

MUHASEBE

Alanında Uluslararası Derleme, Araştırma ve alışmalar



EDİTÖR **PROF. DR. GÜLSÜN İŞSEVEROĞLU**

Genel Yayın Yönetmeni / Editor in Chief • C. Cansın Selin Temana

Kapak & İç Tasarım / Cover & Interior Design • Serüven Yayınevi

Birinci Basım / First Edition • © Aralık 2025

ISBN • 978-625-8559-66-8

© copyright

Bu kitabın yayın hakkı Serüven Yayınevi'ne aittir.

Kaynak gösterilmeden alıntı yapılamaz, izin almadan hiçbir yolla çoğaltılamaz. The right to publish this book belongs to Serüven Publishing. Citation can not be shown without the source, reproduced in any way without permission.

Serüven Yayınevi / Serüven Publishing

Türkiye Adres / Turkey Address: Kızılay Mah. Fevzi Çakmak 1. Sokak

Ümit Apt No: 22/A Çankaya/ANKARA

Telefon / Phone: 05437675765

web: www.seruvenyayinevi.com

e-mail: seruvenyayinevi@gmail.com

Baskı & Cilt / Printing & Volume

Sertifika / Certificate No: 47083

MUHASEBE

ALANINDA ULUSLARARASI DERLEME, ARAŞTIRMA VE ÇALIŞMALAR

Editör **Prof. Dr. Gülsün İşseveroğlu**

İÇİNDEKİLER

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK PERSPEKTİFİNDEN İNSAN HAKLARI MUHASEBESİ: KURUMSAL HESAP VEREBİLİRLİĞİN YENİ BOYUTLARI	1
Hüseyin ÖZYİĞİT	
MUHASEBE VE İNOVASYON KONULARINI ELE ALAN LİSANS ÜSTÜ ÇALIŞMALARINA GENEL BİR BAKIŞ.....	25
Sema AKPINAR, Şule YILDIZ	
MUHASEBE BÖLÜMÜ ÖĞRENCİLERİNİN PROGRAM EĞİTİM AMAÇLARI VE ÖĞRENME ÇIKTILARINI SAĞLAMA DURUMLARININ TESPİT EDİLMESİ	35
İncilay SAVAŞ	
METABİLİŞSEL TEMBELLİK, MUHASEBE VE YAPAY ZEKÂ ARASINDAKİ İLİŞKİNİN HARİTALANDIRILMASI: WEB OF SCIENCE TABANLI SİSTEMATİK BİR ANALİZ	57
Emre KAPLANOĞLU	
HİLE DENETİMİNDE ANALİTİK PROSEDÜRLER: RESTORAN İŞLETMESİNDE VAKA ANALİZİ.....	81
Hakan ÖZÇELİK	
İŞLETMELERİN SÜREKLİLİĞİ (BDS 570) VE KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ (BDS 701) STANDARTLARI KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ İNCELENMESİ: BİR ARAŞTIRMA.....	99
Gökhan DİNÇ, Hakkı KIYMIK	

TÜRKİYE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMA STANDARTLARI VE AVRUPA SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMA STANDARTLARI KARŞILAŞTIRMASI	119
Selçuk YALÇIN	

İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ KONUSUNDAKİ AKADEMİK EĞİLİMLER: 1980-2025 DÖNEMİ BIBLIYOMETRİK ANALİZİ.....	143
Nevzat GÜNGÖR	

YAPAY ZEKÂ DESTEKLİ ROBOTİK SÜREÇ OTOMASYONUNUN MUHASEBE ALANINA ENTEGRASYONU: SÜREÇ İYİLEŞTİRME VE DEĞER YARATMA	159
Hüseyin ÖZYİĞİT	

MUHASEBE VE DİJİTALLEŞME KONUSUNDA 2024-2025 YILLARINDA YAPILMIŞ LİSANS ÜSTÜ ÇALIŞMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	179
Sema AKPINAR, Şule YILDIZ	



SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK PERSPEKTİFİNDEN İNSAN HAKLARI MUHASEBESİ: KURUMSAL HESAP VEREBİLİRLİĞİN YENİ BOYUTLARI

“ ”

Hüseyin ÖZYİĞİT¹

¹ Doç. Dr., Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, huseyinozyigit@erzincan.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0632-7931.

Giriş

Son yıllarda küresel ölçekte yaşanan ekonomik, çevresel ve toplumsal dönüşümler, işletmelerin yalnızca finansal performanslarını değil, aynı zamanda toplumsal etkilerini de ölçme, raporlama ve yönetim sorumluluklarını artırmıştır. Sürdürülebilirlik kavramının kurumsal yönetim pratiklerinin merkezine yerleşmesiyle birlikte, insan haklarının korunması ve geliştirilmesi işletmeler için gönüllü bir sosyal sorumluluk alanı olmaktan çıkarak düzenleyici mekanizmalar, uluslararası normlar ve paydaş beklentileri çerçevesinde zorunlu bir yükümlülük niteliğine evrilmiştir. Bu dönüşüm, işletmelerin insan haklarına etkilerini ölçmek, değerlendirmek ve şeffaf biçimde raporlamak amacıyla yeni bir muhasebe alt disiplini olarak değerlendirilebilecek insan hakları muhasebesi kavramının gündeme gelmesine yol açmıştır (Arnon vd., 2022). İnsan hakları muhasebesi, işletmelerin faaliyetlerinin insan onuru, eşitlik, adalet ve çalışma koşulları gibi temel haklar üzerindeki etkilerini sistematik olarak izlemeyi, raporlamayı ve bu doğrultuda hesap verebilirliği geliştirmeyi hedefleyen bütüncül bir yaklaşımdır. Küresel tedarik zincirlerinin karmaşık yapısı, çok uluslu şirketlerin artan etkisi ve dijitalleşmenin yarattığı yeni risk alanları, işletmelerin insan hakları ihlallerine dolaylı veya doğrudan şekilde katkı sunma ihtimalini artırmaktadır. Özellikle düşük maliyetli üretim bölgelerinde görülen çocuk işçiliği, zorla çalıştırma, güvencesiz istihdam, ayrımcılık ve iş sağlığı–güvenliği ihlalleri gibi sorunlar, şirketlerin sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında insan hakları performanslarını daha kapsamlı biçimde ölçmesini zorunlu kılmaktadır (McPhail ve Adams, 2016). Birleşmiş Milletler İş Dünyası ve İnsan Hakları Rehber İlkeleri (UNGPs), OECD Çok Uluslu Şirketler Rehberi ve Avrupa Birliği’nin sürdürülebilirlik odaklı raporlama standartları, işletmelerin insan haklarına yönelik etkilerini tespit etmelerini, risk değerlendirme süreçlerini kurumsallaştırmalarını ve paydaşlara hesap verebilir biçimde raporlamalarını bir yükümlülük haline getirmiştir. Dolayısıyla insan hakları muhasebesi, günümüzde yalnızca etik veya normatif bir alan değil; hukuki, yönetsel ve stratejik bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır (UN, 2014). Sürdürülebilirliğin çevresel boyutunun uzun süre literatürde ve kurumsal uygulamalarda olmasına karşın, son dönemde sürdürülebilirlik çalışmalarının sosyal boyutuna, özellikle de insan haklarına odaklanan yaklaşımlar ivme kazanmıştır. Sosyal sürdürülebilirliğin merkezinde yer alan insan hakları, işletmelerin doğrudan ve dolaylı etkileri göz önünde bulundularak yeniden değerlendirilmekte; kurumsal sorumlulukların kapsamı genişlemektedir (Van Genugten, 2013). Bu süreçte muhasebenin rolü kritik hâle gelmektedir çünkü insan hakları alanında hesap verebilirliğin sağlanması, ölçülebilir göstergelere ve güvenilir raporlama mekanizmalarına bağlıdır. İnsan haklarıyla ilgili performans göstergelerinin ölçülmesi, niteliği gereği finansal olmayan bilgilerin sistematik veri toplama, analiz ve doğrulama süreçlerini gerektirmekte; böylece muhasebenin geleneksel sınırları sosyal ve etik sorum-

luluk alanlarını kapsayacak şekilde artmaktadır.

İnsan hakları muhasebesinin kurumsal düzeyde uygulanması, işletmelerin risk yönetimi, itibar sermayesi, sürdürülebilir finansman ve paydaş ilişkileri açısından stratejik avantajlar sağlamaktadır. Yatırımcılar giderek daha fazla şekilde çevresel, sosyal ve yönetim göstergelerine dayalı değerlendirmeler yapmakta; fon sağlayıcılar insan hakları performansını risk yönetimi süreçlerinin ayrılmaz bir parçası olarak ele almaktadır. Bu durum, insan hakları muhasebesinin yalnızca etik bir gereklilik değil, aynı zamanda kurumsal sürdürülebilirliğin ekonomik ve yönetsel bileşenleriyle yakından ilişkili olduğunu göstermektedir (Kim ve Sharman, 2014). Diğer yandan insan haklarının sayı-sallaştırılması ve ölçülebilir göstergelere dönüştürülmesi literatürde tartışmalı bir alan olup, ölçümün niteliği, kapsamı ve doğruluğuna ilişkin akademik tartışmalar devam etmektedir. Bu nedenle insan hakları muhasebesi hem teorik hem de pratik açıdan gelişmekte olan bir disiplin olarak değerlendirilmelidir (Denedo vd., 2019). Çalışmanın amacı; çağdaş muhasebe uygulamaları ve kurumsal raporlama yaklaşımları göz önünde bulundurularak mevcut muhasebe uygulamaların sınırlarını değerlendirmek ve özellikle şirketlerin insan hakları ihlallerine ilişkin riskleri tespit etme, ölçme, raporlama ve bu konularda hesap verebilirlik sağlama süreçlerinin ne ölçüde etkin olduğu sorgulamaktır. Çalışmada ilk olarak insan hakları kavramı tanımlanmış ve kuruluşların faaliyetlerinin merkezinde yer alan muhasebe ve hesap verebilirlik boyutlarına değinilmiştir. Güncel muhasebe ve hesap verebilirlik uygulamalarına geçmeden önce, küresel ve kurumsal düzeyde faaliyet gösteren başlıca insan hakları koruma mekanizmaları, uluslararası kuruluşlar ve ilgili düzenleyici çerçeveler incelenmiştir. Böylelikle insan haklarının korunmasına ilişkin mevcut normatif yapı kapsamlı biçimde ortaya konulmuştur. Son olarak, muhasebe alanının insan hakları ihlallerini daha etkin biçimde ele alabilmesi ve insan hakları temelli kurumsal hesap verebilirliği güçlendirebilmesi için nasıl evrilebileceğine veya hangi yönetsel, teknik ve normatif değişimlere ihtiyaç duyulduğuna ilişkin öneriler sunulmuştur.

1. İnsan Hakları

İnsan hakları, tüm bireylerin yalnızca insan olmalarından kaynaklanan temel hak ve özgürlükleri ifade etmektedir. Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nde tanımlandığı üzere, insan hakları hem medeni ve siyasi hakları hem de ekonomik, sosyal ve kültürel hakları içermektedir. Medeni ve siyasi haklar; yaşam, özgürlük, mülkiyet, ifade özgürlüğü, hukukun üstünlüğü ve kanun önünde eşitlik gibi ilkeleri içerirken; ekonomik, sosyal ve kültürel haklar çalışma hakkı, eğitim hakkı ile bilimsel ve kültürel yaşama katılım hakkı gibi alanları kapsamaktadır. İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, insan haklarını bütüncül biçimde ortaya koyan temel ve tarihsel bir belgedir. Dünyanın farklı bölgelerinden temsilcilerin katılımıyla hazırlanan Beyanname, 1948 yılında Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından kabul

edilmiştir. Beyanname, evrensel düzeyde korunması gereken 30 temel madde aracılığıyla insan haklarının çerçevesini çizmektedir. Nitekim Beyannamenin 1. Maddesi, “Bütün insanlar özgür, onur ve haklar bakımından eşit doğarlar” ifadesiyle insan haklarının ontolojik temelini vurgulamaktadır (UN, 1948).

İnsan hakları üzerine düşünmek çoğu zaman, bireylerin haklarının açık biçimde ihlal edildiği durumları akla getirmektedir. İfade özgürlüğünün kısıtlandığı, siyasi ya da dini özgürlüklerin tanınmadığı, zorla çalıştırma veya insan kaçakçılığı gibi uygulamaların görüldüğü örnekler bu bağlamda sıklıkla gündeme gelmektedir. Bununla birlikte, insan haklarını yalnızca başka coğrafyalarda meydana gelen sorunlarla ilişkilendiren bir bakış açısına kapılmak da mümkündür. Bu yaklaşım, bireylerin kendi gündelik yaşamlarında insan hakları meselelerinin varlığını göz ardı etmelerine neden olabilmektedir. Oysa insan hakları ihlalleri küresel ölçekte ve çeşitli biçimlerde ortaya çıkmakta olup, büyük bir bölümü doğrudan örgütsel faaliyetlerle, özellikle de küresel tedarik zincirleriyle ilişkilidir (Wettstein, 2010). Günümüzde bireysel haklar tüm toplumlarda önemli bir tartışma alanı oluştururken, kurumsal bağlamda insan hakları konusunu yeniden gündeme taşıyan çok sayıda vaka ve sorun ortaya çıkmıştır. Önemli olarak bu vaka ve sorunlardan bazıları; Rana Plaza, modern kölelik ve çatışma mineralleridir. Bununla birlikte, benzer nitelikte çok sayıda vaka ve sorunun bu sürece dâhil edilebileceği göz ardı edilmemelidir.

1.1. Rana Plaza

Bangladeş’te 2013 yılında meydana gelen ve sekiz katlı ticari bir yapı olan Rana Plaza’nın çökmesi, 1.000’den fazla işçinin yaşamını yitirmesine ve çok sayıda kişinin yaralanmasına yol açarak küresel ölçekte büyük bir insan hakları krizini görünür kılmıştır. Bu olay, insan hakları ihlallerinin küresel şirketler ile onların tedarik zincirleri içerisinde nasıl derin bir biçimde iç içe geçebildiğini ortaya koyması bakımından kritik bir dönüm noktası niteliği taşımaktadır. Rana Plaza, Bangladeş’in ülke ihracatının yaklaşık %80’ini oluşturan geniş ölçekli hazır giyim sektörünün bir parçası olmuştur. Bu sektör, büyük çoğunluğu kadınlardan oluşan yaklaşık 4 milyon kişiye istihdam sağlayarak ülke ekonomisinin temel dayanaklarından biri haline gelmiştir (Foreign and Commonwealth Office, 2014). Rana Plaza’da çalışan işçilerin dahil olduğu küresel tedarik zinciri, yaşanan felaketin yalnızca Bangladeş’le sınırlı bir sorun olmadığını; aksine, küresel üretim ağlarının karakteristik bir yansıması olduğunu açık biçimde göstermiştir. Bununla birlikte, felaketten en ağır şekilde etkilenenlerin Bangladeşli işçiler olduğu da aşıkardır. Felaket öncesinde işçilerin çalışma ortamlarında çeşitli güvenlik risklerinin uzun süredir bulunduğu, sağlığa zararlı koşulların var olduğu ve çalışma standartlarının oldukça düşük olduğu artık geniş kitleler tarafından fark edilmiştir. Bu durumun küresel ölçekte dikkat çekmesinde, Mango ve Primark gibi uluslararası markaların üretim atölyelerinin binada yer aldığının anlaşılması belirleyici rol oynamıştır (Ron vd., 2016). Binanın enkazından çıkarılan ve söz konusu markalara ait

olduğu görülen etiketlerin uluslararası medyada geniş yer bulması, Rana Plaza'yı düşük maliyetli modanın ardındaki insani bedelin bir sembolü haline getirmiştir. Rana Plaza trajedisi, her ne kadar öncelikli olarak işçilerin güvenli çalışma koşullarına erişim hakkı bağlamında değerlendirilmesi gereken bir olay olsa da aynı zamanda küresel tedarik zincirlerinde yer alan işçilerin uğradığı sömürüye ilişkin yapısal sorunları da gün yüzüne çıkarmıştır. Bu yönüyle olay, kurumsal sorumluluk, insan hakları ve sürdürülebilir üretim anlayışı arasındaki bağlantıların yeniden tartışılmasına zemin hazırlamıştır.

1.2. Modern Kölelik

Küresel ölçekte önem kazanan ve giderek daha fazla dikkat çeken bir diğer insan hakları sorunu modern köleliktir. Modern kölelik, özellikle çalışan-işveren ilişkisiyle doğrudan bağlantılı olması nedeniyle örgütler açısından kritik bir konudur. Bir birey; zorla çalıştırıldığında (fiziksel ya da psikolojik tehditler yoluyla), bir işveren tarafından kontrol edildiğinde, insanlık dışı muameleye maruz bırakıldığında (örneğin bir meta gibi alınıp satıldığında) ya da fiziksel özgürlüğü kısıtlandığında modern kölelik kapsamında değerlendirilmektedir (Anti-Slavery, 2020). Nitekim kölelik, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 4. Maddesi'nde açık bir biçimde yasaklanmıştır. Modern kölelik, çoğu zaman görünür olmayan koşullar altında gerçekleştiğinden ilk bakışta uzak veya nadir bir sorun gibi algılanabilir. Ancak uygulamada karşılaşılan örnekler oldukça fazladır. Örneğin, bazı restoranların yurt dışından getirdikleri aşçıları istihdam etme şekilleri bu duruma somut bir örnek oluşturabilir (Methven O'Brien ve Dhanarajan, 2016). Yeni gelen çalışanlar, yerel dili bilmemeleri, sosyal çevreye sahip olmamaları ve toplumsal işleyişe aşina olmamaları nedeniyle yüksek düzeyde kırılgan bir konuma düşebilirler. Bu kişilerin işe kabul edilmeden önce yüksek miktarda ücret ödemeye zorlanması veya işverenin çalışanların pasaportlarına el koyarak onların belirli bir süre işyerine bağımlı hâle getirmesi, modern köleliğin karakteristik özelliklerini açıkça yansıtmaktadır. Bu tür durumlarda çalışan; hareket özgürlüğü kısıtlandığı, psikolojik baskıya açık hâle geldiği ve işverene zorunlu bağımlılık geliştirdiği için fiilen zorla çalıştırılan bir konuma sürüklenmektedir. Modern kölelik, hemen hemen tüm ülkelerde ve sosyoekonomik bağlamlarda görülebilen yaygın bir insan hakları ihlalidir. Bununla birlikte, en yüksek risk altındaki gruplar genellikle ekonomik açıdan kırılgan, eğitime ve sosyal güvenceye sınırlı erişimi olan veya ayrımcılığa açık topluluklardır. Uluslararası Çalışma Örgütü'nün raporları, modern köleliğin küresel boyutlarının sanılandan çok daha geniş olduğunu ortaya koymaktadır (Gray ve Gray, 2011). Modern köleliğin etkileri yalnızca bireylerle sınırlı kalmayıp örgütler, tedarik zincirleri, muhasebe sistemleri ve kurumsal hesap verebilirlik mekanizmalarıyla yakından ilişkilidir. Bu nedenlerle modern kölelik, sürdürülebilirlik, kurumsal sorumluluk ve insan hakları yönetimi çerçevelerinde merkezi bir sorun olarak ele alınmaktadır.

1.3. Çatışma Mineralleri

Günümüzde cep telefonları, dizüstü bilgisayarlar, oyun konsolları ve mücevherler gibi çok çeşitli teknolojik ve tüketim ürünleri, üretim süreçlerinde belirli temel minerallere bağımlıdır. Bu ürünlerin imalatında kritik öneme sahip olan dört başlıca mineral kasiterit, kolumbit-tantalit, altın ve wolframit olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu minerallerin en yoğun biçimde bulunduğu bölgelerden biri, hatta en önemlisi, Demokratik Kongo Cumhuriyeti ve ona komşu bazı Afrika ülkeleridir (Azizul ve Jain, 2013). Sivil toplum örgütleri ve uluslararası kampanyalar, bu minerallerin çıkarıldığı bölgelerdeki çalışma koşullarını ortaya çıkarmada önemli rol oynamış; zorla çalıştırma, çocuk işçiliği, ağır insan hakları ihlalleri ve silahlı grupların finansmanında kullanılan gelir akışları gibi ciddi sorunları gündeme taşımıştır. Bu nedenle, söz konusu mineraller bu tür koşullar altında çıkarıldığında “çatışma mineralleri” olarak adlandırılmaktadır (McCorquodale vd., 2017). Çatışma mineralleri, insan hakları sorunlarının belirgin şekilde ortaya çıktığı önemli örneklerden biridir. Aynı zamanda, elektronik üreticileri başta olmak üzere birçok sektörün bu minerallere bağımlı olması nedeniyle, konu kurumsal düzeyde ciddi bir önem taşımaktadır. Bu örnek, küresel tedarik zincirlerinde insan haklarına ilişkin pek çok sorunun ya yeterince görünür olmadığına ya da bilinçli ya da bilinçsiz biçimde gizlendiğine işaret etmektedir. Çatışma mineralleri konusu uzun süredir bilinen bir mesele olmasına rağmen, telefon, tablet veya dizüstü bilgisayar kullanan birçok kişi, gündelik yaşamlarında bu cihazların arka planındaki mineral tedarik zincirlerini çoğu zaman göz ardı etmektedir. Bu nedenle konu hem üreticiler hem de bilinçli tüketiciler açısından yeniden değerlendirilmesi gereken küresel bir sorunsal olarak karşımıza çıkmaktadır.

2. Kuruluşların İnsan Hakları Üzerindeki Etkileri

Birçok ülkede insan haklarının korunmasına yönelik yasal düzenlemeler bulunsa da bu düzenlemelerin uygulamada her zaman yeterli olmadığı ve iş yerlerinde yaşanan insan hakları ihlallerini önlemede kimi zaman etkisiz kaldığı görülmektedir. Bu nedenle işletmelerden, faaliyetlerinin insan hakları üzerindeki etkilerini dikkate almaları ve bu etkilerden sorumlu olmaları beklenmektedir. İşletmeler; kendi çalışanları, sözleşmeli personel, müşteriler, tedarik zincirlerindeki işçiler, faaliyet alanları etrafındaki yerel topluluklar ve ürün ya da hizmetlerin nihai kullanıcıları üzerinde doğrudan veya dolaylı biçimde insan hakları etkisi yaratabilmektedir. Başka bir ifadeyle, uluslararası alanda tanınan insan haklarının büyük bir bölümü, işletmelerin faaliyetlerinden çeşitli şekillerde etkilenebilmektedir (Haschke ve Arnon, 2020). Bu sorumluluk tüm işletmeler için geçerli olmakla birlikte, özellikle küresel tedarik zincirlerine sahip şirketler açısından daha kritik bir önem taşımaktadır. Çünkü tedarik zinciri boyunca yapılan faaliyetler, insan hakları ihlallerinin yaygın olarak görüldüğü veya iş koşullarının şeffaf olmadığı coğrafyalara uzanabilmektedir. Örneğin, çocuk işçiliğinin yaygın olduğu ülkelerde tedarikçilerle

çalışan bir şirketin, insan hakları risklerini göz ardı etmemesi gerektiği açıktır. Bununla birlikte, bu sorunlar yalnızca belirli sektörlerle sınırlı değildir. Tarım, konaklama ve hizmet sektörlerinde de modern kölelik uygulamalarına yönelik endişeler giderek artmakta; özellikle toplayıcılar, otel çalışanları ve restoran personeli gibi kırılgan gruplar için benzer sömürü koşullarının ortaya çıktığı bilinmektedir (Park vd., 2019). Ayrıca günümüz ekonomisinde dış kaynak kullanımının yaygınlaşması, işletmeler ile çalışanlar arasındaki bağın zayıflamasına ve insan hakları risklerinin görünmez hâle gelmesine yol açabilmektedir. Taşeronlaştırma, iş gücünün doğrudan değil dolaylı bir işverenden istihdam edilmesi anlamına geldiğinden, çalışanlar ile ana şirket arasında mesafe oluşturmaktadır. Örneğin, inşaat sektöründe bir şirket projeden sorumlu olsa bile sahada çalışan işçilerin büyük bölümü taşeronlar veya alt taşeronlar aracılığıyla istihdam edilmektedir. Bu durumda, projeyi yöneten şirket, alt yüklenicilerin çalışma koşulları üzerinde doğrudan kontrol sahibi olmayabilir. Bu tür karmaşık istihdam ilişkileri, zincirin hangi aşamasında kimin sorumlu ve hesap verebilir olduğuna ilişkin önemli tartışmaları gündeme getirmektedir.

İnsan haklarına ilişkin bu durumlar, işletmeler açısından ciddi itibar ve risk yönetimi sorunları da yaratmaktadır. Örneğin, Rana Plaza’da üretim yapan moda markaları, felaketin ardından kamuoyu tarafından yoğun eleştirilere maruz kalmıştır. Benzer şekilde, ürünlerinde çatışma bölgelerinden temin edilen mineralleri kullanan elektronik şirketleri de hem etik hem de hukuki açıdan önemli itibar kaybı riskiyle karşı karşıya kalmıştır. Bir şirketin bilerek ya da bilmeyerek zorla çalıştırma içeren faaliyetlere dolaylı olarak katkıda bulunması, modern dönemin en ciddi kurumsal sorumluluk sorunlarından biri hâline gelmiştir (Siddiqui ve Uddin, 2016). Ayrıca, insan onuruna yakışır ve adil çalışma koşullarına ilişkin kaygılar küresel ölçekte giderek artmaktadır. Çevresel etkilerle bağlantılı insan hakları ihlalleri, özellikle şirketlerin faaliyetleri nedeniyle iklim değişikliğine katkıda bulunduğu ve bu durumun temel insan haklarını tehdit ettiği yönündeki iddialarla birlikte daha görünür hâle gelmiştir. Dahası, insan hakları sorunlarının yalnızca belirli bir bölgede faaliyet gösteren şirketlerle sınırlı olmadığı açıktır. İnsan hakları, faaliyet alanı ve coğrafi konumu ne olursa olsun tüm kuruluşlar açısından evrensel bir sorumluluk alanı olarak ele alınmalıdır.

3. İnsan Hakları Koruma Örgütleri ve Düzenlemeleri

3.1. Birleşmiş Milletler

İnsan haklarının korunması ve geliştirilmesinde merkezi bir rol üstlenen en önemli uluslararası kuruluş Birleşmiş Milletler’dir (BM). İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, tüm insanların sahip olduğu temel hakları tanımlayarak insan hakları tartışmalarının normatif temelini oluşturmaktadır. Bu çerçevede BM, yürüttüğü tüm faaliyetlerin odağına insan haklarının korunmasını yerleştirmekte ve küresel ölçekte hesap verebilirlik ile sürdürülebilirlik alan-

larında önemli yönetim mekanizmaları geliştirmektedir. BM'nin muhasebe ve kurumsal uygulamalar açısından ilk girişimlerinden biri, BM İş Dünyası ve İnsan Hakları Rehber İlkeleri'dir. 2000'li yılların sonunda BM İş Dünyası ve İnsan Hakları Özel Temsilcisi olarak görev yapan Profesör John Ruggie tarafından geliştirilen bu ilkeler, literatürde Ruggie İlkeleri veya Ruggie Çerçevesi olarak anılmaktadır (Ruggie, 2011). Ruggie, iş dünyası ile insan hakları arasındaki ilişkiye dair uluslararası tartışmaları ilerletmekle görevlendirilmiş ve Rehber İlkeleri 2008 yılında BM İnsan Hakları Konseyi'ne sunmuştur. Konsey tarafından onaylanan bu ilkeler, devletler ve işletmeler için insan haklarına saygıyı güçlendirmeye yönelik kapsamlı bir referans çerçevesi sunmaktadır. Rehber İlkeler, devlet veya şirket fark etmeksizin büyüklük, mülkiyet yapısı, sektör ve örgütsel formdan bağımsız olarak tüm kuruluşların insan haklarına saygı gösterme yükümlülüğünü vurgulamaktadır (Skogly, 2012). Bu çerçeve; devletlerin koruma yükümlülüğünü, şirketlerin saygı sorumluluğunu ve gerçekleşen ihlaller karşısında etkili çözüm mekanizmalarının gerekliliğini tanımlamaktadır. McPhail ve Ferguson (2016), Rehber İlkeler'in muhasebe alanı açısından önemli bir paradigma değişimi niteliği taşıdığını ileri sürmekte ve özellikle şirketlerin insan haklarına saygı gösterme sorumluluğunun muhasebe uygulamalarıyla doğrudan bağlantılı olduğuna dikkat çekmektedir. İkinci önemli BM kurumu ise faaliyet alanı daha doğrudan işyeri ve çalışma yaşamına odaklanan Uluslararası Çalışma Örgütü'dür (ILO). 1919 yılında, BM'nin öncülü kabul edilen Milletler Cemiyeti ile birlikte kurulan ILO, kalıcı barışın ancak sosyal adalete dayalı bir toplumsal yapı ile mümkün olacağı anlayışıyla oluşturulmuştur (ILO, 2020). Sanayileşmenin hızlandığı dönemde işçilerin yaygın sömürüye maruz kaldığı göz önüne alınarak, çalışma koşullarının iyileştirilmesi amacıyla hükümetleri, işverenleri ve işçileri ortak bir platformda buluşturacak uluslararası bir kurumun varlığı gerekli görülmüştür. Günümüzde ILO, işyerinde sosyal adaleti desteklemek ve insana yakışır işi teşvik etmek amacıyla uluslararası çalışma standartları belirleyen temel bir BM kuruluşu olmayı sürdürmektedir.

ILO'nun en temel normatif araçlarından biri, 1998 yılında kabul edilen Çalışmada Temel İlkeler ve Haklar Bildirgesi'dir. Bu bildirge tüm üye devletlere; örgütlenme özgürlüğünün ve toplu pazarlık hakkının güvence altına alınması, zorla ve zorunlu çalıştırmanın ortadan kaldırılması, çocuk işçiliğinin tamamen sona erdirilmesi, istihdam ile meslekte her türlü ayrımcılığın önlenmesi gibi dört önemli alanda yükümlülükler yüklemektedir (ILO, 2020). Bildirge, ekonomik kalkınma seviyesine bakılmaksızın bu hakların evrensel olduğunu vurgulamakta, ayrıca işsizler ve göçmen işçiler gibi kırılgan grupların özel durumlarına dikkat çekmektedir. Daha da önemlisi, ILO Bildirgesi, ekonomik büyümenin tek başına eşitlik ve sosyal ilerlemeyi garanti etmeyeceğini, yoksulluğun ortadan kaldırılması için sosyal hakların korunmasının zorunlu olduğunu belirtmektedir. BM'nin insan hakları odaklı üçüncü önem-

li alanı, Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri'dir (SKH). SKH'ler kapsamında insan haklarına ilişkin bağımsız bir hedef bulunmamakla birlikte, hedeflerin önemli bir kısmı insan haklarıyla doğrudan veya dolaylı biçimde bağlantılıdır (Wettstein, 2015). Yoksulluğun azaltılması, açlığın sona erdirilmesi, eşitsizliklerin azaltılması, iklim eylemi ve insana yakışır iş gibi birçok hedef, temel insan hakları ilkeleriyle kesişmektedir. Özellikle Hedef 8 (İnsana Yakışır İş ve Ekonomik Büyüme) altında yer alan alt hedeflerde zorla çalıştırma, modern kölelik ve çocuk işçiliği açıkça ele alınmaktadır (Preuss ve Brown, 2012). Bu alt hedeflerden biri olan Hedef 8.7, devletleri modern kölelik, insan ticareti ve zorla çalıştırmayı sona erdirmek ve en kötü biçimleri de dahil olmak üzere çocuk işçiliğini ortadan kaldırmak için acil ve etkili önlemler almaya çağırarak; 2025 yılına kadar tüm çocuk işçiliğinin sona erdirilmesini hedeflemektedir. SKH'lerin bütüncül analizi, insan hakları ilkesinin bu küresel hedeflerin çoğuna yön veren temel bir kavramsal eksen olduğunu ortaya koymaktadır.

3.2. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Yönergeleri

İnsan hakları bağlamında Birleşmiş Milletler'in yanı sıra önem taşıyan bir diğer uluslararası kuruluş Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'dür. OECD'nin bu alandaki en kritik araçlarından biri, küresel ölçekte uygulama alanı bulan Çokuluslu İşletmeler için OECD Kılavuzlarıdır. Hükümetler tarafından çok taraflı olarak kabul edilen bu bağlayıcılığı olmayan Kılavuzlar, çokuluslu işletmelere sorumlu iş davranışları konusunda yol gösterici nitelikte öneriler sunmakta ve devletlerin, bu işletmelerin faaliyetlerini nasıl yürütmelerini beklediğini ortaya koymaktadır. İlk olarak 1976 yılında yayımlanan Kılavuzlar, ekonomik ve toplumsal gelişmelere paralel olarak düzenli biçimde güncellenmiş; en kapsamlı revizyon ise 2011 yılında gerçekleştirilmiştir. İnsan haklarına saygı yükümlülüğü önceki versiyonlarda da yer almasına rağmen, 2011 güncellemesiyle birlikte insan hakları konusu Kılavuzlarda çok daha görünür hale gelmiş ve belge, BM İş Dünyası ve İnsan Hakları Rehber İlkeleri ile uyumlu bir yapıya kavuşturulmuştur. Kılavuzlar; tüketici hakları, yolsuzlukla mücadele, vergilendirme, istihdam uygulamaları ve şeffaflık gibi geniş bir yelpazede sorumlu işletme davranışlarına ilişkin hükümler içermekte olup, insan hakları alanında küresel yönetim açısından önemli bir referans niteliği taşımaktadır. Ayrıca, işletmelerin faaliyet gösterdikleri tüm ülkelerde insan haklarına saygı göstermek üzere politika taahhütleri oluşturmaları, insan hakları üzerinde olumsuz etkilere yol açmaktan veya bu etkilere katkıda bulunmaktan kaçınmaları, potansiyel insan hakları risklerini belirlemek, değerlendirmek ve yönetmek amacıyla etkin insan hakları durum tespiti yapmaları gerektiğini vurgulamaktadır (OECD, 2011).

3.3. Hükümetler ve Ulusal Yasalar

Devletlerin, uluslararası ve ulusal hukuk düzeni çerçevesinde insan haklarını koruma ve geliştirme yönünde asli sorumlulukları bulunmaktadır. Bu

sorumluluk, yalnızca uluslararası anlaşmaların iç hukuka aktarılmasını değil, aynı zamanda işletmelerin ve diğer kuruluşların insan hakları bağlamındaki faaliyetlerinin düzenlenmesini ve denetlenmesini de kapsamaktadır. Ulusal yasal sistemler işletmelerin neden olabileceği insan hakları ihlallerine karşı çeşitli koruyucu ve düzenleyici mekanizmalar geliştirmiştir. İş hukuku, iş sağlığı ve güvenliği düzenlemeleri ile ayrımcılık karşıtı mevzuat bu koruyucu çerçevenin başlıca örnekleridir. Son yıllarda modern kölelik olgusuna yönelik uluslararası farkındalığın artması, hükümetleri bu alanda mevzuatlarını güncellemeye ve yeni hukuki düzenlemeler oluşturmaya yöneltmiştir (Sargiacomo vd., 2014). Bu gelişmeler sonucunda, özellikle modern köleliği hedef alan çeşitli özel düzenlemeler küresel ölçekte yürürlüğe girmiştir. 2012 yılında uygulamaya konulan Kaliforniya Tedarik Zincirlerinde Şeffaflık Yasası, çoğunlukla öncü bir düzenleme olarak kabul edilmektedir. Bu yasa, Kaliforniya’da faaliyet gösteren büyük ölçekli üreticilerin tedarik zincirlerinde kölelik ve insan ticaretini önlemeye yönelik uygulamalarını kamuya açıklamalarını zorunlu kılmaktadır (Parsa vd., 2018). Benzer şekilde, Birleşik Krallık Modern Kölelik Yasası 2015 yılında yürürlüğe girmiş olup, yıllık cirosu 38 milyon sterlini aşan şirketlere hem kendi faaliyetlerinde hem de tedarik zincirlerinde kölelik ve insan ticaretiyle mücadeleyle ilişkin politika ve uygulamalarını açıklama yükümlülüğü getirmiştir. Şirketlerin, üst düzey yöneticilerden biri tarafından imzalanmış bir modern kölelik beyanını her yıl yayımlamaları gerekmektedir. Bu zorunluluklar, şirketlerin kurumsal yönetim yapıları ile muhasebe ve raporlama süreçleri açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Benzer düzenlemeler, örneğin 2018 tarihli Avustralya Modern Kölelik Yasası gibi başka ülkelerde de mevcuttur (Li ve McKernan, 2018).

Amerika Birleşik Devletleri’nde, 2008 küresel finans krizinin ardından kabul edilen Dodd-Frank Wall Street Reformu ve Tüketiciyi Koruma Yasası finansal düzenlemelerde köklü değişiklikler getirmiştir. Yasanın insan hakları bağlamındaki en önemli unsurlarından biri, çatışma minerallerine ilişkin zorunlu raporlama hükümleridir. Yasa kapsamında, altın, kalay, tungsten ve tantal kullanan şirketlerin, bu minerallerin Demokratik Kongo Cumhuriyeti veya çevre ülkelerden tedarik edilip edilmediğini belirlemek üzere tedarik zinciri durum tespiti gerçekleştirmeleri gerekmektedir (Park vd., 2020). Ayrıca, şirketlerin bu incelemelerin bulgularını kamuya açıklamaları ve raporlarının bağımsız bir denetimden geçmesi zorunlu tutulmuştur. Avrupa Birliği düzeyinde ise, çatışma minerallerine ilişkin düzenleme 2021 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme, Dodd-Frank Yasası ile aynı mineralleri kapsamakta ve benzer biçimde, Avrupa Birliği’ne mineral ithal eden tüm işletmelerin tedarik ettikleri minerallerin çatışmaları veya diğer yasa dışı faaliyetleri finanse etmeyecek şekilde üretilmesini güvence altına almalarını şart koşmaktadır (Smit vd., 2021). Yönetmelik, OECD’nin çatışma mineralleri tedarik zincirleri için geliştirdiği rehber ilkeleri temel almakta; risk yönetimi, bağımsız üçüncü taraf denetimi

ve düzenli raporlama gibi yükümlülükler içermektedir. Genel olarak, ulusal ve uluslararası düzeyde geliştirilen bu hukuki çerçeveler, işletmelerin tedarik zincirleri boyunca insan haklarına daha fazla özen göstermelerini ve bu alandaki sorumluluklarını somut uygulamalarla yerine getirmelerini hedeflemektedir.

3.4. Uluslararası Sivil Toplum Kuruluşları

Küresel düzeyde faaliyet gösteren çok sayıda sivil toplum kuruluşu, sosyal grup ve uluslararası örgüt, insan hakları ihlalleriyle mücadele etmeyi ve insan haklarının korunmasını teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Bu kuruluşlar, genel olarak insan haklarının geliştirilmesine katkı sunmanın yanı sıra, ihlalleri ortaya çıkarmaya ve ihlal riskinin yüksek olduğu durumları tespit etmeye yönelik çalışmalar yürütmektedir. Bununla birlikte, insan hakları alanını diğer sosyal adalet faaliyetlerinden ayıran önemli bir özellik, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nde yer alan ifade özgürlüğü, adil yargılanma hakkı ve kanun önünde eşitlik gibi temel medeni ve siyasi haklara vurgu yapmaktadır. Tarihsel ve güncel pek çok örnek, hükümetlerin muhalif görüşlere tahammül göstermediği, eleştirel düşüncüyü bastırdığı ve bireyleri siyasi görüşleri nedeniyle cezalandırdığı durumların hâlen yaygın olduğunu göstermektedir (Wood, 2012). Bu tür vakalarda bireylerin adil yargılama hakkına erişip erişmediği ya da eşit hukuki muamele görüp görmediği sıklıkla tartışmalı hale gelmektedir. Uluslararası insan hakları kuruluşları, bu tür adaletsizlikleri görünür kılmak amacıyla yıllar boyunca çok sayıda olayı uluslararası kamuoyunun gündemine taşımıştır. Bu alanda en bilinen uluslararası kuruluşlardan biri, uzun süredir insan haklarının korunmasına ve insan hakları eğitiminin güçlendirilmesine odaklanan Uluslararası Af Örgütü'dür. Örgüt, bağımsızlığını korumak amacıyla hükümetlerden, siyasi partilerden ve ekonomik çıkar çevrelerinden fon kabul etmeme ilkesine sıkı biçimde bağlıdır (Chetty, 2011). Bir diğer önemli kuruluş ise, insan hakları ihlallerini hükümetler, silahlı gruplar ve işletmeler bağlamında inceleyen İnsan Hakları İzleme Örgütü'dür. Bu kuruluş da tıpkı Uluslararası Af Örgütü gibi hükümet fonlarını kabul etmemekte ve bağımsızlığını güvence altına almak için diğer potansiyel finansman kaynaklarını titizlikle değerlendirdiğini vurgulamaktadır. Bu iki kuruluşu ek olarak, Oxfam International gibi birçok büyük sivil toplum kuruluşu da faaliyet alanları içinde insan hakları çalışmalarına önemli bir yer vermektedir (Gregg, 2014). Bu örgütler hem araştırma ve raporlama faaliyetleri hem de uluslararası farkındalık yaratma çabaları sayesinde insan hakları ihlallerinin görünür kılınmasında ve küresel adalet bilincinin güçlendirilmesinde kritik bir rol üstlenmektedir.

