. LİTERATÜR

Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağını konu alan literatürdeki çalışmalar bu bölümde özetlenmiştir. Bu çalışmayla özkaynaklar hesap sınıfı özelinde literatüre katkı sunmak hedeflenmiştir.

Akdoğan ([2019](#)), tekdüzen hesap planının güncelleme ihtiyacını açıklayarak, KGK tarafından yayımlanan hesap planı taslağını mevcut hesap planı ile karşılaştırmalı olarak değerlendirmiştir. Çalışmada, adı değişen hesap grupları, yeni hesap grupları, hesap sayılarındaki değişim ayrıntısıyla ortaya konmuştur.

Turan ve Bayram ([2019](#)), TMS/FTRS ile uyumlu hesap planı taslağının muhasebe sistemi içerisindeki yeri ve önemini ortaya koymuşlardır. Çalışmada, yeni hesap planının içerdiği düzenlemeler, mevcut hesap planı ile arasındaki farklılıklar ve getirilen değişiklikler açıklanmıştır.

Özbek ([2019](#)), taslak hesap planında yer alan maliyet hesaplarını tekdüzen hesap planında yer alan maliyet hesapları ile karşılaştırarak analiz etmiştir. Hesap açıklamaları esas alınarak yürütülen çalışmada, taslağın getirdiği yenilikler üzerinde durularak özellikle maliyet oluşum hesaplarının işleyişi detaylandırılmıştır.

Gökçen ve Ataman ([2020](#)), KGK tarafından yayımlanan hesap planı taslağındaki hizmet üretim maliyeti hesaplarını incelemişler ve bu hesapları mevcut tekdüzen hesap planındaki hesaplarla karşılaştırmışlardır. Çalışmada ayrıca hesapların işleyişi örnek muhasebe uygulamalarıyla gösterilmiş ve yansıtma hesaplarının kullanımına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Özbek ve Badem ([2020](#)), taslak hesap planında bulunan kâr ve zarar tablosu hesaplarını tekdüzen hesap planında yer alan gelir tablosu hesaplarıyla karşılaştırarak benzerlik ve farklılıkları analiz etmişlerdir. Çalışma hesapların açıklamaları ve işleyiş şekilleri esas alınarak yürütülmüş ve yeni hesap planının getirdiği yenilikler ortaya konmuştur.

Öztürk ve Babaoğlu (2020), KGK tarafından yayımlanan hesap planı taslağının genel özelliklerini ortaya koyarak, yeni hesap planını yapısal olarak ve sağlayacağı faydalar açısından değerlendirmişlerdir. Çalışmada ayrıca taslak hesap planının eksik görülen noktaları da tartışılmıştır.

Kablan (2020), hesap planı değişimini incelediği çalışmada, iki hesap planını karşılaştırarak aralarındaki benzerlik ve farklılıkları araştırmıştır. Çalışmada taslak hesap planının tümüne içerik analizi yapılmış, her bir hesap sınıfındaki değişiklikler ortaya konulmuş ve birçok hesabın muhasebe standartları ile uyumlu hale getirildiği sonucuna varılmıştır.

Ataman ve Gökçen (2021), taslak hesap planını bilanço hesapları açısından incelemişler ve mevcut tekdüzen hesap planı ile karşılaştırmalı olarak değerlendirmişlerdir. Çalışmada bilanço hesaplarındaki benzerlik ve farklılıklar ele alınarak yeni oluşturulan hesap grupları belirtilmiştir.

Karcioğlu vd. (2021), yeni hesap planı taslağı ile mevcut tekdüzen hesap planını, gelir ve gider hesapları açısından karşılaştırmışlardır. Karşılaştırmaların hesap sınıfları, hesap grupları ve hesaplar açısından yapıldığı çalışmada, hesap planları arasındaki farklılıklar ayrıntısıyla ortaya konmuştur.

Doğan (2021), çalışmada taslak hesap planında yer alan nakit ve nakit benzerleri grubu ile mevcut tekdüzen hesap planında yer alan hazır değerler hesap grubunu karşılaştırmıştır. Çalışmada iki grup arasındaki farklılıklar ortaya konmuş ve bu farklılıklar örnek muhasebe uygulamalarıyla açıklanmıştır.

4. ÖZKAYNAK HESAPLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nın içeriği, finansal raporlama çerçeveleri açısından yeterliliği ve mevcut uygulamaya getireceği farklılıklar gerek muhasebe meslek mensupları gerekse akademisyenler açısından önemli konulardır. Literatürde, taslak hesap planı farklı hesap sınıfları açısından incelenmiştir. Bu çalışmayla amaçlanan ise taslak hesap planını özkaynaklar hesap sınıfı özelinde detaylı bir şekilde incelemek ve tekdüzen hesap planıyla karşılaştırmalı olarak değerlendirerek uygulamaya getireceği yenilikleri ortaya koymaktır.

4.2. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi yöntemi uygulanmıştır. Veriler belge incelemesi yoluyla toplanmış ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı ile mevcut Tekdüzen Hesap Planı, özkaynaklar hesap sınıfı açısından karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Hesap planları arasındaki benzerlikler ve farklılıkların belirlenmesinin ardından, taslak hesap planı çerçevesinde özkaynaklar hesap sınıfında yeni oluşturulan hesaplar tanıtılmış ve bu hesapların işleyişi, verilen muhasebe örneklerinin de yardımıyla açıklanmıştır.