4. İnsan Hakları Uygulamalarının Muhasebeleştirilmesi

İnsan haklarına ilişkin muhasebe uygulamaları geliştiren ya da insan haklarının korunmasına yönelik hesap verebilirlik sorumluluğunu açık biçimde kabul eden kuruluşların sayısı gözle görülür biçimde artmaktadır (Gallhofer, 2011). İnsan hakları, muhasebe disiplininin ele alınması güç konularından

birini oluşturmaktadır. Bu durum, “İnsanlar nasıl muhasebeleştirilebilir?”, “İnsan haklarına ilişkin uyumun ölçülmesi mümkün müdür?” veya “İnsan haklarına nicel ya da parasal bir değer atfedilebilir mi?” gibi temel soruları gündeme getirmektedir. Bu sorular, muhasebenin insan haklarıyla ilişkisiz olduğu anlamına gelmemektedir; aksine, muhasebenin insan haklarının korunması ve izlenmesinde önemli bir rolü vardır. Ancak bu rol; iklim, su veya karbon muhasebesi gibi alanlara kıyasla daha az belirgin ve daha karmaşık bir nitelik taşımaktadır. Bu karmaşıklığın temel nedenlerinden biri, insan hakları ihlallerinin çoğu zaman görünmez biçimde, kayıt dışı alanlarda gerçekleşme eğiliminde olmasıdır (Cooper vd., 2011). Örneğin modern kölelik vakaları, savunmasız konumdaki çalışanların resmi sözleşmelere sahip olmaması ve ücretlerini çoğunlukla düzensiz ve nakit olarak almaları gibi uygulamalarla kendini göstermektedir. Bu durumda, çalışma ilişkileri ve ücret akışları resmi kayıtlarda yer almadığından, muhasebe sistemleri bu ihlalleri tespit edemez. Benzer şekilde, küresel tedarik zincirlerinde üretimin, insanlık dışı koşullarda zorla çalıştırmanın yaygın olduğu kayıt dışı gölge fabrikalara taşeron olarak devredilmesi mümkündür. Dolayısıyla bir kuruluş, kendi faaliyet alanı dışında ve çoğu zaman görünür olmayan bu tür ihlalleri nasıl muhasebeleştireceği sorusuyla karşı karşıya kalmaktadır (McPhail, 2018). Muhasebe, insan hakları alanında klasik ölçme ve raporlama işlevlerinden farklı bir rol üstlenmektedir. İnsan hakları değerlendirmeleri yapılırken, doğrudan mevcut verilere değil, çoğu zaman mevcut olmayan veya kayıtlara yansımayan unsurlara odaklanmak gerekmektedir (Miller ve Power, 2013). Örneğin, belirli hesap kalemlerinde beklenen büyüklüklerin veya oranların görünmemesi, potansiyel bir ihlalin dolaylı göstergesi olabilmektedir. Bu tür analizler, özellikle yönetim muhasebesi, insan hakları durum tespiti ve güvence süreçleri açısından kritik önem taşımaktadır.

Birleşmiş Milletler İş ve İnsan Hakları Rehber İlkeleri’nin açıkça belirttiği üzere, işletmelerin olumsuz insan hakları etkilerini ele alıp almadıklarını doğrulayabilmeleri için müdahalelerinin etkinliğini sistematik biçimde izlemeleri gerekmektedir. Bu izleme süreci, uygun nitel ve nicel göstergelere dayanmalı ve etkilenen paydaşlar dâhil olmak üzere hem iç hem de dış kaynaklardan alınan geri bildirimleri içermelidir. Dolayısıyla, göstergeler hem ölçülebilir performans sonuçlarını hem de paydaş deneyimlerini yansıtan çok boyutlu bir yapıya sahip olmalıdır (Sikka, 2011). Bu kapsamda çeşitli raporlama çerçeveleri kuruluşlara yol gösterici olmaktadır. Özellikle insan haklarına odaklanan BM Rehber İlkeler Raporlama Çerçevesi, işletmelerin BM İş ve İnsan Hakları Rehber İlkeleri’nde yer alan beklentilerle nasıl uyum sağladıklarını açıklamalarına yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Buna ek olarak GRI (Global Reporting Initiative) standartları, insan hakları konusuna; eğitim faaliyetleri, yatırım süreçleri, operasyon uygulamaları ve insan hakları incelemeleri veya etki değerlendirmelerinden elde edilen göstergeler aracılığıyla yaklaşmaktadır.

Bu çerçeveler, insan haklarının işletme faaliyetlerine nasıl entegre edildiğini göstermeye yönelik temel referans noktaları sunmaktadır (Hazelton, 2013). İnsan haklarına ilişkin göstergelerin nasıl oluşturulacağı konusunda mevcut literatür sınırlıdır. Literatür ve uygulamada yer alan bazı örnek göstergeler arasında; olası insan hakları vakalarının sayısı, insan hakları hükümlerini içeren sözleşmelerin oranı, tedarik zincirindeki kuruluş ve üretim tesislerine yapılan düzenli denetim ziyaretlerinin sıklığı gibi unsurlar bulunmaktadır. Bu göstergeler, işletmelerin riskleri izleme ve sorunları tespit etme kapasitelerini artırmayı hedeflemektedir (Wettstein, 2012). Ayrıca, insan haklarına ilişkin sorunların kuruluşlar açısından önemli finansal riskler doğurabileceği kabul edilmektedir. İnsan hakları ihlallerinden kaynaklanan itibar kaybı, yasal yaptırımlar, operasyonel kesintiler veya tedarik zinciri bozulmaları gibi sonuçlar, doğrudan ekonomik etkilere yol açabilmektedir. Belirli durumlarda finansal raporlama süreçlerinin de insan haklarına ilişkin potansiyel ekonomik sonuçları dikkate alması gerekebilmektedir. Böylece insan hakları hem sürdürülebilirlik raporlamasının hem de kurumsal risk yönetimi ve finansal raporlama çerçevelerinin bütünsel bir bileşeni hâline gelmektedir.

İnsan hakları sorunlarının ve ihlallerinin çoğunlukla kamuoyunun dikkatinden uzak, kayıt dışı ve izlenmesi güç ortamlarda gerçekleşmesi, kuruluşların bu tür riskleri zamanında tespit etmesini güçleştirmektedir. Kâr amacı doğrultusunda hareket ederek bilinçli şekilde insan hakları ihlallerine karışan şirket örnekleri bulunsada birçok kuruluş temel faaliyetlerini sürdürürken iyi yönetim ve etik uygulamalara bağlı kalmaya çalışmaktadır. Buna rağmen, özellikle büyük ölçekli şirketlerin karmaşık ve geniş tedarik zincirlerinde insan hakları ihlallerinin yaşandığına ilişkin haberler sıklıkla gündeme gelmektedir (Cingranelli ve Richards, 2001). Şirketler genellikle insan haklarına bağlılıklarını ve en yüksek standartlara uyum sağlama çabalarını resmî belgelerinde vurgulasa da küresel tedarik zincirlerinin yapısal karmaşıklığı, dış kaynak kullanımı ve maliyet baskıları, insan hakları risklerini artıran önemli faktörlerdir. Dahası, kuruluşlar kendi operasyonlarının çok ötesinde gerçekleşen yasadışı eylemleri bilmeseler dahi bu ihlallerden sorumlu tutulabilmektedir. BM İş Dünyası ve İnsan Hakları Rehber İlkeleri, işletmelerin olumsuz insan hakları etkilerini tespit etmek, önlemek, azaltmak ve hesap verebilir şekilde yönetmek üzere kapsamlı insan hakları durum tespiti süreçleri yürütmelerini temel bir beklenti olarak ortaya koymaktadır. Bu süreçler yalnızca kurumsal hesap verebilirlik için değil, aynı zamanda raporlama ve bağımsız denetim açısından da kritik öneme sahiptir; zira etkili bir durum tespiti mekanizması, işletmelerin insan hakları konularıyla sürekli ve sistematik biçimde ilgilenmesini gerektirmektedir (Whelan vd., 2009). BM İş Dünyası ve İnsan Hakları Rehber İlkeler, durum tespitine ilişkin beklentilerin ötesinde, sürecin nasıl yürütülmesi gerektiğine ilişkin uygulamaya dönük rehberlik de sunmaktadır. Buradaki önemli bir ilke, durum tespitinin hem mevcut (fiili) hem

de potansiyel olumsuz insan hakları etkilerine odaklanmasıdır. Dolayısıyla, şirketlerin yalnızca ortaya çıkan ihlalleri gidermeye çalışması değil, aynı zamanda gelecekte ortaya çıkabilecek riskleri önlemek veya etkilerini azaltmak için de aktif bir yaklaşım benimsemesi gerekmektedir. İnsan haklarına yönelik olumsuz etkilerin önemli bir bölümü yapısal sorunlardan kaynaklandığından, bu tür risklerin en etkili biçimde ele alınabileceği aşamalar; örneğin yeni bir yatırımın değerlendirilmesi, tedarikçi seçim kriterlerinin belirlenmesi veya sözleşme müzakerelerinin ilk safhalarıdır. Bu erken aşamalarda alınan kararlar, riskleri azaltılabileceği gibi daha da ağırlaştırabilmektedir (McPhail, 2016).

Birleşmiş Milletler İş Dünyası ve İnsan Hakları Rehber İlkeler, geniş ölçekli işletmelerin tüm süreçleri, sözleşmeleri ve değer zincirlerini kapsayan eksiksiz insan hakları incelemeleri yürütmesinin zaman zaman operasyonel kapasitenin ötesine geçebileceğini kabul etmektedir. Bu gibi durumlarda şirketlerin, insan haklarına ilişkin genel politikalar oluşturması; kaynaklarını ise olumsuz insan hakları etkisi açısından en yüksek risk görülen faaliyetlere, coğrafyalara veya tedarikçi ilişkilerine öncelik vererek derinlemesine inceleme süreçlerine odaklaması önerilmektedir. Buna ek olarak, işletmelerin bu süreçleri tasarlarlarken OECD Sorumlu İşletme Davranışı İçin İnceleme Rehberi gibi tamamlayıcı kaynaklardan yararlanmaları tavsiye edilmektedir. Bu rehber, BM İlkeleri'nin pratikte nasıl uygulanabileceğine ilişkin ayrıntılı yönlendirmeler sunmaktadır (OECD, 2018). Her ne kadar BM İş Dünyası ve İnsan Hakları Rehber İlkeleri geniş çapta kabul görmüş olsa da söz konusu ilkeler bağlayıcı nitelikte değildir ve bu nedenle işletmelerin ne ölçüde ve nasıl uyum sağlayacağı büyük ölçüde kendi inisiyatiflerine bağlıdır. Rehber İlkeler, kapsamlı durum tespiti süreçlerinin risk yönetimi açısından işletmelere önemli faydalar sunduğunu vurgulasa da pratikte bazı şirketlerde bu süreçlere katılımın sınırlı veya tamamen yetersiz olduğu görülmektedir. Bu durumun arkasında; maliyet artışına ilişkin kaygılar, teknik bilgi eksikliği, kurumsal kapasite sorunları veya insan haklarına yönelik farkındalık yetersizliği gibi çeşitli etkenler bulunmaktadır. Böylece, durum tespitinin önemi küresel ölçekte kabul görmüş olsa dahi, uygulamanın şirketler arasında oldukça farklı düzeylerde gerçekleştiği anlaşılmaktadır (OECD, 2018).

Muhasebe uygulamaları hem bir kuruluşun kendi faaliyet alanı içerisinde hem de kapsamlı tedarik zincirlerinde ortaya çıkabilecek insan hakları ihlallerinin önlenmesi ve risklerin azaltılması açısından kritik bir role sahiptir. Özellikle iç ve dış denetim mekanizmaları, insan hakları risklerinin erken tespit edilmesi ve yönetilmesi bakımından en görünür ve etkili araçlar arasında yer almaktadır. Kuruluşların tedarik zincirleri, üretim süreçleri ve dış kaynak kullanımına ilişkin güçlü iç kontrol sistemleri oluşturması, bu faaliyetler hakkında daha kapsamlı bilgiye sahip olmalarını sağlayarak insan haklarıyla bağlantılı risklerin azaltılmasına yardımcı olabilmektedir (Sargiacomo vd., 2014). Muhasebe fonksiyonu ise, doğru ve güvenilir bilgi sistemlerinin kurulması, veri

toplama süreçlerinin etkinleştirilmesi ve elde edilen bilgilerin sistematik şekilde analiz edilmesi noktasında merkezi bir pozisyonundadır. Bununla birlikte, bu süreçlerde yerel bağlamı, sosyal dinamikleri ve kültürel normları daha iyi bilen paydaşlarla veya uzman kuruluşlarla iş birliği yapılması, risklerin daha doğru belirlenmesi bakımından önemli bir avantaj sağlayabilmektedir. Muhasebe meslek mensupları aynı zamanda, tedarikçiler veya diğer iş ortakları tarafından sunulan teklif, üretim ve maliyet verilerindeki olası tutarsızlıkları tespit etme konusunda güçlü bir kapasiteye sahiptir. İnsan hakları ihlallerine işaret edebilecek unsurlar (piyasa gerçekleriyle uyumsuz derecede düşük fiyat teklifleri, aşırı sıkı teslimat süreleri veya standart dışı maliyet bilgileri vb.) veri analizleri yoluyla ortaya çıkarılabilmektedir (Siddiqui ve Uddin, 2016). Örneğin, bir tedarikçinin işçilere adil ücret ödemesi halinde mümkün olmayacak kadar düşük maliyetlerle bir siparişi karşılamayı taahhüt etmesi, potansiyel bir ihlalin göstergesi olabilir. Böyle durumlarda, yöneticiler kısa vadeli maliyet avantajları ile insan hakları konusundaki kurumsal sorumlulukları arasında bir denge kurmak durumunda kalmaktadır. Dolayısıyla, insan haklarına ilişkin açık politikaların ve kurumsal taahhütlerin mevcut olması, yöneticilerin etik açıdan daha bilinçli ve hesap verebilir kararlar almasını destekler. Öte yandan, kuruluşların kendi iç yönetim sistemleri, teşvik mekanizmaları ve muhasebe uygulamalarının insan hakları risklerini artırma potansiyeli taşıyabileceği de göz ardı edilmemelidir (Christ vd., 2019). Örneğin, tedarikçilere düşük fiyatlarla çalışmaları için baskı yapılması, geç teslimatlar için ağır cezai şartlar uygulanması veya kapasitenin üzerinde üretim taahhüt etmeye zorlanması, tedarik zincirini insan hakları ihlallerine daha açık hale getirebilmektedir. Bunun yanı sıra, kurum içi teşvik sistemlerinin (örneğin yöneticilere ödenecek primlerin yalnızca kârlılık veya hız gibi performans göstergelerine bağlanması) insan hakları hassasiyetlerini geri plana itme riski bulunmaktadır. Bu nedenle, insan hakları politikalarının yanı sıra, iç süreçlerin ve teşvik mekanizmalarının düzenli olarak gözden geçirilmesi, risklerin kurum içinde tetiklenmesini önlemek açısından önemlidir.

Raporlama uygulamaları ise insan hakları muhasebesinin temel bileşenlerinden biridir (Cooper vd., 2011). Mevzuat ve uluslararası rehberlikler, işletmelerin insan hakları performansları konusunda şeffaf bilgi sunmalarını ve hesap verebilirlik mekanizmalarını güçlendirmelerini gerektirmektedir. Muhasebe, insan haklarına ilişkin kurumsal sorumlulukların görünür kılınmasında ve bu sorumlulukların izlenip değerlendirilmesinde temel bir araçtır. Ancak raporlama uygulamalarının da belirli sınırlılıkları mevcuttur; açıklamaların yüzeysel, biçimsel veya gerçek performansı yansıtmaktan uzak olması sıklıkla eleştirilen bir durumdur. Bu konuya ilişkin sınırlamalar ve tartışmalar bir sonraki bölümde ele alınacaktır. Küresel ölçekte en yaygın kullanılan sürdürülebilirlik raporlama standartlarından biri olan GRI Standartları, insan hakları alanındaki muhasebe ve raporlama faaliyetlerine önemli bir yönlendirme

sunmaktadır. Standartlarda insan haklarıyla ilgili açıklamalar; çocuk işçiliği, insan hakları değerlendirmeleri, iş sağlığı ve güvenliği gibi konu başlıkları altında dağılmış durumdadır (Antonini vd., 2020). Bu açıklamalar hem kuruluşun faaliyetlerinin insan hakları risklerine maruz kalma düzeyini hem de çalışanların insan hakları farkındalığına ilişkin kurumsal eğitim ve politika uygulamalarını kapsamaktadır. GRI Standartları, yalnızca insan haklarına ilişkin sonuç odaklı göstergeleri değil, aynı zamanda kurumun insan hakları risklerini yönetmeye yönelik eylemlerini ve süreçlerini de değerlendirmeye dahil etmektedir. BM İş Dünyası ve İnsan Hakları Rehber İlkeleri, ilgili raporlama çerçevesi ve OECD Kılavuzları küresel düzeyde temel referans noktaları haline gelmiştir. İnsan hakları açıklamaları, diğer raporlama çerçevelerinde de yer almakla birlikte farklı düzeylerde ele alınmaktadır (OECD, 2018). Örneğin entegre raporlama çerçevesi kapsamında, insan hakları konusu sosyal ve ilişki sermayesi altında dolaylı biçimde sunulabilir, ancak çerçevede belirgin bir şekilde ayrı bir başlık olarak yer almamaktadır.

Birleşmiş Milletler İş Dünyası ve İnsan Hakları Rehber İlkeleri kapsamında geliştirilen BM Rehber İlkeleri Raporlama Çerçevesi, söz konusu ilkelere yer alan kurumsal sorumlulukların işletme uygulamalarına ve kurumsal iletişime etkin biçimde aktarılmasını amaçlamaktadır (Shift/Mazars, 2015). Çerçeve, özellikle erişilebilir ve kolay anlaşılır bir yapıda tasarlanmış olup, kamu taahhütleri, insan hakları etkilerinin değerlendirilmesi ve performans izlemesi gibi temel alanlara odaklanan toplam 31 sorudan oluşmaktadır. Bu sorular arasında, Üst yönetim ve yönetim kurulu hangi insan hakları konularını tartışmaktadır ve bunun gerekçesi nedir? ya da Şirket, önemli insan hakları sorunlarını ele almaya yönelik çabalarının uygulamada etkili olduğunu nasıl tespit etmektedir? gibi pratik nitelikte ayrıntılı sorgulamalar yer almaktadır (UN, 2014). Ayrıca, raporlama sürecine katılımı teşvik etmek amacıyla, işletmelerin çerçeveye uyumu başlatabilmesi için yalnızca sekiz temel soruya yanıt vermesi yeterli görülmüştür. Bu çerçeve, kuruluşların insan hakları risklerini belirleme, yönetme ve uygulamada gösterdikleri özeni kamuoyuna aktarma süreçlerinde dikkate almaları gereken unsurlara ilişkin önemli bir rehberlik sunmaktadır. Çerçevenin temel dayanağı, şirketlerin insan haklarına yönelik sorumluluklarını bilmesi ve göstermesi gerektiği ilkesidir. Böylece çerçeve yalnızca raporlama yapan kuruluşlara değil, aynı zamanda bağımsız güvence sağlayıcılarına da şirketlerin insan hakları performansını nasıl değerlendirebilecekleri konusunda yönlendirici bir referans sunmaktadır.

Gönüllü raporlama çerçevelerinin yanı sıra, modern kölelik ve çatışma mineralleri gibi alanlarda ortaya çıkan bağlayıcı düzenlemeler, işletmelerin insan haklarına ilişkin raporlama uygulamalarını önemli ölçüde etkilemiştir. Bu durum, çeşitli şirketlerin ilgili mevzuat doğrultusunda hazırladıkları raporların incelenmesiyle açıkça görülmektedir. Örneğin Marks & Spencer, Birleşik Krallık'ın 2015 Modern Kölelik Yasası kapsamında yayımladığı

2019/2020 tarihli yedi sayfalık modern kölelik beyanında, işletmenin faaliyetlerinde ve küresel tedarik zincirinde modern kölelik ve insan ticaretini önlemeye yönelik attığı adımları ayrıntılı biçimde ortaya koymaktadır (Marks & Spencer, 2020). Benzer şekilde Apple, çevre raporu ve tedarikçi sorumluluğu raporuna ek olarak, ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nun (SEC) çatışma minerallerine ilişkin düzenlemelerine yanıt olarak hazırlanan özel bir açıklama raporu yayımlamaktadır (Apple, 2019). Avustralya'da yapılan çalışmalar ise, yerel raporlama uygulamalarının uluslararası düzenlemelerden etkilendiğini göstermektedir. Raporlama alanındaki bu gelişmelere karşın, işletmelerin yeni mevzuatın gerektirdiği standartlara nasıl uyum sağlayabilecekleri her zaman açık olmayabilmektedir. Bu belirsizliği azaltmak ve uygulayıcıları desteklemek amacıyla İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü, bir modern kölelik ve insan ticareti beyanında bulunması gereken temel unsurlar konusunda kapsamlı bir rehber yayımlamıştır (ICAEW, 2020). Söz konusu rehber, işletmelerin raporlamalarında yer verebilecekleri bilgileri sistematik bir biçimde sunarak uygulama tutarlılığını artırmayı hedeflemektedir. Her ne kadar insan haklarına ilişkin kurumsal raporlama henüz tüm sektörlerde yaygınlaşmamış olsa da düzenleyici çerçevelerin giderek daha fazla ülkede benimsenmesi ve paydaş beklentilerinin artması, bu konunun gelecekte çok daha güçlü bir biçimde ön plana çıkacağını göstermektedir. Bu nedenle, işletmelerin insan hakları riskleri, politikaları ve performansları konusunda kapsamlı, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiler sunmaları, kurumsal hesap verebilirliğin ayrılmaz bir unsuru hâline gelmektedir.

5. İnsan Hakları Muhasebesi ve Hesap Verebilirlik Uygulamalarının Geliştirilmesi

Günümüzde insan hakları sorunlarının hem toplumlar hem de kuruluşlar açısından temel bir öneme sahip olduğu konusunda genel bir uzlaşa bulunmaktadır. Bununla birlikte, insan hakları muhasebesine ilişkin uygulamalarda son yıllarda kaydedilen artışa rağmen, bu uygulamaların hâlen sınırlı ve yayınlıktan uzak olduğu görülmektedir. BM İş Dünyası ve İnsan Hakları Rehber İlkeleri'nin ve yakın dönemde ivme kazanan Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri'nin bu alandaki farkındalığı artırmasına karşın, kurumsal düzeyde çözülmesi gereken önemli sorunlar varlığını sürdürmektedir. Bu bağlamda hem geleneksel muhasebe uygulamalarının hem de mevcut sürdürülebilirlik muhasebesi yaklaşımlarının insan hakları gündemini ne ölçüde ele alabildiği tartışmaya açık bir konudur (Oxfam, 2019). Kurumsal düzeyde kullanılan çeşitli muhasebe araçları ve uygulamaları, insan haklarının hem kuruluş sınırları içerisinde hem de genişleyen tedarik zincirlerinde nasıl ele alındığı üzerinde doğrudan veya dolaylı etkilere sahiptir. Ancak bu etkilerin önemi, muhasebe literatüründe ve insan hakları tartışmalarında yeterince görünür değildir. Uygulama ve düzenleme alanında ağırlıklı olarak insan hakları raporlaması ve ifşaların geliştirilmesine odaklanıldığı için, hesap verebilirliğin diğer boyut-

ları görece geri planda kalmaktadır. Bu noktada kritik sorulardan biri, insan haklarına ilişkin raporlamanın gerçekte ne ölçüde etkili olduğudur (Christ vd., 2019). GRI Standartları veya BM Rehber İlkeleri Raporlama Çerçevesi gibi gönüllü düzenlemelerin yaygınlaşması, şirketlerin paydaşlarına daha kapsamlı ve nitelikli bilgi sunduğunu göstermekte midir? Eğer böyleyse, bu artan bilgilendirmenin paydaş davranışları üzerindeki etkisi nedir? Örneğin Marks & Spencer'ın Modern Kölelik Yasası kapsamında yayımladığı modern kölelik raporu veya Apple'ın ABD Dodd-Frank Yasası bağlamında hazırladığı çatışma mineralleri raporu düşünüldüğünde, bu tür bilgilendirmeleri hangi paydaş grupları takip etmekte ve elde ettikleri bilgiyi karar süreçlerine nasıl yansıtmaktadır? Alternatif olarak, bu tür raporlamaların işletmeler üzerinde içsel bir dönüşüm yaratıp yaratmadığı sorusu da önemlidir (UN, 2014). Bu sorular, sürdürülebilirlik muhasebesinin karbon, su veya biyoçeşitlilik gibi diğer alanlarında olduğu gibi, insan hakları bağlamında daha da karmaşık hâle gelmektedir. İnsan haklarıyla ilgili göstergelerin ölçümü ve nicel olarak ifade edilmesi, çevresel göstergelere kıyasla çok daha zorludur. Karbon emisyonlarını hesaplamak görece kolayken, bir işletmenin insan haklarına saygı düzeyini ölçmek, anlamlandırmak ve ekonomik terimlere dönüştürmek metodolojik olarak daha güçtür. Buna ek olarak, kurumsal raporlamaya ilişkin vurgulanan genel sorunlar, insan hakları raporlaması için de geçerlidir.

İnsan hakları ihlallerinin çoğu, kuruluşların kendi faaliyet alanlarının çok ötesinde, geniş ve çok katmanlı tedarik zincirlerinde ortaya çıkmaktadır. Özellikle küresel ölçekte faaliyet gösteren şirketler için bu durum daha belirgindir. Bu kapsamda en temel sorulardan biri, bir kuruluşun sorumluluğunun sınırlarının nerede başlayıp nerede bittiğidir. Hızlı moda sektörü bu tartışmanın somut bir örneğini sunmaktadır. Antonini vd., (2020) çalışmalarında gösterildiği üzere, hızlı moda sektöründe büyük perakendeciler ürünleri kendileri üretmemekte; üretim süreci dünya genelinde çok katmanlı bir tedarikçi ağı tarafından yürütülmektedir. Üretim zincirinin farklı aşamalarında faaliyet gösteren aktörler teknik olarak bağımsız görünse de büyük alıcıların fiyat, teslimat ve üretim koşullarına yönelik talepleri tedarikçiler üzerinde fiili bir kontrol oluşturmaktadır. Bu durum, alıcı işletmenin tedarik zincirindeki insan hakları ihlallerinden en azından kısmi bir sorumluluk taşıdığını göstermektedir. Bu çerçevede kritik soru şudur: Bu tür ilişkiler sürdürülebilirlik raporlarında nasıl yansıtılmalıdır? Bir kuruluş, tedarik zinciri üzerindeki etkisini kabul ederek sorumluluk üstlenmekte midir? Yoksa tedarikçilerin bağımsızlığına vurgu yaparak sorumluluğu sınırlandırmaya mı çalışmaktadır? Şirketlerin raporlarında yüksek etik standartlara bağlılıklarını vurgulamaları, tedarik zincirindeki olası insan hakları etkilerinden doğan sorumluluğu ortadan kaldırmamaktadır. Dolayısıyla, tedarik zincirinde meydana gelen insan hakları sorunlarının hangi aktör tarafından üstlenilmesi gerektiği, kurumsal hesap verebilirlik açısından temel bir tartışma alanı oluşturmaktadır.

Sonuç

Bu çalışma, insan hakları muhasebesinin sürdürülebilirlik perspektifinden kurumsal hesap verebilirliğin ayrılmaz bir bileşeni hâline geldiğini göstermektedir. Küresel tedarik zincirlerinin genişlemesi, dış kaynak kullanımının artması, modern kölelik uygulamalarının görünmezliği ve kayıt dışı istihdamın derinleşmesi, insan hakları ihlallerinin işletmelerin doğrudan kontrol alanı dışında da ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum, insan haklarının yalnızca etik bir tartışma olmaktan çıkarak muhasebe, denetim ve raporlama süreçlerinin merkezine yerleşmesini zorunlu kılmaktadır. Ancak insan hakları performansının ölçülmesi diğer sosyal veya çevresel göstergelere kıyasla çok daha karmaşıktır; çoğu ihlal resmi kayıtlara yansımamakta, mali verilere doğrudan işlenemekte ve dolaylı göstergeler üzerinden izlenmektedir. Bu nedenle insan hakları muhasebesi, geleneksel tekniklerden farklı olarak hem nitel hem nicel verilerin bütünlleştirildiği, paydaş görüşlerinin sistematik biçimde toplandığı, bağımsız denetimle desteklenen çok disiplinli bir yaklaşımı gerektirmektedir. Uluslararası normatif çerçeveler (BM İş Dünyası ve İnsan Hakları Rehber İlkeleri, OECD Çok Uluslu Şirketler Rehberi, modern kölelik yasaları ve son dönemde Avrupa Birliği'nin kurumsal sorumlulukların kapsamını genişletmiş olsa da bu normların uygulamadaki etkisi ülkeden ülkeye ve işletmeden işletmeye büyük farklılık göstermektedir. Gönüllü raporlama çerçevelerinin yaygınlaşması, bazı işletmelerde şeffaflık ve kapasite artışı sağlarken, birçok şirketin açıklamalarının yüzeysel ve biçimsel kaldığı görülmektedir. Bu durum, insan hakları odaklı raporlamanın tek başına yeterli olmadığını; etkili olabilmesi için güçlü iç kontrol mekanizmaları, tutarlı denetim süreçleri, kamu politikaları ve işletme içi yönetim değişimleriyle desteklenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda muhasebenin rolü yalnızca raporlama yapmakla sınırlı değildir. Muhasebe sistemleri, tedarik zincirlerinde düşük fiyat teklifleri, olağan dışı maliyet düşüşleri, aşırı sıkı teslimat süreleri, işgücü maliyetlerindeki tutarsızlıklar gibi erken uyarı sinyallerini analiz ederek potansiyel insan hakları ihlallerini tespit etme kapasitesine sahiptir. Dolayısıyla muhasebe mesleği, insan hakları gündeminin kritik aktörlerinden biri hâline gelmekte ve bu alanda mesleki becerilerin geliştirilmesi giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Bu çalışmanın ortaya koyduğu bulgular doğrultusunda, uluslararası ölçekte politika ve uygulama önerileri aşağıda bütüncül bir çerçeve içinde sunulmaktadır:

- İşletmeler için insan hakları durum tespitinin kurumsal bir standart hâline getirilmesi gerekmektedir. İnsan haklarına ilişkin risklerin belirlenmesi, izlenmesi ve yönetilmesi, gönüllü bir uygulama olmaktan çıkarılarak kurumsal sürdürülebilirlik süreçlerinin ayrılmaz bir parçası hâline getirilmelidir. Bu doğrultuda, işletmelerin stratejik planlama süreçlerinde insan hakları etkilerini değerlendirmesi, yüksek riskli tedarik zinciri ilişkilerine öncelik vermesi ve tedarikçi seçim kriterlerine insan hakları uyumunun açık biçimde entegre edilmesi önem taşımaktadır.

- İnsan hakları raporlamasının bağımsız güvence mekanizmalarıyla desteklenmesi zorunludur. Uluslararası araştırmalar, birçok sürdürülebilirlik raporunun denetlenmediğini ve bu durumun raporlamanın güvenilirliğini sınırladığını göstermektedir. İnsan hakları açıklamalarının bağımsız doğrulamaya tabi tutulması hem şeffaflığı artıracak hem de işletmelerin gerçek performansla uyumlu bilgiler sunmasını teşvik edecektir. Güvence süreçlerinin yalnızca belgeleri doğrulamakla sınırlı kalmayıp, şirketlerin uygulama düzeyindeki politikalarını, eğitim süreçlerini ve tedarik zinciri yönetim sistemlerini değerlendirmesi gerekmektedir.

- Muhasebe ve finans uzmanlarının insan hakları alanındaki teknik bilgi kapasitesi güçlendirilmelidir. Modern kölelik göstergeleri, tedarik zinciri analitiği, dolaylı ihlal sinyallerinin muhasebe verileri üzerinden tespit edilmesi ve insan haklarına ilişkin uluslararası raporlama standartları, mesleki eğitim programlarının ayrılmaz bir parçası hâline getirilmelidir. İnsan hakları muhasebesinin uygulanabilirliği, büyük ölçüde bu uzmanların veri yorumlama becerilerine ve etik hassasiyetlerine bağlıdır.

- İşletme içi yönetim mekanizmalarının insan hakları duyarlılığıyla uyumlu şekilde yeniden tasarlanması gerekmektedir. Yönetici teşvik sistemlerinin yalnızca finansal performansa dayandırılması, tedarik zincirinde maliyet baskılarını artırmakta ve insan hakları ihlallerini tetikleyebilmektedir. Bu nedenle performans sistemlerine insan hakları hedeflerinin eklenmesi, etik davranışların teşvik edilmesi ve tedarik zincirine ilişkin risk yönetimi süreçlerinin kurumsal kültüre entegre edilmesi şarttır.

- Teknoloji ve veri analitiğinin insan hakları muhasebesiyle bütünleştirilmesi önemlidir. Büyük veri analizi, yapay zekâ destekli tedarik zinciri izleme sistemleri ve dijital doğrulama araçları, insan hakları ihlallerinin erken tespit edilmesine önemli katkı sağlayabilir. Özellikle çok katmanlı tedarik zincirlerinin görünmez kısımlarında çalışan işçilerin durumunu izlemek için teknoloji tabanlı çözümler daha etkin sonuçlar üretebilmektedir.

Genel olarak bu çalışma, insan hakları muhasebesinin, işletmelerin toplumsal sorumluluğunu ölçülebilir hâle getirmek için giderek daha merkezi bir araç hâline geldiğini göstermektedir. İnsan hakları performansının güvenilir biçimde raporlanabilmesi, yalnızca işletmelerin sosyal meşruiyetini artırmakla kalmayacak, aynı zamanda küresel ölçekte sürdürülebilir kalkınmanın sosyal boyutunu güçlendirecektir. Kurumsal hesap verebilirliğin genişleyen bu yeni boyutu, muhasebe disiplininin de sınırlarını yeniden tanımlamakta ve insan haklarını işletme yönetiminin merkezine yerleştiren daha kapsayıcı bir yaklaşımın gerekliliğini açıkça ortaya koymaktadır.

KAYNAKÇA

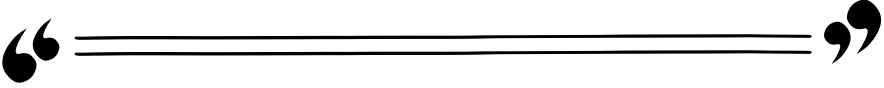
- Anti-Slavery International. (2020). Modern slavery. Retrieved October 9, 2025, from <https://www.antislavery.org/slavery-today/modern-slavery/>
- Antonini, C., Beck, C., & Larrinaga, C. (2020). Subpolitics and sustainability reporting boundaries: The case of working conditions in global supply chains. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(7), 1535-1567.
- Arnon, D., Haschke, P., & Park, B. (2022). Replication data for: The right accounting of wrongs: Examining temporal changes to human rights monitoring and reporting. Harvard Dataverse.
- Azizul Islam, M., & Jain, A. (2013). Workplace human rights reporting: A study of Australian garment and retail companies. *Australian Accounting Review*, 23(2), 102-116.
- Chetty, K. (2011). From responsibility to accountability: Social accounting, human rights and Scotland. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8), 759-761.
- Christ, K., Rao, K., & Burritt, R. (2019). Accounting for modern slavery: An analysis of Australian listed company disclosures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(3), 836-865.
- Cingranelli, D. L., & Richards, D. L. (2001). Measuring the impact of human rights organizations. In C. E. Welch (Ed.), *NGOs and human rights: Promise and performance* (pp. 225-240). Philadelphia, PA: University of Pennsylvania Press.
- Cooper, C., Coulson, A., & Taylor, P. (2011). Accounting for human rights: Doxical health and safety practices – The accounting lesson from ICL. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8), 738-758.
- Denedo, M., Thomson, I., & Yonekura, A. (2019). Ecological damage, human rights and oil: Local advocacy NGOs' dialogic action and alternative accounting practices. *Accounting Forum*, 43(1), 85-112.
- Foreign and Commonwealth Office. (2014). Human rights and democracy report 2013. Retrieved September 22, 2025, from <https://www.gov.uk/government/publications/human-rights-and-democracy-report-2013>
- Gallhofer, S., Haslam, J., & Van der Walt, S. (2011). Accountability and transparency in relation to human rights: A critical perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8), 765-780.
- Gray, R., & Gray, S. (2011). Accountability and human rights: A tentative exploration and a commentary. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8), 781-789.
- Gregg, B. (2014). Human rights as social construction. *Contemporary Political Theory*, 13(4), 380-386.
- Haschke, P., & Arnon, D. (2020). What bias? Changing standards, information effects, and human rights measurement. *Journal of Human Rights*, 19(1), 33-45.

- Hazelton, J. (2013). Accounting as a human right: The case of water information. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(2), 267-311.
- ICAEW. (2020). Modern Slavery Act. Retrieved August 11, 2025, from <https://www.icaew.com>
- International Labour Organization-ILO. (2020). Forced labour. Retrieved September 28, 2025, from <https://www.ilo.org>
- Kim, H. J., & Sharman, J. C. (2014). Accounts and accountability: Corruption, human rights, and individual accountability norms. *International Organization*, 68(2), 417-448.
- Li, Y., & McKernan, J. (2016). Human rights, accounting, and the dialectic of equality and inequality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4), 568-593.
- Marks and Spencer. (2020). Modern slavery statement 2019/2020. Retrieved December 3, 2025, from <https://corporate.marksandspencer.com>
- McCorquodale, R., Smit, L., Neely, S., & Brooks, R. (2017). Human rights due diligence in law and practice. *Business and Human Rights Journal*, 2(2), 195-224.
- McPhail, K. (2018). The accounting profession, the public interest, and human rights. In *The Routledge companion to business ethics* (1st ed.). London: Routledge.
- McPhail, K., & Adams, C. (2016). Corporate respect for human rights: Meaning, scope, and the shifting order of discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4), 650-678.
- McPhail, K., & Ferguson, J. (2016). The past, the present and the future of accounting for human rights. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4), 526-541.
- Methven O'Brien, C., & Dhanarajan, S. (2016). The corporate responsibility to respect human rights. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4), 542-567.
- Miller, P., & Power, M. (2013). Accounting, organizing, and economizing. *Academy of Management Annals*, 7(1), 557-605.
- OECD. (2011). OECD guidelines for multinational enterprises. Retrieved December 1, 2025, from <https://mneguidelines.oecd.org>
- OECD. (2018). OECD due diligence guidance for responsible business conduct. Retrieved December 2, 2025, from <https://mneguidelines.oecd.org>
- Oxfam. (2019). The people behind the prices. Retrieved December 10, 2025, from <https://www.oxfam.org>
- Park, B., Greene, K., & Colaresi, M. (2020). Human rights are (increasingly) plural. *American Political Science Review*, 114(3), 888-910.
- Park, B., Murdie, A., & Davis, D. R. (2019). The (co)evolution of human rights advocacy. *Cooperation and Conflict*, 54(3), 313-334.

- Parsa, S., Roper, I., Muller-Camen, M., & Szigetvari, E. (2018). Labour practices and human rights disclosures. *Accounting Forum*, 42(1), 47-64.
- Preuss, L., & Brown, D. (2012). Business policies on human rights. *Journal of Business Ethics*, 109(3), 289-299.
- Ron, J., Pandya, A., & Crow, D. (2016). Universal values, foreign money. *Review of International Political Economy*, 23(1), 29-64.
- Ruggie, J. G. (2011). Guiding principles on business and human rights. United Nations.
- Sargiacomo, M., Ianni, L., & Everett, J. (2014). Accounting for suffering. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(7), 652-669.
- Shift & Mazars. (2015). The UN guiding principles reporting framework. Retrieved December 9, 2025, from <https://www.ungpreporting.org>
- Siddiqui, J., & Uddin, S. (2016). Human rights disasters, corporate accountability and the state. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4), 679-704.
- Sikka, P. (2011). Accounting for human rights. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8), 811-827.
- Skogly, S. I. (2012). The human rights obligations of the World Bank and the IMF. London: Cavendish.
- Smit, L., Holly, G., McCorquodale, R., & Neely, S. (2021). Human rights due diligence in global supply chains. *The International Journal of Human Rights*, 25(6), 945-973.
- United Nations. (1948). Universal declaration of human rights. Retrieved December 12, 2025, from <https://www.un.org>
- Van Genugten, W. (Ed.). (2013). World Bank, IMF and human rights. Nijmegen: Wolf Legal.
- Wettstein, F. (2010). The duty to protect. *Journal of Business Ethics*, 96(1), 33-47.
- Wettstein, F. (2012). CSR and the debate on business and human rights. *Business Ethics Quarterly*, 22(4), 739-770.
- Wettstein, F. (2015). Normativity, ethics, and the UN guiding principles. *Journal of Human Rights*, 14(2), 162-182.
- Whelan, G., Moon, J., & Orlitzky, M. (2009). Human rights, transnational corporations and embedded liberalism. *Journal of Business Ethics*, 87(2), 367-383.
- Wood, S. (2012). The case for leverage-based corporate human rights responsibility. *Business Ethics Quarterly*, 22(1), 63-98.