4.3. Çalışmanın Bulguları

Çalışma kapsamında, KGK tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağındaki özkaynak hesapları, mevcut tekdüzen hesap planı ile karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve özellikle farklılık gösteren hesapların işleyişi inceleme konusu yapılmıştır. Öncelikle Özkaynaklar hesap sınıfını oluşturan hesap grupları karşılaştırılmış, ardından her bir hesap grubundaki hesaplar incelenmiştir. Her iki hesap planındaki özkaynaklar hesap grupları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1

Hesap planlarındaki özkaynaklar hesap grupları

Hesap Grubu	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
5	ÖZKAYNAKLAR	ÖZKAYNAKLAR
50	Ödenmiş Sermaye	Ödenmiş Sermaye
51	Sermaye Katkıları	-
52	Sermaye Yedekleri	Sermaye Yedekleri
53	-	-
54	Kâr Yedekleri ve Fonlar	Kâr Yedekleri
55	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)	-
56	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)	-
57	Geçmiş Yıllar Kârları	Geçmiş Yıllar Kârları
58	Geçmiş Yıllar Zararları	Geçmiş Yıllar Zararları
59	Dönem Net Kârı (Zararı)	Dönem Net Kârı (Zararı)

Her iki hesap planında da 5 numaralı hesap sınıfının “Özkaynaklar” olarak isimlendirildiği görülmektedir. Taslak hesap planında, "50 Ödenmiş Sermaye", "52 Sermaye Yedekleri", "57 Geçmiş Yıllar Kârları", "58 Geçmiş Yıllar Zararları" ve "59 Dönem Net Kârı (Zararı)" hesap grupları gerek hesap ismi gerekse hesap grubu kodu açısından bir değişikliğe uğramamıştır.

Tekdüzen Hesap Planı'ndan farklı olarak, taslak planda "51 Sermaye Katkıları", "55 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) " ve "56 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)" hesap grupları oluşturulmuştur.

4.3.1. “50 Ödenmiş Sermaye” hesap grubu

50 Ödenmiş Sermaye hesap grubu içerdiği hesaplar açısından her iki grupta da büyük benzerlik göstermektedir. Sermaye, ödenmemiş sermaye ve enflasyon muhasebesinin uygulandığı dönemlerde ortaya çıkan olumlu/olumsuz sermaye düzeltmesi farklarına ilişkin hesaplar taslak hesap planında da aynı kod ve isimde bulunmaktadır.

Tablo 2

“50 Ödenmiş Sermaye” hesap gruplarının karşılaştırılması

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
50	ÖDENMİŞ SERMAYE	ÖDENMİŞ SERMAYE
500	Sermaye	Sermaye
501	Ödenmemiş Sermaye (-)	Ödenmemiş Sermaye (-)
502	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları
503	Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)	Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)
504	Paya Dönüşen Borçlanma Araçları	

Tablo 2’de de görüldüğü gibi, taslak hesap planında farklı olarak 504 Paya Dönüşen Borçlanma Araçları hesabı bulunmaktadır. Hisse senedine dönüştürülebilir tahviller, işletmelerin uzun süreli fon sağlamak amacıyla kullandıkları ve tasarruf sahiplerine isterlerse tahvili hisse senedine dönüştürme hakkı veren borçlanma araçlarından birisidir. Bu araçlar borç ve sermayeyi bir arada içerdiği için karma bir yapıya sahiptir ve uluslararası piyasalarda yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu borçlanma araçlarının hisse senedine dönüştürülmesi ile ortaya çıkan sermaye tutarı ve bu araçların ilk ihracında belirlenen özkaynak bileşeninin değeri, sermaye tescil edilip “500 Sermaye” hesabına aktarılınca kadar 504 no.lu hesapta izlenecektir (KGK, [2018](#)). Yeni hesap planıyla birlikte 504 no.lu hesabın kullanımı, sürecin işleyişi hakkında ilgililere daha ayrıntılı bir bilgi sunmaktadır.

Buna göre süreç aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir:

- Bir işletme hisse senedine dönüşen bir borçlanma aracı ihraç ettiğinde,

xx/xx/20xx			
100 NAKİT KASASI	xxx		
504 PAYA DÖNÜŞEN BORÇLANMA ARAÇLARI		xxx	
(306/406) PAYLARA DÖNÜŞTÜRÜLEBİLİR		xxx	
BORÇLANMA ARAÇLARININ FİNANSAL			
YÜKÜMLÜLÜK BİLEŞENLERİ			
* PDT İhraç Kaydı			

- Dönemler itibariyle faiz tahakkuku ve ödenmesi,

xx/xx/20xx			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	xxx		
306 PAYLARA DÖNÜŞTÜRÜLEBİLİR		xxx	
BORÇLANMA ARAÇLARININ FİNANSAL			
YÜKÜMLÜLÜK BİLEŞENLERİ			
* Faiz Tahakkuk Kaydı			

xx/xx/20xx			
306 PAYLARA DÖNÜŞTÜRÜLEBİLİR	xxx		
BORÇLANMA ARAÇLARININ FİNANSAL			
YÜKÜMLÜLÜK BİLEŞENLERİ			
100 NAKİT KASASI		xxx	
* Faiz Ödemesi			

- Vade sonunda borçlanma aracının sermaye tescili yapılarak paya dönüştürülmesi durumunda,

xx/xx/20xx			
504 PAYA DÖNÜŞEN BORÇLANMA ARAÇLARI	xxx		
(306/406) PAYLARA DÖNÜŞTÜRÜLEBİLİR BORÇLANMA	xxx		
ARAÇLARININ FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜK BİLEŞENLERİ			
500 SERMAYE		xxx	
* PDT’nin Paya Dönüşümü			

4.3.2. “51 Sermaye Katkıları” hesap grubu

Yeni oluşturulan ve tekdüzen hesap planında karşılığı olmayan bu gruptaki hesaplar, işletme sermayesine yapılacak ilave katkıların izlenmesinde kullanılır.

Tablo 3

“51 Sermaye Katkıları” hesap gruplarının karşılaştırılması

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
51	SERMAYE KATKILARI	-
510	Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları	-
511	Sermaye Tamamlama Fonu	-
512	Koop. Ortaklar. Sermaye Niteliğindeki Katkı Payları	-
515	Geri Alınmış Paylar (-)	-
516	Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi	-

- İşletmeye tahsis edilen ve ana sözleşmede yer alan tescilli sermaye tutarı “500 Sermaye” hesabında izlenmektedir. Bunun yanında pay sahiplerinin işletme sermayesine yapacağı ilave katkıların takibinde ise 510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları hesabı kullanılacaktır. Ortakların ilave katkıları tescil edilirse bu hesap borçlandırılıp, bakiyesi 500 no.lu hesaba aktarılacaktır.
- Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) 376. Maddesi’nin uygulanması hakkında yayınlanan tebliğin 7. ve 9. maddelerine göre; bir işletmenin sermayesinin en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması (sermaye kaybı) halinde, genel kurul sermayenin tamamlanmasına karar verebilir (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, [2018](#)). Sermayenin tamamlanması bilanço açıklarının ortaklar tarafından kapatılmasıdır. Ortakların bu yükümlülüğü, sermaye konulması, borç verilme veya sermaye artırımına mahsuben bir avans niteliğinde olmayıp karşılıksızdır. Bilanço zararının kapatılması için yapılacak bu ödemeler 511 Sermaye Tamamlama Fonu hesabında izlenecektir.
- Kooperatif ortaklarının ödedikleri aidatların, hangi hesaplarda takip edileceğine ilişkin mevcut tekdüzen hesap planında bir açıklık bulunmamaktadır. Farklı görüş ve uygulamaların olduğu bu alanda uygulayıcılar, ilgili aidatları sermaye yedeklerinde ya da ortaklara borçlar hesaplarında takip etmektedir. Taslak hesap planıyla, ortakların ödedikleri sermaye niteliğindeki aidat paylarının 512 Kooperatif Ortaklarının Sermaye Niteliğindeki Katkı Payları hesabında izleneceği belirtilmiştir. Bu sayede uygulamadaki farklılıkların önüne geçilebilecektir.
- TTK’nın 379. Maddesiyle getirilen düzenlemeyle birlikte işletmelere, ihraç ettikleri kendi hisselerini satın alma hakkı sunulmuştur. 51 no.lu grupta birlikte, bu satın almalara ilişkin muhasebe kayıtlarına imkan sağlayacak 515 Geri Alınış Paylar (-) hesabı, hesap planına eklenmiştir. Ayrıca TTK’nın 520. Maddesi uyarınca, geri alınan paylar için alım değerini karşılayan tutarda yedek akçe ayrılır. Bu hesabın işleyişi aşağıda gösterilmiştir.

- Ödenmiş sermayeyi oluşturan ihraç edilmiş payların geri satın alınması,

xx/xx/20xx		
515 GERİ ALINMIŞ PAYLAR	xxx	
(100/102) İLGİLİ VARLIK HESAPLARI		xxx
* Payların Geri Alınması		

- Geri alınan paylar için kârdan yedek ayrılması,

xx/xx/20xx		
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI (YA DA 590 DÖNEM NET KÂRI)	xxx	
543 GERİ AL. PAY. İLİŞKİN YEDEKLER		xxx
* Yedek Ayrılması		

- Geri alınan payların primli satılarak tekrar elden çıkarılması,

xx/xx/20xx		
(100/102) İLGİLİ VARLIK HESAPLARI	xxx	
515 GERİ ALINMIŞ PAYLAR		xxx
522 GERİ ALINAN PAYLARIN YENİDEN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN PRİMLER		xxx
* Primli Pay Satışı		

- Geri alınan payların düşük fiyattan satılarak tekrar elden çıkarılması,

xx/xx/20xx		
(100/102) İLGİLİ VARLIK HESAPLARI	xxx	
522 GERİ ALINAN PAYLARIN YENİDEN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN PRİMLER	xxx	
515 GERİ ALINMIŞ PAYLAR		xxx
* Pay Satışı		

- Payların hiç elden çıkarılamaması ve sermayenin azaltılması yoluyla iptal edilmesi,

xx/xx/20xx		
500 SERMAYE	xxx	
515 GERİ ALINMIŞ PAYLAR		xxx
* Payların İptali		

- BOBİ FRS 2021 sürümü bölüm 21.34A çerçevesinde, ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinde finansal tablolara şerefiye yansıtılmaz (KGK, [2021b](#)). İş birleşmesinin maliyeti ile edinilen işletmenin net varlıklarının defter değeri arasındaki farklar, özkaynaklarda 516 Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi hesabında izlenecektir.