MUHASEBE VE İNOVASYON KONULARINI ELE ALAN LİSANS ÜSTÜ ÇALIŞMALARINA GENEL BİR BAKIŞ



Sema AKPINAR ¹

Şule YILDIZ ²

¹ Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi Sağlık Yönetimi Bölümü, semaulku@sakarya.edu.tr
ORCID ID: 0000-0003-0797-1486

² Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü, kasapoglu@sakarya.edu.tr
ORCID ID: 0000-0002-4630-0637

1. GİRİŞ

Muhasebe işletmelerin varlık ve kaynak yapısı üzerinde değişiklikler meydana getirecek ve belgelerle kanıtlanacak mali olaylarını kaydeden, sınıflandıran, raporlayan ve analizler yoluyla ilgili aktörlerin karar alma mekanizmalarına destek olan yani “kullanılmak için bilgi üreten” bir sistem olarak kabul edilmektedir (Akyel ve Karaca, 2014; Karabınar ve Çevik, 2014). Geçmişte geleneksel araçlarla (kâğıt- kalem vs.) yürütülen muhasebe fonksiyonu zamanla emek odaklı olmaktan uzaklaşmakta teknoloji odaklı olmaktadır ve bugünün teknolojileri sayesinde daha hızlı ve daha verimli hale gelmektedir. Gelecekte de bu fonksiyonu yerine getirecek kişilerin teknolojik yeniliklere entegre, robotlara yaklaşımı işbirlikçi ve veri analizi konusuna hâkim olması beklenmektedir (Selçuk ve Uslu, 2025). İnovasyon ise, yeni veya çok büyük ölçüde geliştirilmiş bir ürün, hizmet, süreç veya yeni bir örgütsel yöntem olarak ifade edilebilir (Açık Taşar, 2019). Muhasebe süreçlerinin teknolojik gelişmeler karşısında geçirdiği değişim inovasyon tanımı için önemli bir örnek olarak değerlendirilebilir.

Muhasebe ve inovasyon ilişkisini inceleyen lisans üstü tezleri konu alan bu çalışma yıllar içerisinde çalışmaların nasıl bir seyir izlediğini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu hedef doğrultusunda söz konusu tezler yayın yılı, yapıldığı üniversite ve anabilim dalı, veri toplama aracı ve verilerin analizinde kullanılan yöntem ve araçlar, yazar cinsiyeti, yazım dili, örneklem alınan sektör ve ülke gibi kriterler bakımından değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Eserlerin nasıl bir dağılım sergilediğinin tespiti sayesinde, konuya ilgi duyan araştırmacılar için hangi başlıklarda ne gibi araştırma boşluklarının bulunduğunun ortaya çıkarılması da önemsenmektedir.

2. LİTERATÜR ÖZETİ

Literatürde muhasebe ve inovasyon konusunu esas alan çalışmaların olması gerekenden daha az sayıda olduğu düşünülmektedir. Söz konusu çalışmalar incelendiğinde ise daha çok entelektüel sermaye ve inovasyon konusunun birlikte ele alındığı görülmektedir. Entelektüel sermaye bağlamında inovasyon kavramına yaklaşan çalışmalar (Toraman vd.,2009; Açık Taşar, 2019; Altan ve Pehlivan, 2019; Kunt ve Sundu, 2021; Karaaslan ve Karadağut, 2024) ın yanı sıra muhasebe denetimi ve inovasyon (Uyar, 2018; Aslan ve Kızıl, 2019;), AR-GE faaliyetleri ve inovasyon (Pala vd., 2018; Dikici ve Gürdal,2021;) inovasyon ve finansal performans ilişkisi (Demirhan ve Aracıoğlu, 2017;) metaverse ve muhasebe (Koç, 2024; Tekbaş vd., 2023;) inovasyon faaliyetleri ve muhasebeleştirilmesi (Onat ve Mortaş, 2011; Öztürk, 2019;) muhasebe eğitiminde inovasyon (Yavuzaslan Söylemez, 2022), muhasebe meslek mensuplarının inovatif yetenekleri (Yılmaz ve Mert, 2020) konularında da araştırmalar bulunmaktadır.

3. ARAŞTIRMA

Çalışmada Türkiye’de Muhasebe ve İnovasyon ilişkisini inceleyen toplam 23 lisans üstü tez ele alınmıştır. YÖK Tez veri tabanında 01.11.2025 tarihinde yapılan detaylı taramada “muhasebe” ve “inovasyon” anahtar kelimeleri kullanılarak ulaşılan tezler, tez türü ve yayın yılı, yayımlandığı üniversite, kullanılan araştırma yöntemi, analiz türü, veri toplama aracı, çalışılan anabilim dalı, örneklem alınan ülke ve sektör, tez yazım dili ve yazarların cinsiyeti açısından ele alınmıştır. Tablo 1 de, toplam 23 Lisans üstü tezin, eğitim seviyesine ve yıllara göre dağılımı yer almaktadır. Tezlerin 6 adedinin doktora seviyesinde; 17 adedinin ise yüksek lisans kademesinde hazırlandığı görülmüştür.

Tablo 1: Eğitim Kademesine Göre Tez Dağılımı

Tez Türü	2025	2024	2023	2022	2021	2020	2019	2018	2016	2014	2011	Toplam
Doktora	0	1	1	0	0	0	1	0	0	2	1	6
Yüksek Lisans	2	3	0	2	1	1	4	1	2	0	1	17
Toplam	2	4	1	2	1	1	5	1	2	2	2	23

Konuya ilişkin lisans üstü tezlerin yapıldığı üniversiteler incelendiğinde genel olarak öne çıkan bir üniversite olmamakla birlikte Dokuz Eylül Üniversitesi (2), Manisa Celal Bayar Üniversitesi (2), Selçuk Üniversitesi (2) ve Tokat Gazi Osman Paşa Üniversitesi (2) diğerlerine nazaran daha çok çalışmaya ev sahipliği yapmıştır.

Tablo 2: Tezlerin Yayımlandıkları Üniversitelere Göre Dağılımı

Üniversite	Sayı	Üniversite	Sayı
Atılım Üniversitesi	1	Kocaeli Üniversitesi	1
Bahçeşehir Üniversitesi	1	Manisa Celal Bayar Üniversitesi	2
Çankaya Üniversitesi	1	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	1
Dokuz Eylül Üniversitesi	2	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	1
Erciyes Üniversitesi	1	Selçuk Üniversitesi	2
Fırat Üniversitesi	1	Süleyman Demirel Üniversitesi	1
Gebze Teknik Üniversitesi	1	Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi	2
İstanbul Gelişim Üniversitesi	1	Trakya Üniversitesi	1
İstanbul Üniversitesi	1	Yaşar Üniversitesi	1
Kafkas Üniversitesi	1		

Kullanılan araştırma yöntemi açısından tezler ele alındığında dağılımın dengeli olduğu görülmüştür. Nicel analizi tercih eden araştırmacı sayısı 12, Nitel analizi tercih eden araştırmacı sayısı ise 11 olarak belirlenmiştir.

Tablo 3: Kullanılan Araştırma Yöntemi Açısından Tezler

Kullanılan Yöntem	Sayı
Nicel Analiz	12
Nitel Analiz	11

Yine kullanılan analiz türleri incelendiğinde çeşitli tekniklerin çalışmalarında yer aldığı tespit edilmiştir. Nitel çalışmaların içerik analizi (5) ve örnek olay (6) analizleri arasında bir dağılım gösterdiği; nicel çalışmaların ise analiz türü bakımından çeşitlilik gösterdiği belirlenmiştir. Nicel çalışmalarda regresyon analizinin tek başına (1) veya başka analiz türleriyle birlikte (3) en çok kullanılan yöntem olduğu görülmüştür.

Tablo 4: Kullanılan Analiz Türü Açısından Tezler

Analiz Türü	Sayı	Analiz Türü	Sayı
Betimsel Analiz ve örnek olay	1	Panel- Regresyon	2
Betimsel ve fark analizleri	1	Regresyon Analizi	1
Faktör analizi, Regresyon ve Korelasyon	1	Statik ve Dinamik Tahmin Yöntemleri	1
Fark Analizleri	1	Tanımlayıcı istatistikler	1
İçerik Analizi	5	Tanımlayıcı istatistikler, Korelasyon ve Regresyon analizleri	1
Kümeleme Analizi	1	Yapısal Eşitlik Modeli	1
Örnek Olay	6		

Muhasebe ve inovasyon ilişkisini konu alarak hazırlanan lisans üstü çalışmalarda analizlere konu olan verilerin çoğunlukla ikincil veri (14) olduğu belirlenmiştir. Sahada çalışma yapan araştırmacıların ise anket (7) ve mülakat (2) yöntemlerini tercih ettiği tespit edilmiştir.

Tablo 5: Kullanılan Veri Toplama Aracı Açısından Tezler

Veri Toplama Aracı	Sayı
Anket	7
İkincil Veri	14
Mülakat	2

Lisansüstü çalışmaların yapıldığı enstitü anabilim dalları açısından bir inceleme yapıldığında öne çıkan disiplinin İşletme (16) olduğu; diğer anabilim dallarının ise birer çalışmayla örnekleme temsil edildiği tespit edilmiştir. Muhasebe bilim dalının işletme anabilim dalı altında olması göz önünde bulundurulduğunda bu durum şaşırtıcı değildir.

Tablo 6: Çalışılan Anabilim Dalı Açısından Tezler

Anabilim Dalı	Sayı
Bilgi Teknolojileri	1
Girişimcilik	1
İktisat	1
İşletme	16
Kamu Yönetimi	1
Muhasebe ve Finansman	1
Spor Yöneticiliği	1
Turizm İşletmeciliği	1

Muhasebe ve inovasyon konulu lisansüstü çalışmalar, araştırma kapsamına aldıkları ülkeler bakımından incelendiğinde büyük çoğunluğun Türkiye'yi (20) konu edindiği, yine bir çalışmanın Türkiye- Irak karşılaştırmasını içerdiği; ayrıca iki çalışmanın da Irak devletini örneklem olarak aldığı görülmektedir.

Tablo 7: Örneklem Alınan Ülkeler Açısından Tezler

Örneklem Ülke	Sayı
Türkiye	20
Türkiye – Irak karşılaştırması	1
Irak	2

Çalışmaların yapıldığı sektörler, firmalar ve veri tabanları bağlamında bir dağılıma ulaşılmak istendiğinde aşağıdaki tablo yardımcı olacaktır. Yapılan çalışmaların en çok imalat sanayiini (6) kendine konu edindiği görülmektedir. Bunun dışında AR-GE merkezleri ve Teknoparklar (3) ile Borsa İstanbul'da (3) işlem gören firmaların da lisans üstü çalışmalarda daha çok tercih edildiği tespit edilmiştir.

Tablo 8: Sektör- Firma-Veri Tabanı Dağılımı Açısından Tezler

Sektör- Firma- Veri Tabanı Dağılımı	Sayı
AR-GE Merkezleri ve Teknoparklar	3
Bankacılık	2
Borsa İstanbul	3
İmalat-Sanayi	6
Kamu Sektörü	1
Konaklama	1
Spor	1
Tarım	1
Çeşitli Sektörler	2
Öğrenci ve meslek mensupları	2
Kütüphane veri tabanı	1

Bu araştırma kapsamında konuya ilişkin lisans üstü tezler yazım dilleri bakımından ele alındığında en çok Türkçe (19) sonrasında ise İngilizce (4) nin kullanıldığı görülmektedir.

Tablo 9: Kullanılan Dil Açısından Tezler

Kullanılan Dil	Sayı
Türkçe	19
İngilizce	4

Yine lisans üstü çalışmaları gerçekleştiren yazarlar cinsiyetleri bakımından incelendiğinde dağılımın dengeli olduğu, konu ile ilgilenen kadın araştırmacı sayısının 12, erkek araştırmacı sayısının ise 11 olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 10: Yazar Cinsiyeti Açısından Tezler

Cinsiyet	Sayı
Kadın	12
Erkek	11

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Muhasebe ve inovasyon ilişkisini esas alarak hazırlanmış 23 lisansüstü tezin tez türü ve yayın yılı, yayınlandığı üniversite, kullanılan araştırma yöntemi, analiz türü, veri toplama aracı, çalışılan anabilim dalı, örneklem alınan ülke, örneklemin belirlendiği sektör-firma ve veri tabanı, tez yazım dili ve yazarların cinsiyeti başlıkları açısından incelendiği bu çalışmada ilk çalışmanın 2011 yılında yapıldığı ve 2011-2025 yılları arasında konuya duyulan ilginin dalgalı bir seyir izlediği görülmüştür. Lisans üstü eğitim kademesi bakımından ise ağırlığın yüksek lisans tezlerinde (17) olduğu görülmüştür. Konu hakkında çalışma yapmış başat bir üniversite olmamakla birlikte Dokuz Eylül Üniversitesi (2), Manisa Celal Bayar Üniversitesi (2), Selçuk Üniversitesi (2) ve Tokat Gazi Osman Paşa Üniversitesi (2) diğerlerine nazaran öncü üniversitelerdir. En çok lisans üstü çalışmanın üretildiği anabilim dalı olarak ise İşletme (16) öne çıkmaktadır. Çalışmalarda tercih edilen analiz türünün dengeli bir dağılım seyretmekle beraber nicel analizin (12) daha çok tercih edildiği görülmüştür. Çalışmalarda genellikle ikincil verilerin (14) kullanıldığı, en çok örnek olay (6) ve içerik analizi (5) nin tercih edildiği, genellikle Türkiye örnekleminin (20), yazım dili olarak Türkçe'nin (19) ve ele alınan sektörler bakımından İmalat sanayiinin (6) tercih edildiği saptanmıştır. Konuya ilgi duyan araştırmacılar da dengeli bir dağılım gösterse de en çok kadın (12) akademisyen ve öğrenciler bu alanı tercih etmiştir.

Saptanan bulgular ışığında muhasebe ve inovasyon ilişkisi konusunun çok az sayıda lisans üstü çalışmada yer aldığı gözlemlenmektedir. Bu alan yeni çalışmalara, bulgulara ve değerlendirmelere ihtiyaç duyan bir sahadır. Farklı örneklemlerde ve sektörlerde yapılacak çalışmalarla ve farklı araştırma tasarımlarıyla literatüre önemli katkılar sağlanacaktır.

KAYNAKÇA

- Açık Taşar S. (2019) İnovasyon ve Entelektüel Sermaye Arasındaki İlişkinin İşletmeler Açısından İncelenmesi, *Researcher: Social Science Studies* 7 (4), s. 23-33.
- Akyel N. & Karaca N. (2014) Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, Sakarya Yayıncılık.
- Altan S. & Özpehlivan M. (2019). Bilişim sektöründe entelektüel sermaye, iş tatmini ve inovasyon yönlülük arasındaki ilişkinin incelenmesi: İstanbul ilinde bir uygulama. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 10(1), 154-167.
- Aslan, T. & Kızıl, C. (2019) İnovasyonun Muhasebe ve Denetime Etkileri, *İktisadi ve Sosyal Yönleriyle İnovasyon*, Iksad Publications ISBN: 978-605-7695-03-1.
- Demirhan, D., & Aracıoğlu, B. (2017). İnovasyon ve finansal performans arasındaki ilişki: bıst teknoloji endeksindeki firmalar üzerine bir araştırma. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi* 195-218. <https://doi.org/10.18092/uliki-dince.323730>
- Dikici, M. & Gürdal, K. (2021). AR-GE Giderleri ile Kârlılık ve Büyüme Arasında Nedenellik İlişkisi: BIST Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 14 (3), 1193-1229.
- Karaaslan, İ., & Karadavut, A. (2024). “Entelektüel Sermaye Üzerine Yapılan Çalışmaların Kobi Firmaları Özelinde Bibliyometrik Analizi”. *Artuklu Kaime*, 7/2, 171-191.
- Karabınar, S. & Çevik Z. (2014) Türkiye’deki Zorunlu Muhasebe Meslek Kurallarının Ahlak Yaklaşımları Açısından İncelenmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 6 (2), 29-44.
- Koç, F. (2024). “Metaverse ve Muhasebe İlişkisi: Metaverse’de Sanal Arazilerin Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Yaklaşım” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 71, 75-96 <https://doi.org/10.55322/mbbakis.1281770>.
- Kunt, O.&Sundu, M. (2021). The moderating role of satisfaction level of management information systems in the effect of intellectual capital on innovation capability. *Research Journal of Business and Management (RJBM)*, V.8(1), p.1-14.
- Onat, O. K & Mortaş, M. (2011) İşletmelerde İnovasyon Faaliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2011/3, 129-154.
- Öztürk, E. (2019). “İnovasyonun Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Yeri”, *International Social Sciences Studies Journal*, 5(46): 5532-5541.
- Pala, F., Ayaydın, H., Çam, A. V., Barut, A. K. (2018). Araştırma geliştirme ve inovasyon yatırımlarının finansal gelişme üzerine etkisi: brics-tm ülkeleri örneği. *Journal of Accounting and Taxation Studies* 442-461. <https://doi.org/10.29067/muvu.339031>

- Selçuk, E. E. & Uslu, T. (2025). Müşteri Bağlılığı, İnsan Kaynak Uygulamaları, İnovasyon ve Kalite Yönetimi Arasındaki İlişkilerin Muhasebeci Örnekleminde İncelenmesi, *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi*, 8(2): 143-159.
- Tekbaş, İ., Azaltun, M., Aktaş, A., Söylemez, S. Y., Atasoy, A. (2023). Metaverse çağında dijitalleşme ve muhasebe ilişkisi üzerine yeni bir yaklaşım önerisi: hiper-muhasebe. *Mali Çözüm* , 33(180), 1753 - 1768.
- Toraman, C., Abdioğlu, H., İlgüden, B. (2009) “İşletmelerde İnovasyon Sürecinde Entelektüel Sermaye Ve Yönetim Muhasebesi Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c.11, s.1.
- Uyar, M. (2018) Muhasebe Denetimi ve İç Kontrol Sisteminin İşletmelerde İnovasyon Yapma Yeteneğine Etkileri Üzerine Ampirik Bir İnceleme, *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5, (1), 149-168.
- Yavuzaslan Söylemez, S. (2022). Deneyimsel Öğrenme Temelli ERP Simülasyon Eğitimi: Muhasebe Eğitiminde Müfredat İnovasyonu. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (3), 603-635.
- Yılmaz, O., & Mert, G. (2020). Çalışanların Adaptif Yeteneklerinin Teknolojik Yenilikleri Kullanma Düzeyine Etkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Örneği. *International Review of Economics and Management*, 8(1), 146-175. <https://doi.org/10.18825/iremjournal.730828>.



MUHASEBE BÖLÜMÜ ÖĞRENCİLERİNİN PROGRAM EĞİTİM AMAÇLARI VE ÖĞRENME ÇIKTILARINI SAĞLAMA DURUMLARININ TESPİT EDİLMESİ

“ ”

İncilay SAVAŞ¹

¹ Uşak Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü,
email: incilay.savas@usak.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7763-3397.

Giriş

Muhasebe eğitimi, teknolojik gelişmeler ve dijitalleşme, yasal düzenlemeler, ulusal/uluslararası muhasebe standartları, işveren/sektör beklentileri, pedagojik yaklaşımlar ve eğitim felsefesindeki değişimler gibi pek çok değişkenden önemli ölçüde etkilenen ve dönüşen dinamik bir alandır. Bu çok boyutlu dönüşüm, yükseköğretim kurumlarındaki muhasebe programlarının yalnızca öğretim planlarını ve içeriklerini değil aynı zamanda programın amaçlarını ve mezunlarında hangi bilgi, beceri ve yetkinlikleri kazandırmayı hedeflediklerini de yeniden tanımlamalarını gerekli kılmaktadır. Bu kapsamda muhasebe eğitiminin belirli bir standartta ve kalite güvence altında sunulmasını sağlamak üzere Program Eğitim Amaçları (PEA) ve Program Öğrenme Çıktıları (PÖÇ)¹, programın planlanması ve değerlendirilmesinde esas çerçeveyi oluşturmaktadır (Spady, 1994).

Program Eğitim Amaçları, programdan mezun olan öğrencilerin daha çok 4-5 yıl içinde elde etmesi beklenen mesleki ve kariyer hedeflerini(başarılarını) ifade etmektedir. Program Öğrenme Çıktıları ise öğrencilerin kısa ve orta vadede programı tamamlaması için gerekli şartları yerine getirdiklerinde sahip olmaları beklenen bilgi, beceri ve yetkinlikleri belirlemektedir (Felder & Brent, 2003). Muhasebe uygulamalarında yaşanan hızlı değişim ile birlikte mezunların iş yaşamına hazır bireyler olarak yetiştirilmesinde, PEA'ların sektörün ve düzenleyici kuruluşların beklentilerine uygun olarak belirlenmesi, PÖÇ'lerin de bu amaçları destekleyecek şekilde yapılandırılması kritik bir öneme sahiptir.

Muhasebe süreçlerine ilişkin uygulamaların dijitalleşmesi (e-fatura, e-defter ve e-beyanname gibi) ve yaygınlaşması, yasa koyucuların bu değişiklikler paralelinde kanun ve tebliğlerde yaptıkları düzenlemeler, uluslararası standartların ülkeler arası muhasebe bilgisinin entegrasyonu konusundaki artan önemi muhasebe programlarının PÖÇ'lerinde değişikliği zorunlu kılmaktadır. Mezun öğrencilerde teknik muhasebe bilgisinin yanı sıra alana yönelik dijital yetkinlik, etik kurallara ve mevzuata uygun hareket etme, analitik düşünme gibi kazanımların da PÖÇ'ler arasında yer alması gerektiği ortak bir kanı oluşturmaktadır. Sektör temsilcilerinin muhasebe programlarından takım çalışmasına yatkın, etkili iletişim kurabilen, problem çözme becerisine sahip, iyi düzeyde yabancı dil kullanabilen mezunları talep etmeleri, bilişsel, duyuşsal ve uygulama alanlarında da PÖÇ belirlenmesini gerektirmektedir.

PEA ve PÖÇ'lerin söz konusu hususlar göz önünde bulundurularak belirlenmesi, mezunların yeterliliklerinin ölçülmesinin yanında öğretim planının, derslerde kullanılan öğretim yöntem ve tekniklerinin, ölçme-değerlendirme uygulamalarının etkinliğinin değerlendirilmesinde de kullanılmaktadır. Bu nedenle PEA ve PÖÇ'lerin belirlenmesi, öğretim planı haritalama yoluyla

1 Çalışmanın izleyen kısımlarında ilgili kavramlar kısaltmaları ile kullanılmaktadır.

dersler ile ilişkisinin kurulması, PÖÇ'lerin çeşitli yaklaşımlar geliştirilerek hesaplanması ve bu sonuçlardan PEA'lara ulaşma düzeylerinin tespit edilmesi, Programın eğitim öğretim alanında sürekli iyileştirme anlayışının uygulanması ve yerleşmesine katkı sunmaktadır.

Bu bağlamda çalışmada muhasebe ve finans yönetimi bölümünün misyon ve vizyonu esas alınarak ve iç/dış paydaşların beklentileri gözetilerek PEA ve PÖÇ'leri belirlenmiş, programdan mezun olanların PEA ve PÖÇ'ler sağlama durumları tespit edilmiş ve iyileştirmeler belirlenmiştir.

Literatür Taraması

Literatürde eğitim sürecinin merkezinde öğrenciyi ve öğrencinin mezun olduktan sonra hangi kazanımlara sahip olduğuna odaklanan Çıktı Temelli Eğitim (OBE-Outcome-Based Education) ile ilgili çeşitli çalışmalar yer almaktadır. Bu çalışmalardan bazıları söz konusu yaklaşımın en önemli bileşenlerinden olan PEA ile PÖÇ'lerin belirlenmesi, önemi, aralarındaki ilişki ve hesaplamaların nasıl gerçekleştirildiğine yönelik çalışmalardır.

Tan, Chong ve Wong (2019), hemşirelik bölümünde dış paydaşlardan anket yoluyla elde ettikleri bilgileri Delphi tekniği ile analiz ederek eğitim amaçları ve öğrenme çıktıları belirlemiştir. Begum, Sabahath ve Naim (2024) ise programların öğrenme çıktıları ve mezunlarda hangi nitelikleri kazandırdığının tespit edilmesi noktasında nasıl kullanıldığını açıklamıştır. Öğrenim çıktılarının hesaplanmasına yönelik benzer bir çalışmada Malik, Naim ve Khan (2024) tarafından gerçekleştirilmiş olup çalışmada, Orta Doğu'daki bir devlet üniversitesi bilgisayar bilimleri programındaki derslere ilişkin performans göstergeleri belirlenmiş, bu göstergeler kullanılarak öğrenme çıktıları hesaplanmıştır. Çıktı temelli müfredatın uygulanmasında Hiyerarşik Ağırlıklandırma Dayalı ölçme ve değerlendirmeyi gerçekleştiren Roza vd. (2025), öğrenci performansının artırılmasına yönelik çeşitli performans göstergelerini ağırlıklandırmıştır. Sistemin kullanılabilirliğini ve duygusal etkisini değerlendirmek amacıyla Kullanıcı Deneyimi Anketi uygulanmıştır. Çalışma sonucunda önerilen çerçevenin öğrenci başarısını daha doğru bir biçimde yansıttığını; hedeflenen öğrenme çıktıları ve performans göstergeleriyle yüksek düzeyde uyum sağladığını ortaya koymuştur.

PEA ve PÖÇ'lerin hesaplanmasında kullanılan veriler üzerine odaklanan bir çalışma, Leonard ve Nault (2004) tarafından gerçekleştirilmiştir. Çalışmada mühendislik programlarından mezun olan öğrencilerin PÖÇ'leri ABET Akreditasyon kriterleri doğrultusunda sağlama durumları ortaya konmuştur. Ayrıca PEA ile PÖÇ'lerin hesaplanmasında kullanılan verilerin ayrı şekilde toplanması ve değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Çalışmada, paydaşlardan hedefe uygun veri toplama ile veri toplamada tekrar eden uygulamaları ortadan kaldıran ve böylece sınırlı kaynaklar üzerindeki yükü azaltan sistematik bir yaklaşım geliştirilmiş, prosedürler belirlenmiş ve endüstri mühendisliği

alanında bu prosedürlerin nasıl uygulandığı ele alınmıştır.

Literatürde öğrenme çıktıları ile eğitim amaçlarının hem müfredatta yer alan derslerin öğretilmesinde kullanılan öğretme yöntem ve teknikleri hem de derslerin başarısının ölçülmesinde kullanılan ölçme değerlendirme teknikleri ile ilişkili olduğu çalışmalar da yer almaktadır. Biggs (2007), geliştirdikleri “yapılandırmacı uyum yaklaşımı”nın öğrencilerin PÖÇ’leri sağlama düzeyini arttırdığını ortaya koymuştur. Ayrıca aynı yaklaşım çerçevesinde öğrencilerin belirlenen öğrenme çıktılarını sağlayabilmeleri için öğretim planının uygulanmasında kullanılan öğretim yöntem ve teknikleri ile ölçme-değerlendirme yöntemleri arasında bütüncül bir ilişkinin olması gerektiğini belirtmiştir. Öğrenme çıktıları ile ölçme değerlendirme yaklaşımları arasındaki ilişkinin önemini vurgulayan bir diğer çalışma ise Felder ve Brent (2003) tarafından yapılmıştır. Felder ve Brent (2003), program öğrenme çıktılarının eğitim amaçları doğrultusunda açık bir şekilde tanımlanmış olmasının, hem öğretim teknikleri hem de nesnel ölçme ve değerlendirme araçlarının geliştirilmesine katkı sunduğunu ortaya koymuştur. Çalışmada çoktan seçmeli testler, eşleştirme testleri, rubrikler, kısa cevaplı yapılandırılmış sorular, performans görevleri, proje çalışmaları ve uygulamalı değerlendirmeler öğrenme çıktılarının ölçülmesinde sıklıkla kullanılan ölçme değerlendirme araçları olarak ifade edilmiştir.

Öğrenme çıktılarının yanı sıra literatürde PEA’ların planlanması, hesaplanması ve izlenmesi amacıyla Naim vd(2024), Arap ülkelerindeki çeşitli eğitim programları üzerinde araştırma yapmıştır. Çalışmada ilgili yüksek öğretim programlarının kuruluş aşamasında PEA’larını planlarken hangi hususları göz önüne aldıkları, PEA’ların hesaplanma ve izlenme yöntemleri açıklanmıştır. Yahya ve arkadaşları (2021), Shaikh vd (2024) yapmış olduğu çalışmalarında ise PEA ile PÖÇ’lerin ilişkilendirilmesi ve iyileştirme süreçlerinin sistematik hale getirilmesinin, program performansının izlenmesi ve iyileştirme süreçlerine katkı sunduğunu vurgulamıştır.

Çıktı Temelli Eğitim Yaklaşımının muhasebe eğitimi ile ilişkisinin kurulduğu çalışmalara ilişkin alan yazını tarandığında, Albrecht ve Sack (2000) muhasebe eğitiminde geleneksel öğretim yaklaşımlarından ziyade çıktı temelli eğitim yaklaşımının uygulanmasının sektörel beklentileri daha isabetli karşıladığını belirlemiştir. Ayrıca ilgili yaklaşım kullanılarak muhasebe öğrencilerinin hem bilişsel hem de duyuşsal yeterlikler kazanmasını hedefleyen PEA ve PÖÇ’lerin tasarlanmasının ve değerlendirilmesinin daha gerçekçi sonuçlar verdiği açıklanmıştır. Benzer bir çalışmayı ise Lakew ve Musa (2019) gerçekleştirmiş olup Program Öğrenme Çıktıları’nın muhasebe eğitim programlarının etkinliğini değerlendirmede kullanılabileceğini vurgulamış ve çıktılarla tutarlı değerlendirme ölçütlerinin kullanılmasını önermiştir.

Cao vd (2024) ise lisans düzeyindeki mühendislik öğrencilerinde muhasebe derslerine yönelik bir uygulama gerçekleştirmiştir. Çalışmada önce

sektörel ihtiyaçlar ile mühendislik öğrencilerinin muhasebe eğitimine ilişkin özel gereksinimleri dikkate alınarak eğitim amaçları ve öğrenme çıktıları belirlenmiştir. Belirlenen amaç ve çıktılar doğrultusunda derslerin haftalık içerikleri, ders öncesi, ders içi ve ders sonrası öğretim yöntemleri tasarlanmış ve uygulanmıştır. Söz konusu uygulamalar sonucunda öğrencilerin muhasebe derslerindeki başarısı arttığı tespit edilmiştir.

Muhasebe programından mezun olan öğrencilere yönelik öğrenme çıktılarının belirlenmesinin yanı sıra bu çıktıların öğretim yöntemleri ve ölçme-değerlendirme araçlarıyla uyumlu olmasına yönelik Spencer tarafından bir çalışma yapılmıştır. Çalışmada muhasebe eğitiminde vaka analizi, proje tabanlı öğrenme ve teknoloji destekli değerlendirmeler gibi çeşitli yöntemlerin PÖÇ'lerin sağlanmasına katkı sunacağı belirtilmiştir. Yükseköğretim kurumlarındaki programların yanında muhasebe dersi bazında ders kazanımı ölçeği Yıldız ve Ülkü(2015)'in yapmış olduğu çalışmasında ise işletme bölümü öğrencilerinin temel muhasebe dersleri öğrenim kazanımlarına ilişkin görüşlerinin belirlenmesi ve söz konusu kazanımlar ile öğrencilerin demografik özellikler ve muhasebe mesleğine ilişkin bazı değişkenler ile ilişkisi ölçülmüştür.

Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde çalışmaların özellikle uluslararası bazda olduğu, yerli literatürde ise muhasebe eğitimine yönelik eğitim amaçları ve öğrenme çıktılarına yönelik sınırlı çalışma yer aldığı görülmüştür.

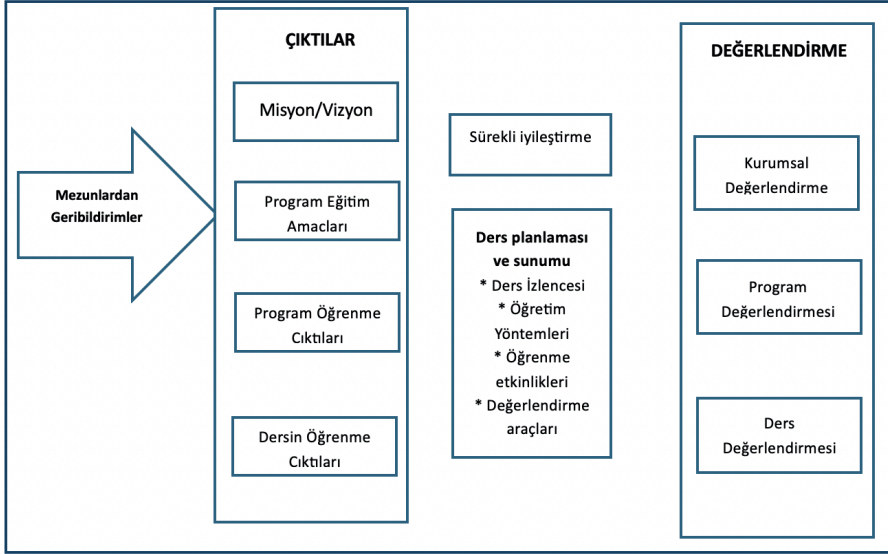
Veri Seti ve Yöntem

Bu bölüm PEA ve PÖÇ'lerin sağlanma düzeylerinin belirlenmesinde kullanılan veri setini ve yöntemi açıklamaktadır. Çalışmanın analizinde kullanılan veri seti Uşak Üniversitesi Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü son sınıf öğrencileri ve mezunlardan elde edilen geri bildirimleri içermektedir. Geri bildirimlerin elde edilme yöntemi simülasyon uygulamasında kullanılan anket ve transkriplerdir. Son sınıf öğrencilerinin PÖÇ'leri sağlama düzeyini tespit etmek amacıyla Uşak Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odasına (USMMMO) bağlı Mali Müşavirler ve İnsan Kaynakları Uzmanı koordinasyonunda mülakat simülasyonu gerçekleştirilmiştir. Mülakat simülasyonunda öğrencilere ve ilgili komisyona eğitim amaçları ve öğrenme çıktılarına ilişkin bilgi düzeylerinin tespit edilmesi amacıyla anket formu geliştirilmiş ve uygulanmıştır. Anket sonuçlarının analizi ile PEA ile PÖÇ'lerin gerçekleşme durumlarının sağlanmasında hem öğrencilerin beklentileri hem de işveren/komisyon değerlendirmeleri ortaya konmuş ve karşılaştırılmıştır.

Mülakat simülasyonunun sağlanmasını gerçekleştirmek, mülakat simülasyonu uygulamasının PEA ve PÖÇ'lerin hesaplanmasına yönelik etkinliğini ölçmek ve nicel veriler üzerinden hesaplama yapmak amacıyla 2025 yılı mezunlarının transkript verileri kullanılarak eğitim amaçları ve öğrenme çıktıları ağırlıklı not ortalaması üzerinden hesaplanmıştır. Elde edilen sonuçlar, simülasyon sonuçları ile karşılaştırılmış, gerçekleşme düzeyi düşük olan eğitim

amaçları ve öğrenme çıktıları ile ilgili iyileştirmeler planlanmıştır.

Çalışmanın yöntemi kapsamındaki süreç akışı ile bu akış çerçevesinde yararlanılacak bilgi ve dokümanlar Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1. Çıktı Temelli Eğitimin Çerçevesi

Kaynak: (Oreta ve Roxas, 2013).

Bulgular

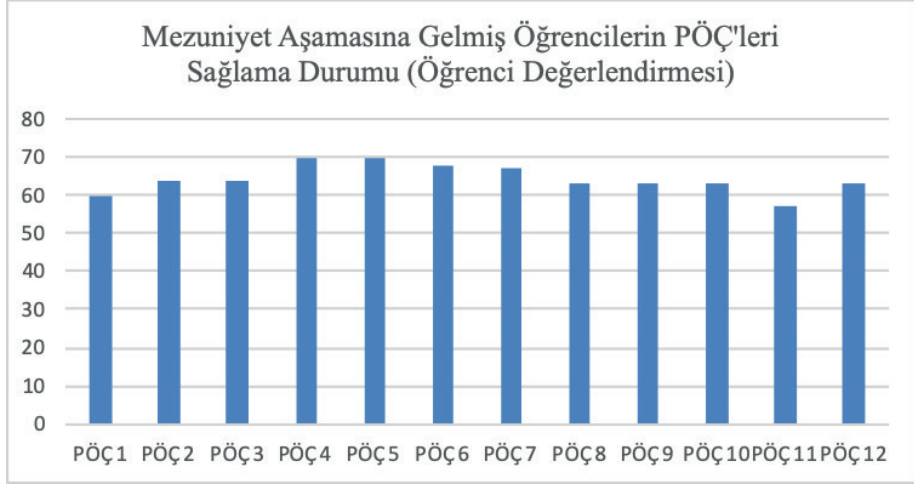
Çalışmada öncelikle son sınıf öğrencilerine yönelik gerçekleştirilen mülakat simülasyonu sonuçları, öğrenci ve işveren/komisyonlarından elde edilen geri bildirimler doğrultusunda aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Öğrencilerin PEA ve PÖÇ’leri Sağlama Durumlarının Mülakat Simülasyonu Verileri Kullanılarak Hesaplanması Sonucu Elde Edilen Bulgular

Öğrencilerin ve simülasyon komisyonun program eğitim amaçları ile ilgili geri bildirimleri değerlendirildiğinde eğitim amaçları alanında öğrencilerin bireysel kendilerini değerlendirmeleri ile komisyon değerlendirmesi benzer gerçekleşmiş olup tüm eğitim amaçları alanlarında öğrencilerin hedefleri olduğu görülmektedir. Ayrıca öğrenciler çalışma alanları bakımından kendilerini muhasebe, maliye, finans alanlarında çalışmaya yetkin görürken ilgili komisyon, öğrenci görüşmeleri sonucunda ilgili çalışma alanlarına ilave olarak bankacılık ve girişimcilik alanlarında da öğrencilerin çalışmaya yetkin olduklarını belirtmiştir. Kariyer hedefleri bakımından öğrenciler 4-5 yıllık süreç sonunda kendilerini en fazla muhasebe büro personeli, SMMM, vergi denetmeni olarak görürken; komisyon öğrencileri ilave olarak öğrencilerin banka müşteri temsilcisi, iç denetçi gibi kariyer hedeflerine de uygun olduklarını ifade et-

mişlerdir. Her iki geri bildirim grubu da kariyer alanlarında öğrencilerin büro personeli, orta kademe yönetici ve uzman pozisyonlarını gerçekleştirebilecek durumda olduklarını öngörmüşlerdir.

Program öğrenme çıktılarını sağlama durumları bakımından öğrencilerin temel, orta ve iyi düzeyde değerlendirmeleri istenmiş olup öğrencilerin bireysel olarak kendilerini değerlendirmelerine ilişkin sonuçlara Grafik 1’de yer verilmiştir.



Grafik 1. Son Sınıf Öğrencilerinin Program Öğrenme Çıktılarını Sağlama Durumları (Öğrenci Değerlendirmesi)

Grafik 1 incelendiğinde, mezuniyet aşamasına gelmiş öğrenciler kendilerini en fazla oranda,

* PÖÇ 4 (Muhasebe ve Finans alanı dışında, farklı disiplinler ile ilişkili dersler olarak sosyal bilimlerin diğer alanlarında da kendisini geliştirir),

* PÖÇ 5 (Muhasebe ve Finans alanı dışında, farklı disiplinler ile ilişkili dersler olarak sosyal bilimlerin diğer alanlarında da kendisini geliştirir),

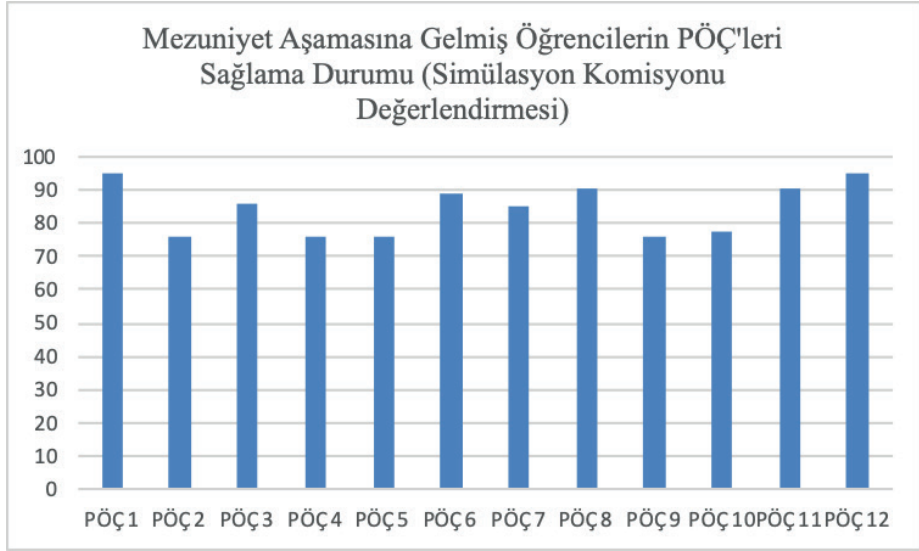
* PÖÇ 6 (Muhasebe ve Finans alanı dışında, farklı disiplinler ile ilişkili dersler olarak sosyal bilimlerin diğer alanlarında da kendisini geliştirir) ve

* PÖÇ 7 (İşletmelerde gerçekleşen finansal olayların muhasebe kaydını mevzuat/yasalara uygun şekilde yapar ve finansal tabloları hazırlar)’yi sağladıklarını belirtmişlerdir.