4.3.3. “52 Sermaye Yedekleri” hesap grubu

“52 Sermaye Yedekleri” hesap grubu incelendiğinde iki hesap planı arasında belirgin farklılıklar olduğu görülmektedir. Öncelikle yeni hesap planında “hisse senedi” ifadesinin yerine “pay” ifadesi kullanılmıştır. Yeni planda sermaye yedeklerine, geri alınan payların yeniden satışından doğan primler ve pay ihraç giderleri hesapları eklenmiş; yeniden değerlendirme artışları ve maliyet artış fonu hesap grubundan çıkartılmıştır.

Tablo 4

“52 Sermaye Yedekleri” Hesap Gruplarının Karşılaştırılması

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
52	SERMAYE YEDEKLERİ	SERMAYE YEDEKLERİ
520	Pay İhraç Primleri	Hisse Senedi İhraç Primleri
521	Pay İptal Kârları	Hisse Senedi İptal Kârları
522	Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler	MDV Yeniden Değerleme Artışları
523	Pay İhraç Giderleri (-)	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
524	-	Maliyet Artışları Fonu
529	-	Diğer Sermaye Yedekleri

İsimlerindeki farklılığa rağmen 520 ve 521 no.lu hesapların kullanımı ve işleyişi her iki planda da aynıdır. 522 no.lu hesap geri alınan payların yeniden satılması sonucu ortaya çıkan olumlu ve olumsuz farkların izlenmesinde kullanılır ve işleyişi bir önceki bölümde gösterilmiştir. İşletme paylarının ihracında ortaya çıkan ve tekdüzen hesap planı çerçevesinde “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabında muhasebeleştirilen, denetim raporu ücreti, tescil harçları, ilan, reklam, noter vb. giderlerin izlenmesi için taslak hesap planında 523 no.lu hesap oluşturulmuştur. Primli pay ihracı ve ihraçta ortaya çıkan giderlere ilişkin muhasebe işleyişi aşağıda gösterilmiştir.

- Pay ihracında sermayenin taahhüt edilmesi,

xx/xx/20xx	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	xxx	
	500 SERMAYE		xxx
	* Sermaye Taahhüdü		

- Pay senetlerinin primli ihraç edilmesi,

xx/xx/20xx	102 BANKALAR	xxx	
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		xxx
	520 PAY İHRAÇ PRİMLERİ		xxx
	* Primli Pay İhracı		

- Pay ihracı ile ilgili giderlerin ortaya çıkması,

xx/xx/20xx	523 PAY İHRAÇ GİDERLERİ	xxx	
	100 NAKİT KASASI		xxx
	* Pay İhraç Giderleri		

- Pay ihraç primleri ve giderlerinin sermayeye aktarılması,

xx/xx/20xx			
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	xxx		
500 SERMAYE		xxx	
* Sermaye Taahhüdü			

xx/xx/20xx			
520 PAY İHRAÇ PRİMLERİ	xxx		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		xxx	
523 PAY İHRAÇ GİDERLERİ		xxx	
* İhraç Prim ve Giderlerinin Sermayeye Aktarımı			

4.3.4. “54 Kâr Yedekleri ve Fonlar” hesap grubu

İşletme kârından ayrılan, yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve diğer kâr yedekleri yeni hesap planında da aynı işleyişle bulunmaktadır. Tekdüzen hesap planında bulunan “549 Özel Fonlar” hesabı yerine, girişim sermayesi fonu, sabit kıymet yenileme fonu ve kârdan ayrılan özel amaçlı fonlar için yeni hesaplar oluşturulmuştur. Fonlara yönelik bu ayrıntılı sınıflandırmayla birlikte hesap grubunun ismine “Fonlar” ifadesi de eklenmiştir. Ayrıca yedeklerde izlenen birtakım ek gelir ve kârlarla birlikte 54 no.lu hesap grubunun kapsamının önemli ölçüde genişletildiği görülmektedir.

Tablo 5

“54 Kâr Yedekleri” Hesap Gruplarının Karşılaştırılması

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
54	KÂR YEDEKLERİ VE FONLAR	KÂR YEDEKLERİ
540	Kârdan Ayrılan Yasal Yedekler	Yasal Yedekler
541	Statü Yedekleri	Statü Yedekleri
542	Olağanüstü Yedekler	Olağanüstü Yedekler
543	Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler	-
544	Girişim Sermayesi Fonu	-
545	Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Kaârları	-
546	Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri	-
547	Sabit Kıymet Yenileme Fonları	-
548	Kârdan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar	Diğer Kâr Yedekleri
549	Diğer Kâr Yedekleri	Özel Fonlar

- İşletmelerin geri satın aldığı kendi hisseleri için, alım değerini karşılayan tutarda kârdan ayırdıkları yedekler 543 Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler hesabında takip edilir. Bu hesabın işleyişi önceki bölümlerde aktarılmıştır.
- Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 325/A uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım

fonu paylarının satın alınması amacıyla ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkânı tanınmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961). Bu fon kurum kazancının %10'unu aşamaz ve kullanılabileceği kadar pasifte geçici bir hesapta (544 Girişim Sermayesi Fonu) tutulur. Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar ilgili yatırımın yapılmaması halinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler, gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir.

- Kurum kazancından girişim sermayesi fonu ayırmaya karar verilmesi durumunda,

xx/xx/20xx			
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI		xxx	
544 GİRİŞİM SERMAYESİ FONU			
* Girişim Sermayesi Fonu			xxx

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1. maddesi e bendine göre, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri, gayrimenkul ve benzeri satışlarından elde ettikleri kârların istisna kapsamında olan kısmı, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında (545 Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Kârları) tutulur. Bu istisnanın amacı işletmelerinin mali yapılarının güçlendirilmesidir. İstisna tutarı dönem net kârından bu hesaba aktarılır.
- Taslak hesap planına göre, ilgili mevzuat uyarınca yedeklerde tutulması gereken devlet teşviklerinin takibinde 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri hesabı kullanılır. TFRS ve BOBİ FRS kapsamında raporlama yapan işletmelerin kâr veya zarar hesaplarına yansıttıkları teşvik gelirleri, gelecek dönemin başında dönem net kârından bu hesaba aktarılacaktır.
- VUK 328 uyarınca yenileme amacıyla satılan maddi duran varlıkların satışından elde edilen kârlar bilançonun pasifinde geçici bir hesapta tutulabilir. Tezdüzen hesap planında "549 Özel Fonlar" hesabının yardımcı hesaplarında izlenen bu durum için taslak hesap planında 547 Sabit Kıymet Yenileme Fonları hesabı oluşturulmuştur. Buna göre duran varlık satışından elde edilen kârlar, bekleme süresi boyunca 547 nolu hesabın alacağına takip edilecektir.
- İşletmeler, diğer kâr yedeklerinden farklı olarak bazı özel amaçların gerçekleştirilmesi için işletme kârının bir kısmını dağıtmayıp yedek olarak ayırabilir. Hangi konuya tahsis edileceği belli olan bu fonların izlenmesi için taslak hesap planında 548 Kârdan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar hesabı oluşturulmuştur. Ayrıca TTK madde 522 uyarınca çalışanlar ve işçiler lehine ayrılan yardım akçeleri de bu hesapta izlenecektir. Ayrılacak fon tutarları, "590 Dönem Net Kârı" ya da "570 Geçmiş Yıllar Kârları" hesaplarından bu hesabın alacağına aktarılacaktır.

4.3.5. "55-56 Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)" hesap grupları

Tekdüzen hesap planında yer almayan, taslak hesap planındaki 55 ve 56 no.lu gruplar, TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerin özkaynaklarında izledikleri birikimli gelir ve giderlerin takibi için oluşturulmuştur. Söz konusu gelir ve giderler, sonradan kâr veya zarar tablosu hesaplarına aktarılıp aktarılmama durumuna göre sırasıyla 56 ve 55 numaralı gruplarda sınıflandırılmıştır. Her iki hesap grubunda da özkaynaklarda kaydedilen gelir ve giderlerin izlenmesi sebebiyle çalışmanın bu bölümünde bu iki grup birlikte incelenmiştir. 55 ve 56 numaralı hesap gruplarındaki hesaplar Tablo 6 ve Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 6*“55” numaralı özkaynak hesap gruplarının karşılaştırılması*

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
55	KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)	-
550	Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları	-
551	Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	-
552	Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	-
553	Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	-
554	Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)	-
555	Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)	-
556	Yabancı Para Çevrim Farkları ile Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)	-
557	Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar	-
558	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)	-
559	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)	-

Tablo 7*“56” numaralı özkaynak hesap gruplarının karşılaştırılması*

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
56	KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)	-
560	Yabancı Para Çevrim Farkları (±)	-
561	Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)	-
562	Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)	-
563	Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)	-
564	Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler	-
565	Forward Sözleş. Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler	-
566	Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler	-
567	Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar	-
568	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)	-
569	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)	-

55 ve 56 no.lu gruplar her ne kadar TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmeler için oluşturulsa da, bu standartları uygulamayan işletmeler, özkaynaklarında kaydettikleri kazanç veya kayıpları bulunması durumunda bu gruplardaki hesapları kullanabilirler. Örneğin, TFRS veya BOBİ FRS uygulamayan bir işletmede, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi sonucu ortaya çıkan değer artışı, taslak hesap planı çerçevesinde “551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları” hesabında izlenecektir. Mevcut tekdüzen hesap planında sermaye yedekleri hesap grubunda bulunan bu hesap, taslak plan çerçevesinde sermaye yedeklerinden çıkartılarak 55 no.lu grupta sınıflandırılmıştır.