Öğrenciler kendilerini daha düşük düzeyde yetkin gördükleri öğrenim çıktısının ise PÖÇ 11 (Ulusal/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uygun şekilde muhasebe işlemlerini gerçekleştirebilir, finansal tabloları hazırlayabilir, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında gerçekleştirilen uygulamalar ile karşılaştırabilir, finansal tablolar ile sürdürü-

lebilirlik raporlarının denetimini Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) ve Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına uygun şekilde gerçekleştirebilir) olduğunu ifade etmişlerdir. Ayrıca aynı grafikte öğrencilerin en başarılı oldukları öğrenim çıktılarında kendilerini ortalama % 70 düzeyinde yeterli görmektedirler.

Simülasyon komisyonunun öğrencileri program kazanımları bakımından değerlendirdiklerinde elde edilen sonuçlar ise Grafik 2’de gösterilmiştir.



Grafik 2. Son Sınıf Öğrencilerinin Program Öğrenme Çıktılarını Sağlama Durumları (Öğrenci Değerlendirmesi)

Grafik 2 incelendiğinde, işverenlerin son sınıf öğrencilerinin en fazla;

* PÖÇ 1 (Muhasebe ve Finans sektörüne/alanına yönelik uygulamalar ve karşılaşılabilecek sorunlara yönelik araştırmalar yapar, veri toplar, analiz eder, bilimsel ve etik değerlere uygun olarak raporlar),

* PÖÇ 12 (Türkçeyi etkili bir şekilde yazılı ve sözlü kullanır ve en az bir yabancı dili Avrupa Dil Portföyü B1 Genel Düzeyinde kullanarak muhasebe ve finansal terimlerle iletişim kurar),

* PÖÇ 8(Vergi kanunları ve uygulamaları hakkında edindiği bilgi ile vergi beyannamelerini hazırlayabilir, ilgili makamlara sunabilir, güncel gelişmeleri takip ederek işletmelerde vergi ile ilgili konularda gerekli düzenlemeleri yapabilir) ve

* PÖÇ 11(Ulusal/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uygun şekilde muhasebe işlemlerini gerçekleştirebilir, finansal tabloları hazırlayabilir, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında gerçekleştirilen uygulamalar ile karşılaştırabilir, finansal tablolar ile sürdürülebilirlik ra-

porlarının denetimini Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) ve Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına uygun şekilde gerçekleştirebilir) alanlarındaki kazanımlarının daha yüksek olduğunu belirtmişlerdir.

Komisyon öğrencilerin en az ise;

* PÖÇ 2 (Alana özgü bilişim teknolojilerini etkin bir şekilde kullanır, yazılım ve araçlarla veri analizi yapar ve bu teknolojilerdeki yenilikleri takip eder)

* PÖÇ 3 (Muhasebe ve Finans alanında bireysel ya da takım olarak disiplinler arası çalışmalarda iş birliği yapar ve etkili iletişim becerileri geliştirir)

* PÖÇ 4 (Muhasebe ve Finans alanı dışında, farklı disiplinler ile ilişkili dersler olarak sosyal bilimlerin diğer alanlarında da kendisini geliştirir)

* PÖÇ 5 (Yaşam boyu öğrenmenin gerekliliğini benimseyerek, muhasebe ve finans alanındaki gelişmeleri takip ederek kendini yeniler ve geliştirir)

* PÖÇ 9 (Alanıyla ilgili kuramsal ve uygulamalı bilgiye sahiptir) öğrenim çıktılarındaki kazanımlarının diğer öğrenme çıktılarına göre düşük olduğunu belirtmişlerdir.

Grafik 1 ve 2 birlikte değerlendirildiğinde, öğrenciler ve komisyon üyelerinin program kazanımlarından hangilerini daha fazla/daha düşük sağladıklarına yönelik geri bildirimlerinin farklılık gösterdiği görülmektedir. Örneğin öğrencilerin kendilerini yetersiz gördükleri 11 nolu PÖÇ, komisyon üyeleri tarafından öğrencilerin en fazla sağladıkları kazanım olarak belirlenmiştir. Ayrıca simülasyon komisyonu öğrencilerin en fazla sağladıkları öğrenim çıktılarındaki başarısını ortalama % 90 düzeyinde, en az ise ortalama % 75 düzeyinde yeterli bulmuştur. Öğrenim çıktıları bakımından öğrencilerin kendilerini ve komisyonun değerlendirmeleri karşılaştırıldığında, öğrencilerin komisyona göre kendilerini daha yetersiz gördükleri görülmektedir. Bu durumda ilgili Program tarafından öğrencilere yönelik özgüvenlerini arttıran ve mesleki yeterlilik algılarını güçlendiren çalışmalar yapılabilir.

Öğrencilerin PEA ve PÖÇ'leri Sağlama Durumlarının Transkript Verileri Kullanılarak Hesaplanması Sonucu Elde Edilen Bulgular

Bu bölümde son sınıf ve mezun olan öğrencilerin transkriptlerinde her bir dersin bağıl sisteme göre değerlendirildiği ağırlıklı not ortalaması verileri kullanılarak önce PÖÇ'leri daha sonra da PEA'ları sağlama düzeyleri hesaplanmıştır. Program öğrenme çıktılarının hesaplanabilmesi için öncelikle programın Genel Ölçütleri ve Programa Özgü Ölçütleri ile derslerin ilişkilendirildiği öğretim planı haritalama gerçekleştirilmiş ve Tablo 1 ve Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Program Öğrenme Çıktıları (Genel Ölçütler)- Öğretim Planında Yer Alan İlişkili Dersler

TYYÇ 34-İşletme ve Yönetim Bilimleri Temel Alan Yeterlilikleri (Akademik Ağırlıklı)	Program Öğrenme Çıktıları-Genel Ölçütler	Öğretim Planında İlişkili Dersler
Beceri/Bilişsel/ Uygulamalı ve Yetkinlikler)	PÖÇ1.Muhasebe ve Finans sektörüne/alanına yönelik uygulamalar ve karşılaşılabilecek sorunlara yönelik araştırmalar yapar, veri toplar, analiz eder, bilimsel ve etik değerlere uygun olarak raporlar	Finansal Tablolar Analizi, Mezuniyet Projesi, Kamu Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları, İşletmelerde Veri Analizi ve Raporlama, Güncel Muhasebe Sorunları, Mesleki Uygulama-I, Adli Muhasebe ve Uygulamaları, Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Mesleki Uygulama-II
Yetkinlikler/Öğrenme Yetkinliği	PÖÇ 2. Alana özgü bilişim teknolojilerini etkin bir şekilde kullanır, yazılım ve araçlarla veri analizi yapar ve bu teknolojilerdeki yenilikleri takip eder	Bilişim Teknolojileri, Muhasebe Paket Programları I–II, İstatistik Paket Programları, İşletmelerde Mesleki Eğitim, İşletmelerde Veri Analizi ve Raporlama
Yetkinlikler/İletişim ve Sosyal Yetkinlik	PÖÇ3. Muhasebe ve Finans alanında bireysel ya da takım olarak disiplinler arası çalışmalarda iş birliği yapar ve etkili iletişim becerileri geliştirir.	İletişim ve Etkili Sunum Teknikleri, Mesleki Uygulama I–II, İşletmelerde Mesleki Eğitim, Gönüllülük Çalışmaları, Kariyer Planlama, İşaret Dili
Bilgi/Kuramsal-Olgusal	PÖÇ4. Muhasebe ve Finans alanı dışında, farklı disiplinler ile ilişkili dersler ararak sosyal bilimlerin diğer alanlarında da kendisini geliştirir	Mikroekonominin İlkeleri, Genel İşletme, İşletme Matematiği-I-II, Hukukun Temel Kavramları, Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi-I-II, Makroekonominin İlkeleri, Ticaret Hukuku, Güzel Sanatlar, Beden Eğitimi, İnsan Kaynakları Yönetimi, Türkiye Ekonomisi, Yönetim ve Organizasyon, Davranış Bilimleri, Müşteri İlişkileri Yönetimi, Stratejik Yönetim, Gayrimenkul Değerleme, Uygulamalı Girişimcilik, Sermaye Piyasaları Mevzuatı, Kamu Maliyesi, Kurumsal Kaynak Planlama, Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Kıymetli Evrak Takip ve Hukuku, E-Ticaret, İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku,Kurumsal Yönetim, Çok Kriterli Karar Verme Teknikleri, Marka Yönetimi, Ortak Seçmeli Dersler

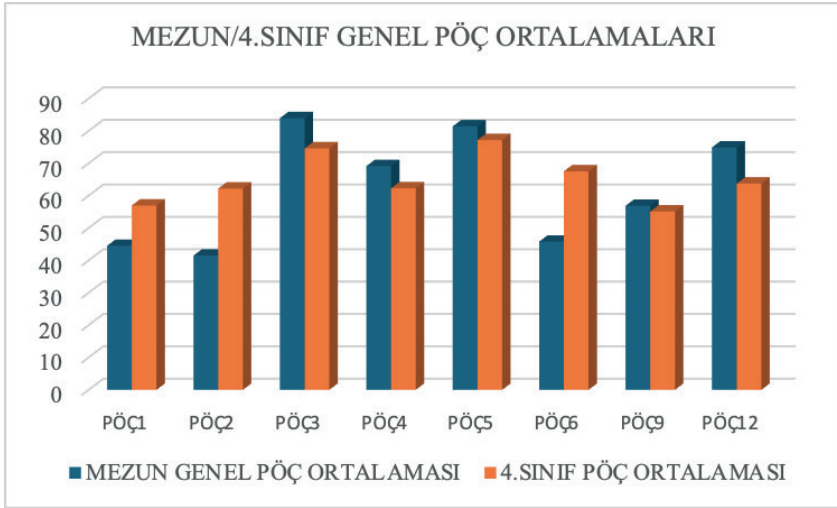
Yetkinlikler-Öğrenme Yetkinliği	PÖÇ5. Yaşam boyu öğrenmenin gerekliliğini benimseyerek, muhasebe ve finans alanındaki gelişmeleri takip ederek kendini yeniler ve geliştirir.	Mezuniyet Projesi, Kariyer Planlama, Ortak Seçmeli Dersler, Muhasebe Standartları I-II, Denetim Standartları I-II, Mesleki Uygulama I-II, Güncel Muhasebe Sorunları
Yetkinlikler - Alana Özgü Yetkinlik	PÖÇ6. Sürdürülebilir kalkınma, çevresel ve sosyal sorumluluk konularında bilgi sahibidir ve bu konularda girişimci, yenilikçi yaklaşımlar sergiler	Çevre Muhasebesi, Gönüllülük Çalışmaları, Uygulamalı Girişimcilik, Ortak Seçmeli Dersler
Bilgi/Kuramsal-Olgusal	PÖÇ9. Alanıyla ilgili kuramsal ve uygulamalı bilgiye sahiptir	Genel Muhasebe I-II, Muhasebe Meslek Mevzuatı ve Meslek Etiği, Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, Maliyet Muhasebesi I-II, Finansal Yönetim I-II, Finansal Tablolar Analizi, Muhasebe Standartları-I-II, Şirketler Muhasebesi, Muhasebe Paket Programları-I-II, Yönetim Muhasebesi, Denetim Standartları I-II, Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebesi ve Finansmanı, İşletmelerde Mesleki Eğitim, Kamu Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları, Banka ve Sigorta İşlemleri Muhasebesi, Çevre Muhasebesi, Lojistik Maliyet Analizi ve Yönetimi, Güncel Muhasebe Sorunları, Finansal Piyasa Araçları ve Kurumları, Türev Ürünler ve Muhasebeleştirilmesi, Uluslararası Finans, Yatırım-Proje Analizi, İhtisas Muhasebeleri-I-II, Mesleki Uygulama I-II, Adli Muhasebe ve Uygulamaları

Tablo 2. Program Öğrenme Çıktıları (Programa Özgü Ölçütler)- Öğretim Planında Yer Alan İlişkili Dersler

STAR- Muhasebe ve Finans Yönetimi Alana Özgü Tanımlanan Ölçütler	Program Öğrenme Çıktıları-Programa Özgü Ölçütler	Öğretim Planında İlişkili Dersler
Muhasebe alanındaki temel kuram ve kavramları anlamalı ve bilmelidir	PÖÇ9. Alanıyla ilgili kuramsal ve uygulamalı bilgiye sahiptir (Bilgi)/ Kuramsal- Olgusal)	Genel Muhasebe I-II, Muhasebe Meslek Mevzuatı ve Meslek Etiği, Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, Maliyet Muhasebesi I-II, Finansal Yönetim I-II, Finansal Tablolar Analizi, Muhasebe Standartları-I-II, Şirketler Muhasebesi, Muhasebe Paket Programları-I-II, Yönetim Muhasebesi, Denetim Standartları I-II, Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebesi ve Finansmanı, İşletmelerde Mesleki Eğitim, Kamu Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları, Banka ve Sigorta İşlemleri Muhasebesi, Çevre Muhasebesi, Lojistik Maliyet Analizi ve Yönetimi, Güncel Muhasebe Sorunları, Finansal Piyasa Araçları ve Kurumları, Türev Ürünler ve Muhasebeleştirilmesi, Uluslararası Finans, Yatırım-Proje Analizi, İhtisas Muhasebeleri-I-II, Mesleki Uygulama I-II, Adli Muhasebe ve Uygulamalar, Finansal Risk Yönetimi, Finansal Tahmin ve Modelleme, Stratejik Maliyet Yönetimi, İç Kontrol ve İç Denetim
Muhasebe belgelerini, finansal verileri, finansal raporları ve finansal tabloları yorumlayabilme, değerlendirme ve analiz etme becerisine sahip olmalıdır	PÖÇ10. Alanı ile ilgili belgeleri, finansal verileri, finansal raporları ve tabloları değerlendirir, analiz eder, yorumlar ve işletmelerin stratejik hedefleri doğrultusunda finansal yönetimini gerçekleştirebilir. (Beceri-Bilişsel, Uygulama)	Finansal Yönetim I-II, Finansal Tablolar Analizi, Yönetim Muhasebesi, Finansal Risk Yönetimi, Finansal Tahmin ve Modelleme, Stratejik Maliyet Yönetimi

Ulusal ve uluslararası muhasebe standartları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ve muhasebe kayıt sistematığı ve belge düzenini yorumlama ve karşılaştırma yetkinliğine sahip olmalıdır	PÖÇ11.Ulusal/ Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uygun şekilde muhasebe işlemlerini gerçekleştirebilir, finansal tabloları hazırlayabilir, karşılaştırabilir ve finansal tabloların denetimi Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun şekilde gerçekleştirebilir. (Yetkinlik, Öğrenme Yetkinliği)	Muhasebe Standartları I-II, Denetim Standartları I-II, Çevre Muhasebesi
--	---	---

Tablo 1 ve Tablo 2’de de görüldüğü üzere, öğretim planı haritalama yoluyla programın müfredatında yer alan derslerin hangi öğrenme çıktılarının sağlanmasında kullanıldığı belirlenmiştir. Öğrencilerin ve mezunların transkriptlerinden aldıkları dersler ve her bir ders için ağırlıklı not ortalamaları çıkarılmış ve Excell programında PÖÇ bazında ortalamaları alınarak analiz edilmiştir. Analiz sonuçları Genel PÖÇ/Programa Özgü PÖÇ’ler bazında Grafik 4 ve Grafik 5’te gösterilmiştir.



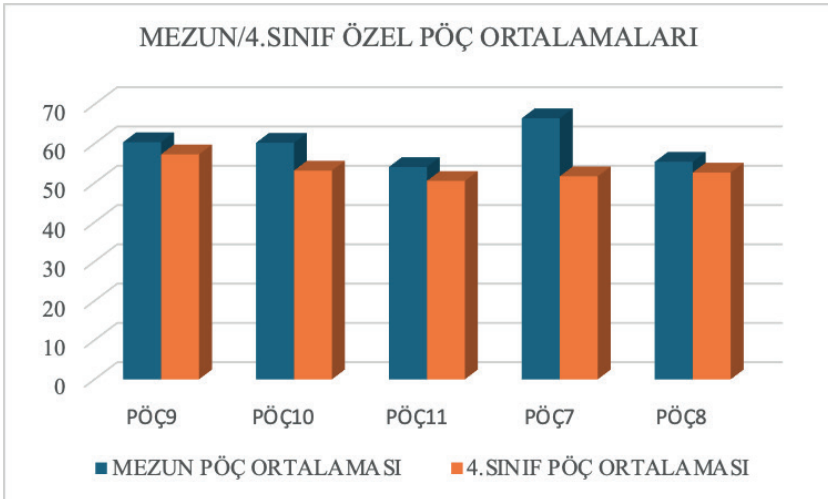
Grafik 3. Mezun/4.Sınıf Öğrencilerinin Genel Program Öğrenme Çıktısı Ortalamaları

Grafik 3 incelendiğinde, son sınıf öğrencilerinin program öğrenme çıktıların büyük bölümünde orta ve iyi düzeyde yeterlilik sağladıkları görülmektedir. Özellikle PÖÇ5 (Yaşam boyu öğrenmenin gerekliliğini benimseyerek, muhasebe ve finans alanındaki gelişmeleri takip ederek kendini yeniler ve geliştirir) ve PÖÇ3 (Muhasebe ve Finans alanında bireysel ya da takım olarak disiplinler arası çalışmalarda iş birliği yapar ve etkili iletişim becerileri geliştirir) öğrenme

çıktılarında yüksek ortalamalara ulaşılmıştır. Bununla birlikte PÖÇ1 (Muhasebe ve Finans sektörüne/alanına yönelik uygulamalar ve karşılaşılabilecek sorunlara yönelik araştırmalar yapar, veri toplar, analiz eder, bilimsel ve etik değerlere uygun olarak raporlar) ve PÖÇ9 (Alanıyla ilgili kuramsal ve uygulamalı bilgiye sahiptir) son sınıf öğrencilerinin en düşük ortalama ile sağladıkları PÖÇ'lerdir. Bu durum, söz konusu öğrencilerin araştırma, analiz ve ilgili beceriler açısından desteklenmesi gerektiğine işaret etmektedir.

Mezun öğrencilerin Programın Genel Amaçlı PÖÇ'lerinden en fazla PÖÇ3 (Muhasebe ve Finans alanında bireysel ya da takım olarak disiplinler arası çalışmalarda iş birliği yapar ve etkili iletişim becerileri geliştirir) ve PÖÇ5'i (Yaşam boyu öğrenmenin gerekliliğini benimseyerek, muhasebe ve finans alanındaki gelişmeleri takip ederek kendini yeniler ve geliştirir) sağladıkları görülmektedir. Mezun öğrencilerin en az ise sırasıyla PÖÇ2 (Alana özgü bilişim teknolojilerini etkin bir şekilde kullanır, yazılım ve araçlarla veri analizi yapar ve bu teknolojilerdeki yenilikleri takip eder), PÖÇ1 (Muhasebe ve Finans sektörüne/alanına yönelik uygulamalar ve karşılaşılabilecek sorunlara yönelik araştırmalar yapar, veri toplar, analiz eder, bilimsel ve etik değerlere uygun olarak raporlar) ve PÖÇ6 (Sürdürülebilir kalkınma, çevresel ve sosyal sorumluluk konularında bilgi sahibidir ve bu konularda girişimci, yenilikçi yaklaşımlar sergiler) öğrenme çıktılarını sağladıkları tespit edilmiştir.

Programa Özgü Ölçütler bazında son sınıf öğrencileri ile mezunların PÖÇ'leri sağlama durumlarına ilişkin Grafik 4 incelendiğinde ise PÖÇ 7 (İşletmelerde gerçekleşen finansal olayların muhasebe kaydını mevzuat/yasalara uygun şekilde yapar ve finansal tabloları hazırlar) dışında diğer öğrenme çıktı sonuçlarının birbirine yakın gerçekleştiği görülmektedir.



Grafik 4. Mezun/4.Sınıf Öğrencilerinin Programa Özgü Ölçütler Ortalamaları

Programda öğrenim gören son sınıf öğrencilerinin programa özgü ölçütlerden en fazla PÖÇ9 (Alanıyla ilgili kuramsal ve uygulamalı bilgiye sahiptir), en az ise ortalamaların çok yakın olmasına rağmen PÖÇ 11'i (Ulusal/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uygun şekilde muhasebe işlemlerini gerçekleştirebilir, finansal tabloları hazırlayabilir, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında gerçekleştirilen uygulamalar ile karşılaştırabilir, finansal tablolar ile sürdürülebilirlik raporlarının denetimini Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) ve Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına uygun şekilde gerçekleştirebilir) sağladığı tespit edilmiştir.

Mezun öğrencilerin programa özgü ölçütlerden en fazla PÖÇ7 (İşletmelerde gerçekleşen finansal olayların muhasebe kaydını mevzuat/yasalara uygun şekilde yapar ve finansal tabloları hazırlar), PÖÇ9 (Alanıyla ilgili kuramsal ve uygulamalı bilgiye sahiptir) ve PÖÇ 10 (Alanı ile ilgili belgeleri, finansal verileri, finansal raporları ve tabloları değerlendirir, analiz eder, yorumlar ve işletmelerin stratejik hedefleri doğrultusunda finansal yönetimini gerçekleştirebilir) en az ise PÖÇ11 (Ulusal/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uygun şekilde muhasebe işlemlerini gerçekleştirebilir, finansal tabloları hazırlayabilir, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında gerçekleştirilen uygulamalar ile karşılaştırabilir, finansal tablolar ile sürdürülebilirlik raporlarının denetimini Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) ve Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına uygun şekilde gerçekleştirebilir)'i sağladıkları belirlenmiştir.

Muhasebe programında öğrenim gören ve mezun olan öğrencilerin genel ve özel ölçütler bazında ortalamaları hesaplandıktan sonra bu ortalamalar kullanılarak program eğitim amaçlarına ulaşma düzeyleri hesaplanmıştır. Program Eğitim Amaçlarının gerçekleşme düzeylerinin tespit edilmesi amacıyla öncelikle PEA-PÖÇ matrisi Tablo 3'deki gibi oluşturulmuştur.

Tablo 3. Program Eğitim Amaçları-Öğrenme Çıktıları Matrisi

Program Öğrenme Çıktıları	Program Eğitim Amaçları			
	EA1	EA2	EA3	EA4
PÖÇ1. Muhasebe ve Finans sektörüne/alanına yönelik uygulamalar ve karşılaşılabilecek sorunlara yönelik araştırmalar yapar, veri toplar, analiz eder, bilimsel ve etik değerlere uygun olarak raporlar (Beceri)/Bilişsel/Uygulamalı ve Yetkinlikler)	X	X		
PÖÇ2. Alana özgü bilişim teknolojilerini etkin bir şekilde kullanır, yazılım ve araçlarla veri analizi yapar ve bu teknolojilerdeki yenilikleri takip eder (Yetkinlikler)				X
PÖÇ3. Muhasebe ve Finans alanında bireysel ya da takım olarak disiplinler arası çalışmalarda iş birliği yapar ve etkili iletişim becerileri geliştirir. (Beceri)/Bilişsel/Uygulamalı,		X	X	
PÖÇ4. Muhasebe ve Finans alanı dışında, farklı disiplinler ile ilişkili dersler olarak sosyal bilimlerin diğer alanlarında da kendisini geliştirir (Bilgi)/Kuramsal- Olgusal	X			
PÖÇ5. Yaşam boyu öğrenmenin gerekliliğini benimseyerek, muhasebe ve finans alanındaki gelişmeleri takip ederek kendini yeniler ve geliştirir. (Yetkinlikler-Öğrenme Yetkinliği)			X	X
PÖÇ6: Sürdürülebilir kalkınma, çevresel ve sosyal sorumluluk konularında bilgi sahibidir ve bu konularda girişimci, yenilikçi yaklaşımlar sergiler (Yetkinlikler - Alana Özgü Yetkinlik)		X		X
PÖÇ7. İşletmelerde gerçekleşen finansal olayların muhasebe kaydını mevzuat/yasalara uygun şekilde yapar ve finansal tabloları hazırlar. (Bilgi)/Kuramsal- Olgusal			X	
PÖÇ8. Vergi kanunları ve uygulamaları hakkında edindiği bilgi ile vergi beyannamelerini hazırlayabilir, ilgili makamlara sunabilir, güncel gelişmeleri takip ederek işletmelerde vergi ile ilgili konularda gerekli düzenlemeleri yapabilir. (Bilgi)/Kuramsal- Olgusal		X	X	
PÖÇ 9. Alanıyla ilgili kuramsal ve uygulamalı bilgiye sahiptir (Bilgi)/Kuramsal- Olgusal)	X	X	X	X
PÖÇ10. Alanı ile ilgili belgeleri, finansal verileri, finansal raporları ve tabloları değerlendirir, analiz eder, yorumlar ve işletmelerin stratejik hedefleri doğrultusunda finansal yönetimini gerçekleştirebilir. (Beceri-Bilişsel, Uygulama)	X		X	
PÖÇ11. Ulusal/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uygun şekilde muhasebe işlemlerini gerçekleştirebilir, finansal tabloları hazırlayabilir, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında gerçekleştirilen uygulamalar ile karşılaştırabilir, finansal tablolar ile sürdürülebilirlik raporlarının denetimini Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) ve Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına uygun şekilde gerçekleştirebilir. (Yetkinlik, Öğrenme Yetkinliği)		X	X	
PÖÇ 12. Türkçeyi etkili bir şekilde yazılı ve sözlü kullanır ve en az bir yabancı dili Avrupa Dil Portföyü B1 Genel Düzeyinde kullanarak muhasebe ve finansal terimlerle iletişim kurar.	X		X	

Program eğitim amaçları ile öğrenme çıktılarına ilişkin matris kullanılarak hazırlanan PEA'ların sağlanma durumları ise Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4. PEA'ların Gerçekleşme Durumları (Mezun/ Son Sınıf Öğrenci Bazında)

MEZUN ÖĞRENCİLER									
	PÖÇ1	PÖÇ4	PÖÇ9	PÖÇ10	PÖÇ12				ORT
EA1	44,5	69,12203	56,86772	60,21667	74,9				61,12128
	PÖÇ1	PÖÇ3	PÖÇ6	PÖÇ8	PÖÇ9	PÖÇ11			
EA2	44,5	83,95833	45,8	55,375	56,86772	54,0625			57,30021
	PÖÇ3	PÖÇ5	PÖÇ7	PÖÇ8	PÖÇ9	PÖÇ10	PÖÇ11	PÖÇ12	
EA3	83,95833	81,42091	66,4678	55,375	56,86772	60,21667	54,0625	74,9	68,81795
	PÖÇ2	PÖÇ5	PÖÇ6	PÖÇ9					
EA4	41,49	81,42091	45,8	56,86772					56,39466
4.SINIF ÖĞRENCİLERİ									
	PÖÇ1	PÖÇ4	PÖÇ9	PÖÇ10	PÖÇ12				ORT
EA1	56,96795	62,30774	55,1294	53,1404	63,74583				58,25827
	PÖÇ1	PÖÇ3	PÖÇ6	PÖÇ8	PÖÇ9	PÖÇ11			
EA2	56,96795	74,63063	50,52879	52,64753	55,1294	50,50333			57,98086
	PÖÇ3	PÖÇ5	PÖÇ7	PÖÇ8	PÖÇ9	PÖÇ10	PÖÇ11	PÖÇ12	
EA3	74,63063	57,18238	51,6856	52,64753	55,1294	53,1404	50,50333	63,74583	58,25511
	PÖÇ2	PÖÇ5	PÖÇ6	PÖÇ9					
EA4	62,20602	57,18238	50,52879	55,1294					56,26165

Tablo 4 incelendiğinde, mezun ve son sınıf öğrencilerinin eğitim amaçlarını sağlama değerleri birbirine oldukça yakın, en yüksek/en düşük sağlanan eğitim amaçları ise aynı çıkmıştır. Bu kapsamda her iki grup içinde en fazla gerçekleştirilen/gerçekleştirilmesi beklenen eğitim amaçlarının sırasıyla EA3(Muhasebe ve finans yönetimini ilgilendiren pozisyonlarda görev alabilen) ve EA1'i(Sahip olduğu muhasebe bilgisini kullanabileceği kurum ve kuruluşlarda kariyer yapmayı hedefleyen) olduğu; diğerlerine göre daha düşük gerçekleştirilen/gerçekleştirilmesi beklenen eğitim amaçlarının ise EA4(-Sürekli ve bağımsız öğrenme becerisi ile mesleki ve akademik kariyerlerine devam edebilen ve mesleki yetkinliklerini arttırabilen bireyler yetiştirmektir) ile EA2 (Kamu ve özel sektörde muhasebe, denetim, finans ve vergi ile ilgili alanlarda çalışabilen ya da kendi işini kuran) olduğu belirlenmiştir.

SONUÇ

Program Eğitim Amaçları ve Öğrenme Çıktıları, yükseköğretim kurumlarının ilgili programlarında verilen eğitimin belirli bir kalite güvence altında yürütülmesini ve izlenmesini sağlamak üzere geliştirilen temel iki unsurdur. Program eğitim amaçları ve öğrenme çıktıları, programın iç ve dış paydaşlarından alınan geri bildirimler ile beraber hem Yüksek Öğretim Kalite ve Akre-

ditasyon Kuruluşunun(YÖKAK) hem de sosyal bilimler alanında akredite bir kuruluş olan STAR tarafından çizilen çerçeve doğrultusunda belirlenmelidir. Programlar belirlemiş oldukları eğitim amaçları ve öğrenme çıktılarını öğrencilerin sağlama durumlarını belirli periyotlarda hesaplamalı ve izlemelidir. Bu bağlamda bu çalışma muhasebe ve finans yönetimi bölümünden mezun ve son sınıf öğrencilerinin program eğitim amaçlarını ve öğrenme çıktılarını sağlama düzeylerini değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilmiştir. Çalışmada 2025 yılı mezunları ile aynı yılda son sınıf öğrencisi olan öğrencilere ilişkin mülakat simülasyonu verileri (anket verileri) ile transkript verileri kullanılmıştır.

Eğitim amaçları bakımından simülasyon uygulamaları değerlendirildiğinde, öğrencilerin hedefleri ve kariyer planlamaları ile komisyon değerlendirmeleri arasında uyum olduğu görülmektedir. Öğrencilerin muhasebe, maliye ve finans alanlarında kendilerini yetkin görmeleri; komisyonun ise bu alanlara ek olarak bankacılık ve girişimcilik gibi alanlarında da öğrencilerin istihdam edilebilirliğine dikkat çekmesi, programda öğrenim gören ve mezun öğrencilerin kariyer hedeflerine ulaşılabilirliklerini ortaya koymaktadır.

Öğrencilerin Program öğrenme çıktılarından hangilerini daha fazla ve hangi düzeyde sağladıklarının tespit edilmesi ile ilgili simülasyon sonuçları karşılaştırıldığında, öğrenci ve komisyonun öğrencileri yeterli buldukları öğrenme çıktılarının oldukça farklı olduğu görülmektedir. Ayrıca öğrenciler program öğrenme çıktılarının bütününe sağlama düzeyi bakımından kendilerini komisyon değerlendirmelerine kıyasla daha yetersiz gördükleri belirlenmiştir. Programda öğrencilerin özyeterlilik ve mesleki algılarının güçlendirilmesine yönelik etkinlikler, rehberlik ve kariyer danışmanlığı faaliyetleri arttırılabilir.

Simülasyon uygulama sonuçları program öğrenme çıktılarının niteliği bakımından da değerlendirilmiştir. Komisyon üyelerinin geri bildirimleri, alana özgü konularda araştırma ve veri analizi yapma, diğer disiplinler ile alanın ilişkisini kurma, bilişim teknolojilerini etkin kullanma ve alana yönelik gelişmeleri takip etmeye ilişkin kazanımların diğer kazanımlara göre daha düşük olduğunu göstermektedir. Alana özgü bilişim teknolojilerinin kullanımının arttırılmasına yönelik atölye ve sertifika programlarına öğrenci katılımı teşvik edilebilir, alana yönelik derslerde daha fazla vaka analizi ve problem çözme teknikleri ile öğrencilerin analitik düşünme yeterliliklerinin geliştirilmesine katkı sunulabilir.

Çalışmada öğrencilerin ve mezunların transkript verileri kullanılarak da öğrenme çıktılarının sağlanma düzeyleri, programın genel öğrenme çıktıları ve programa özgü öğrenme çıktıları bazında analiz edilmiştir. Genel ölçütler bazında yapılan analizde son sınıf ve mezun öğrencilerin en fazla sağladıkları öğrenim çıktılarının aynı olduğu, düşük sağlanan öğrenim çıktılarında ise

farklılaşmanın olduğu görülmektedir. Programa özgü ölçütler bakımından yapılan analizlerde ise en fazla ve en düşük sağlanan öğrenme çıktılarının uyumlu olduğu görülmüştür. Programa özgü öğrenme çıktıları açısından hem son sınıf hem de mezun öğrencilerin alan bilgisi ve finansal analiz becerilerinde yeterli düzeye ulaştıkları ancak ulusal ve uluslararası raporlama ve denetim standartlarının uygulamaya dönük kullanımında yeterliliklerini arttırmaları gerektiği belirlenmiştir. Öğrencilerin Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları ile ilgili uygulamalarının daha fazla vaka analizi, proje ve simülasyon temelli etkinliklerle desteklenmesi öğrencilerin bu konudaki kazanımlarının artmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca öğrenme çıktılarının sağlanmasına yönelik simülasyon ve transkript analizleri sonuçları bir bütün olarak değerlendirildiğinde, uygulama sonuçlarının birbirine çok yakın gerçekleştiği görülmüştür. Bu durum simülasyon uygulamasının objektif bir şekilde gerçekleştirildiği, Program tarafından söz konusu uygulamanın öğrencilerin durumlarını tespit etmek açısından önemli olduğu ve devam ettirilmesi gerektiği belirlenmiştir.

KAYNAKÇA

- Albrecht, W. S., & Sack, R. J. (2000). Accounting education: Charting the course through a perilous future. American Accounting Association.
- Begum, A., Sabahath, A., & Naim, A. (2024). An iterative process of measuring learning outcomes and evaluation of academic programs as part of accreditation. Naim, A., Saklani, A., Khan, S.A. ve Malik, P.K. (Ed.). Evaluating global accreditation standards for higher education içinde (ss.35-49). IGI Global. DOI: 10.4018/979-8-3693-1698-6.ch003
- Biggs, J. (2007). Constructive alignment in university teaching, HERDSA Review of Higher Education, 1, https://www.tru.ca/__shared/assets/Constructive_Alignment36087.pdf
- Cao, Y. Y., Lai, J. W., Liu, Y. T., & Yao, D. (2024). Implementation of outcome-based education in the accounting program for undergraduate engineering students. Creative Education, 15, 1195-1209. <https://doi.org/10.4236/ce.2024.156072>
- Felder, R. M. & Brent, R. (2003). Designing and teaching courses to satisfy the ABET engineering criteria. Journal of Engineering Education, 92(1), 7–25. <https://doi.org/10.1002/j.2168-9830.2003.tb00734.x>
- Lakew, D.M. & Musa, M.G. (2019). Evaluation of outcome-based accounting education and training in selected colleges in west oromia, Ethiopia. Business, Management and Education, 17, 1-20.
- Leonard, M.S. & Nault, E.W (2004). An integrated approach to evaluation of program educational objectives and assessment of program outcomes using ABET criteria for accreditation of engineering programs. American Society for Engineering Education Annual Conference, America. Erişim adresi: https://www.researchgate.net/publication/345923068_An_Integrated_Approach_To_Evaluation_Of_Program_Educational_Objectives_And_Assessment_Of_Program_Outcomes
- Malik, P.K., Naim, A. & Khan, S. A. (2024). Enhancing higher education quality assurance through learning outcome impact, Naim, A., Saklani, A., Khan, S.A. ve Malik, P.K. (Ed.). Evaluating global accreditation standards for higher education içinde (ss.114-128). IGI Global. DOI: 10.4018/979-8-3693-1698-6.ch008
- Naim, A., Mohammed, A.B., Khan, S.A.& Malik, P.K. (2024). Planning, assessment, and review of program educational objectives in the higher education systems, Naim, A., Saklani, A., Khan, S.A. ve Malik, P.K. (Ed.). Evaluating global accreditation standards for higher education içinde (ss.241-252). IGI Global. DOI: 10.4018/979-8-3693-1698-6.ch016
- Oreta, A.W.C., Roxas, C.L.C., 2013. Implementing an outcomes-based education framework in the teaching of engineering mechanics (statics). In: International Conference on Civil Engineering Education.

- Roza, Y., Id, I.D., Adriyani, Y., Kurniawan, R. & Adnan, A. (2025). Toward precision on evaluation: hierarchical weighting-based assessment on implementation of outcome-based curriculum, *Jornal of Curriculum Studies Research*, 7(2), 53-72.
- Shaikh, Z.H., Irfan, M., Vemavarapu, K.R., Sadayan, S., Hawaldar, I.T.& Rehman, S.U. (2024). Assessing the effectiveness of learning outcomes: in achieving quality education at higher learning institutions in Bahrain, Naim, A., Saklani, A., Khan, S.A. ve Malik, P.K. (Ed.). *Evaluating global accreditation standards for higher education içinde* (ss.50-65). IGI Global. DOI: 10.4018/979-8-3693-1698-6.ch004
- Spady, W.D. (1994) *Outcome-based education: critical issues and answers*. American Association of School Administrators, Arlington
- Spencer, K. *Approaches to learning and contemporary accounting education*. https://www.ece.salford.ac.uk/proceedings/papers/ks_03.rtf
- Tan, C. P., Chong, M. C., & Wong, L. P. (2019). Stakeholder-driven development of programme educational objectives and learning outcomes using Delphi technique. *Nurse Education Today*, 79, 37–43.
- Yahya, A.A., Sulaiman, A.A., Mashraqi, A.M., Zaidan, Z.M., Halawani, H.T. (2021). Toward a better understanding of academic programs educational objectives: A data analytics-based approach, *Applied Science*, 11, <https://doi.org/10.3390/app11209623>
- Yıldız, Ş., & Ülkü, S. (2015). Muhasebe eğitimi alan öğrencilerin öğrenim kazanımları üzerine bir araştırma: Sakarya üniversitesi örneği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(4), 893-820.



**METABİLİŞSEL TEMBELLİK, MUHASEBE
VE YAPAY ZEKÂ ARASINDAKİ İLİŞKİNİN
HARİTALANDIRILMASI: WEB OF SCIENCE
TABANLI SİSTEMATİK BİR ANALİZ**

“ ”

Emre KAPLANOĞLU¹

¹ Prof. Dr., Ege Üniversitesi Bergama Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, emre.kaplanoglu@ege.edu.tr, ORCID ID, 0000-0001-7287-1938

1. GİRİŞ

Dijitalleşme ve yapay zekâ (YZ) teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, yalnızca teknik süreçleri değil, insan bilişini, karar verme biçimlerini ve mesleki muhakemeyi de köklü biçimde dönüştürmektedir. Özellikle bilgiye erişimin otomatikleşmesi, algoritmik öneri sistemlerinin yaygınlaşması ve büyük dil modelleri gibi üretken YZ araçlarının günlük ve profesyonel kullanıma girmesi, bireylerin bilişsel yüklerini nasıl yönettikleri sorusunu yeniden gündeme taşımaktadır. Bu bağlamda, insan zihninin çevresel ve teknolojik kaynaklarla etkileşimi, modern bilişsel bilimler, psikoloji ve yönetim literatüründe giderek artan bir ilgiyle ele alınmaktadır. İnsanlar tarihsel olarak bilişsel sınırlılıklarını aşmak için çevreyi bir uzantı olarak kullanmış; yazı, hesap araçları, listeler ve hatırlatıcılar aracılığıyla zihinsel yüklerini dışsallaştırmıştır. Literatürde bilişsel dışsallaştırma (cognitive offloading) olarak adlandırılan bu süreç, bireylerin zihinsel çabayı azaltarak görev performansını artırmasına olanak tanımaktadır. Ancak bilişsel dışsallaştırma yalnızca işlevsel bir destek mekanizması değil, aynı zamanda bireylerin kendi bilişsel süreçlerini nasıl izledikleri, değerlendirdikleri ve yönettikleriyle yakından ilişkili metabilişsel bir olgudur. Bu noktada metabilişsel tembellik, bireylerin bilişsel çaba gerektiren süreçlerden kaçınma, bilişsel gözetimi azaltma veya teknolojik sistemlere aşırı güvenme eğilimlerini açıklayan önemli bir kavram olarak öne çıkmaktadır.