- Maddi duran varlığın yeniden değerlemesine ilişkin muhasebe işleyişi,

xx/xx/20xx		
25X İLGİLİ DURAN VARLIK HESABI	xxx	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		xxx
551 MDV YENİDEN DEĞER. ARTIŞLARI		xxx
* MDV Yeniden Değerleme		

TFRS uygulayan işletmelerin finansal tablo setinde “Döneme ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” bulunmaktadır. Taslak hesap planıyla, ilgili tablonun diğer kapsamlı gelir unsurları, serbest hesaplarda yer alan “80-83 Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)” hesap grupları ile takip edilir. Bu gruplara kaydedilen bilgiler ise dönem sonunda 55 ve 56 no.lu hesap gruplarına aktarılır. BOBİ FRS’nin uygulandığı işletmelerin hazırladıkları “Kâr veya Zarar Tablosu”nda ise diğer kapsamlı gelir bölümü bulunmadığından, özkaynaklara yansıtılması gereken, döneme ait gelir ve giderler, 80-83 no.lu hesaplar kullanılmadan doğrudan 55 ve 56 no.lu hesap gruplarına aktarılacaktır (KGK, 2018).

TFRS ve BOBİ FRS’nin benzer konulardaki farklı hükümleri, taslak hesap planında ayrıntılı hesap açıklamaları yapmayı ve hesapların hangi işletmeler tarafından kullanılacağını belirtmesini zorunlu kılmıştır. Örneğin maddi olmayan duran varlıkların ilk kayda alımından sonraki ölçümleri, TFRS’de maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden yapılırken, BOBİ FRS’de sadece maliyet yöntemi kullanılır. Dolayısıyla “552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları” hesabı yalnızca TFRS uygulayan işletmeler tarafından kullanılabilir. Benzer şekilde, yabancı para çevrim farkları BOBİ FRS hükümleri gereği 556 no.lu hesapta izlenirken, TFRS uygulayan işletmelerde 560 no.lu hesapta takip edilecektir.

55 ve 56 no.lu hesap gruplarında yer alan hesapların, sadece TFRS ya da sadece BOBİ FRS uyarınca kullanılabilir olmaları durumu, taslak hesap planının hesap açıklamaları kısmında, hesap isimlerinin hemen ardından belirtilmektedir. Buna göre, 55 no.lu hesap grubundaki 550, 552, 553, 554 ve 555 no.lu hesaplar sadece TFRS uyarınca kullanılmakta, 556 nolu hesap ise sadece BOBİ FRS uyarınca kullanılmaktadır. Bu gruptaki diğer hesapların (551, 557, 558, 559) ise her iki raporlama standardı uyarınca kullanımı bulunmaktadır. 56 no.lu hesap gurubu açısından ise, 560, 562, 563, 564, 565 ve 566 no.lu hesaplar sadece TFRS uyarınca kullanılırken, diğer hesaplar her iki standart çerçevesinde kullanılabilir.

4.3.6. “57 Geçmiş Yıllar Kârları” ve “58 Geçmiş Yıllar Zararları” hesap grupları

Taslak hesap planıyla birlikte, tekdüzen hesap planındaki geçmiş yıllar kârları ve geçmiş yıllar zararları hesap gruplarına, “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı” kapsamında ve TFRS ile BOBİ FRS’nin ilk kez uygulanması kapsamında yeni hesaplar eklenmiştir. Bu hesap gruplarının içerdiği hesaplar Tablo 8 ve Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 8*“57 Geçmiş Yıllar Kârları” hesap gruplarının karşılaştırılması*

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
57	GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI
570	Geçmiş Yıllar Kârları	Geçmiş Yıllar Kârları
571	Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Kârları	-
572	Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Kârları	-
573	İlk Geçişte Ortaya Çıkan Kârlar	-
579	Ödenen Kâr Payı Avansları (-)	-

Tablo 9*“58 Geçmiş Yıllar Zararları” hesap gruplarının karşılaştırılması*

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
58	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
580	Geçmiş Yıllar Zararları	Geçmiş Yıllar Zararları (-)
581	Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Zararları (-)	-
582	Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Zararları (-)	-
583	İlk Geçişte Ortaya Çıkan Zararlar (-)	-

Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin aksine, işletmelerde muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve geçmiş dönemlere ilişkin ortaya çıkan hatalar geriye dönük düzeltme gerektirmektedir. TFRS ve BOBİ FRS uyarınca yapılacak düzeltmelerden kaynaklanacak geçmiş yıl kârları 571 ve 572 no.lu hesaplara alacak, geçmiş yıl zararları ise 581 ve 582 no.lu hesaplara borç kaydedilecektir. Hesap işleyişiyle ilgili aşağıdaki örnekler verilebilir.

- İşletmenin geçmiş yıllarda amortisman hesaplamasında yaptığı bir hatanın düzeltilmesinden dolayı ortaya çıkan geçmiş yıl kârı,

xx/xx/20xx		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	xxx	
572 GEÇMİŞ YIL HATALARINDAN KAYNAKLANAN DÜZELTME KÂRLARI		xxx
* Amortisman Düzeltmesi		

- İşletmenin stok değerlendirme yöntemini değiştirmesi sonucu ortaya çıkan geçmiş yıl zararı,

xx/xx/20xx		
581 MUHASEBE POLİTİKALARINDAKİ DEĞ. KAYNAK. DÜZELTME ZARARLARI	xxx	
153 TİCARİ MALLAR		xxx
* Stok Değerleme Yöntem Değişikliği		

Taslak hesap planıyla ayrıca, TFRS veya BOBİ FRS'ye ilk geçişle birlikte farklı muhasebe politikası uygulanmasından kaynaklı yapılan düzenlemelerle ortaya çıkan, geçmiş yıl kârları ve geçmiş yıl zararlarına ilişkin hesaplar oluşturulmuştur. İlk geçişle birlikte ortaya çıkacak kârlar 573 no.lu hesaba alacak, ortaya çıkacak zararlar ise 583 no.lu hesaba borç kaydedilecektir.