Bilişsel dışsallaştırma ile metabilişsel tembellik arasındaki ilişki, gündelik ve mesleki bağlamlardan alınan basit bir örnekle daha somut biçimde açıklanabilir. Örneğin, bir muhasebecinin karmaşık bir finansal analizi yaparken hesaplama ve sınıflandırma süreçlerini bir yazılım aracılığıyla otomatikleştirmesi, bilişsel dışsallaştırmanın işlevsel ve verimlilik artırıcı bir kullanımını temsil eder. Bu durumda birey, sınırlı bilişsel kaynaklarını daha üst düzey değerlendirme ve yorumlama süreçlerine ayırabilir. Ancak aynı birey, yazılım tarafından üretilen çıktıları sistematik biçimde kontrol etmeyi, varsayımları sorgulamayı ve alternatif senaryoları değerlendirmeyi zamanla ihmal etmeye başlarsa, bilişsel dışsallaştırma metabilişsel tembelliğe dönüşme riski taşır. Başka bir ifadeyle, bilişsel dışsallaştırma “nasıl” ve “hangi bilinç düzeyiyle” kullanıldığına bağlı olarak, ya bilişsel kapasitenin etkin yönetimini sağlayan stratejik bir araç ya da metabilişsel gözetimi zayıflatan bir alışkanlık hâline gelebilir. Bu ayrım, özellikle YZ destekli karar ortamlarında, insan muhakemesinin hangi aşamada devreye girdiğinin ve nerede geri çekildiğinin anlaşılması açısından kritik öneme sahiptir.

YZ teknolojilerinin karar destek sistemleri, otomasyon ve tahmine dayalı analizler yoluyla yaygınlaşması, metabilişsel tembellik tartışmasını özellikle muhasebe ve denetim alanları açısından kritik hâle getirmektedir. Muhasebe mesleği, doğası gereği mesleki muhakeme, profesyonel şüphecilik ve bilişsel gözetim gerektiren bir alan olup; YZ destekli sistemlerin sunduğu hız, doğruluk ve verimlilik kazanımları, insan yargısının rolünü yeniden şekillendirmek-

tedir. Otomasyon yanlılığı, algoritmik çıktılara aşırı güven ve eleştirel değerlendirme eğiliminin azalması gibi riskler, muhasebe uygulamalarında metabilişsel tembelliğin potansiyel sonuçlarını daha görünür kılmaktadır. Bu durum, YZ'nin muhasebede yalnızca teknik bir araç değil, aynı zamanda bilişsel ve etik sonuçları olan sosyo-teknik bir dönüşüm unsuru olduğunu göstermektedir. Mevcut literatür incelendiğinde, YZ'nin muhasebe ve denetim alanındaki kullanımı büyük ölçüde verimlilik, hata azaltma ve süreç iyileştirme gibi teknik faydalar üzerinden ele alınmaktadır. Buna karşılık, bu teknolojilerin insan bilişi üzerindeki metabilişsel etkileri, özellikle muhasebe bağlamında, görece sınırlı sayıda çalışmada doğrudan incelenmiştir. Metabilişsel tembellik kavramı çoğunlukla otomasyon yanlılığı, teknoloji baskınlığı veya bilişsel dışsallaştırma gibi ilişkili kavramlar üzerinden dolaylı biçimde tartışılmakta; muhasebe literatüründe bütüncül ve sistematik bir çerçeve henüz yeterince oluşmamaktadır. Bu durum, alanın kavramsal haritalandırılmasına ve literatürün yapısal özelliklerinin ortaya konulmasına duyulan ihtiyacı artırmaktadır.

Bu çalışma, metabilişsel tembellik, muhasebe ve YZ arasındaki ilişkinin Web of Science tabanlı sistematik bir analiz yoluyla haritalandırılmasını amaçlamaktadır. Bu doğrultuda, bibliyometrik analiz ve tematik analiz yöntemleri birlikte kullanılarak, literatürün gelişim eğilimleri, öne çıkan temaları, disiplinlerarası yapısı ve araştırma boşlukları ortaya konulmaktadır. Kitap bölümünün devamında; ikinci bölümde kavramsal çerçeve ve literatürün gelişimi ele alınmakta, üçüncü bölümde araştırmanın kapsamı ve yöntemi açıklanmakta, dördüncü bölümde bibliyometrik ve tematik analiz bulguları sunulmakta, beşinci bölümde bulgular tartışılarak araştırma boşlukları belirlenmekte ve son bölümde sonuçlar, öneriler ve gelecekteki araştırma yönelimleri değerlendirilmektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE LİTERATÜRÜN GELİŞİMİ

İnsan bilişi, çevresel ve teknolojik kaynaklarla sürekli bir etkileşim içerisindedir. Günlük yaşamda bireyler, zihinsel yüklerini azaltmak ve bilişsel performanslarını artırmak amacıyla hem kendi bedenlerini hem de çevreyi kullanır. Bu süreç, literatürde bilişsel dışsallaştırma olarak adlandırılmakta olup, bireyin zihinsel çabasını minimize ederek karmaşık görevlerin üstesinden gelmesini sağlar (Risko ve Gilbert, 2016). Bilişsel dışsallaştırma, metabilişsel tembellik kavramıyla da ilişkili olarak, bireylerin bilişsel çabadan kaçınma veya çabayı optimize etme stratejilerini anlamada kritik bir kavramsal çerçeve sunmaktadır. Literatürde, epistemik eylemlerden sosyal ve dijital dışsallaştırma süreçlerine kadar uzanan çok çeşitli çalışmalarda, bilişsel dışsallaştırmanın hem hafıza performansını artırdığı hem de potansiyel olarak eleştirel düşünme ve hafıza süreçlerini zayıflatılabileceği ortaya konmuştur. Özellikle internet ve YZ araçlarının yaygın kullanımı, modern bilişsel süreçlerin anlaşılmasında bilişsel dışsallaştırma ve metabilişsel tembelliğin önemini artırmaktadır.

İnsanlar bilişsel yüklerini azaltmak için hem bedenlerini hem de çevreyi kullanabilir. Beden üzerinden yapılan bilişsel dışsallaştırma, örneğin başı eğerek döndürülmüş bir görseli algılamak veya parmakları kullanarak aritmetik işlemleri basitleştirmek gibi hareketler aracılığıyla bilişsel çabayı azaltır (Dunn ve Risko, 2016; Goldin-Meadow vd., 2001; Risko vd., 2014). Çevresel dışsallaştırma ise, bilgi veya görevlerin fiziksel çevreye taşınmasını içerir; post-it notları, bilgisayarlar veya dijital cihazlar aracılığıyla hafızayı desteklemek buna örnektir (Holbrook ve Dismukes, 2009; Storm ve Stone, 2015; Kelly ve Risko, 2019). Bu tür dışsallaştırma, insan hafızasının sınırlılıklarını aşmak ve bilişsel çabayı minimize etmek için etkili bir stratejidir (Clark ve Chalmers, 1998; Cowan, 2010).

Bilişsel dışsallaştırma literatüründe, sosyal bağlam da önemli bir yer tutar. İnsanlar sadece nesnel çevreyi değil, diğer insanları da bilişsel yüklerini azaltmak için kullanır. Tarih boyunca bilgi ve hafıza görevleri sosyal olarak dağıtılmıştır; antik Yunan ve Roma’da bireyler, ezberlenmesi gereken bilgileri hatırlamak için sistemler geliştirmiştir (Popkin ve Ng, 2022). Bu tür sosyal dışsallaştırma, bireylerin bilişsel yükünü paylaşarak grup içi performansı artırır ve transaktif hafıza sistemlerinin modern bir yansıması olarak görev paylaşımını ve bilişsel kaynakların optimize edilmesini sağlar (Tufft ve Richardson, 2020; Wegner, 1995; Heed vd., 2010).

Bilişsel dışsallaştırmanın bir diğer boyutu ise niyetlerin çevreye aktarılmasıdır. Gecikmeli niyetlerin yerine getirilmesi (prospective memory, PM) için dışsal ipuçlarının kullanımı, bireylerin hafızalarını destekler (Clark & Chalmers, 1998; Einstein & McDaniel, 1990). Örneğin, görevleri hatırlamak için notlar, dijital hatırlatıcılar veya günlükler kullanılabilir. Bu yöntem, bireylerin içsel hafıza süreçlerine güvenmek yerine çevreyi yeniden düzenleyerek niyetlerini gerçekleştirmesini sağlar (Kirsh, 1996; Holbrook ve Dismukes, 2009). Araştırmalar, uygun şekilde kullanılan hatırlatıcıların PM performansını artırdığını, ancak bazı durumlarda sürekli bilgi sunumunun veya yalnızca hedef olayın hatırlatılmasının etkili olmayabileceğini göstermektedir (Meacham ve Leiman, 1982; Gilbert vd., 2020; Vortac vd., 1995; Guynn vd., 1998).

Günümüzde internet ve YZ araçları, bilişsel dışsallaştırmanın dijital boyutunu oluşturur. Sparrow ve arkadaşları (2011), kolay bilgi erişiminin insanların hafıza kullanımını azalttığını, bireylerin bilgilerin daha sonra erişilebilir olduğunu düşündüklerinde hatırlama çabası göstermediklerini ortaya koymuştur. Büyük dil modelleri (LLM) gibi YZ araçlarının kullanımı, kısa vadede bilişsel yükü azaltabilir, ancak uzun vadede bilişsel borç ve hafıza zayıflaması riski taşır (Kosmyrna vd., 2025; Narayan, 2025; Marois vd., 2025). YZ destekli yazım ve bilgi arama süreçlerinin elektroensefalografi-EEG ile ölçülen beyin aktivasyonunu azalttığı ve eleştirel düşünme performansını düşürdüğü gözlemlenmiştir. Bununla birlikte, bu araçlar bilişsel dışsallaştırmayı teşvik ederek bireylerin karmaşık görevlerde zihinsel yükünü azaltabilir (Moluayonge, 2025).

Literatür, bilişsel dışsallaştırmanın hem performans artırıcı hem de potansiyel olarak eleştirel düşünme ve hafıza süreçlerini zayıflatıcı etkilerini vurgulamaktadır. Bu bağlamda, insan bilişinin çevresel ve teknolojik kaynaklarla etkileşimi, metabilişsel tembellik ve bilişsel dışsallaştırma arasındaki ilişkiyi anlamak açısından kritik öneme sahiptir. Sosyal, çevresel ve dijital bağlamlardaki bilişsel dışsallaştırma süreçleri, modern bilişsel performansın ve metabilişsel stratejilerin anlaşılmasında temel bir kavramsal çerçeve sunmaktadır.

3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Bu araştırma, metabilişsel tembellik, muhasebe ve YZ kavramlarının birlikte yer aldığı akademik literatürü analiz etmek ve sistematik biçimde incelemek amacıyla bibliyometrik analiz ve tematik analiz yöntemini kullanmaktadır. Bibliyometrik analiz ilk olarak Pritchard (1969) tarafından ortaya konulmuş ve kitaplar ile diğer iletişim ortamlarında yayımlanan bilimsel çalışmaların istatistiksel ve matematiksel teknikler aracılığıyla analiz edilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu analiz türünün temel gücü, belirli bir araştırma alanının gelişimine katkı sağlayacak biçimde literatürü bütüncül, nesnel ve tekrarlanabilir bir şekilde inceleme imkânı sunmasında yatmaktadır. Nitekim bibliyometrik analiz; konu alanları, yazarlar ve akademik üretkenlikleri, ülkeler ile yayın yapılan kaynaklar (dergiler, kitaplar vb.) gibi pek çok boyutun eş zamanlı olarak analiz edilmesine olanak tanımaktadır (Donthu vd., 2021; Ahmed vd., 2022).

Bibliyometrik analiz çalışmalarında en kritik aşamalardan biri, kullanılan arama stratejisinin açık, sistematik, tekrarlanabilir ve literatürü yeterince kapsayıcı nitelikte olmasıdır. Literatür taraması Web of Science (WoS) veri tabanında yer alan Topic (TS) alanı kullanılarak yapılmıştır. Sorgu sürecinde, anahtar kavramlar eş anlamlılarıyla birlikte tanımlanmış ve mantıksal operatörler (AND-OR) uygun şekilde kullanılmıştır. Çalışma kapsamında “Metabilişsel Tembellik - Metacognitive Laziness”, “Muhasebe - Accounting” ve “Yapay Zekâ - Artificial Intelligence” temel kavramlar olarak belirlenmiş; literatürde bu kavramların farklı ifade biçimleri dikkate alınarak sorgu yapılmıştır. Metabilişsel tembellik kavramı literatürde bilişsel dışsallaştırma (cognitive offloading) ve otomasyon yanlılığı (automation bias) terimleriyle ifade edilebilmektedir. YZ kavramı ise artificial intelligence, machine learning, automation ve AI ifadeleriyle yer almaktadır.

Bu kapsamda, Web of Science Advanced Search bölümünde Topic alanı seçilerek aşağıdaki sorgu kullanılmıştır:

TS = ((metacognit* OR “metacognitive laziness” OR “cognitive offloading” OR “automation bias”) AND (accounting OR auditing OR “financial reporting”) AND (“artificial intelligence” OR AI OR “machine learning” OR automation))

Söz konusu sorgu sonucunda 2000 yılından 2025 yılına kadar yapılmış toplam 45 adet çalışmaya ulaşılmıştır. Ardından, belge türü makale olan yayınlar seçilmiş, yayın tarihi 2000-2025 yılları arasını kapsayacak şekilde sınırlandırılmış, dili İngilizce olan ve SCI-E, SSCI ve ESCI indekslerinde taranan çalışmalar filtrelenmiştir.

WoS veri tabanındaki çalışmaların disiplinlerarası niteliği nedeniyle, WoS tarama sonuçları araştırma kapsamıyla doğrudan ilişkili olmayan tıp, mühendislik ve sağlık bilimleri gibi alanlardan yayınları da içermektedir. Bu nedenle veri seti, Web of Science Categories filtresi kullanılarak daraltılmış ve yalnızca Business, Business Finance, Management, Economics, Psychology, Computer Science kategorilerinde sınıflandırılan çalışmalar analize dâhil edilmiştir. Medical Informatics, Health Care Sciences Services, Cardiac Cardiovascular Systems ve diğer sağlık bilimleri kategorilerinde yer alan yayınlar kapsam dışında bırakılmıştır. Bu filtremeler uygulandıktan sonra da WoS tabanındaki birden fazla kategori altında sınıflandırma nedeniyle araştırma kapsamında farklı kategoriler yer alabilmektedir. Ayrıca, kalan çalışmalar özet içerikleri açısından manuel olarak incelenmiştir. Bu eleme süreci sonucunda toplam 25 adet makale analiz kapsamına alınmıştır.

Bu çalışmada, 25 makalelik veri seti tematik analiz yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Tematik analiz, veri içerisinde tekrarlayan kavram ve örüntüleri belirleyerek bunları temalara dönüştürmeyi amaçlayan nitel bir yöntemdir (Clarke ve Braun, 2018; Farias vd., 2020). Araştırmada tematik analiz süreci, öncelikle veri seti düzenlenmesiyle birlikte makalelerin özet, anahtar kelime ve sonuç bölümlerinin detaylı okunması ile başlamıştır. Ardından, metabilşsel tembellik, muhasebe ve YZ bağlamında tekrarlayan kavramlar kodlanmış ve kodlar bir araya getirilerek temalar oluşturulmuştur. Bu aşamada hem veri odaklı hem de literatür odaklı yaklaşım benimsenmiştir; böylece hem literatürde öne çıkan kavramlar hem de veri setinde ortaya çıkan özgün örüntüler dikkate alınmıştır (Byrne vd., 2020). Tematik analiz sonucunda, metabilşsel tembellik, muhasebe ve YZ literatüründe öne çıkan başlıca temalar tespit edilmiştir. Her tema, ilgili makalelerdeki örnekler ve bulgular üzerinden detaylandırılmış; temaların (ana tema-alt tema) literatürdeki önemi ve çalışma alanının gelişim yönleri tartışılmıştır. Bu yaklaşım, yalnızca mevcut literatürün sistematik bir şekilde özetlenmesini sağlamakla kalmamış, aynı zamanda araştırma konusu kapsamındaki araştırma boşluklarının belirlenmesine de olanak sağlamıştır (Majumdar, 2022; Castleberry ve Nolen, 2018).

4. BULGULAR

4.1. Bibliyometrik Analiz Bulguları

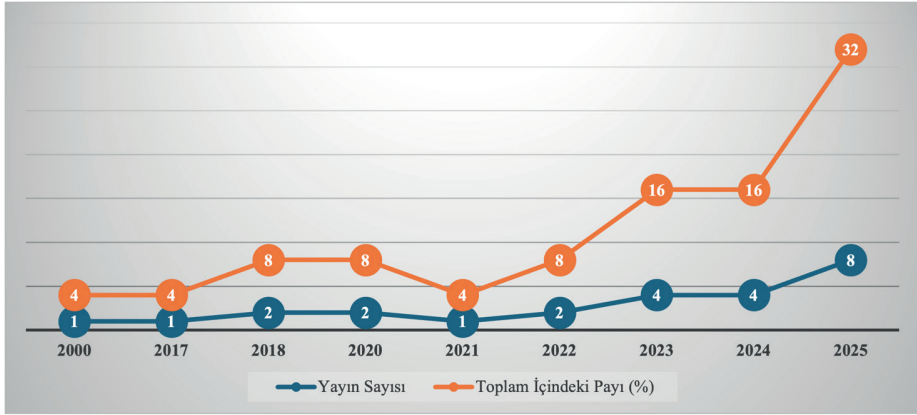
Araştırma kapsamında yer alan çalışmaların Web of Science kategorileri Tablo 1’de sunulmaktadır.

Tablo 1. Metabilişsel Tembellik, Muhasebe ve Yapay Zekâyla İlgili Literatürün WoS Kategorilerine Göre Yayın Dağılımı (n = 25)

WoS Kategorisi (İngilizce-Türkçe)	Yayın Sayısı	Toplam İçindeki Payı* (%)
Business Finance - İşletme Finansı	6	24
Education Educational Research - Eğitim ve Eğitim Araştırmaları	4	16
Computer Science Information Systems - Bilgisayar Bilimleri (Bilgi Sistemleri)	3	12
Computer Science Interdisciplinary Applications - Bilgisayar Bilimleri (Disiplinlerarası Uygulamalar)	3	12
Law - Hukuk	3	12
Psychology Multidisciplinary - Psikoloji (Disiplinlerarası)	3	12
Business - İşletme	2	8
Computer Science Artificial Intelligence - Bilgisayar Bilimleri (YZ)	2	8
Computer Science Cybernetics - Bilgisayar Bilimleri (Siberetik)	2	8
Ergonomics - Ergonomi	2	8
Health Care Sciences & Services - Sağlık Bilimleri ve Hizmetleri	2	8
Information Science Library Science - Bilgi ve Kütüphane Bilimi	2	8
Medical Informatics - Tıbbi Bilişim	2	8
Social Sciences Interdisciplinary - Sosyal Bilimler (Disiplinlerarası)	2	8
Agriculture Multidisciplinary - Tarım (Disiplinlerarası)	1	4
Engineering Electrical Electronic - Elektrik ve Elektronik Mühendisliği	1	4
Engineering Industrial - Endüstri Mühendisliği	1	4
Ethics - Etik	1	4
Management - Yönetim	1	4
Psychology - Psikoloji	1	4
Telecommunications - Telekomünikasyon	1	4

*Bir yayın Web of Science'ta birden fazla kategori altında sınıflandırıldığından (çoklu atama), yüzde değerlerinin toplamı %100'ü aşabilmektedir.

2000-2025 yılları arasında WoS'ta yayımlanan çalışmaların yıllara göre dağılımı Grafik 1'de incelendiğinde, metabilişsel tembellik, muhasebe ve YZ bağlamındaki literatürde 2022 yılından itibaren bir artış eğilimi olduğu görülmektedir.



Grafik 1. Metabilişsel Tembellik, Muhasebe ve YZ ilişkili WoS'ta Yer Alan Yayın Sayısı ve Toplam İçindeki Payları

Grafik 1’de yer alan bulgular, Web of Science veritabanında metabilişsel tembellik, muhasebe ve YZ ilişkisini ele alan çalışmaların yıllara göre dağılımını göstermektedir. Buna göre, 2000 yılında yalnızca bir yayına rastlanırken, uzun bir durgunluk döneminin ardından 2017 ve 2018 yıllarında sınırlı sayıda artış gözlenmiştir. Asıl dikkat çekici yükselişin 2020 sonrasında gerçekleştiği, özellikle 2023, 2024 ve 2025 yıllarında yayın sayısının belirgin biçimde arttığı görülmektedir. 2025 yılı, toplam yayınların %32’sini oluşturarak en yüksek paya sahip yıl olarak öne çıkmaktadır. Bu durum, YZ teknolojilerinin muhasebe alanındaki kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte, metabilişsel tembellik kavramına yönelik akademik ilginin son yıllarda hızla arttığını göstermektedir. Elde edilen bulgular, konunun güncel, gelişmekte olan ve araştırmacılar açısından giderek daha fazla önem kazanan bir çalışma alanı haline geldiğine işaret etmektedir.

2000-2025 yılları arasında araştırma konusu kapsamında, WoS'ta yer alan çalışmaların aldığı toplam atıf sayısı 770 adet, ortalama atıf sayısı 30 adet ve h-indeks değeri 11’dir. Yıllara göre atıf dağılımı incelendiğinde, atıf sayılarının özellikle 2020 yılından itibaren belirgin biçimde artış gösterdiği görülmektedir. Yıllara göre makalelere yapılan atıflar ve ortalama atıf sayıları Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Metabilişsel Tembellik, Muhasebe ve Yapay Zekâyla İlgili WoS'ta Yer Alan Makalelere Yapılan Atıf Sayıları ve Toplam Atıf İçindeki Payı

Atıf Yılı	Atıf Sayısı	Toplam Atıf İçindeki Payı (%)	Atıf Yılı	Atıf Sayısı	Toplam Atıf İçindeki Payı (%)
2000	0	0,00	2013	3	0,39
2001	1	0,13	2014	4	0,52
2002	0	0,00	2015	3	0,39
2003	0	0,00	2016	6	0,77
2004	3	0,39	2017	5	0,65
2005	1	0,13	2018	15	1,94
2006	0	0,00	2019	24	3,10
2007	3	0,39	2020	52	6,71
2008	4	0,52	2021	76	9,81
2009	5	0,65	2022	96	12,39
2010	4	0,52	2023	105	13,55
2011	4	0,52	2024	146	19,48
2012	4	0,52	2025	206	26,58

Tablo 2’de sunulan bulgular, metabilişsel tembellik, muhasebe ve YZ konularını ele alan Web of Science kapsamındaki çalışmaların yıllara göre atıf dağılımını ortaya koymaktadır. 2000–2010 yılları arasında atıf sayılarının oldukça düşük ve düzensiz seyrettiği, bazı yıllarda ise hiç atıf alınmadığı görülmektedir. 2018 yılından itibaren atıf sayılarında belirgin bir artış yaşandığı, bu artışın özellikle 2020 sonrası dönemde ivme kazandığı dikkat çekmektedir. 2023, 2024 ve 2025 yılları, toplam atıfların sırasıyla %13,55, %19,48 ve %26,58’ini oluşturarak en yüksek paya sahip yıllar olarak öne çıkmaktadır. Özellikle 2025 yılında ulaşılan 206 atıf, alanın akademik görünürlüğünün ve etki düzeyinin son yıllarda önemli ölçüde arttığını göstermektedir. Bu bulgular, YZ temelli uygulamaların muhasebe alanında yaygınlaşmasıyla birlikte, metabilişsel tembellik kavramının araştırmacılar tarafından giderek daha fazla ilgi gördüğü anlamına gelebilir.

Araştırma konusu kapsamında Web of Science’taki makalelere yapılan toplam atıf sayıları ve yıllık ortalama atıf sayıları Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3. Araştırma Kapsamında WoS'ta Atıf Yapılan Makaleler

Makale Adı	Yazarlar	Dergi Adı	Yayın Yılı	Toplam Atıf Sayısı	Yıllık Ortalama Atıf Sayısı
The Ethical Implications of Using Artificial Intelligence in Auditing	Munoko, Ivy; Brown-Liburd, Helen L.; Vasarhelyi, Miklos	Journal of Business Ethics	2020	220	36,67
Accountability and automation bias	Skitka, LJ; Mosier, K; Burdick, MD	International Journal of Human-Computer Studies	2000	172	6,62
Strategy Selection as Rational Metareasoning	Lieder, Falk; Griffiths, Thomas L.	Psychological Review	2017	104	11,56
How Much Automation Is Too Much? Keeping the Human Relevant in Knowledge Work	Sutton, Steve G.; Arnold, Vicky; Holt, Matthew	Journal of Emerging Technologies in Accounting	2018	69	8,63
A Right to A Human Decision	Huq, Aziz Z.	Virginia Law Review	2020	54	9
Human factor issues during remote ship monitoring tasks: An ecological lesson for system design in a distributed context	Man, Yemao; Weber, Reto; Cimbritz, Johan; Lundh, Monica; MacKinnon, Scott N.	International Journal of Industrial Ergonomics	2018	43	5,38
Artificial intelligence suppression as a strategy to mitigate artificial intelligence automation bias	Wang, Ding-Yu; Ding, Jia; Sun, An-Lan; Liu, Shang-Gui; Jiang, Dong; Li, Nan; Yu, Jia-Kuo	Journal of The American Medical Informatics Association	2023	19	6,33
An extension of the theory of technology dominance: Capturing the underlying causal complexity	Sutton, Steve G.; Arnold, Vicky; Holt, Matthew	International Journal of Accounting Information Systems	2023	17	5,67
Improve teaching with modalities and collaborative groups in an LMS: an analysis of monitoring using visualisation techniques	Consuelo Saiz-Manzanares, Maria; Marticorena-Sanchez, Raul; Jose Rodriguez-Diez, Juan; Rodriguez-Arribas, Sandra; Francisco Diez-Pastor, Jose; Ji, Yi Peng	Journal of Computing in Higher Education	2021	17	3,4
How does the artificial intelligence-based image-assisted technique help physicians in diagnosis of pulmonary adenocarcinoma? A randomized controlled experiment of multicenter physicians in China	Li, Jiaoyang; Zhou, Lingxiao; Zhan, Yi; Xu, Haifeng; Zhang, Cheng; Shan, Fei; Liu, Lei	Journal of The American Medical Informatics Association	2022	13	3,25

Exploring Chinese Secondary EFL Students' Self-Regulated Learning and Task Engagement in AI-Assisted Classrooms: A Latent Growth Curve Modelling Study	Shi, Liu; Li, Shengji; Xing, Jingjing	European Journal of Education	2025	12	12
Understanding Chinese Students' Well-Being: A Machine Learning Study	Wang, Yi; King, Ronnel; Leung, Shing On	Child Indicators Research	2023	11	2,75
Auditor Judgment Bias Research: A 50-Year Trend Analysis and Emerging Technology Use	Lombardi, Danielle R.; Sipior, Janice C.; Dannemiller, Steven	Journal of Information Systems	2023	8	2,67
Metacognition meets AI: Empowering reflective writing with large language models	Neshaei, Seyed Parsa; Mejia-Domenzain, Paola; Davis, Richard Lee; Kaser, Tanja	British Journal of Educational Technology	2025	4	4
Automation Bias and the Goldilocks Effect in Auditing Blockchain	Campbell, Cory A.; Ramamoorti, Sridhar; Calderon, Thomas G.	Journal of Emerging Technologies in Accounting	2023	3	1
Digital Governance and Neoliberalism: The Evolution of Machine Learning in Australian Public Policy	Jobberns, Harry; Guihot, Michael	Law Technology and Humans	2024	2	1
The institutionalized self: a psychological model of identity formation in AI-governed environments	Minami, Ushio	AI & Society	2025	1	1
Human, all too human: accounting for automation bias in generative large language models	Carnat, Irina	International Data Privacy Law	2024	1	0,5

Tablo 3, araştırma kapsamında WoS veritabanında atıf yapılan makalelerin atıf yoğunluklarını ve alandaki etkilerini ortaya koymaktadır. Bulgular incelendiğinde, özellikle YZ'nın muhasebe ve denetim süreçlerindeki etik, bilişsel ve karar verme boyutlarını ele alan çalışmaların öne çıktığı görülmektedir. Munoko, Brown-Liburd ve Vasarhelyi (2020) tarafından yayımlanan "The Ethical Implications of Using Artificial Intelligence in Auditing" başlıklı makale, 220 toplam atıf ve 36,67 yıllık ortalama atıf ile literatürde en yüksek etki düzeyine sahip çalışma olarak dikkat çekmektedir. Bunu, otomasyon yanlılığı ve insan-makine etkileşimini ele alan Skitka vd. (2000) ile Lieder ve Griffiths (2017) takip etmektedir. Ayrıca Sutton ve Arnold'un muhasebe bağlamında teknoloji baskınlığı ve otomasyon yanlılığına odaklanan çalışmaları, alanın teorik derinliğine önemli katkılar sunmaktadır. Son yıllarda yayımlanan çalışmaların yıllık ortalama atıf değerlerinin görece yüksek olması, metabilişsel

tembellik, otomasyon yanlılığı ve YZ destekli karar verme süreçlerine yönelik akademik ilginin güncel dönemde hızla arttığını göstermektedir. Bu bulgular, alanın disiplinlerarası bir yapı kazandığını ve muhasebe, psikoloji, hukuk, eğitim ve insan-bilgisayar etkileşimi literatürlerinin kesişiminde şekillendiğini ortaya koymaktadır.

Araştırma kapsamında belirlenen 25 adet makalenin yayınlandığı dergilerin indeks bilgileri Tablo 4’te verilmiştir.

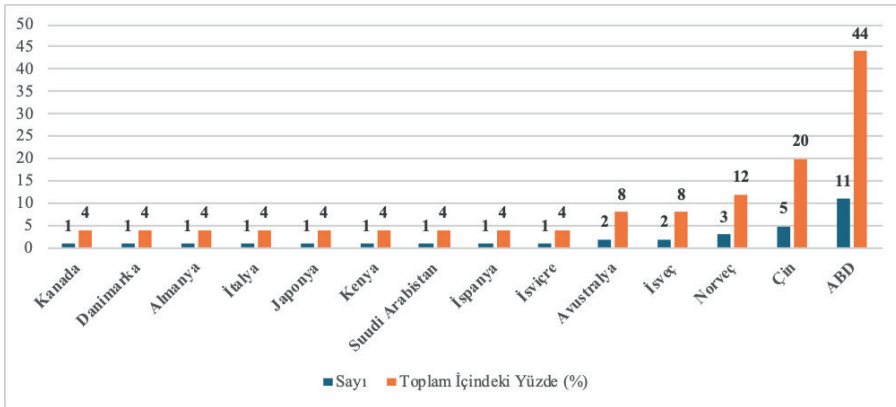
Tablo 4. Makalelerin yayımlandığı Dergilerin İndeks Bilgileri

Web of Science İndeksi	Makale Sayısı*	Toplam İçindeki Yüzde (%)
Emerging Sources Citation Index (ESCI)	5	20
Science Citation Index Expanded (SCI-EXPANDED)	8	32
Social Sciences Citation Index (SSCI)	17	68

* Aynı yayın birden fazla indekste yer almaktadır.

Araştırma kapsamında incelenen toplam 25 adet makalenin yayımlandığı dergilerin indeks bilgileri Tablo 4’te sunulmaktadır. Buna göre dergilerin önemli bir bölümünün Web of Science indeksleri içerisinde yer aldığı görülmektedir. Makalelerin %68’i “Social Sciences Citation Index (SSCI)” kapsamında yer alan dergilerde yayımlanırken, %20’si “Emerging Sources Citation Index (ESCI)” indeksli dergilerde, %32’si ise “Science Citation Index Expanded (SCI-Expanded)” kapsamındaki dergilerde yayınlanmıştır.

Araştırma konusu kapsamına giren makalelerin ülkelere göre sayıları ve toplam 25 adet makale içindeki yüzdelik oranları Grafik 2’de verilmiştir.



Grafik 2. WoS’taki Makalelerin Ülkelere Göre Dağılımı

Grafik 2, metabilişsel tembellik, muhasebe ve YZ konularını ele alan WoS kapsamındaki çalışmaların ülke/bölge bazındaki dağılımını göstermektedir. Bulgular, yayınların belirli ülkelerde yoğunlaştığını ortaya koymaktadır. ABD, 11 yayın ile toplam çalışmaların %44'ünü oluşturarak açık ara en yüksek paya sahip ülke konumundadır. ABD'yi %20 pay ile Çin ve %12 pay ile Norveç takip etmektedir. Avustralya ve İsveç'in her biri %8 oranında katkı sağlarken; Kanada, Danimarka, Almanya, İtalya, Japonya, Kenya, Suudi Arabistan, İspanya ve İsviçre'nin her birinin %4'lük paya sahip olduğu görülmektedir. Bu dağılım, metabilişsel tembellik ve YZ temelli muhasebe araştırmalarının ağırlıklı olarak gelişmiş araştırma altyapısına sahip ülkelerde yoğunlaştığını, bununla birlikte konunun farklı coğrafyalarda da ilgi görmeye başladığını göstermektedir. Bulgular, alanın küresel ölçekte yayılım potansiyeline sahip disiplinlerarası bir araştırma alanı olduğunu ortaya koymaktadır.

4.2. Tematik Analiz: Metabilişsel Tembellik, Muhasebe ve Yapay Zekâ Literatürünün Haritalandırılması

WoS tabanlı sistematik analiz kapsamında incelenen çalışmalar, YZ'nın muhasebe, denetim ve daha geniş anlamda bilgi temelli meslekler üzerindeki etkilerini çok boyutlu bir çerçevede ele almaktadır. Tematik analiz sonucunda literatürün altı ana tema etrafında yoğunlaştığı görülmektedir.

1. Yapay Zekânın Muhasebe ve Denetimde Verimlilik ve Performans Artışı Sağlayan Bir Araç Olarak Konumlanması

Literatürde baskın temalardan ilki, YZ'nın muhasebe ve denetim süreçlerinde sağladığı zaman tasarrufu, analiz hızı, doğruluk ve süreç içgörüsü gibi performans odaklı kazanımlardır. Büyük denetim firmalarının YZ'yı denetim planlaması, risk değerlendirmesi, işlem testleri, analitik incelemeler ve çalışma kâğıtlarının hazırlanması gibi alanlarda aktif biçimde kullandıkları raporlanmaktadır. Bu çalışmalar, YZ'nın muhasebe mesleğinde rekabet avantajı sağlayan stratejik bir teknoloji olarak benimsendiğini göstermektedir. Ancak bu tema çoğunlukla teknolojik faydalara odaklanmakta, bilişsel ve metabilişsel sonuçları ikincil düzeyde ele almaktadır.

2. Otomasyon Yanlılığı ve Metabilişsel Tembellik: Bilişsel Gözetimin Zayıflaması

İkinci ve kritik tema, YZ destekli sistemlerin karar vericilerde yol açtığı otomasyon yanlılığı ve bunun metabilişsel tembellikle ilişkisi üzerinedir. Denetim, tıp, denizcilik ve kamu yönetimi gibi farklı alanlarda yapılan deneysel çalışmalar, otomatik sistemlerin insanlarda bilişsel uyanıklık kaybına yol açabildiğini ortaya koymaktadır. Özellikle:

İhmal hataları, bilişsel gözetimin azalmasıyla;

İcra hataları, otomatik sistemlerin insan yargısından üstün olduğu inancıyla ilişkilendirilmektedir.

Bu bulgular, YZ'nın insan karar vericiyi desteklerken aynı zamanda metabilşsel kontrol süreçlerini zayıflatabileceğini, bireylerin sorgulama, alternatif değerlendirme ve eleştirel düşünme eğilimlerini azaltabileceğini göstermektedir.

3. Sosyal Hesap Verebilirlik, İnsan Gözetimi ve Metabilşsel Uyanıklığın Korunması

Üçüncü tema, otomasyon yanlılığını azaltmaya yönelik kurumsal ve bireysel mekanizmalar üzerinedir. Araştırmalar, karar vericilerin performans veya karar doğruluğu açısından hesap verebilir kılınmasının otomasyon yanlılığını anlamlı düzeyde azalttığını göstermektedir. Bu bulgular, metabilşsel tembelliğin kaçınılmaz olmadığını; uygun tasarlanmış insan-makine etkileşimi, sorumluluk mekanizmaları ve bilişsel zorlayıcı tasarımlar yoluyla sınırlandırılabilirliğini ortaya koymaktadır.

4. Rasyonel Metabilş ve Sezgisel Strateji Seçimi: İnsan Zihninin Uyarlanabilirliği

Dördüncü tema, bireylerin hangi bilişsel stratejiyi ne zaman kullanacaklarını nasıl öğrendiklerine odaklanan rasyonel metabilş yaklaşımıdır. YZ literatüründen beslenen bu yaklaşım, insanların zaman içinde sezgisel kestirmeleri maliyet-fayda dengesi çerçevesinde rasyonel biçimde seçmeyi öğrendiklerini ileri sürmektedir. Bu tema, metabilşsel tembelliğin sabit bir özellik değil, öğrenme, bağlam ve sistem tasarımıyla şekillenen dinamik bir süreç olduğunu göstermesi açısından önemlidir.

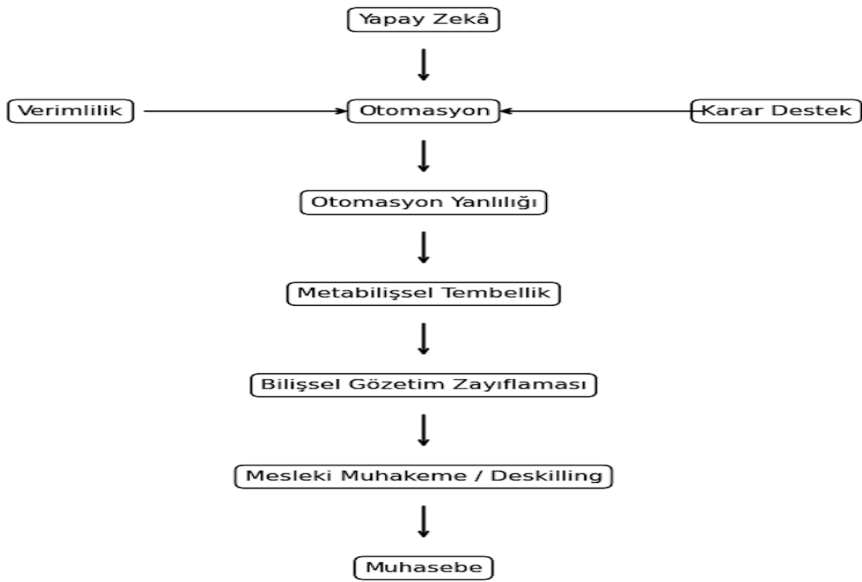
5. Etik, Hukuki ve Yönetişim Boyutu: İnsan Kararının Aşınması ve Sorumluluk Sorunu

Beşinci tema, YZ'nın muhasebe ve kamusal karar süreçlerinde doğduğu etik ve hukuki sonuçlar etrafında şekillenmektedir. İnsani karar hakkı, anlamlı insan müdahalesi ve iyi kalibre edilmiş makine kararı gibi kavramlar, YZ'nın insan özerkliğini ve mesleki muhakemeyi nasıl dönüştürdüğüne ilişkin normatif tartışmaların merkezinde yer almaktadır. Bu çalışmalar, YZ kullanımının yalnızca teknik değil, aynı zamanda toplumsal sorumluluk ve hesap verebilirlik meselesi olduğunu vurgulamaktadır.

6. Mesleki Yetkinlik, Deskilling ve Kurumsallaşmış Benlik

Son tema, YZ'nın uzun vadede mesleki bilgi, uzmanlık ve benlik algısı üzerindeki etkilerine odaklanmaktadır. Teknoloji baskınlığı teorisi ve kurumsallaşmış benlik yaklaşımı, YZ destekli sistemlerin bireylerin kendilerini nasıl algıladıklarını, karar yetkinliklerine dair inançlarını ve mesleki kimliklerini yeniden şekillendirdiğini ileri sürmektedir. Bu bağlamda metabilşsel tembellik, yalnızca bireysel bir bilişsel sorun değil; kurumsal, teknolojik ve kültürel olarak üretilen bir olgu olarak ele alınmaktadır.

Tematik analiz bulguları, metabilişsel tembellik ile YZ kullanımının muhasebe ve denetim alanında çok katmanlı ve karşılıklı etkileşim içinde olduğunu göstermektedir. YZ, kısa vadede verimlilik ve doğruluk sağlarken, uzun vadede bilişsel gözetim, mesleki yargı ve insan merkezli karar verme süreçlerini zayıflatma potansiyeline sahiptir. Bu nedenle literatür, YZ'nın ne kadar kullanılması gerektiği sorusundan ziyade, nasıl, hangi koşullarda ve hangi sınırlar içinde kullanılması gerektiği sorusuna yönelmektedir. Bu çalışmada ortaya çıkan temalar, yalnızca kavramsal bir sınıflandırma sunmakla kalmamakta; aynı zamanda metabilişsel tembellik olgusunun YZ ve muhasebe bağlamında nasıl konumlandığını gösteren bütüncül bir harita oluşturmaktadır. Bu tematik yapı, Şekil 1'de görselleştirilmiştir.



**Yazar tarafından oluşturulmuştur.*

Şekil 1. YZ Destekli Otomasyonun Metabilişsel Tembellik ve Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkileri

YZ'nın muhasebe alanına entegrasyonu, öncelikle süreçlerin otomasyon yoluyla yeniden yapılandırılmasına yol açmaktadır. Otomasyon, veri işleme, sınıflandırma, analiz ve raporlama gibi görevlerde hız ve tutarlılık sağlarken, zamanla karar destek mekanizmalarının insan yargısının yerine geçmesine zemin hazırlamaktadır. Bu dönüşüm sürecinde ortaya çıkan otomasyon yanlılığı, kullanıcıların YZ çıktılarının doğruluğunu yeterince sorgulamadan kabul etme eğilimini artırmakta ve bireylerin bilişsel gözetim rollerini geri plana itmektedir. Sürekli otomatik sistemlere güvenme pratiği, bireylerin kendi düşünme süreçlerini izleme, değerlendirme ve düzenleme kapasitesini zayıflatır.

rak metabilşsel tembellik olarak adlandırılan bir duruma yol açabilmektedir. Metabilşsel tembelliğin artmasıyla birlikte, hataları fark etme, alternatif senaryoları değerlendirme ve eleştirel muhakeme yürütme gibi üst düzey bilişsel süreçlerde belirgin bir bilişsel gözetim zayıflaması ortaya çıkmaktadır. Bu durum, uzun vadede muhasebe mesleğinde profesyonel yargının aşınmasına, uzmanlığın giderek sistemlere devredilmesine ve mesleki yetkinlik kaybına (deskilling) neden olabilmektedir. Sonuç olarak YZ destekli otomasyon, muhasebede kısa vadeli verimlilik kazanımları sağlarken, insan merkezli muhakeme ve mesleki özerklik üzerinde yapısal ve kalıcı etkiler yaratma potansiyeli taşımaktadır.

5. TARTIŞMA VE ARAŞTIRMA BOŞLUKLARININ BELİRLENMESİ

Bu çalışmada elde edilen bulgular, metabilşsel tembellik, muhasebe ve YZ arasındaki ilişkinin tek yönlü ve doğrusal bir yapı sergilemediğini; aksine çok katmanlı, bağlamsal ve dinamik bir etkileşim sürecine işaret ettiğini göstermektedir. Yayın ve atıf sayılarındaki artış eğilimi, özellikle 2020 sonrası dönemde YZ teknolojilerinin muhasebe alanında hızla benimsenmesiyle paralellik göstermektedir. Bu durum, alanın yalnızca teknik bir dönüşüm değil, aynı zamanda bilişsel ve etik bir kırılma noktası yaşadığını düşündürmektedir.

Tematik analiz sonuçları, YZ'nın muhasebe ve denetimde kısa vadede performans artışı sağladığını; ancak uzun vadede metabilşsel gözetimi zayıflatma potansiyeli taşıdığını ortaya koymaktadır. Otomasyon yanlılığına ilişkin bulgular, muhasebecilerin YZ çıktılarının doğruluğunu sorgulama eğilimlerinin azalabildiğini ve bunun metabilşsel tembellik ile yakından ilişkili olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda, YZ destekli sistemlerin insan yargısını ikame eden değil, bilişsel farkındalığı güçlendiren bir biçimde tasarlanması gerektiği anlaşılmaktadır.

Artan sayıda çalışma, otomasyonun ve akıllı sistemlerin uzun vadede kullanıcıların uzmanlık düzeyleri üzerinde aşındırıcı etkiler yaratabileceğine işaret etmektedir. Teknoloji baskınlığı ve deskilling kavramları, kullanıcıların zamanla manuel becerilerini, durum farkındalıklarını ve bağımsız muhakeme yetilerini kaybetmeleri riskini açıklamak için kullanılmaktadır. Bu çalışmalar, özellikle uyarlanabilir veya yüksek derecede otonom sistemlerin, kullanıcıyı karar süreçlerinden giderek daha fazla dışladığı durumlarda, mesleki yetkinliklerin pasifleşebileceğini göstermektedir. Muhasebe ve denetim alanında bu risk, yalnızca bireysel uzmanlık kaybı değil, aynı zamanda mesleğin kolektif bilgi birikimi ve etik standartları açısından da önemli sonuçlar doğurabilecek bir sorun olarak değerlendirilmektedir. Mevcut literatürde bu etkilerin çoğunlukla dolaylı biçimde ele alındığı, muhasebe bağlamında uzun dönemli ve metabilşsel odaklı ampirik çalışmaların ise sınırlı olduğu görülmektedir. Deneysel ve davranışsal çalışmalar, otomasyon destekli karar ortamlarında bireylerin rasyonel olmayan biçimlerde ipuçlarını kullandığını ve yüksek de-

recede güvenilir olduğu bilinen otomatik sistemlere aşırı bağımlılık geliştirebildiğini göstermektedir. Otomasyon yanlılığı olarak kavramsallaştırılan bu eğilim, bireylerin hem ihmal (omission) hem de icra (commission) hatalarına daha açık hâle gelmesine yol açmaktadır. Bu durum, özellikle görevle ilgili bilgilerin aktif biçimde izlenmesini ve doğrulanmasını gerektiren bağlamlarda, bilişsel gözetimin zayıflamasıyla ilişkilendirilmektedir. Literatür, bu süreci yalnızca teknolojiye duyulan güvenle değil, aynı zamanda bireylerin bilişsel çabadan kaçınma eğilimleriyle açıklamakta; metabilişsel tembelliği, otomasyon yanlılığının altında yatan temel mekanizmalardan biri olarak ele almaktadır. Muhasebe ve denetim gibi yüksek dikkat, profesyonel şüphecilik ve sürekli değerlendirme gerektiren alanlarda, bu tür bilişsel gevşeme eğilimleri mesleki riskleri artırabilecek bir unsur olarak öne çıkmaktadır.

Öte yandan, sosyal hesap verebilirlik ve insan gözetimine ilişkin bulgular, metabilişsel tembelliğin kaçınılmaz olmadığını ortaya koymaktadır. İnsan-makine etkileşiminin uygun biçimde yapılandırılması, sorumluluk mekanizmalarının açıkça tanımlanması ve bilişsel zorlayıcı tasarımların kullanılması, otomasyon yanlılığını ve buna bağlı metabilişsel tembelliği önemli ölçüde azaltabilmektedir. Bu sonuçlar, muhasebe mesleğinde YZ kullanımının teknik bir karar olmanın ötesinde, kurumsal tasarım ve yönetim meselesi olduğunu göstermektedir. Literatürde dikkat çeken bulgulardan biri, uygun biçimde yapılandırılmış sosyal ve mesleki hesap verebilirlik mekanizmalarının otomasyon yanlılığını ve metabilişsel tembelliği azaltıcı bir rol oynayabilmesidir. Deneysel bulgular, karar vericilerin performanslarının veya karar doğruluklarının değerlendirileceğini bildikleri durumlarda, otomatik sistemlerin önerilerini daha eleştirel biçimde incelediklerini ve ek doğrulama davranışlarına daha sık başvurdıklarını ortaya koymaktadır. Bu durum, hesap verebilirliğin yalnızca normatif bir ilke değil, aynı zamanda bilişsel uyanıklığı ve metabilişsel gözetimi teşvik eden işlevsel bir tasarım unsuru olarak değerlendirilebileceğini göstermektedir. Muhasebe bağlamında, YZ destekli sistemlerin kullanımında hesap verebilirliği güçlendiren örgütsel ve teknolojik düzenlemeler, mesleki muhakemenin korunması açısından kritik öneme sahiptir.

Etik ve hukuki tartışmalar bağlamında elde edilen bulgular, YZ kullanımının muhasebe alanında yalnızca mesleki verimlilik değil, insan özerkliği, mesleki sorumluluk ve hesap verebilirlik kavramlarını da yeniden tanımladığını ortaya koymaktadır. İnsani karar hakkı ve anlamlı insan müdahalesi gibi yaklaşımlar, metabilişsel tembelliğin sınırlandırılmasında normatif bir çerçeve sunsa da bu ilkelerin uygulamaya nasıl aktarılacağı hâlen net değildir. Literatürde YZ'nin muhasebe ve denetim alanındaki kullanımı, önemli verimlilik kazanımları ve karar destek potansiyeli sunmakla birlikte, çok katmanlı etik sorunları da beraberinde getirmektedir. YZ'nin giderek daha otonom hâle gelmesi, bireysel denetçi düzeyinden başlayarak denetim firmaları, düzenleyici kurumlar ve toplum geneline yayılan sorumluluk boşluklarını ve beklenti çatışmalarını görü-

nür kılmaktadır. Özellikle algoritmik sistemlerin karar süreçlerine artan ölçüde entegre edilmesi, mesleki muhakemenin sınırları, hesap verebilirliğin kime ait olduğu ve hatalı kararların nasıl gerekçelendirileceği gibi temel etik soruları gündeme taşımaktadır. Bu bağlamda, YZ yalnızca teknik bir araç değil; mesleki normları, etik ilkeleri ve kurumsal yönetişimi yeniden şekillendiren sosyo-teknik bir dönüşüm unsuru olarak değerlendirilmektedir. Literatür, bu dönüşümün ancak paydaşlar arası sürekli geri bildirim mekanizmaları ve ileriye dönük etik yaklaşımlar yoluyla yönetilebileceğini vurgulamaktadır.

Sonuç olarak, bu çalışma metabilîşsel tembelliği, YZ destekli muhasebe uygulamalarının yan ürünü değil, merkezi bir analiz birimi olarak ele alarak literatüre özgün bir katkı sunmaktadır. Bulgular, YZ'nin muhasebe alanındaki başarısının yalnızca algoritmik doğrulukla değil, insanın metabilîşsel uyanıklığını ne ölçüde koruyabildiğiyle yakından ilişkili olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda, gelecekteki araştırmaların, YZ ile insan muhakemesi arasında dengeleyici ve tamamlayıcı modeller geliştirmeye odaklanması hem akademik literatür hem de mesleki uygulamalar açısından kritik önem taşımaktadır.

WoS tabanlı sistematik analiz kapsamında elde edilen bulgular, metabilîşsel tembellik, muhasebe ve YZ literatürünün son yıllarda hızla geliştiğini göstermesine rağmen, alanda hâlen önemli araştırma boşluklarının bulunduğunu ortaya koymaktadır. Öncelikle, literatürde YZ'nin muhasebe ve denetim süreçlerine sağladığı verimlilik, doğruluk ve hız gibi teknik kazanımlara yoğun biçimde odaklanıldığı; buna karşılık, bu teknolojilerin insan bilişi üzerindeki metabilîşsel sonuçlarının görece sınırlı ele alındığı görülmektedir. Metabilîşsel tembellik kavramı çoğu çalışmada dolaylı biçimde, otomasyon yanlılığı veya teknoloji baskınlığı gibi kavramlar üzerinden tartışılmakta; muhasebe bağlamında doğrudan kavramsallaştırıldığı çalışmaların sayısı oldukça sınırlı kalmaktadır.

İkinci önemli boşluk, disiplinlerarası entegrasyon eksikliği ile ilgilidir. WoS kategori dağılımı, çalışmaların işletme-fınans, psikoloji, hukuk, bilgisayar bilimleri ve eğitim gibi farklı alanlara yayıldığını göstermesine rağmen, bu disiplinlerin metabilîşsel tembellik olgusunu ortak bir kuramsal çerçeve içinde ele alan bütüncül modellere yeterince katkı sunmadığı anlaşılmaktadır. Özellikle muhasebe literatüründe, psikoloji ve bilişsel bilimlerden gelen metabilîşsel kuramların sınırlı biçimde kullanıldığı görülmektedir.

Üçüncü olarak, mevcut çalışmaların büyük bir kısmının deneysel veya kavramsal nitelikte olduğu; uzun dönemli, boylamsal ve saha temelli araştırmaların oldukça az olduğu dikkat çekmektedir. Oysa tematik analizde ortaya konulduğu üzere, metabilîşsel tembellik kısa vadeli bir performans sorunu olmaktan ziyade, zaman içinde biriken bir bilişsel ve mesleki dönüşüm süreci olarak ele alınmalıdır. Bu bağlamda, YZ kullanımının muhasebecilerin mesleki muhakeme becerileri, öğrenme süreçleri ve uzmanlık gelişimi üzerindeki uzun vadeli etkileri yeterince incelenmemiştir.

Dördüncü araştırma boşluğu, yönetim, etik ve politika boyutunun muhasebe uygulamalarıyla bütünleştirilememiş olmasıdır. Literatürde insani karar hakkı, anlamlı insan müdahalesi ve hesap verebilir YZ gibi kavramlar tartışılmakla birlikte, bu normatif çerçevelerin muhasebe ve denetim standartlarına nasıl yansıtılacağına ilişkin ampirik ve uygulamaya dönük çalışmalar sınırlıdır. Ayrıca, metabilşsel tembelliğin etik riskleri artıran bir ara mekanizma olarak nasıl işlediği yeterince açıklığa kavuşturulamamıştır.

Ülke dağılımı bulguları literatürün büyük ölçüde ABD ve Çin merkezli olduğunu göstermektedir. Gelişmekte olan ekonomiler ve farklı kurumsal bağlamlar açısından metabilşsel tembellik-YZ-muhasebe ilişkisini ele alan çalışmalar oldukça sınırlıdır. Bu durum, bulguların genellenebilirliğini sınırlandırmakta ve kültürel bağlamın rolüne ilişkin önemli bir araştırma alanını açık bırakmaktadır.

6. SONUÇ VE GELECEK ARAŞTIRMALAR

Bu çalışma, metabilşsel tembellik, muhasebe ve YZ arasındaki ilişkiyi WoS tabanlı sistematik bir analiz yoluyla ele alarak, literatürün yapısal özelliklerini, gelişim eğilimlerini ve kavramsal yönelimlerini bütüncül bir çerçevede ortaya koymayı amaçlamıştır. 2000-2025 dönemini kapsayan bulgular, konunun özellikle 2020 sonrası dönemde hızla önem kazandığını; yayın ve atıf sayılarındaki belirgin artışın, YZ teknolojilerinin muhasebe ve denetim uygulamalarına yaygın biçimde entegre edilmesiyle paralel seyrettiğini göstermektedir. Elde edilen sonuçlar, YZ'nın muhasebe alanında kısa vadede verimlilik, doğruluk ve hız gibi önemli kazanımlar sağladığını; ancak uzun vadede insan muhakemesi, bilişsel gözetim ve mesleki özerklik üzerinde dönüştürücü etkiler yarattığını ortaya koymaktadır. Özellikle otomasyon yanlılığı ile ilişkilendirilen metabilşsel tembellik, YZ destekli karar ortamlarında muhasebecilerin sorgulama, eleştirel değerlendirme ve alternatif üretme eğilimlerini zayıflatabilen kritik bir risk alanı olarak öne çıkmaktadır.

Literatürde giderek güçlenen bir görüş, YZ kullanımında temel meselenin insan kararının tamamen korunması ya da makine kararının mutlaklaştırılması olmadığı yönündedir. Bunun yerine, karar destek sistemlerinin şeffaf, açıklanabilir ve bağlama duyarlı biçimde tasarlanması; insan ve makine arasındaki etkileşimin bilişsel sınırları dikkate alacak şekilde kalibre edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. İyi kalibre edilmiş bir YZ sistemi, kullanıcıyı karar süreçlerinden dışlamayan, aksine metabilşsel farkındalığı ve eleştirel değerlendirmeyi destekleyen bir yapı sunmaktadır. Muhasebe mesleği açısından bu yaklaşım, YZ'nın mesleki muhakemeyi ikame eden değil, onu güçlendiren bir araç olarak konumlandırılmasına imkân tanımaktadır. Tematik analiz bulguları, metabilşsel tembelliğin bireysel bir bilişsel zaaf olmaktan ziyade; teknoloji tasarımı, kurumsal yapı, hesap verebilirlik mekanizmaları ve etik yönetimle şekillenen sosyo-teknik bir olgu olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda

çalışma, metabilşsel tembelliği muhasebe ve YZ literatüründe merkezi bir analiz birimi olarak ele alarak literatüre özgün bir katkı sunmaktadır. Çalışmadan elde edilen bulgular doğrultusunda, uygulayıcılara, meslek örgütlerine ve politika yapıcılara yönelik çeşitli öneriler geliştirilebilir. Öncelikle, muhasebe ve denetim alanında YZ sistemlerinin tasarımı ve kullanımında insan-merkezli yaklaşımlar benimsenmelidir. YZ uygulamaları, insan yargısını ikame eden değil; bilişsel farkındalığı destekleyen, sorgulamayı teşvik eden ve alternatif değerlendirmeleri görünür kılan sistemler olarak yapılandırılmalıdır. Bu bağlamda, karar destek sistemlerine bilişsel zorlayıcı unsurların (cognitive forcing functions) entegre edilmesi önem taşımaktadır.

İkinci olarak, muhasebe mesleğinde hesap verebilirlik ve sorumluluk mekanizmaları açık biçimde tanımlanmalıdır. Bulgular, karar vericilerin performans ve karar doğruluğu açısından hesap verebilir kılınmasının otomasyon yanlılığını azalttığını göstermektedir. Bu nedenle, YZ destekli denetim süreçlerinde nihai sorumluluğun insanda kalmasını sağlayan kurumsal düzenlemeler güçlendirilmelidir. Üçüncü olarak, mesleki eğitim ve sürekli gelişim programlarında metabilşsel farkındalık özel bir odak alanı olarak ele alınmalıdır. Muhasebe eğitiminde yalnızca teknik YZ yetkinlikleri değil, eleştirel düşünme, bilişsel öz değerlendirme ve teknolojiye karşı reflektif tutum geliştirmeyi amaçlayan içeriklere yer verilmelidir. Bu yaklaşım, metabilşsel tembelliğin uzun vadeli etkilerinin sınırlandırılmasına katkı sağlayacaktır. Etik ve hukuki çerçevelerin muhasebe uygulamalarıyla daha güçlü biçimde bütünleştirilmesi gerekmektedir. Anlamlı insan müdahalesi ve hesap verebilir YZ ilkeleri, soyut normlar olarak kalmamalı; meslek standartları, denetim rehberleri ve düzenleyici çerçeveler içinde somut karşılıklar bulmalıdır. Bu çalışmanın bulguları, gelecekte yapılacak araştırmalar için çeşitli yönelimler sunmaktadır. Metabilşsel tembellik kavramının muhasebe bağlamında doğrudan ölçülebilir hâle getirilmesine yönelik ölçek geliştirme ve ampirik doğrulama çalışmalarına ihtiyaç bulunmaktadır. Mevcut literatürde kavram çoğunlukla otomasyon yanlılığı üzerinden dolaylı olarak ele alınmaktadır. YZ kullanımının muhasebecilerin mesleki muhakeme becerileri üzerindeki uzun vadeli etkilerini inceleyen boylamsal araştırmalar önem taşımaktadır. Metabilşsel tembelliğin zaman içinde nasıl oluştuğu, pekiştiği veya azaltılabildiği soruları hâlen yeterince yanıtlanmamıştır. Kültürel ve kurumsal bağlamın rolünü inceleyen karşılaştırmalı ülke çalışmaları literatüre önemli katkılar sağlayacaktır. Mevcut çalışmaların büyük ölçüde belirli ülkelerde yoğunlaşması, bulguların evrenselliğini sınırlamaktadır. Son olarak, gelecekteki araştırmaların YZ ile insan muhakemesi arasındaki ilişkiyi tamamlayıcılık perspektifi ile ele alması önerilmektedir. YZ'nin hangi koşullarda metabilşsel tembelliği artırdığı, hangi tasarım ve yönetim koşullarında ise bilişsel uyanıklığı desteklediği sorusu hem akademik literatür hem de mesleki uygulamalar açısından kritik önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- Ahmed, S., Alshater, M. M., El Ammari, A., Hammami, H. (2022). Artificial intelligence and machine learning in finance: A bibliometric review. *Research in International Business and Finance*, 61, 101646.
- Byrne A., Hegney D., Harvey C., Baldwin A., Willis E., Heard D., Judd J., Palmer J., Brown J., Heritage B., Thompson S., Ferguson B. (2020). Exploring the nurse navigator role: A thematic analysis. *Journal of Nursing Management*, 28(4), 814-821.
- Campbell, C. A., Ramamoorti, S., Calderon, T. G. (2023). Automation Bias and the “Goldilocks Effect” in Auditing Blockchain. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 20(2), 29-53.
- Carnat, I. (2024). Human, all too human: accounting for automation bias in generative large language models. *International Data Privacy Law*, 14(4), 299-314.
- Castleberry A., Nolen A. (2018). Thematic analysis of qualitative research data: Is it as easy as it sounds? *Currents in Pharmacy Teaching and Learning*, 10(6), 807-815.
- Clark, A., Chalmers, D. (1998). The Extended Mind. *Analysis*, 58(1), 7-19.
- Clarke V., Braun V. (2018). Using thematic analysis in counselling and psychotherapy research: A critical reflection. *Counselling and Psychotherapy Research*, 18(2), 107-110.
- Cowan, N. (2010). The magical mystery four: How is working memory capacity limited, and why? *Current Directions in Psychological Science*, 19(1), 51-57.
- Donthu, N., Kumar, S., Mukherjee, D., Pandey, N., Lim, W. M. (2021). How to conduct a bibliometric analysis: An overview and guidelines. *Journal of Business Research*, 133, 285-296.
- Dunn, T. L., Lutes, D. J. C., Risko, E. F. (2016). Metacognitive evaluation in the avoidance of demand. *Journal of Experimental Psychology: Human Perception and Performance*, 42, 1372-1387.
- Dunn, T. L., Risko, E. F. (2016). Toward a metacognitive account of cognitive offloading. *Cognitive Science*, 40(5), 1080-1127.
- Einstein, G. O., McDaniel, M. A. (1990). Normal aging and prospective memory. *Journal of Experimental Psychology: Learning, Memory, and Cognition*, 16(4), 717-726.
- Farias B. G. DE, Dutra-Thomé L., Koller S. H., Castro T. G. de. (2020). Formulation of themes in qualitative research: Logical procedures and analytical paths. *Trends in Psychology*, 29, 155-166.
- Gilbert, S. J., Bird, A., Carpenter, J. M., Fleming, S. M., Sachdeva, C., Tsai, P. C. (2020). Optimal use of reminders: Metacognition, effort, and cognitive offloading. *Journal of Experimental Psychology: General*, 149(3), 501-517.

- Goldin-Meadow, S., Cook, S. W., Mitchell, Z. A. (2001). Gesturing gives children new ideas about math. *Psychological Science*, 12(6), 516-522.
- Gynn, M. J., McDaniel, M. A., Einstein, G. O. (1998). Prospective memory: When reminders fail. *Memory and Cognition*, 26(2), 287-298.
- Holbrook, J., Dismukes, K. (2009). Prospective memory in everyday tasks. *Proceedings of the Human Factors and Ergonomics Society Annual Meeting*, 53(10), 590-594.
- Huq, A. Z. (2020). A Right to a Human Decision. *Virginia Law Review*, 106(3), 611-688.
- Jobberns, H., Guihot, M. (2024). Digital governance and neoliberalism: the evolution of machine learning in Australian public policy. *Law, Technology and Humans*, 6(2), 29-52.
- Kirsh, D. (1996). Adapting the environment instead of oneself. *Adaptive Behavior*, 4(3-4), 415-452.
- Kosmyrna, N., Hauptmann, E., Yuan, Y., Situ, J., Liao, X., Beresnitzky, A., Maes, P. (2025). Your Brain on ChatGPT: Accumulation of Cognitive Debt when Using an AI Assistant for Essay Writing Task. Boston: MIT Media Lab.
- Lee, H. P., Sarkar, A., Tankelevitch, L., Drosos, I., Rintel, S., Banks, R., Wilson, N. (2025). The Impact of Generative AI on Critical Thinking: Self-Reported Reductions in Cognitive Effort and Confidence Effects from a Survey of Knowledge Workers. (CHI Conference on Human Factors in Computing Systems).
- Li, J., Zhou, L., Zhan, Y., Xu, H., Zhang, C., Shan, F., Liu, L. (2022). How does the artificial intelligence-based image-assisted technique help physicians in diagnosis of pulmonary adenocarcinoma? A randomized controlled experiment of multicenter physicians in China. *Journal of the American Medical Informatics Association*, 29(12), 2041-2049.
- Lieder, F., Griffiths, T. L. (2017). Strategy selection as rational metareasoning. *Psychological Review*, 124(6), 762.
- Lombardi, D. R., Sipior, J. C., Dannemiller, S. (2023). Auditor judgment bias research: A 50-year trend analysis and emerging technology use. *Journal of Information Systems*, 37(1), 109-141.
- Majumdar, A. (2022). Thematic Analysis in Qualitative Research. *Research Anthology on Innovative Research Methodologies and Utilization across Multi-Disciplines*. IGI Global Scientific Publishing, 604-622.
- Man, Y., Weber, R., Cimbritz, J., Lundh, M., MacKinnon, S. N. (2018). Human factor issues during remote ship monitoring tasks: An ecological lesson for system design in a distributed

context. *International Journal of Industrial Ergonomics*, 68, 231-244.

Marois, A., Lavallée, I., Boily, G., Ramon Alaman, J., Desrosiers, B., Lavoie, N. (2025). Chatbot Memory: Uncovering How Mental Effort and Chabot Interactions Affect Short-Term Learning. In *Proceedings of the Human Factors and Ergonomics Society Annual Meeting* (Vol. 69, No. 1, pp. 2120-2126). Sage CA: Los Angeles, CA: SAGE Publications.

Minami, U. (2025). The institutionalized self: a psychological model of identity formation in AI-governed environments. *AI & SOCIETY*, 1-5.

Mlynski, C., Clay, G., Sik, K., Jankowski, J., Job, V. (2025). Because it is fun! Individual differences in effort enjoyment belief relate to behavioral and physiological indicators of effort seeking. *Journal of Personality and Social Psychology*.

Moluayonge, G. E. (2025). Cognitive Offload as a Mediator of AI Usage and Critical Thinking Development in Cameroonian Higher Education Learners. *Asian Journal of Education and Social Studies*, 51(8), 467-476.

Munoko, I., Brown-Liburd, H. L., Vasarhelyi, M. (2020). The ethical implications of using artificial intelligence in auditing. *Journal of Business Ethics*, 209-234.

Narayan, N. (2025). AI, Cognition, and the Cost of Convenience. *Journal of Technology and Systems*, 7(6), 18-34.

Nasr, N., Tu, C., Werner, J., Bauer, T., Yen, C., Montes, L. (2025). Exploring the Impact of Generative AI ChatGPT on Critical Thinking in Higher Education: Passive AI-Directed Use or Human AI Supported Collaboration? *Education Sciences*, 15(9), 1198.

Neshaei, S. P., Mejia-Domenzain, P., Davis, R. L., Käser, T. (2025). Metacognition meets AI: Empowering reflective writing with large language models. *British Journal of Educational Technology*, 56(5), 1864-1896.

Noor, N. H., Fuzi, A. M. (2025). Assessment of Validity, Reliability, and Normality in Quantitative Study: A Survey Instrument Analysis with IBM SPSS. *AI-MAC2025*.

Popkin, M. L., Ng, D. Y. (Eds.). (2022). *Future thinking in Roman culture: New approaches to history, memory, and cognition*. Routledge.

Pritchard, A. (1969). Statistical bibliography or bibliometrics. *Journal of Documentation*, Vol. 25, 348.

Risko, E. F., Gilbert, S. J. (2016). Cognitive offloading. *Trends in Cognitive Sciences*, 20(9), 676-688.

Risko, E. F., Medimorec, S., Chisholm, J., Kingstone, A. (2014). Rotating with rotated text: A natural behavior approach to investigating cognitive offloading. *Cognitive Science*, 38(3), 537-564.

- Sáiz-Manzanares, M. C., Marticorena-Sánchez, R., Rodríguez-Díez, J. J., Rodríguez-Arribas, S., Díez-Pastor, J. F., Ji, Y. P. (2021). Improve teaching with modalities and collaborative groups in an LMS: an analysis of monitoring using visualisation techniques. *Journal of Computing in Higher Education*, 33(3), 747-778.
- Shi, L., Li, S., Xing, J. (2025). Exploring Chinese Secondary EFL Students' Self-Regulated Learning and Task Engagement in AI-Assisted Classrooms: A Latent Growth Curve Modelling Study. *European Journal of Education*, 60(4), e70241.
- Skitka, L. J., Mosier, K., Burdick, M. D. (2000). Accountability and automation bias. *International Journal of Human-Computer Studies*, 52(4), 701-717.
- Storm, B. C., Stone, S. M. (2015). Saving-enhanced memory: The benefits of saving on the learning and remembering of new information. *Psychological Science*, 26(2), 182-188.
- Sutton, S. G., Arnold, V., Holt, M. (2018). How much automation is too much? Keeping the human relevant in knowledge work. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 15(2), 15-25.
- Sutton, S. G., Arnold, V., Holt, M. (2023). An extension of the theory of technology dominance: Capturing the underlying causal complexity. *International Journal of Accounting Information Systems*, 50, 100626.
- Vortac, O. U., Edwards, M. B., Manning, C. A. (1995). Functions of external cues in prospective memory. *Memory*, 3(2), 201-219.
- Wang, D. Y., Ding, J., Sun, A. L., Liu, S. G., Jiang, D., Li, N., Yu, J. K. (2023). Artificial intelligence suppression as a strategy to mitigate artificial intelligence automation bias. *Journal of the American Medical Informatics Association*, 30(10), 1684-1692.
- Wang, Y., King, R., Leung, S. O. (2023). Understanding Chinese Students' well-being: a machine learning study. *Child Indicators Research*, 16(2), 581-616.



HİLE DENETİMİNDE ANALİTİK PROSEDÜRLER: RESTORAN İŞLETMESİNDE VAKA ANALİZİ

“ ”

Hakan ÖZÇELİK¹

¹ Doç. Dr. Hakan ÖZÇELİK, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı. hakanozcelik@sdu.edu.tr.
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0494-0561>.

GİRİŞ

Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler tüm alanlarda olduğu gibi işletmeleri de etkilemiştir. Teknolojinin üretim ortamlarındaki etkinliğini artması üretim verimliliği, karlılık vb. performasn ölçülerini olumlu yönde etkilemiştir. Gelişerek değişen işletmecilik dünyasında olumlu gelişmelerin yanısıra, sürdürülebilir büyümeye engel teşkil edebilecek potansiyelde problemlerin gelişimine engel olunamamıştır. İşletmelerin sürdürülebilir büyümelerine engel teşkil eden problemlerden birisi de hile eylemleridir. Uluslararası finansal piyasalarda ortaya çıkan muhasebe skandalları ile, zararları büyük boyutlara ulaşan hileli eylemler işletmelerin kara deliği olarak tanımlanmıştır.

Hile eylemlerinde işletmeler bazen fail bazende mağdur konumundadırlar. Finansal tablo hilelerinde fail konumunda olup hileli eylemlerden menfaat sağlayan işletmeler, çalışanlardan ve yöneticiler tarafından gerçekleştirilen varlıkların kötüye kullanımı ve yolsuzluk hile eylemlerinde ise mağdur konumundadır. Karlılıklarını olumsuz etkileyip büyümelerini engelleyen hilelere karşı gerekli eylem planları geliştirilmeli ve uygulanmalıdır. Uluslararası alanda büyük yankı uyandıran Enron vb. vakalar, hile eylemlerinin işletmelere verdiği zararın boyutlarının anlaşılması açısından önemlidir. Sertifikalı Hile İnceleme Derneği (Certificated Fraud Examiners Association- ACFE) her yıl hile türlerine göre, hilenin zararlarını açıklamakta ve sonuçlar her geçen yıl hilenin yol açtığı zararların arttığını göstermektedir.

İşletmelerde hilenin tamamen ortadan kaldırılması mümkün olmasa bile, en az indirilebilmesi için, hilenin önceden tespiti ve önlenmesi üzerine eylem planları geliştirilmelidir. Bu bağlamda iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi hilenin önlenmesinde temel adımlardandır. Güçlü ve güncel iç kontrol sistemleri, hilenin önlenmesinde en önemli güçtür.

İşletmelerin hile eylemlerinde mağdur konumunda oldukları işletme varlıklarının kötüye kullanımı ve yolsuz eylemlerinde, fail işletme çalışanları ve yöneticileridir. Stoklar, hile riskinin yüksek olduğu varlıklardandır. Çalışma kapsamında, hammadde stoklarının yoğun olduğu restoran işletmelerinde hile denetimi kapsamında kırmızı bayrakların araştırılması amaçlanmıştır. Amaç kapsamında, restoran işletmesinde vaka analizi çalışması gerçekleştirilmiştir.

1. Hile ve Hile Denetimi

1.1 Hile Tanımı

Hile, “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, oyun, dümen, ayak oyunu” veya “çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma” anlamlarına gelmektedir (Türk Dil Kurumu, 2024). Bağımsız denetim standartlarında hile “yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya

üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemler” olarak tanımlanmıştır (BDS 240, 2020). İşletme boyutunda hile; menfaat temini için işletme varlık ve kaynaklarını amaçları dışında kullanarak zarar verilmesi ve haksız kazanç sağlanmasıdır. Hile eylemi gizlilik ve kasıt unsurlarını içermektedir (Bozkurt, 2011).

Uluslararası Denetim Standartları (SAS) 82 No.lu Denetim Standartlarında hile; *“bilinçli bir şekilde, finansal tabloların raporlanmasında veya finansal tablolarda yer alan varlıkların üzerine bilgi ve belge saklanması ya da ilave edilmesi”* şeklinde tanımlanmıştır. Türkiye İç Denetim Enstitü sözlüğünde (TİDE) hile, *“gizleme veya güvenin ihlali ile karakterize edilen şiddet tehdidine veya fiziksel güce bağlı olmayan herhangi bir yasa dışı eylem”* olarak tanımlanmıştır. Hile, gerçek ve tüzel kişilikler tarafından menfaat sağlamak amacıyla gerçekleştirilir (TİDE).

Hile tanımlarında vurgulanan ortak nitelikler, aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gökçen ve Tipi, 2019:147-148);

- Çıkar sağlama amacı,
- Gizlilik,
- Kasıt,
- Mağduriyet
- Zarara uğrama

1.2 Hile Türleri

Hile türlerini sınıflandırmanın birçok yolu olmakla birlikte, hileyi işletmelere karşı işlenenler ve işletmeler adına işlenenler olarak iki kategoride incelemek yayın olarak kullanılmaktadır. Örneğin, çalışan hilelerinde (bir kuruluşa karşı işlenen hile eylemi), mağdur işletmedir. Öte yandan, finansal sonuçların gerçekte olduğundan daha iyi görünmesini sağlamak, daha az kar patı dağıtmak veya vergi ödemek için yapılan finansal tablo hilesinde, yöneticiler işletme adına hile yaparlar. Bilanço makyajlaması yolu ile işletmenin finansal durumunun olduğundan iyi gösterilmesi durumunda, şirketin hisse senedi fiyatının artması veya yapay olarak yüksek kalması nedeniyle şirket yöneticileri fayda görürken, mağdurlar şirketin hisse senedine yatırım yapanlardır. Bazende, yöneticiler yılsonunda kardan daha fazla pırm almak için, kar olduğundan yüksek gösterebilirler. Finansal tablo hilelelerinden bir başkası, şirketin daha az vergi ödemesi için kar etmiş olmasına rağmen şirketi zararda göstermek veya karı olduğundan daha az gösterme şeklinde yapılır (Albrecht vd. 2011:10).

ACFE hile türlerini hile ağacı başlığı altında, varlıkların kötüye kullanımı, yolsuzluk ve finansal tablo hileleri olmak üzere üç başlık altında toplamıştır (ACFE, 2024).

Hileli finansal raporlama, finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmak amacıyla, kasıtlı olarak yapılan yanlışlıkları içermektedir. Bu hile türü, finansal bilgileri kullanan paydaşlarının, işletme varlıklarının değerini, borçluluk durumunu ve karlılığını olduğundan farklı göstererek, performansla ilgili algılarını etkilemek amacıyla yapılmaktadır (BDS 240, 2018). Hileli finansal raporlama yöneticiler tarafından yapılır. Hile türleri arasında gerçekleşme sıklığı en düşük türdür. Ancak hileli işlem yol açtığı zararın maliyeti açısından en yüksek maliyetli hile türüdür (Singleton & Singleton, 2010:62).

Varlıkların Kötüye Kullanılması: Varlıkların kötüye kullanılması planları genellikle çalışanlar tarafından yapılır ve çok sayıda farklı plan içerir. İşletme çalışanları işletme varlıklarını amaçları dışında kullanmaları, varlıklara bilinçli zarar verilmesi, Zimmete geçirme, hırsızlık, işletmeye ait araç, demirbaş vb. bir varlığı kendi özel işlerinde kullanması şeklinde gerçekleştirilen hile türüdür. Hile türleri arasında gerçekleşme sıklığı açısından en yaygın olanı olmakla birlikte vaka başına en az maliyetli olanlardır. Varlıkların kötüye kullanımı ile ilgili hileler, özellikle bireysel işlemlerde önemsiz olma eğiliminde olduğundan, denetçilerin denetim faaliyetlerini yürütürken bunları tespit etmeleri oldukça zordur (Singleton & Singleton, 2010:62-63).

Yolsuzluk: Yolsuzluk, rüşvet ve gasp gibi, genellikle işletme içindeki bir kişinin, isteksiz bir taraf olarak görülmesine rağmen, işletme dışındaki bir kişiyle çalışmasını içeren bir dizi planı içerir. Bu nedenle yolsuzluk ilişkili taraf işlemlerine dayanmaktadır ve genellikle bu ilişki bilinmemektedir (Singleton & Singleton, 2010:63).

Tablo 1’de hile türleri ile ilgili detaylı bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 1: Hile Türleri

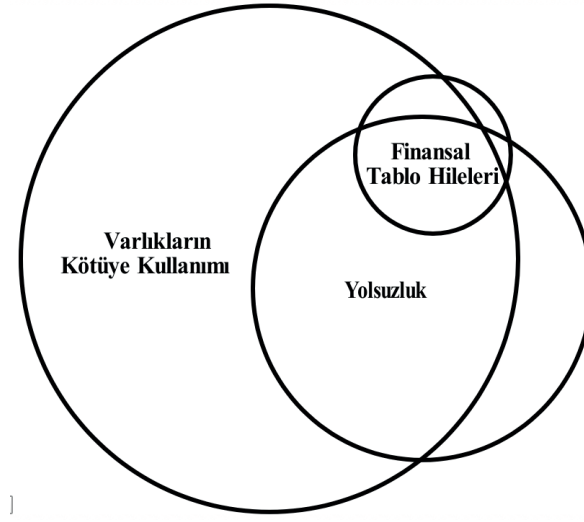
Hile Türü	Fail (Hileyi Yapan)	Mağdur (Hileden zarar gören)	Açıklama
Çalışan hilesi	Çalışanlar	İşletme (işverenler)	Çalışanlar, pozisyonlarını kullanarak işletmeye ait varlıkları ele geçirir veya başka amaçlarla kullanırlar. En yaygın hile türüdür.

Satıcı hilesi	Tedarikçileri	Alıcı işletmeler	Tedarikçiler ya fazla fatura kesierek ya da anlaşılan miktardan daha düşük kaliteli veya daha az miktarda mal teslim etmektedirler
Müşteri hilesi	Müşteriler	Satıcı işletmeler	Müşteriler, aldatma yoluyla ödeme yapmaz veya az ödeme yaparlar ya da işletme varlıklarını çalarlar.
Yönetim hilesi (Finansal tablo hilesi)	Yönetim	Finansal bilgi kullanıcıları	Yönetim, şirketi olduğundan daha iyi göstermek için finansal tabloları manipüle ederler. Hile türü, en pahalı hile türüdür.
Yatırım hileleri	Yatırımcıları yönlendirenler	Dikkatsiz yatırımcılar (Küçük yatırımcılar vb)	Bu tür hileler internet üzerinden veya yüz yüze gerçekleştirilme olup, bireylerin güveni kazanılarak onları değersiz planlara para yatırmaya ikna edilmektedirler.
Diğer hileler	Hileyi yapanlar (duruma göre değişmektedir)	Hileden etkilenenler (Duruma göre değişmektedir)	Birinin başka birinin güveninden faydalanarak onu aldatması her zaman suçtur.

Kaynak: Albrecht, W.S., Albrecht, C.O., Albrecht, C.C. and Zimbelman, M.F. (2011). *Fraud Examination*, 4th, Cengage Learning, p.10.