Son olarak, işletmelerin ödeyeceği kâr paylarından mahsup edilecek önceden ödenen avanslar “579 Ödenen Kâr Payı Avansları” hesabında izlenir.

- Banka aracılığıyla kâr payı avansı ödenmesi durumunda,

xx/xx/20xx		
579 ÖDENEN KÂR PAYI AVANSLARI	xxx	
102 BANKALAR		xxx
361 SORUMLU SIFATIYLA ÖD. VERGİLER (Vergi Tevkifatı)		xxx
* Kâr Payı Avansı		

4.3.7. “59 Dönem Net Kârı (Zararı)” hesap grubu

Bu hesap grubu, her iki hesap planında da işletmelerde dönemin nihai faaliyet sonuçlarını gösteren hesapları içermektedir. Gerek hesap isimleri gerekse hesap işleyişleri açısından, taslak hesap planıyla birlikte bu hesap grubunda bir değişiklik yapılmamıştır.

Tablo 10

“59 Dönem Net Kârı (Zararı)” Hesap Gruplarının Karşılaştırılması

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
59	DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)
590	Dönem Net Kârı	Dönem Net Kârı
591	Dönem Net Zararı (-)	Dönem Net Zararı (-)

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’de, özellikle son yıllardaki uluslararası gelişmelerin paralelinde, muhasebe ve raporlama alanında önemli değişiklikler yaşanmaktadır. Söz konusu değişim yeni bir hesap planı oluşturmayı zorunlu kılmaktadır. Bu doğrultuda KGK, mevcut tekdüzen hesap planının temel yapısını bozmadan, uluslararası finansal raporlama çerçevesi ve dolayısıyla TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu hesap planı taslağı yayımlamıştır.

Uygulayıcıların yeni taslak plana uyumunu kolaylaştırmak, işleyişin anlaşılabilmesine yardımcı olmak amacıyla yürütülen bu çalışmada, yeni hesap planı taslağı özkaynak hesapları kapsamında detaylı olarak analiz edilmiş, getirdiği yenilikler örnekler yardımıyla ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmanın bulguları aşağıda özetlenmiştir.

- Taslak hesap planıyla, özkaynaklar hesap sınıfında daha ayrıntılı bir sınıflandırmaya gidilmiştir. Geçerli finansal raporlama çerçevesi ve TTK hükümleri kapsamında üç yeni hesap grubu oluşturulmuş, hesap sayısı 19’dan 55’e yükselmiştir.
- 59 Dönem Net Kârı (Zararı) hesap grubu haricinde tüm özkaynak hesap gruplarında önemli değişiklikler olmuştur.

- 51 no.lu hesap grubuyla, TTK hükümleri çerçevesinde ortaya çıkan, bilanço zararlarının ortaklar tarafından kapatılması, işletmelerin kendi hisselerini satın alma hakları gibi durumların muhasebeleştirilmesi için yeni hesaplar oluşturulmuştur.
- TFRS ve BOBİ FRS kapsamında 55 ve 56 no.lu hesap gruplarının eklemesi ve 57 ve 58 no.lu hesap gruplarının, “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” ve “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” standartları dikkate alınarak yeniden güncellenmesi, standartlara uygun raporlama yapılabilmesi için önemli düzenlemelerdir.
- Tekdüzen hesap planında ayrıntılı bir hüküm bulunmayan ve dolayısıyla uygulamada farklılıkların görüldüğü konularda (kooperatif aidatları gibi), taslak hesap planıyla uygulama birliği sağlanmıştır.
- 54 no.lu hesap grubunda fonlara yönelik ayrıntılı sınıflandırmaya gidilmiş ve hesap grubunun ismi “Kâr Yedekleri ve Fonlar” olarak değiştirilmiştir.
- 55 ve 56 no.lu hesap grubundaki hesapların, TFRS ya da BOBİ FRS açısından farklılık göstermesi, taslak planın kullanımı sırasında karışıklığa sebep olabileceği için, hesap planında ayrıntılı hesap açıklamalarına yer verilmiştir.