Hileyi sınıflandırmanın bir başka yolu da ACFE'nin "mesleki dolandırıcılık" tanımını kullanmaktır. ACFE bu tür dolandırıcılığı, "*İşveren kuruluşun kaynaklarının veya varlıklarının kasıtlı olarak kötüye kullanılması veya yanlış uygulanması yoluyla kişinin mesleğini kişisel zenginleşme için kullanması*" olarak tanımlamaktadır. Mesleki dolandırıcılık, çalışanların, yöneticilerin veya üst düzey yöneticilerin kötü niyet ve davranışlarından kaynaklanmaktadır (Albrecht vd. 2011:10).

Şekil 1'de ACFE 2024 yılı araştırmasına göre hile türlerinin gerçekleşme ihtimalleri verilmiştir. Varlıkların kötüye kullanımının tek başına gerçekleşme ihtimali %51 ve varlıkların kötüye kullanımı ile yolsuzluk ikisi bir arada %35 gerçekleşme ihtimali ile ikinci sırada yer almıştır. Varlıkların kötüye kullanımı ve yolsuzluk hile türlerinde hileyi yapanlar işletme çalışanları iken, mağdur ise işletmedir. Her iki türün gerçekleşme olasılıklarının yüksek olması, işletmelerin hilenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için hile eylemleri farkındalığına ulaşılmalı ve gerekli tedbirler alınmalıdır.

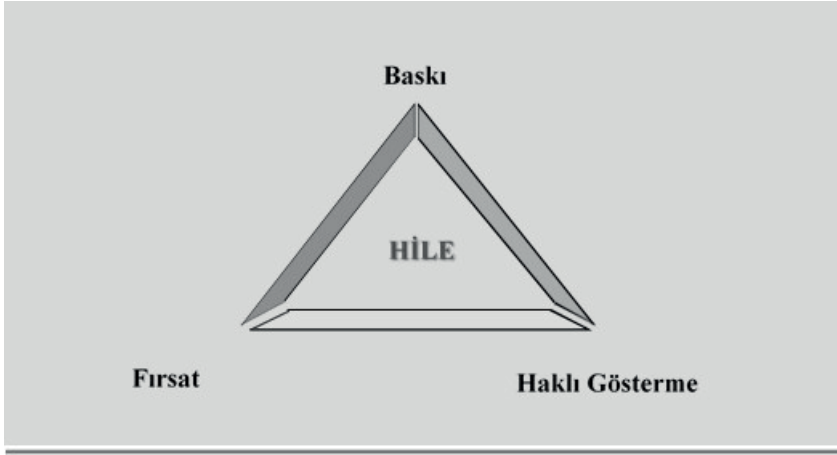


Varlıkların kötüye kullanımı (tekbaşına)	% 51
Varlıkların kötüye kullanımı ve Yolsuzluk (ikisi birlikte)	% 35
Yolsuzluk (tekbaşına)	% 10
Varlıkların kötüye kullanımı, Yolsuzluk ve Finansal tablo hileleri (üçü birlikte)	%2
Varlıkların kötüye kullanımı ve Finansal tablo hileleri (İkisi)	%1
Finansal tablo hileleri (Tekbaşına)	% 1
Yolsuzluk ve Finansal tablo hileleri (ikisi birlikte)	<%1

Şekil 1: Çalışan Hile Türleri Gerçekleşme Oranları (ACFE, 2024).

1.3 Hile Nedenleri

Hilenin birden çok sebebi olabilir. Hile eylemi yasadışı bir eylem ve suçtur. İnsanları bu suça iten farklı nedenler vardır. Hile nedenleri ile ilgili olarak bir çok alanda çalışmalar yapılmış ve farklı teoriler ortaya konulmuştur (Bozkurt, 2011: 101). Geleneksel hile araştırmalarında, Donald Cressey'in 1950'lerdeki araştırması ön plana çıkmaktadır. Cressey, araştırmasında zimmete para geçirmekten hüküm giymiş 200 mahkûmla görüşerek hile eylemlerinin üç ortak özelliğe sahip olduğunu tespit etmiş ve hile üçgeni teorisini geliştirmiştir. Şekil 2'de gösterilen hile üçgeni teorisini oluşturan unsurlar; baskı, fırsat ve haklı gösterme olarak tanımlanmıştır (Singleton vd., 2006:9-10). Hile ağacındaki hile türleri, hile üçgeni unsurlarını içermektedir.



Şekil 2: Hile Üçgeni ((Singleton vd., 2006:9)

Hile tespiti sonrasında, hile üçgeni hile denetim planına dahil edilmelidir. Bu nedenle, hile teorisi hile üçgenini anlamayı içermektedir

Hilenin özelliklerinin tanımlanması, hata ve hile ayrımı açısından önemlidir. Bağımsız denetim standartlarının amaçları açısından denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir. Denetçiyi ilgilendiren hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar olmak üzere iki türlü kasıtlı yanlışlık bulunmaktadır. Her iki türde hile (Özçelik vd., 2017, s. 201);

- Hile yapmaya yönelik teşvik ve baskıyı,
- Hile yapmak için algılanan bir fırsatı,
- Eylemin bir ölçüde rasyonelleşmesini içermektedir.

Hile eyleminde bulunan kişiler yaptığı davranışın ahlak kurallarına uygun olduğunu düşünerek bu davranışı meşrulaştırmakta hatta kendini haklı göstermeye çalışmaktadır. Kişinin hileyi meşrulaştırma ihtimali teşvik ve baskı kadar büyük olacaktır (Küçük & Uzay, 2015: 244).

1.4 Hile Denetimi

Hile denetimi, temel iş sistemlerindeki hile riskine yanıt vermek için kullanılan bir metodolojidir. Hileli işlem senaryolarını bulmak ve tanımlamak için tasarlanmış risk değerlendirmesi, veri madenciliği ve denetim prosedürlerinin bir kombinasyonudur. Hile, gerçeği gizleme niyetiyle işlendiğini kabul eden hile teorisine dayanmaktadır. Veri, belge, iç kontroller ve davranışla ilişkili hile senaryosu gizleme stratejisine bağlı kırmızı bayraklar kavramını denetim sürecine entegre eder. İç kontrol denetimine entegre edilebilir veya

tüm denetim, hileli işlemleri tespit etmeye odaklanabilir. Ayrıca, bir iddia nedeniyle veya temel iş sistemlerinde hile faaliyetini tespit etme isteği nedeniyle de gerçekleştirilebilir. Hile denetimi, temel iş sistemlerinde hileyi tespit etme şansını artırmak için tasarlanmış denetim prosedürlerinin uygulanmasıdır. Hile denetim sürecinin dört aşaması aşağıdaki gibidir (Vona, 2017);

Hile riskinin belirlenmesi; Süreç, dolandırıcılık yöntemlerinin belirlenmesi ve bu yöntemlerin bir dolandırıcılık senaryosuna dönüştürülmesiyle başlar.

Hile riskinin değerlendirilmesi; Geleneksel denetim metodolojisinde dolandırıcılık riski değerlendirmesi, kalan riskin boyutunu belirlemek için iç kontrollerin hile senaryosuna bağlanması sürecidir.

Hile denetim prosedürü; Denetim prosedürü, dolandırıcılık fırsatı noktasının (dolandırıcılık senaryosunu işleyen kişi) dışında kalan denetim kanıtlarını toplamaya odaklanır. Genel standart, dolandırıcılık fırsatı noktasından dışarıdan oluşturulan ve dışarıda saklanan kanıtları toplamaktır.

Hile Denetim Raporu; İşlemin soruşturmaya sevk edilmesini gerektiren veya ilgili kırmızı bayrakların bulunmadığına karar verilmesine yol açan bir sonuçtur.

Hile denetiminde pasif, reaktif ve proaktif olmak üzere üç tür yaklaşım söz konusudur. Pasif denetim, yönetimin kontrol faaliyetlerinin olduğunu hissettirmek amacıyla rastgele işlem ve faaliyetlerle ilgili planladığı şekil ve zamanda gerçekleştirilmektedir. Reaktif yaklaşımda, iddialar üzerine geliştirilmiş denetim yaklaşımıdır. İhbar veya şikâyet edilen işlemlerle ilgili hile denetimi yapılmaktadır. Proaktif hile denetim yaklaşımı sürekli denetim faaliyetlerini içermektedir. Hilenin tespit edilmesinden daha çok önlenmesi süreçlerine odaklanma söz konusudur (Vona, 2008:19).

1.5 Hile Denetiminde Analitik Prosedürler

Bağımsız Denetim Standartları 520 (BDS 520) amacı, analitik maddi doğrulama prosedürlerinin kullanımı ile ihtiyaca uygun güvenilir denetim kanıtları elde etmek ve finansal tabloların denetçinin işletmeye ilişkin görüşleri ile tutarlı olup olmadığı ile ilgili genel bir sonuç elde etmektir. BDS 520 amacına uygun olarak “analitik prosedürler” terimi, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki ilişkilerin analiz edilmesi ile finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade etmektedir. Analitik prosedürler bütçelenen veya beklenen değerlerden önemli ölçüde farklılık gösteren sonuçların araştırılmasını kapsamaktadır (BDS 520, 2014).

Denetimde analitik prosedürler, finansal verilerdeki anormal tutarsızlık ve sapmaların tespiti ile hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıkların azalmasını veya tamamen ortadan kaldırılmasını sağlamaktır (Erhan, 2019:84-85).

Analitik inceleme prosedürlerinde, hileli işlemlerin finansal verilerde bulunma ihtimali araştırılmaktadır. Analitik inceleme sonucunda, hileli işlemlerin tamamının ortaya çıkarılması mümkün olmasada, hata ve hilelerin fark edilme ihtimali bulunmaktadır (Sağlar ve Uluç, 2022:82).

Hileli işlem veri analizi, belirli bir hileli işlem senaryosuyla ilişkili kırmızı bayrakları tespit etmek için veri madenciliği kullanılarak yapılan bir süreçtir. Bu süreç, bir hile şüphesi olan işlemlerde veri analizi planıyla başlar ve işlemin belirli bir hileli işlem senaryosunun kırmızı bayraklarını içerip içermediğini veya sadece veri hataları içerip içermediğini belirlemek için belgelerin, iç kontrollerin ve görüşmelerin denetim incelemesiyle sona erer. Hileli işlem veri analizi, hileli işlemi tespit etmekle ilgili değil, denetçinin incelemesi ve karar vermesi gereken işlemlerdeki kırmızı bayrakları tespit etmekle ilgilidir. Hileli işlemleri tespit etmek ile hileli işlemi incelemek arasındaki ayrımı anlamak önemlidir. Hileli işlem veri analizi bir örnek oluşturmakla ilgilidir; hile denetim programı ise işlemle ilgili bir sonuca varmak için kanıt toplamakla ilgilidir (Vona, 2017).

Hile ve yolsuzlukların önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında hile eylemini kimlerin nasıl yaptıkları, sonuçların kimleri etkilediğinin incelenmesi gerekmektedir. Her şüpheli eylem hile olmayabilir ancak her eyleme şüpheli bir şekilde bakılmalıdır. Bu süreçte denetimi denetçiler yapmakta ve birden fazla faktörle inceleme yapmaktadır (Terzi, 2012: 53).

Hile denetiminde pasif, reaktif ve proaktif olmak üzere üç tür yaklaşım söz konusudur. Pasif denetim, yönetimin kontrol faaliyetlerinin olduğunu hissettirmek amacıyla rastgele işlem ve faaliyetlerle ilgili planladığı şekil ve zamanda gerçekleştirilmektedir. Reaktif yaklaşımda, iddialar üzerine geliştirilmiş denetim yaklaşımıdır. İhbar veya şikâyet edilen işlemlerle ilgili hile denetimi yapılmaktadır. Proaktif hile denetim yaklaşımı sürekli denetim faaliyetlerini içermektedir. Hilenin tespit edilmesinden daha çok önlenmesi süreçlerine odaklanma söz konusudur (Vona, 2008).

2. Literatür Taraması

Okutmuş ve Uyar (2014) çalışmalarında, konaklama işletmelerinde yiyecek-içecek departmanında yapılan hilenin tespiti üzerine analitik inceleme tekniğini kullanarak gerçekleştirdikleri çalışmada sonucunda, tespit edilen hile ile ilgili rapor örneği sunulmuştur.

Fındık (2016) çalışmasında, satınalma ve ödeme işlemlerindeki riskler, risklere karşı alınabilecek önlemler ile hata ve hileye ilişkin geliştirilecek prosedürlerle ilgili öneriler geliştirmiştir.

Ertikin (2017) çalışmasında, Hile denetiminde kırmızı bayrakların tespitinde kullanılan proaktif yaklaşımları incelemiş ve çalışma sonucunda benford yasası ile veri madenciliği yaklaşımları, ön plana çıkan proaktif yaklaşım-

lar olarak değerlendirilmiştir.

Arabacı vd. (2019) yapmış oldukları çalışmada, stok yönetiminde ERP'nin hilenin önlenmesine yönelik kullanımına ilişkin uygulama gerçekleştirilmiş ve çalışma sonucunda ERP'nin hilenin önlenmesinde nasıl kullanılması gerektiğine yönelik öneriler sunulmuştur.

Mert vd. (2023) çalışmalarında, hile denetiminde reaktif ve proaktif denetim yaklaşımları karşılaştırmalı olarak incelenmiş, perakende sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede proaktif temelli denetim yaklaşımı kullanılarak vaka analiz çalışması sonucunda, hilelerin önlenmesine yönelik öneriler geliştirilmiştir.

Kara ve Karan (2023) çalışmalarında, hile denetim yaklaşımları üzerine yapmış oldukları vaka analizi çalışmasında, çapraz denetim tekniği uygulanarak bir işletmenin finansal verilerde hata ve hile tespiti yapmışlar ve çalışma sonucunda tespit edilen hatalı ve hileli kayıtlarla ilgili işletme yönetimine önerilerde bulunmuşlardır.

Özdemir (2023) çalışmasında, işletmelerde stokların çalınmasına ilişkin yapmış olduğu vaka çalışmasında, iki işletmenin stokları üzerine çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmanın sonucunda, birinci vaka çalışmasında, iç kontrolün zayıf olduğu, görevler ayrılığı ilkesine yeterince dikkat edilmediği, depo sayımlarının düzenli olarak yapılmasına rağmen tespit edilen eksikliklerle ilgili gerekli çalışmaların yapılmadığı ve personelin işe alım süreçlerinde gereken titizliğin gösterilmediği anlaşılmıştır. İkinci vaka çalışmasında ise, üretimde kullanılan hammaddelerle ilgili firenin gerçekçi olarak belirlenmediği, denetimde izleme faaliyetlerinin yetersiz olduğu ve çalışanların iş rotasyonuna tabi tutulmadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

3. Araştırma

3.1 Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Araştırmanın amacı; restoran işletmelerinde stoklarla ilgili hileli işlemlerin tespitinin araştırılmasıdır. Restoran işletmesinin seçilme sebebi, restoran işletmelerinde önemli bir varlık kalemi olan stok hareketlerinin fazla olması ve bu fazlalığın hile riskinin fazla olmasıdır. Araştıma kapsamında, vaka analizi kapsamında incelenen restoran işletmesinin tavuk menüleri üzerinden satış-stok rakamlarına göre hile tespit çalışması gerçekleştirilmiştir. Hile denetimi kapsamında stokların analiz edilmesi neticesinde, restoran işletmesinde stok maliyetlerinin analizi ve kontrolünün gerçekleştirilmesinde sağlanmıştır. Araştırma kapsamında incelenen restoran işletmesinde, kırmızı-beyaz et menüleri ile içecek ve tatlı menü satışları gerçekleştirilmekte olup, beyaz et menü üzerinde hile denetimi incelemesi gerçekleştirilmiştir.

Araştırma yöntemi olarak vaka analiz yöntemi seçilmiştir. Vaka analizi, birden fazla kanıt veya veri kaynağının mevcut olduğu durumlarda kullanılan, bir araştırma yöntemidir (Yin, 1984). Vaka analizi sosyal olgu ya da olayın kendi bağlamı içinde, farklı tekniklerle toplanan verilerin empirik ve bütüncül olarak incelenmesidir. Vaka analizlerinde nicel ya da nitel veri toplama teknikleri kullanılabilir (Şavran, 2012).

Araştırmada hile denetim yaklaşımlarından proaktif yaklaşım tercih edilmiştir. Proaktif yaklaşım kapsamında, analitik prosedürlerle ilgili hileli işlemlerin tespiti için kırmızı bayrak (red flag) araştırması gerçekleştirilmiştir. Analitik prosedürler çerçevesinde kullanılan veri seti işletmenin tavuk eti ile ilgili stok ve satış rakamlarından oluşmaktadır.

3.2 Restoran İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler

Vaka analiz kapsamında, Antalya’da faaliyet gösteren ve yerel olarak 5 şubesi bulunan bir restoran zincir işletmesinin bir şubesinde çalışma yapılmıştır. Restoran işletmesinde kırmızı ve beyaz et üzerine geliştirilen menülerin satışı yapılmaktadır. İşletme yönetimin talebi ve iş birliği ile işletme genelinde iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve hile denetimi üzerine çalışma gerçekleştirilmiş olup, vaka analizi kapsamında beyaz et menüleri ele alınmıştır.

Restoran işletmeleri faaliyet süreçleri; satın alma, depolama, üretim, satış, personel ve diğer faaliyetler olarak gruplandırılabilir. İlgili faaliyetlerle ilgili hile risk değerlendirmesi yapılmış ve tespitler aşağıda sunulmuştur.

Satın alma süreçleri, iç kontrol faaliyetleri kapsamında tanımlanmalı ve sürekli kontrol altında tutulmalıdır. Satın alma, restoran mutfak dışında ayrı bir birim olarak tasarlanmalı ve iş prosedürleri tanımlanmalıdır. Satın alma süreçleri; satın alma öncesi pazar araştırması, satın alınacak ürünlerin nitelikleri, ihale şartnamelerinin hazırlanması, satın alma hacimleri, ürünlerin işletmeye sevkiyatı, teslim alma ve depoya teslim edilmesi aşamaları olarak sıralanabilir. Satın alma süreçlerinde iç kontrol yapısının güçlendirilmesi ve proaktif hile denetim açısından kritik noktalar olarak ifade edilebilecek kırmızı bayraklar (red flag) tanımlanmalıdır.

Depolama; Restoran işletmelerinde depolama süreçleri, hijyen ve maliyet kontrolü açısından önem arz etmektedir. Ürünler, insan sağlığı açısından hijyen kurallarına uygun ve bozulmayacak şekilde muhafaza edilmelidir. Ürünlerin depoya giriş ve çıkışları kayıt altına alınmalıdır. Ürünlerin stok değerlendirme yönteminde, FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemi kullanılmalıdır. Depolama ortamlarında fiziki kayıtlar dikkatle takip edilmeli, yanlış istifleme, elektrik kesintileri ve teknik arıza vb. durumlardan kaynaklı depodaki ürünlerin bozulması, son kullanma tarihlerinin geçmiş olması gibi fire ve kayıpları artırıcı durumlarla ilgili gerekli tedbirler alınmalıdır.

Üretim; Ürünlerin üretim süreçlerinde kullanımında hatalı üretim, menü reçetelerinde tanımlanmış gramajlara ve üretimde pişirme sürelerine dikkat edilmemesi, yanlış ürün kullanımı vb. durumlarda hammadde fireleri artacaktır. Üretimdeki mutfak personelinin sipariş dışı üretimi, menü reçetelerinde tanımlanmış gramajlara riayet etmemesi, ürünlerin yanlış ve hatalı üretimi (uzun süre pişirmeden kaynaklı yanıklar, aşırı yağlı tuzlu, yanlış üretim vb.) vb. durumlardan kaynaklı fire ve kayıplar artacaktır.

Restoran işletmesinde stok olarak, Tavuk Göğüs alınmakta ve menüdeki tavuk ürünleri tavuk göğüsünden üretilmektedir. Tavuk eti ile ilgili fireler aşağıdaki gibidir.

Hazırlık Firesi: Restoranda tavuk menülerin üretilmesi için sadece tavuk göğüs alımı yapılmakta ve ona uygun menüler üretilmektedir. Hazırlık firesi, tavuk göğsün tavuk şiş, göğüz ızgara vb. menüdeki ürünlere göre hazırlık süreçlerinde deri, sinir ve kesim artıkları gibi ortaya çıkan firelerden oluşmaktadır.

Pişirme Firesi: Tavuk menüdeki ürünlerin pişirilmesi sürecinde tavuk etindeki su kaybindan kaynaklı oluşan firedir. Sektörde pişirme firesi, tavuğun pişirme süresine göre sektörde %10-25 arasında değişkenlik göstermektedir. İşletmede yönetimi normal fire oranını %10 olarak belirlemiştir.

Depolama Firesi: Ürünlerin depolama sürecinde, ürünün son kullanım tarihinin yakın veya geçmiş olması, elektrik kesintilerinden kaynaklı dondurulmuş ürünlerin çözülmesi veya yanlış depolama koşullarından ürünün kullanılamaz hale gelmesi gibi durumlardan kaynaklanmaktadır. İncelenen dönemde işletmede depolama firesi ile ilgili kayıp söz konusu olmadığı kayıtlardan anlaşılmıştır.

Menü Standartlarına Uymama Firesi: Restoran işletmesinde menü reçetelerinde her ürün için standart kullanılması gereken hammadde tanımlamaları yapılmış ve aşçılara gerekli bildirimler yapıldığı işletme kayıtlarından ve aşçılarla yapılan görüşmelerden anlaşılmıştır. Restoran müdürü, menülerde kullanılacak etlerin gramajları için hassas terazi bulundurulduğunu ve aşçıların mümkün olduğu kadar hassas teraziyi kullanmaları gerektiği yönünde gerekli teşvik ve uyarılar yapıldığını ifade etmiştir. Ancak aşçılarla yapılan görüşmede, hassas terazi kullanımının üretim süreçlerini aksattığını ve zaman aldığını, kendilerinin mesleki alışkanlık olarak, işletme yönetiminin kendilerinden istenilen gramajlarda ürettiklerini ifade etmişlerdir. Hazırlık süreçleri tamamlanmış fakat pişirilmemiş ürünler üzerinde yapılan testlerde, %80-85 oranında ürünlerin reçetelerdeki gramajlara uyulduğunu ancak, kalan %20-25'lik orandaki dilimlerde menü reçetelerinde tanımlanmış gramajlardan ek-sik veya fazla geldiği tespit edilmiştir.

Satış; Satış süreçleri tüm sektörler ve işletmelerde olduğu gibi restoran işletmelerinde de iç kontrol ve hile denetim süreçleri açısından önemlidir. Özellikle nakit satışlar, kritik nokta olarak kırmızı bayrak alanlarındandır. Vaka analizi kapsamında incelenen restoranda, müşteri siparişleri hem elektronik hemde fiziki olarak adisyonlarda kayıt altına alınmaktadır. Mobil uygulama üzerinden alınan siparişler anlık olarak mutfak bölümüne iletilmektedir. Gün sonunda mutfaktan çıkan ürünler ile sipariş alınan ürünlerin kontrolü sağlanmakta varsa siparişsiz üretimlerle ilgili rapor düzenlenmektedir. Müşteri sipariş iptalleri, siparişi alan personelin talebi yetkili personelin onayı ile sistemden düşülmektedir. İşletmede satışlar ağırlıklı olarak kredi kartlı olarak yapıldığından, nakit hareketlerinin az olması nakit hilelerini ortadan kaldırmaktadır.

Personel; personelin çalışması ve puantaj kayıtları ile ilgili süreçleri kapsamaktadır. İşletmede personelin takibi elektronik ortamda yapılmakta, giriş ve çıkışlar personel kartlarının kamera kayıtları altında yapılması, puantaj hilelerini önleyici tedbirlerden olarak ön plana çıkmaktadır. Bilgi işlem ortamlarında kaynaklanabilecek veri kayıplarına karşı, fiziki ortamda personel giriş çıkışları, günlük giriş-çıkış imza listelerinde kayıt altına alınmaktadır.

İşletmede nakit hareketlerinin azlığı bu alanda yapılabilecek hile ve etkilerini azaltmaktadır. İşletmede iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi ve hilenin önlenmesi eylemlerinde, stok hareketleri kırmızı bayrak olarak öne çıkmaktadır. Bu bağlamda işletmede hile denetiminde kırmızı bayraklı alan olarak stok hareketleri üzerine hile denetim planı geliştirilmiş ve vaka analizi kapsamında ele alınmıştır.

3.3 Araştırmanın Veri Seti, Analizi ve Bulgular

Araştırmanın veri setini vaka analizi kapsamındaki restoran işletmesinin tavuk stokları ve tavuk menü satış verilerinden oluşmaktadır.

Tablo 1’de 2025 yılı 1 Ocak- 30 Kasım dönemi tavuk etinin kullanıldığı menülere ait satış miktarları, menüde kullanılan gramaj olarak et miktarı ve menülere göre ortalama et kullanım miktarları verilmiştir. Tablo 1’deki satış miktarları satış verilerinden, standart gramaj işletmenin menü reçetelerinden alınmıştır. Menüdeki ürünler işletme yönetimini talebi üzerine Menü 1’den Menü 11’e kadar kodlanmıştır.

Tablo 2: Beyaz Et Menü Satış-Kullanım Miktarları

SN	Ürünler	Satış miktarı (porsiyon)	Menü Standart Gramaj (Gr)	Ortalama Kullanım (Kg)
1	Menü 1	981,50	150	147,225
2	Menü 2	887,50	150	133,125
3	Menü 3	505,00	180	90,9
4	Menü 4	484,00	150	72,6
5	Menü 5	185,00	120	22,2
6	Menü 6	54,00	120	6,48
7	Menü 7	158,00	80	12,64
8	Menü 8	1.036,50	120	124,38
9	Menü 9	806,00	120	96,72
10	Menü 10	1.070,00	110	117,7
11	Menü 11	224	110	24,64
TOPLAM		5.323,50		848,61

Tablo 1’deki satış miktarı verilerine göre işletme incelenen dönemde 5.323,50 porsiyon menü satışı yapılmış ve bu menülerin üretiminde menü reçetelerine göre 848,61 Kg tavuk eti kullanılmıştır. İşletmede en fazla satış Menü 8 iken, en fazla et kullanımı ise Menü 1’de gerçekleşmiştir. Tablo 1’deki et kullanım miktarlarının kullanımı ile Tablo 2 stok kartı hazırlanmıştır.

Tablo 3: Tavuk Eti Stok Kartı (Kg)

SN	STOK	MİKTAR
1	Dönem Başı Stok (01.01.2025)	0
2	Dönem İçi Alışlar	1.042,00
3	Kullanılması Gereken Et Miktarı	848,61
4	Normal Fire (848,61 X 0,10)	84,86
5	Kalması Gereken Stok	108,53
6	Dönem Sonu Stok (30.11.2025)	45,00
7	Anormal Fire	63,53

Tablo 2’ye göre 01.01.2025 tarihinde işletme stoklarında tavuk olmadığı, 11 aylık dönemde 1.042 Kg tavuk eti satın alındığı, dönem içinde satılan menülerin reçetelerine göre 848,61 Kg tavuk eti kullanılması gerektiği

ve kullanılması gereken tavuk eti miktarı üzerinden %10'luk normal firenin 84,86 Kg ve dönem sonunda işletme depolarında 45 kg tavuk eti kaldığı tespit edilmiştir. Üretim girdi çıktı dengesinde kalan 63,53 Kg'lık ürün anormal fire olarak tespit edilmiştir. Normal ve anormal fire toplamı 148,39 Kg olarak gerçekleşmiş olup, bu rakam reçeteye göre toplam kullanılması gereken ürünün yaklaşık %17'sine karşılık gelmektedir. Sektörde normal fire oranının %10-25 aralığında olduğu düşünüldüğüne rakam normal olarak değerlendirilmekle birlikte, işletme yönetimine göre tavuk eti olarak sadece tavuk göğüs satın alındığını ve tavuk göğsünde hazırlık ve pişirme süreçlerinde fire oranının %10'u geçmeyeceği ifade edilmiştir.

Fire miktarları ürün stokları için hile denetiminde kırmızı bayrak olarak ön plana çıkmaktadır. Normal fire oranları sektörün bir gerçeği olsada, personel tarafından suistamele açık bir konudur. Personelin normal fire oranlarının üzerinden üretim süreçlerinde gereken hassasiyeti göstermemesi, işletmeden ürünlerin çalınması, mutfak ve servis personeli iş birliği ile satışların kayıtsız yapılarak tahsilatın aralarında paylaşılması gibi işletme varlıklarına zarar verici hile eylemleri açısından risk oluşturmaktadır.

SONUÇ

Hile, işletmelerin sürdürülebilir büyümelerini olumsuz etkileyen problemlerden birisidir. Hile eyleminde başkalarını aldatma, haksız kazanç ve zarar verme durumları söz konusudur. Hilenin nedenleri ile ilgili yapılan araştırmalar neticesinde hile üçgeni ve hile elması gibi teoriler geliştirilmiştir. Hile üçgeni, hilenin nedenlerinde temel yaklaşım olup, baskı, fırsat ve haklı gösterme olmak üzere üç unsur üzerine geliştirilmiştir. Hile tütleri farklı kategorilere göre sınıflandırılmakla birlikte genel kabul görmüş yaklaşım ACFE tarafından yapılan sınıflandırmadır. ACFE'ye göre hile türleri, hileli finansal raporlama, varlıkların kötüye kullanımı ve yolsuzluktur. Bu hile türleri, işletme çalışanları, yönetimi, tedarikçiler, müşteriler ve diğerleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

Çalışma amacı kapsamında, işletmelerin mağdur olarak zarar gördüğü ve işletme varlıklarına zarar verme ve kişisel çıkar amaçlı gerçekleştirilen çalışan hileleri incelenmiştir. Çalışmada işletme varlıkları olarak stoklar seçilmiş ve bir restoran işletmesinde satış ve stok hareketleri üzerinden hileli işlem (kırmızı bayrak) araştırması gerçekleştirilmiştir.

Restoran işletmeleri üretim ve hizmet faaliyetlerinin bir arada yürütüldüğü işletmelerdir. Üretim faaliyeti olarak yemek ve içecek üretimi yapılırken, hizmet olarak müşterilere servis hizmeti sunulmaktadır. Üretim faaliyetlerinde hammadde stok hareketlerinin sürekliliği ve fazlalığı beraberinde hile riskini doğurmaktadır.

Vaka analizi kapsamında çalışma gerçekleştirilen restoran işletmesinde, stok denge çalışmasında kullanılan toplam malzemenin yaklaşık %17 oranında normal ve anormal fire tespit edilmiştir. İşletme yönetimi tavuk menüler için kullanılan tavuk etinde, hazırlık ve pişirme süreçlerinde %10'luk firenin normal olduğunu belirtmiştir. %17'lik fireden geriye kalan %7'lik fire ise anormal firedir. Üretim faaliyetlerinde fire, üretim süreçlerinin doğası gereği normal karşılansada, suistimale açıktır ve hile denetimi açısından kırmızı bayraktır.

İşletme yönetimi, sektörel oranları dikkate alarak belirlediği %10'luk fire oranı üzerine çalışmalı ve işletmede kullanılan tüm hammadde ve malzemeler için işletme özelinde fire oranları tespit etmelidir. Ayrıca iç kontrol sistemini güçlendirerek, stok hareketleri ile ilgili etkili izleme yapmalı ve tüm stok hareketlerini kayıt altına almalıdır.

KAYNAKÇA

- Albrecht, W.S., Albrecht, C.O., Albrecht, C.C. and Zimbelman, M.F. (2011). Fraud Examination, 4th, Cengage Learning.
- Arabacı, S., Akdemir, Ç., Doğan, S. ve Mengi, B. (2019). Stok Yönetiminde ERP'nin Hileyi Önlemeye Yönelik Kullanılması ve Bir Uygulama, Finans, Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 4(3), 444-458.
- BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları (2020). <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/11570/TDS-2024-Seti>
- BDS 520 Analitik Prosedürler, (2014). www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_520.pdf
- Bozkurt, N. (2011). İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri (2. bs). Alfa Yayınları.
- Erhan, D. U. (2019). Analitik prosedürler standardı (BDS 520) kapsamında iş zekâsı modellerinin tasarlanması ve denetim sürecinde kullanılması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 21(1), 67-88. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.504206>.
- Ertikin, K. (2017). Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti İçin Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz, 71-93.
- Fındık, H. (2016). İç Kontrol Sisteminde Satın Alma ve Ödeme Faaliyetlerine Yönelik Riskler ve Alınabilecek Önlemler, Journal of Business Research Turk, 8(1), 640-662.
- Gökçen, G. ve Tipi, O. (2019). İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller ve BİST İmalat Sektöründe Bir Araştırma. M.U. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 41(1), 145-169. doi:10.14780/muiibd.582316.
- Kara, S. ve Karan, L. (2023). Hile Denetim Yaklaşımları ve Bir Vaka Çalışması, Denetim Dergisi, 28, 75-87.
- Küçük, E. Ve Uzun, Ş. (2009), "Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sonuçlar", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (32): 239-258.
- Mert, H., Türedi, E. ve Bayar, E. (2022). Hilenin Ortaya Çıkartılmasına Yönelik Reaktif ve Proaktif Yaklaşımların Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Perakende Sektöründe Bir Uygulama, İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, Temmuz 2022, 5(2), 67-82 <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1076611>.
- Okutmuş, E. ve Uyar, S. (2014). "Konaklama İşletmelerinde Yiyecek İçecek Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka analizi", Mali Çözüm Dergisi, 24(121), 35-54.
- Özçelik, H., Karataş Aracı, Ö. ve Keskin, S. (2017), "Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 4, S. 29, ss.197-214.

- Özdemir, M. (2023). Varlıkların Kötüye Kullanılmasına Yol Açan Fırsatlar ve Önleyici Tedbirler: Stokların Çalınmasına İlişkin Vakalar Üzerinden Bir Değerlendirme. *Journal of Emerging Economies and Policy*, 8(2) 155-167.
- Sağlar, J. ve Uluç, S.M. (2022). Analitik İnceleme Prosedürlerinin Hile Denetiminde Kullanılabilirliği Üzerine Uygulama. *Socrates Journal of Interdisciplinary Social Studies*, 8 (20), 82-107.
- Singleton, T. W., Singleton, A. J., Bologna, J., & Lindquist, R. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting (Third Edition)*. John Wiley&Sons, Inc.
- Singleton, T. W., & Singleton, A. J. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting (Fourth Edition)*. NJ: John Wiley & Sons.
- Şavran, T. G. (2012). *Toplum, Bilim ve Yöntem. İçinde Sosyolojiye Giriş. Anadolu Üniversitesi Yayınları*.
- Türk Dil Kurumu (2024). <https://sozluk.gov.tr/>
- Terzi, S. (2012), “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (54): 51-64.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), <https://www.tide.org.tr/page/142/Sozluk>.
- Vona, L. W. (2008). *Fraud Risk Assesment Building a Fraud Audit Program*. NJ: John Wiley & Sons.
- Vona, L.W. (2017). *Fraud Data Analytics Methodology*, JohnWiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Yin, R. (1984). *Case Study Research: Design and Methods (3. bs)*. Sage Publications.



**İŞLETMELERİN SÜREKLİLİĞİ (BDS 570)
VE KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ
DENETİM RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ
(BDS 701) STANDARTLARI KAPSAMINDA
BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ
İNCELENMESİ: BİR ARAŞTIRMA**

“

”

*Gökhan DİNÇ*¹

*Hakkı KIYMIK*²

1 Doktora Öğrencisi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü smmm.gokhandinc@gmail.com ORCID: 0009-0009-0163-3700

2 Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü hkiymik@mehmetakif.edu.tr ORCID: 0000-0002-4121 8060

1. GİRİŞ

Küresel ölçekte finansal raporlama süreçlerinin karmaşıklığının artması, işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilme kapasitelerinin değerlendirilmesini ve bağımsız denetim raporlarının şeffaflık düzeyinin yükseltilmesini her zaman-
kinden daha önemli hâle getirmiştir. Finansal tabloların güvenilirliği, yalnızca işletme yönetiminin değil, yatırımcıların, kredi kuruluşlarının ve düzenleyici otoritelerin de temel karar alma süreçlerinin merkezinde yer almaktadır. Bu nedenle denetim standartları, hem finansal raporlamanın kalitesini güvence altına almak hem de finansal tablolara duyulan güveni artırmak amacıyla sürekli olarak güncellenmekte ve geliştirilmektedir.

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal bilgi üretme süreçlerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini nesnel kanıtlara dayanarak sınavan sistematik bir faaliyettir. Bu süreçte denetçinin temel sorumluluğu, finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirmek ve ulaştığı sonuçları kamuoyuna açık bir raporla ifade etmektir. İşletmenin sürekliliği varsayımı, başka bir anlatımla finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerine devam edeceği kabulü, bu değerlendirmenin en kritik unsurlarından biridir. Denetçinin bu varsayıma ilişkin değerlendirmesi, özellikle ekonomik dalgalanmaların yoğun yaşandığı dönemlerde, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacını doğrudan etkilemektedir.

Bu kapsamda BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı, denetçinin işletmenin faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyetine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini ve süreklilik varsayımında ciddi bir belirsizlik olup olmadığını raporunda ortaya koymasını zorunlu kılmaktadır. Diğer yandan, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı, denetim raporlarının şeffaflığını artırmak üzere denetçinin en kritik bulgularını açık bir şekilde kamuya duyurmasını amaçlamaktadır. Bu iki standardın uygulamaya alınmasıyla birlikte bağımsız denetim raporları yalnızca verilen denetçi görüşünü değil, bu görüşün arkasındaki temel değerlendirmeleri de görünür kılan daha bilgilendirici bir yapıya kavuşmuştur.

Literatürde BDS 570 ve BDS 701'e ilişkin çok sayıda araştırma bulunmasına karşın, her iki standardın birlikte ele alındığı çalışma sayısının oldukça sınırlı olduğu görülmektedir. Oysa işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizliklerin, kilit denetim konularının belirlenmesinde denetçi açısından önemli bir gösterge olduğu bilinmektedir. Bu durum, her iki standardın uygulamada birbiriyle güçlü bir etkileşim içerisinde olduğunu göstermektedir.

Bu çalışmanın temel amacı, BDS 570 ve BDS 701 standartları arasındaki ilişkiyi ortaya koyarak, Borsa İstanbul'da işlem gören imalat sektörü şirketlerine ait bağımsız denetim raporlarını içerik analizi yöntemiyle incelemek ve ilgili standartların uygulama düzeyini değerlendirmektir. Araştırmada özellik-

le işletmenin sürekliliğine yönelik belirsizlik oluşturan unsurlar ile denetçiler tarafından bildirilen kilit denetim konuları arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular, net işletme sermayesinin negatif olması gibi bazı finansal göstergelerin işletme sürekliliği açısından önemli bir risk unsuru oluşturduğunu; bu tür göstergelerin denetçiler tarafından, belirli durumlarda ve mesleki muhakeme çerçevesinde kilit denetim konusu olarak raporlandığını ortaya koymaktadır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Literatür incelendiğinde denetim kavramının pek çok farklı şekilde tanımının yapıldığı görülmektedir. Denetim, belirli bir sistem dahilinde birbirini takip eden ve tamamlayan evreler halinde gerçekleştirilen inceleme ve araştırma sürecidir. Denetim faaliyeti, tarafsız bir şekilde toplanan verilerin değerlendirilmesi ile ulaşılan bulgulara göre rapor yazımı ile sonlanır. Kontrol, teftiş gibi kavramlar denetim kavramının benzeri kavramlardır. Denetim faaliyetinin bir süreç olması, önceden belirlenen kriterlere sahip olması, tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve değerlendirme eylemi olması gibi özellikleri ise denetimin unsurlarıdır (Başpınar, 2023: 35-36).

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal hükümlere uygunluğunun saptanması amacıyla gerekli mesleki yeterliliğe ve tecrübeye sahip bağımsız kişiler tarafından denetim standartları çerçevesinde kanıt toplanması ve değerlendirilmesi sonucu ulaşılan görüşün raporlanarak ifade edildiği bir denetim sürecidir (Oktay, 2013: 44). Bağımsız denetim faaliyetinde asıl amaç kamuoyu ile paylaşılan mali verilerin genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları ile ne kadar uyumlu olduğunun tespitinin yapılmasıdır (Erdoğan, 2002: 59).

İşletme sürekliliği esası, işletmelerin ana sözleşmelerinde aksine bir hüküm bulunmadığı sürece sınırsız bir ömre sahip olduğu ve faaliyetlerini belirli bir dönemle sınırlı olmaksızın, kurucularının yaşam süresinden bağımsız biçimde gelecekte de sürdüreceği varsayımına dayanmaktadır. Bu varsayım, finansal tabloların hazırlanmasında temel bir muhasebe ilkesi olarak kabul edilmekte ve işletmenin gelecekteki faaliyetlerini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir referans çerçevesi oluşturmaktadır. İşletmenin sürekliliği esasına ilişkin değerlendirmelerin bağımsız denetim raporlarında daha açık, tutarlı ve anlaşılır bir biçimde sunulmasını sağlamak amacıyla, 28891 sayılı ve 23/01/2014 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan düzenleme ile Bağımsız Denetim Standardı 570 – İşletmenin Sürekliliği, 01/01/2013 ve sonrasında ki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu standart, denetçilerin işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirmelerini sistematik bir çerçeveye oturtmakta ve konuya ilişkin raporlama yükümlülüklerini ayrıntılı biçimde düzenlemektedir.