Sonuç olarak KGK tarafından hazırlanan bu taslak plan, hesaplarda daha detaylı bir sınıflandırmayı beraberinde getirmiştir. Hesap planının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak güncellenmesi, hazırlanacak finansal raporların gerçeğe uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olma niteliklerinin artmasına katkı sağlayacaktır. Ayrıntılı hesap açıklamalarının bulunduğu taslak metninin, işletmelerin standartları uygulama noktasında yaşadığı zorlukları azaltacak bir rehber niteliğinde olduğu söylenebilir. Taslak hesap planı ekonomideki tüm işletmelerin kullanımına olanak sağlayacak şekilde hazırlanmıştır. Bu planın tüm işletmeler için zorunlu hale gelmesiyle, TFRS veya BOBİ FRS’ye geçiş noktasında işletmelerin adaptasyonunun kolaylaşacağı düşünülmektedir. Hesap planına uyumu kolaylaştırmak açısından, bu alanda yapılacak yeni çalışmalarla farklı hesap sınıfları veya grupları örnek muhasebe uygulamalarıyla ayrıntılı olarak analiz edilebilir.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The author has no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Çalışmanın tüm aşamaları yazar tarafından yürütülmüştür.

All stages of the study were conducted by the author.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Utku, M. (2022). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndaki özkaynak hesaplarının Tekdüzen Heap Planı ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 5(1), 49-66. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1037934>

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2019). Finansal raporlama standartlarıyla uyumlu olması amacıyla tekdüzen hesap planının güncellenmesine yönelik KGG tarafından yayımlanan taslak metnin değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(3), 745-785. <https://doi.org/10.29067/muvu.561333>
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2021). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı (FRSHP) ile tekdüzen hesap planı (TDHP) bilanço hesap gruplarının karşılaştırılması ve değerlendirmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(1), 151-159. <https://doi.org/10.29106/fesa.868910>
- Doğan, Ö. (2021). Tekdüzen hesap planı ve finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağının nakit ve nakit benzerleri açısından karşılaştırılması. *Journal of Emerging Economies and Policy*, 6(Özel Sayı), 20-28.
- Gökçen, G. ve Ataman, B. (2020). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı'ndaki hizmet üretim maliyeti hesaplarının incelenmesi ve tekdüzen hesap planı ile karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(2), 350-358. <https://doi.org/10.29106/fesa.739402>
- Kablan, A. (2020). Hesap planı değişimi üzerine bir inceleme: tek düzen hesap planı ve finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı karşılaştırması. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 103-129. <https://doi.org/10.38009/ekimad.731036>
- Karcioğlu, R., Ertas, F. C. ve Çelik, K. (2021). Maliye bakanlığı tekdüzen hesap planı ile kamu gözetim kurumu hesap planı taslağının gelir ve gider hesapları açısından karşılaştırılması. *İşletme Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 380-396. <https://doi.org/10.33416/baybem.858989>
- KGG. (2018). *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı*. 15.09.2021 tarihinde https://www.kgg.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf adresinden erişilmiştir.
- KGG. (2021a). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)*. 29.09.2021 tarihinde [https://www.kgg.gov.tr/DynamicContentDetail/10254/TFRS-2021-Seti-\(Mavi-Kitap\)](https://www.kgg.gov.tr/DynamicContentDetail/10254/TFRS-2021-Seti-(Mavi-Kitap)) adresinden erişilmiştir.
- KGG. (2021b). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)*. 01.10.2021 tarihinde https://www.kgg.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%202.pdf adresinden erişilmiştir.
- KGG Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2011). 23.10.2021 tarihinde <https://mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.660.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Özbek, C. Y. (2019). Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağının maliyet hesapları açısından karşılaştırmalı değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Özel Sayı, 355-376. <https://doi.org/10.25095/mufad.607175>
- Özbek, C. Y. ve Badem, A. C. (2020). Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağının kâr veya zarar tablosu hesapları açısından karşılaştırmalı değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(Özel Sayı), 271-291. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.646556>
- Öztürk, E. ve Babaoğlu, G. (2020). Finansal raporlama standartları ile uyumlu hesap planından (taslak) sağlanacak faydaların TFRS ve BOBİ FRS setleri açısından değerlendirilmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(3), 436-450. <https://doi.org/10.29106/fesa.765774>

- Turan, Z. ve Bayram, E. (2019). Finansal raporlama standartları ve uygulamaları bağlamında yeni hesap planı düzenlemeleri. *İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 151-160.
- Türk Ticaret Kanunu. (2011). 02.10.2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102-20130328.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Vergi Usul Kanunu. (1961). 07.10.2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> adresinden erişilmiştir.
- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992). 17.09.2021 tarihinde <https://gib.gov.tr/node/88229> adresinden erişilmiştir.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ. (2018). 05.10.2021 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/09/20180915-8.htm> adresinden erişilmiştir.

Meryem USLU, Ali KESTANE, Rıdvan SEZGİN

DENETİM EĞİTİMİ ALAN ÖĞRENCİLERİN KİŞİLİK
ÖZELLİKLERİNİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİK TUTUMLARI
ÜZERİNDE ETKİSİ: KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
ÖRNEĞİ

1

Oğuzhan Kürşat UÇAR, Ozan ÖZDEMİR

ÜNİVERSİTELERDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK FAALİYETLERİ VE
RAPORLAMA ÖRNEKLERİ

13

Hakan TAŞTAN, Saime DOĞAN, Dilek KAYAKIRAN

MALİ MÜŞAVİRLER ODALARINDAKİ MUHASEBE KAYIT
SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİ

31

Mehmet UTKU

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP
PLANI TASLAĞI'NDAKİ ÖZKAYNAK HESAPLARININ TEKDÜZEN
HESAP PLANI İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

49