BDS 570'in temel amacı, finansal tabloların hazırlanması sürecinde işletme yönetiminin işletme sürekliliği varsayımını esas almasını güvence altına almaktır. Standart, denetçinin bu varsayıma ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamasına yönelik gerekli çerçeveyi sunmakta ve denetim sürecinin sistematik bir biçimde yürütülmesini amaçlamaktadır. Bununla birlikte BDS 570, denetçinin elde ettiği kanıtlara dayanarak, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe doğurabilecek olay ve koşulların varlığına yönelik önemli bir belirsizliğin bulunup bulunmadığı konusunda profesyonel bir yargıya ulaşmasını da zorunlu kılmaktadır (BDS 570, prg. 9). Böylece standart, işletme sürekliliği varsayımının hem muhasebe uygulamaları hem de bağımsız denetim raporlaması açısından şeffaf, tutarlı ve güvenilir bir şekilde değerlendirilmesini hedeflemektedir.

İşletmelerde varlık ve kaynakların ölçülmesi ve değerlemesi farklı muhasebe kurallarına tabi olup, bu kuralların geçerliliği büyük ölçüde işletmenin faaliyetlerini sınırsız bir süre devam ettireceği varsayımına dayanmaktadır. Bu nedenle muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve finansal tabloların hazırlanmasında işletme sürekliliği varsayımı temel bir ilke olarak kabul edilir. Söz konusu varsayımı zayıflatabilecek veya geçerliliğini ortadan kaldıracabilecek herhangi bir durum ortaya çıktığında, ilgili muhasebe işlemleri ile finansal tabloların gerçeğe uygunluğu denetçi ve yönetim tarafından yeniden değerlendirilmelidir (Kaval vd., 2015: 353).

İşletme sürekliliği, işletmenin faaliyetlerini ve varlıklarını belirli bir dönemle sınırlı olmaksızın- şirket ana sözleşmesinde aksi belirtilmediği müddetçe- gelecekte de sürdüreceği varsayımına dayanmaktadır. Bu nedenle işletmeler, kurucularının, paydaşlarının veya hissedarlarının yaşam sürelerinden bağımsız olarak ekonomik varlıklarını devam ettirmektedir. İşletme sürekliliği varsayımının geçerliliğini ortadan kaldırabilecek bir durum söz konusu olduğunda, söz konusu hususun finansal tabloların dipnotlarında açık ve anlaşılır bir biçimde belirtilmesi zorunludur (Koçyiğit vd., 2017: 145).

Kavramsal açıdan işletme sürekliliği, işletmenin faaliyetlerini ve bunların sonuçlarını belirli bir zaman dilimiyle sınırlı olmaksızın, süresiz bir perspektif içerisinde yürüttüğünü varsayan ve bu çerçevede paydaşlara güvenilir bilgi sunmayı amaçlayan bir ilkedir (Karakaya, 2019: 16).

BDS 570'in en önemli katkılarından biri, finansal tabloların işletmenin sürekliliği esas alınarak hazırlanmasını zorunlu kılmasıdır. Böylelikle standart, işletme yönetimine sürekliliğin korunması ve işletmenin geleceğe yönelik finansal yapısının sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi konusunda açık bir sorumluluk yüklemektedir. Bunun yanında, yönetimin süreklilik varsayımını destekleyen kanıtları değerlendirmesi ve olası risklere karşı gerekli önlemleri alması, standardın uygulamada sağladığı diğer önemli faydalardır (Demirkol, 2019: 480).

İşletme sürekliliği, çeşitli olay ve koşulların etkisi altında değişebilen dinamik bir yapıya sahiptir. Başka bir ifadeyle, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyeti hem finansal hem de finansal olmayan çok sayıda faktör tarafından etkilenebilir (Kaval vd., 2015: 356). Bu faktörler; finansal göstergeler, işletme faaliyetlerine ilişkin unsurlar ve diğer dış çevre koşulları olmak üzere üç ana başlık altında incelenmektedir (Demirkol, 2019: 481).

İşletmenin sürekliliğinin ve ilgili risklerin doğru bir şekilde belirlenmesi; hem finansal raporlama süreçlerinde hem de bağımsız denetim raporlarının oluşturulmasında kritik bir öneme sahiptir. Finansal tablolar ve denetim raporları, paydaşların karar alma süreçlerine yön veren temel bilgi kaynakları olduğu için, işletme sürekliliğine ilişkin değerlendirmeler bu kararları doğru olarak etkilemektedir. Bu doğrultuda, bağımsız denetçinin BDS 570 çerçevesinde yapacağı analiz ve değerlendirmeler, hem denetim raporunun yapısına yön vermekte hem de paydaşlara güvenilir bilgi sunmaktadır (Güngör, Ayluçtarhan ve Sarı, 2022: 630).

BDS 570 uyarınca işletmelerin faaliyetlerini gelecekte de sürdüreceği kabul edilir. Bu nedenle tam set finansal tablolar ve diğer mali veriler, işletmenin faaliyetlerini sonlandıracağına veya tasfiyeye gideceğine ilişkin geçerli ve makul bir gösterge bulunmadıkça, süreklilik varsayımına dayanılarak hazırlanır. Bu varsayımın geçerliliği, denetçi tarafından denetim sürecinde değerlendirilmelidir. Denetim sonucunda oluşturulacak raporun niteliği de büyük ölçüde bu değerlendirmenin sonucuna bağlıdır (Taş vd., 2018: 342).

Kilit denetim konuları, finansal tabloların ve mali verilerin bağımsız denetiminde, denetçinin mesleki muhakemesine dayanarak önemlilik seviyesi yüksek görülen ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilen hususlardır. Bu konuların denetim raporlarında yer alması, raporların iletişim kapasitesini artırmakta; diğer bir ifadeyle, denetim raporlarının kullanıcıya aktardığı bilgi düzeyini ve şeffaflığını yükseltmektedir. Denetçinin denetim süreci boyunca dikkatini çeken belirli noktalar hakkında yaptığı açıklamalar, kilit denetim konularının kapsamını oluşturmaktadır.

Kilit denetim konuları esasen denetçinin yürüttüğü denetim faaliyetleri sırasında ele aldığı ve önemli gördüğü teknik veya muhakemeye dayalı hususlara ilişkin açıklamaları içermektedir. Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı (BDS 701) ile güncellenen bağımsız denetim raporlarında bu konuların ayrı bir başlık altında sunulması zorunlu hâle getirilmiştir (Özcan ve Günlük, 2021: 23–24).

BDS 701, kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesine ilişkin bağımsız denetçinin sorumluluklarını çerçevelendirmektedir. Bu standarda göre, işletmenin sürekliliği ile ilgili hususlar (BDS 570) belirli koşullar altında kilit denetim konuları kapsamında değerlendirilebil-

mehtedir. Nitekim, işletmenin sürekliliğini sürdürme kapasitesine yönelik ciddi şüphe uyandırabilecek olay, durum veya koşullardan kaynaklanan belirsizlikler de kilit denetim konuları arasında raporlanabilir niteliktedir (BDS 570, A1).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı (BDS 701), 09/03/2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmî Gazete’de Türkiye Denetim Standartları Tebliğ No: 46 başlığıyla yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Standardın uygulanması, hisseleri borsada işlem gören işletmeler için 01/01/2017 ve sonrasında; Türk Ticaret Kanunu kapsamında denetime tabi diğer işletmeler için ise 01/01/2018 ve sonrasında başlayan hesap dönemleri itibarıyla zorunlu hâle gelmiştir (BDS 701). BDS 701’in yürürlüğe girmesi ile kilit denetim konusu kavramına ilişkin tanımlar, kapsam ve uygulamaya dair açıklamalar sistematik biçimde netleştirilmiştir (Çakalı, 2021: 65).

Standardın kapsamı, bağımsız denetçinin kilit denetim konularına ilişkin sorumluluklarını belirlemenin yanı sıra, denetçinin bu konulara ilişkin yaptığı değerlendirmelerin denetim raporunda nasıl sunulacağına ilişkin şekil ve içerik düzenlemelerini de içermektedir (BDS 701, prg.1). Ayrıca, kilit denetim konularının belirlenmesi, belirlenen konuların raporda uygun şekilde bildirilmesi, denetçi ile işletme yönetimi arasındaki iletişim ve bu konulara yönelik denetçi belgelendirmesine ilişkin süreçler de standardın açıklamaları arasında yer almaktadır (Çakalı, 2021: 61).

Standardın temel amacı, bağımsız denetim faaliyetinin şeffaflığını artırmak ve denetim raporlarının iletişim değerini güçlendirmektir. Bunun yanı sıra, kilit denetim konularının bildirilmesi; denetçinin mesleki yargısına dayanarak cari dönemin finansal tablolarında önem düzeyi yüksek olan alanlara ilişkin kullanıcıların daha derinlikli bilgi edinmelerine katkıda bulunmaktadır. Böylece finansal tablo kullanıcılarının işletme faaliyetlerini, yönetimin kritik muhakeme alanlarını ve önemli tahminlerin yer aldığı bölümleri daha iyi anlamaları amaçlanmaktadır (BDS 701, prg. 2).

Kilit denetim konularının denetim raporlarında yer alması, söz konusu kavramın anlamına, kapsamına ve uygulama çerçevesine ilişkin daha net bir anlayışın oluşmasına da katkı sağlamaktadır (Sayar ve Ergüden, 2016: 94).

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Celayir (2022), BDS 570 kapsamında işletmenin sürekliliğine ilişkin bağımsız denetim raporlarını inceleyerek bu değerlendirmelerin denetçi görüşüne nasıl yansıtıldığını ortaya koymuştur. Çalışmada, denetçinin işletmenin faaliyetlerini sürdürebilme yeteneğine yönelik ayrıntılı bir inceleme yapması,

tespit ettiği bulguları değerlendirmesi ve ulaştığı sonuçları denetim raporunda açıklaması gerektiği vurgulanmaktadır. Araştırma bulgularına göre işletmenin sürekliliğine ilişkin risklerin belirlenmesi hem işletmenin geleceği hem de paydaşların karar alma süreçleri açısından kritik öneme sahiptir. Bununla birlikte, işletmenin sürekliliğini değerlendirme sorumluluğunun yönetimde olduğu, ancak süreklilik varsayımının her denetim sözleşmesi ve denetim faaliyeti için temel bir unsur olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Demirkol (2019), BDS 570 İşletmenin Sürekliliği standardının uygulamaya yansımaları araştırmak amacıyla 2013–2017 yılları arasında Borsa İstanbul’da hisse senetleri işlem gören inşaat sektörü şirketlerinin bağımsız denetim raporlarını incelemiştir. Çalışmada, şirketlerin kısa, orta ve uzun vadeli planlamalarının süreklilik varsayımına dayandığı ve paydaşların kararlarını bu varsayım çerçevesinde verdikleri ifade edilmiştir. Bulgular, incelenen raporlarda işletme sürekliliği varsayımına ilişkin açık ifadelerin yer almadığını göstermiştir. Bu durum, işletme sürekliliğinin denetim ve raporlama süreçlerinde daha şeffaf bir şekilde ele alınmasının güven ortamını güçlendireceği sonucunu desteklemektedir.

Taş vd. (2018), işletme sürekliliği varsayımının anlaşılması ve bu varsayıma ilişkin açıklamaların bağımsız denetim raporlarında yer almasının hem yönetim hem de paydaşlar açısından önemini vurgulamaktadır. Araştırmada, işletme sürekliliğinin denetim raporlarında belirtildiği ancak çoğu raporda yeterli açıklama yapılmadığı tespit edilmiştir. Çalışmada, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilme durumunun değerlendirilmesi ve bu durumun mali tablolara etkilerinin denetçi tarafından dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Terzi vd. (2016), Borsa İstanbul Sınai Endeksi kapsamında işletme sürekliliğinin değerlendirilmesine yönelik güvenilir bir model geliştirmeyi amaçlamıştır. Bu doğrultuda, 2009–2014 yılları arasında endekste yer alan firmaların finansal verileri kullanılarak lojistik regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçları, işletme sürekliliğinin işletmenin aktif büyüklüğü, bilanço tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki süre gibi işletmeye özgü değişkenlerle yakından ilişkili olduğunu ortaya koymuştur.

Tepegöz ve Türedi (2015), işletme sürekliliği esasının finansal raporlama sürecindeki önemini ele almıştır. Çalışmada, finansal tabloların hazırlanmasında süreklilik kavramının yönetim tarafından dikkate alınması gerektiği, denetçinin bu konudaki sorumlulukları ve denetim sonucuna göre raporlamanın nasıl yapılması gerektiği ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Vargün ve Yıldız (2022), işletme sürekliliği esasına göre düzenlenen mali tablo ve finansal bilgilerin işletmelerin süreklilik çerçevesinde faaliyet göstermeye devam edeceği varsayımına dayandığını belirtmektedir.

Araştırmada, BDS 570 bağlamında BİST KOBİ Sanayi Endeksi'ndeki işletmelerin süreklilik yeteneklerini etkileyen finansal faktörler panel regresyon analizi ile incelenmiştir. 2015–2019 yıllarına ait verilerin analiz sonuçları, sürekliliği etkileyen temel finansal göstergelerin belirlenmesine katkı sağlamıştır.

Celayir ve Türedi (2021), değişen iş ortamı, artan muhasebe hata ve hileleri ile finansal skandalların finansal raporlamanın önemini artırdığını belirtmektedir. Çalışmada, bağımsız denetim raporlarının geliştirilmesine yönelik yapılan değişiklikler arasında en kritik düzenlemenin BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi Standardı olduğu ifade edilmiştir. Standardın kapsamı çerçevesinde hangi konuların kilit denetim konusu olabileceği, bu konuların denetçi tarafından nasıl belirleneceği ve denetim raporlarında nasıl bildirileceği açıklanmıştır.

Çeltikci ve Atay (2021), kilit denetim konuları standardının uygulanmasına ilişkin denetçi algılarını incelemek amacıyla anket yöntemiyle veri toplanmış ve analizlerde R programını kullanmıştır. Bulgular, kilit denetim konularının risk değerlendirme ve riske karşılık verme süreçlerinde ayrıntılı şekilde ele alınması gerektiğini göstermiştir.

Doğan (2018), BDS 701 çerçevesinde kilit denetim konularının nasıl belirlendiğini ve denetim raporlarında nasıl bildirildiğini incelemiştir. Çalışmada, üst yönetimden sorumlu olanlara iletilen konular arasından denetçinin mesleki muhakemesi doğrultusunda en yüksek önem düzeyine sahip olanların kilit denetim konusu olarak seçildiği belirtilmiştir. Ayrıca kilit denetim konularının raporda açıklanmasının hem denetim sürecine hem de işletmeye ilişkin şeffaflığı artırdığı vurgulanmaktadır.

Güleç (2020), kilit denetim konularının bağımsız denetime yeni bir perspektif kazandırdığını ve denetim raporlarının tanınabilirliğini artıran önemli bir unsur olduğunu ifade etmektedir. Araştırmada, standardın gelişim süreci ve uygulama alanı incelenmiş, anket yöntemiyle toplanan veriler değerlendirilmiştir. Sonuçlar, kilit denetim konularının raporda bildirilmesinin denetçilerin iş yükünü artırabileceği yönünde bulgular ortaya koymuştur.

Gökgöz (2018), BDS 701 kapsamında kilit denetim konularının belirlenmesi ve raporlanmasına ilişkin esasları incelemiştir. Borsa İstanbul'da işlem gören firmaların 2017 yılı finansal verileri üzerinde yapılan içerik analizi sonucunda, hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi kalemlerin en sık bildirilen kilit denetim konuları olduğu belirlenmiştir.

4. METODOLOJİ

Çalışmanın evrenini, hisse senetleri Borsa İstanbul’da (BİST) işlem gören imalat sektörü şirketleri oluşturmaktadır. Araştırmada, belirlenen amaç doğrultusunda nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi kullanılmıştır. Bu kapsamda, Kamuyu Aydınlatma Platformu’na (KAP) bildirimde bulunan ve imalat sektöründe faaliyet gösteren 218 işletmenin 2018–2022 dönemine ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir.

Araştırma kapsamında ele alınan bağımsız denetim raporları, İşletmenin Sürekliliği Standardı (BDS 570) ile Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı (BDS 701) çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bu standartlara ilişkin bulguların sistematik biçimde analiz edilebilmesi amacıyla raporlar kodlanmış ve analiz sürecine uygun hâle getirilmiştir. İncelenen bağımsız denetim raporlarına, Kamuyu Aydınlatma Platformu’nun resmî internet sitesi olan kap.gov.tr üzerinden “finansal raporlar bildirim sorgulama” ekranı aracılığıyla erişilmiştir.

Elde edilen bağımsız denetim raporları, BDS 570 ve BDS 701 hükümleri doğrultusunda içerik analizine tabi tutulmuş; analiz sonuçları Microsoft Excel programı kullanılarak oluşturulan tablolar aracılığıyla görselleştirilmiştir. İşletmenin sürekliliği (BDS 570) kapsamında incelenen denetim raporları öncelikle denetim görüşlerinin genel dağılımı esas alınarak sınıflandırılmıştır. Ardından, işletme sürekliliği varsayımına ilişkin belirsizlik içeren denetim görüşleri, yıllar itibarıyla analiz edilerek süreklilik esasına yönelik şüphe doğurabilecek durum ve belirsizliklerin hangi denetim görüşleri kapsamında ifade edildiği tespit edilmiştir. Bu doğrultuda, bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik veya şüphe oluşturabilecek unsurların dağılımı tablolastırılmıştır.

BDS 701 kapsamında ise denetim raporlarında kilit denetim konusu olarak bildirilen hususlar, ilgili finansal tablo hesap kalemleri dikkate alınarak gruplandırılmıştır. Son aşamada, raporlarda en sık yer verilen kilit denetim konuları belirlenmiş ve bu konuların dağılımı, frekanslarına göre büyükten küçüğe sıralanarak analiz edilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Sınırlılıkları

Bu çalışmanın amacı, hisse senetleri Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin yıllık finansal tablolarına ilişkin bağımsız denetim raporlarını, işletmenin sürekliliği (BDS 570) ve kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesi (BDS 701) standartları çerçevesinde inceleyerek, söz konusu standartların uygulamadaki görünümünü ve mevcut durumu ortaya koymaktır.

Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki yargı ve muhakemesi doğrultusunda, cari döneme veya yıla ait finansal tabloların denetiminde en yüksek önem

düzeyine sahip olduğu değerlendirilen hususlar olarak tanımlanmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada, bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen denetim faaliyetleri sonucunda hazırlanan ve kamuoyuna açıklanan denetim raporlarında kilit denetim konularının raporlanma sıklığı ve dağılımı incelenmiştir. Ayrıca, işletmenin sürekliliği esasına ilişkin olarak bağımsız denetçiler tarafından yapılan değerlendirmeler ve bu değerlendirmelere dayalı bulgular analiz edilmiştir.

Araştırmanın kapsamını, Borsa İstanbul’da hisse senetleri işlem gören ve imalat sektöründe faaliyet gösteren 218 şirket oluşturmaktadır. Araştırmanın amacı doğrultusunda, söz konusu şirketlerin 2018–2022 yıllarını kapsayan beş yıllık döneme ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Çalışma kapsamında analiz edilen toplam bağımsız denetim raporu sayısı 873 olarak belirlenmiştir. İncelenen rapor sayısının, toplam şirket sayısına kıyasla daha düşük olmasının temel nedeni, araştırma kapsamındaki 218 şirketin tamamının ilgili beş yıllık dönem boyunca hisse senetlerinin BİST’te işlem görmemiş olmasıdır. Başka bir ifadeyle, yalnızca şirketlerin hisse senetlerinin BİST’te işlem gördüğü yıllara ait bağımsız denetim raporları araştırma kapsamına dâhil edilmiştir. İncelenen denetim raporları, BDS 570 ve BDS 701 standartları çerçevesinde değerlendirilerek analiz edilmiştir.

5. ARAŞTIRMA BULGULARI

Hisse senetleri BİST’te işlem gören imalat sektörü firmaları kendi içerisinde; gıda, içecek ve tütün, tekstil, giyim eşyası ve deri, orman ürünleri ve mobilya kâğıt ve kâğıt ürünleri basım, kimya ilaç petrol lastik ve plastik ürünler, taş ve toprağa dayalı, ana metal sanayi, metal eşya makine elektrikli cihazlar ve ulaşım araçları ve diğer imalat sanayi olmak üzere 9 alt sektöre ayrılmaktadır. Araştırma dönemi itibarıyla bağımsız denetim raporları incelenen şirketlerin sektörler itibarıyla dağılımı Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Çalışma Kapsamına Giren Şirketlerin Sektörler İtibarıyla Dağılımı

Alt Sektör	Şirket Sayısı	Oran (%)
Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler Sektörü	44	20,18
Gıda, İçecek ve Tütün Sektörü	40	18,35
Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları Sektörü	40	18,35
Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü	26	11,92
Taş ve Toprağa Dayalı Sektör	24	11,00
Ana Metal Sanayi Sektörü	24	11,00
Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım Sektörü	13	5,96
Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü	6	2,75
Diğer İmalat Sanayii Sektörü	1	0,47
TOPLAM	218	100

Tablo 1 incelendiğinde, çalışma kapsamına dâhil edilen şirketlerin %20,18'inin kimya, ilaç, petrol, lastik ve plastik ürünler sektöründe faaliyet gösterdiği görülmektedir. Bunu, %18,35 oran ile gıda, içecek ve tütün sektörü ile metal eşya, makine, elektrikli cihazlar ve ulaşım araçları sektörü izlemektedir. Şirketlerin %11,92'si tekstil, giyim eşyası ve deri sektöründe yer alırken; %11'erlik oranlarla taş ve toprağa dayalı sanayi ile ana metal sanayi sektörleri öne çıkmaktadır. Daha düşük paylara sahip sektörler ise kâğıt ve kâğıt ürünleri basım, orman ürünleri ve mobilya ile diğer imalat sanayii olarak sıralanmaktadır.

5.1. Bağımsız Denetim Görüşlerinin Yıllar İtibariyle Dağılımı

Araştırma kapsamına giren şirketlerin ilgili yıllara ait bağımsız denetim raporlarında denetçiler tarafından bildirilen denetim görüşü türlerinin dağılımı Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. Bağımsız Denetim Raporlarına Verilen Görüşlerin Dağılımı

Yıllar/Görüş Türü	2018	2019	2020	2021	2022	Toplam	Oran %
Olumlu Görüş	143	139	147	168	190	787	90,15
Şartlı Görüş	15	21	19	13	13	81	9,27
Olumsuz Görüş	0	1	0	0	0	1	0,12
Görüş Bildirmekten Kaçınma	2	0	0	2	0	4	0,46
TOPLAM	160	161	166	183	203	873	100

Tablo 2 incelendiğinde, araştırma kapsamında değerlendirilen 873 bağımsız denetim raporunun %90,15'inde olumlu görüş bildirildiği görülmektedir. Şartlı görüşlerin oranı %9,27 olarak belirlenirken, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma türündeki raporların toplam içindeki payının oldukça düşük olduğu (%0,58) tespit edilmiştir. Bu bulgu, incelenen dönemde imalat sektörü şirketlerine ilişkin bağımsız denetim raporlarında ağırlıklı olarak olumlu denetim görüşlerinin yer aldığını göstermektedir.

5.1. BDS 570 Kapsamında Elde Edilen Bulgular

İşletmenin sürekliliği esasına yönelik belirsizlik durumu içeren denetim raporlarında yer verilen denetim görüşlerinin yıllar itibariyle dağılımı Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3. İşletmenin Sürekliliği Esasına İlişkin Belirsizlik İçeren Denetim Raporlarının Dağılımı

Yıllar	2018	2019	2020	2021	2022	Toplam	Oran %
Olumlu Görüş	3	4	1	3	3	14	35,90
Şartlı Görüş	3	7	8	2	3	23	58,98
Olumsuz Görüş	0	1	0	0	0	1	2,56
Görüş Bildirmekten Kaçınma	0	0	0	1	0	1	2,56
TOPLAM	6	12	9	6	6	39	100

Tablo 3’te sunulan bulgular, işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi belirsizlik içeren denetim raporlarının incelenen dönem boyunca sınırlı sayıda olmakla birlikte belirli yıllarda yoğunlaştığını göstermektedir. 2018–2022 döneminde toplam 39 bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine yönelik belirsizlik bildirilmiş olup, bu sayı toplam 873 raporun %4,47’sine karşılık gelmektedir. Bu oran, süreklilik risklerinin tüm sektör geneline yayılmadığını; ancak belirli işletmelerde ve dönemsel koşullara bağlı olarak ortaya çıktığını göstermektedir.

Denetim görüşü türleri açısından dağılım incelendiğinde, sürekliliğe ilişkin belirsizlik içeren raporların %58,98’inin şartlı görüş, %35,90’ının ise olumlu görüş kapsamında raporlandığı görülmektedir. Bu bulgu, süreklilik belirsizliğinin varlığının her durumda denetim görüşünün olumsuz veya görüş bildirmekten kaçınma yönünde şekillenmediğini; denetçilerin belirsizliğin niteliği, yönetimin aldığı önlemler ve yapılan açıklamaların yeterliliğine bağlı olarak olumlu görüşle birlikte “önemli belirsizlik” vurgusu yapabildiklerini ortaya koymaktadır.

Öte yandan, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma türündeki raporların toplam içindeki payının oldukça düşük olduğu (%5,12) görülmektedir. Bu durum, incelenen dönemde işletmelerin büyük çoğunluğunda süreklilik risklerinin henüz işletmenin faaliyetlerini sürdüremeyeceği düzeyde kritik bir noktaya ulaşmadığını; ancak finansal ve operasyonel göstergeler açısından dikkatle izlenmesi gereken belirsizliklerin bulunduğunu göstermektedir.

Yıllar itibarıyla dağılım incelendiğinde, sürekliliğe ilişkin belirsizlik içeren raporların 2019 ve 2020 yıllarında görece daha yüksek olduğu, 2021 ve 2022 yıllarında ise bu sayının azaldığı dikkat çekmektedir. Bu eğilim, özellikle ekonomik dalgalanmalar ve dışsal şokların etkisiyle işletmelerin finansal yapılarında yaşanan bozulmaların belirli dönemlerde süreklilik riskini artırabildiğini; sonraki yıllarda ise alınan önlemler ve toparlanma süreciyle birlikte belirsizliklerin görece azaldığını düşündürmektedir.

Genel olarak Tablo 3, işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizliklerin denetim raporlarında istisnai fakat kritik bir alanı temsil ettiğini ve bu tür belirsizliklerin çoğunlukla şartlı veya olumlu görüşle birlikte raporlandığını ortaya koymaktadır. Bu durum, BDS 570 kapsamında denetçilerin süreklilik belirsizliklerini denetim görüşünün niteliğiyle değil, raporun açıklama ve vurgu boyutuyla yönetmeyi tercih ettiklerini göstermektedir.

BDS 570 kapsamında, işletme sürekliliğine yönelik belirsizlik veya şüphe oluşturabilecek durumlara ilişkin bağımsız denetim raporlarında yer alan tespitlerin dağılımı Tablo 4’te gösterilmiştir.

Tablo 4.İşletme Sürekliliği Esasına İlişkin Belirsizlik veya Şüphe Oluşturabilecek Durumlar Konusunun Yıllar İtibariyle Dağılımı.

İşletme sürekliliği esasına ilişkin belirsizliğe işaret eden durumlar	Toplam	Oran
Likidite problemi	3	4,69%
Net işletme sermayesinin negatif değerde olması	22	34,38%
Sermaye ve kanuni yedek akçelerin zararlar nedeniyle karşılıksız kalması.	11	17,19%
İşletme faaliyetlerinin kesintiye uğraması ve bu duruma etkisi olan finansman giderleri	3	4,69%
İşletmenin sürekliliği yeni kaynak teminine faaliyetlerin devamlılığına ve karlılığına bağlı olması.	4	6,25%
Öz kaynak açığı ve öz kaynakların negatif değerde olması, özkaynakların tamamen karşılıksız kalması, kaybedilen özkaynakların geri kazanılmasının zayıf olması.	10	15,63%
İşletme sürekliliğinin konkordato projesine bağlı olması	5	7,81%
Firma veya grubun borçlarının ödeyememesi, borç ödemelerinde yaşanan gecikmeler	1	1,56%
Personellerin iş akdi feshedilmesi ve üretim faaliyetinin tamamen durması	2	3,13%
Firma ile ortaklarının aralarında fazla miktarda ticari olmayan borç bulunması. Ayrıca bu borç ilişkisinden kaynaklanan adet faizlerinin oldukça yüksek olması.	2	3,13%
Şirketin veya grubun bütün mal, hak ve varlıklarının satılarak tasfiye sürecinin başlatılması.	1	1,56%
TOPLAM	64	100,00%

Tablo 4'te sunulan bulgular, bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine yönelik belirsizlik veya şüphe oluşturan unsurların ağırlıklı olarak finansal yapı kaynaklı risklerden oluştuğunu göstermektedir. Bu kapsamda, net işletme sermayesinin negatif olması durumu, toplam tespitlerin %34,38'ini oluşturarak en sık raporlanan belirsizlik unsuru olarak öne çıkmaktadır. Söz konusu bulgu, işletmelerin kısa vadeli yükümlülüklerini karşılamada zorlandıklarına ve likidite baskısının süreklilik varsayımını zayıflatmasına işaret etmektedir.

Bunun yanı sıra, sermaye ve kanuni yedek akçelerin zararlar nedeniyle tamamen ya da kısmen karşılıksız kalması (%17,19) ile öz kaynakların negatif olması veya öz kaynak açığı bulunması (%15,63) gibi durumların da önemli oranlara sahip olduğu görülmektedir. Bu bulgular, işletmelerin finansal sürdürülebilirliğinin yalnızca kısa vadeli likidite sorunlarıyla sınırlı olmadığını, aynı zamanda sermaye yapısındaki bozulmaların da süreklilik varsayımına ilişkin ciddi riskler doğurduğunu ortaya koymaktadır.

Diğer belirsizlik unsurları arasında, işletmenin sürekliliğinin yeni finansman kaynaklarının teminine, faaliyetlerin devamlılığına ve kârlılığa bağlı olması (%6,25), konkordato sürecine bağlılık (%7,81) ve likidite problemleri (%4,69) gibi faktörler yer almaktadır. Bu unsurlar, işletmelerin mevcut faaliyetlerini sürdürebilme kapasitelerinin büyük ölçüde dış finansman ve yeniden yapılandırma süreçlerine bağlı hâle geldiğini göstermektedir.

Daha sınırlı sayıda raporda ise borçların ödenememesi veya ödemelerde gecikmeler, personel iş akitlerinin feshedilmesi ve üretimin durması, ortaklarla olan yüksek tutarlı ticari olmayan borç ilişkileri ile tasfiye sürecinin başlatılması gibi durumlara yer verilmiştir. Bu bulgular, her ne kadar sayısal olarak daha düşük oranlara sahip olsa da, işletmenin sürekliliğini doğrudan tehdit eden ileri düzey finansal ve operasyonel risklere işaret etmektedir.

Genel olarak değerlendirildiğinde, Tablo 4'teki dağılım, bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizliklerin büyük ölçüde finansal dengesizlikler ve sermaye yetersizliği etrafında yoğunlaştığını; operasyonel ve yapısal sorunların ise daha sınırlı sayıda işletmede raporlandığını ortaya koymaktadır.

5.3. 5BDS 701 Kapsamında Elde Edilen Bulgular

2018–2022 döneminde incelenen bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu olarak bildirilen hususların sayısal ve oransal dağılımı Tablo 5'te sunulmaktadır. Tablo 5, ilgili dönemde denetçiler tarafından en sık raporlanan kilit denetim konularını ortaya koyarak, denetim sürecinde öne çıkan yüksek risk ve yüksek muhakeme alanlarının belirlenmesine imkân sağlamaktadır.

Tablo 5. 2018 ve 2022 Yılları Arasında Belirlenen Kilit Denetim Konularının Dağılımı

<i>Kilit Denetim Konusu</i>	<i>Sayı</i>	<i>%</i>
Hasılat	440	27,16
Ticari Alacaklar	332	20,49
Gerçeğe Uygun Değer Uygulamaları	223	13,77
Stoklar	176	10,86
Yeniden Değerleme Uygulamaları	111	6,85
Negatif Net İşletme Sermayesi	16	0,99
Nakit Akış İşlemleri	10	0,62
Yasal Riskler	6	0,37
Diğer Kilit Denetim Konuları	306	18,89
Toplam	1.620	100,00

2018–2022 döneminde incelenen bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu olarak bildirilen hususların sayısal ve oransal dağılımı Tablo 5’te sunulmaktadır. Tablo 5, ilgili dönemde denetçiler tarafından en sık raporlanan kilit denetim konularını ortaya koyarak, denetim sürecinde daha fazla dikkat ve mesleki muhakeme gerektiren alanların belirlenmesine imkân sağlamaktadır.

Tablo 5’te, 2018–2022 yılları arasında bağımsız denetim raporlarında bildirilen toplam 1.620 kilit denetim konusunun dağılımı yer almaktadır. Elde edilen bulgular, kilit denetim konularının önemli bir bölümünün hasılat (%27,16) ve ticari alacaklar (%20,49) başta olmak üzere işletmelerin faaliyet performansını ve finansal tablolarını doğrudan etkileyen hesap kalemlerinde yoğunlaştığını göstermektedir. Bunu sırasıyla gerçeğe uygun değer uygulamaları (%13,77), stoklar (%10,86) ve yeniden değerlendirme uygulamaları (%6,85) izlemektedir. Bu dağılım, denetçilerin özellikle ölçüm, değerlendirme ve tahmin belirsizliği içeren alanları kilit denetim konusu olarak raporlamaya daha fazla ağırlık verdiklerine işaret etmektedir.

Tablonun alt bölümünde yer alan ve işletmenin sürekliliği ile doğrudan veya dolaylı ilişkili olduğu değerlendirilebilecek negatif net işletme sermayesi (%0,99), nakit akış işlemleri (%0,62) ve yasal riskler (%0,37) gibi konuların ise kilit denetim konuları arasında sınırlı bir paya sahip olduğu görülmektedir. Bu durum, süreklilikle ilişkili hususların kilit denetim konuları arasında yer almakla birlikte, diğer finansal tablo kalemlerine kıyasla daha düşük sıklıkta raporlandığını göstermektedir.

Tablo 5’te yer alan kilit denetim konuları incelendiğinde, işletmenin sürekliliği ile ilişkili olduğu değerlendirilebilecek negatif net işletme sermayesi, nakit akış işlemleri ve yasal riskler başlıkları altında toplanan kilit denetim konusu sayısının toplam 32 olduğu görülmektedir. Bu sayı, kilit denetim konuları içerisinde süreklilikle ilişkili hususların sınırlı bir paya sahip olduğunu göstermektedir.

Bu bulgu, Tablo 4’te sunulan işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlikler ile birlikte değerlendirildiğinde daha açıklayıcı hâle gelmektedir. Nitekim Tablo 4’te, işletmenin sürekliliği esasına ilişkin belirsizliklerin toplam 64 denetim raporunda raporlandığı görülmektedir. Bu belirsizliklerin önemli bir bölümünün finansal yapı ve likiditeye ilişkin risklerden kaynaklandığı dikkat çekmektedir. Özellikle net işletme sermayesinin negatif olması durumu 22 raporda, sermaye ve kanuni yedeklerin karşılıksız kalması ile özkaynak açığı ve özkaynakların negatif olması gibi özkaynak yetersizliğine işaret eden durumlar ise toplamda 21 raporda süreklilik belirsizliği olarak raporlanmıştır. Buna ek olarak, likidite problemi, faaliyetlerin kesintiye uğraması ve finansman giderleri gibi nakit ve finansman yapısıyla ilişkili risklerin de Tablo 4’te yer aldığı görülmektedir.

Bu çerçevede, Tablo 4’te süreklilik belirsizliği olarak sıkça raporlanan negatif net işletme sermayesi, özkaynak yetersizliği ve nakit/finansman yapısına ilişkin risklerin, Tablo 5’te sınırlı sayıda da olsa kilit denetim konusu olarak raporlandığı anlaşılmaktadır. Ancak bu ilişkinin bire bir bir örtüşme şeklinde olmadığı; süreklilikle ilişkili her belirsizliğin kilit denetim konusu olarak raporlanmadığı görülmektedir. Bu durum, denetçilerin sürekliliğe ilişkin riskleri raporlarken, söz konusu riskin finansal tablolar üzerindeki etkisini, önemlilik düzeyini ve denetim sürecinde gerektirdiği mesleki muhakeme seviyesini dikkate alarak farklı raporlama yaklaşımları benimsediklerine işaret etmektedir.

Dolayısıyla Tablo 4 ve Tablo 5 birlikte değerlendirildiğinde, işletmenin sürekliliğine ilişkin risklerin denetim raporlarında çoğunlukla BDS 570 kapsamında belirsizlik olarak ele alındığı; buna karşılık bu risklerin bir bölümünün, özellikle finansal yapı ve nakit akışına ilişkin göstergeler üzerinden, BDS 701 kapsamında kilit denetim konusu olarak raporlandığı söylenebilir. Bu bulgular, iki standardın uygulamada birbirini dışlayan değil, farklı raporlama amaçlarına hizmet eden tamamlayıcı çerçeveler sunduğunu göstermektedir.

6. SONUÇ

Bu çalışma, hisse senetleri Borsa İstanbul’da işlem gören imalat sektörü şirketlerine ait bağımsız denetim raporlarını İşletmenin Sürekliliği (BDS 570) ve Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi (BDS 701) standartları çerçevesinde inceleyerek, söz konusu standartların uygulamadaki görünümünü ve birbiriyle olan ilişkisini ortaya koymayı amaçlamış ve bu amaca uygun olarak 2018–2022 dönemine ait 873 bağımsız denetim raporu analiz edilmiştir.

Araştırma bulguları, genel denetim görüşleri açısından değerlendirildiğinde, incelenen raporların %90,15’inde olumlu görüş bildirildiğini ortaya koymaktadır. Bu sonuç, BİST imalat sektörü şirketlerinin büyük bir bölümünde finansal tabloların geçerli raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığını ve denetim açısından önemli bir sorun tespit edilmediğini göstermektedir. Bununla birlikte, olumlu görüş ağırlığının yüksek olması, işletmelerin tamamında süreklilik risklerinin bulunmadığı anlamına gelmemektedir. Nitekim çalışma bulguları, işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik içeren raporların toplam rapor sayısına oranının %4,47 olduğunu ortaya koymuştur.

BDS 570 kapsamında incelenen bulgular, işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizliklerin büyük ölçüde finansal yapı kaynaklı olduğunu göstermektedir. Özellikle net işletme sermayesinin negatif olması, en sık raporlanan süreklilik belirsizliği olarak öne çıkmıştır. Bu durum, işletmelerin kısa vadeli yükümlülüklerini karşılama kapasitesinin zayıfladığına ve likidite riskinin süreklilik varsayımını tehdit ettiğine işaret etmektedir. Buna ek olarak, sermaye ve yasal yedeklerin zararlar nedeniyle karşılıksız kalması ile özkaynakların negatif

olması gibi hususlar da işletmenin uzun vadeli finansal sürdürülebilirliğine yönelik önemli risk göstergeleri olarak tespit edilmiştir. Bu bulgular, BDS 570 kapsamında öngörülen süreklilik değerlendirmesinin uygulamada büyük ölçüde bilanço yapısı ve finansal oranlar üzerinden şekillendiğini ortaya koymaktadır.

BDS 701 kapsamında elde edilen bulgular, kilit denetim konularının ağırlıklı olarak belirli finansal tablo kalemleri etrafında yoğunlaştığını ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, incelenen bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliği ile doğrudan veya dolaylı ilişkili olduğu değerlendirilebilecek bazı hususların da kilit denetim konusu olarak raporlandığı tespit edilmiştir. Bu kapsamda, negatif net işletme sermayesi (16 adet), nakit akış işlemleri (10 adet) ve yasal riskler (6 adet) süreklilikle ilişkilendirilebilecek kilit denetim konuları arasında yer almaktadır. Söz konusu üç konuya ilişkin toplam kilit denetim konusu sayısının 32 olduğu belirlenmiş olup, bu durum süreklilikle ilişkili hususların kilit denetim konuları arasında yer almakla birlikte, hasılat, ticari alacaklar ve stoklar gibi diğer finansal tablo kalemlerine kıyasla daha düşük sıklıkta raporlandığını ortaya koymaktadır.

BDS 570 ve BDS 701 kapsamında elde edilen bulgular birlikte değerlendirildiğinde, çalışmanın en dikkat çekici sonuçlarından biri, bu iki standardın bağımsız denetim uygulamalarında birbiriyle ilişkili ancak farklı raporlama amaçlarına hizmet eden bir yapı sergilemesidir. İncelenen bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliği, doğrudan bir kilit denetim konusu başlığı altında raporlanmamış; buna karşılık, sürekliliğe ilişkin ciddi belirsizlik yaratan net işletme sermayesinin negatif olması ve nakit akışlarına ilişkin zayıflıklar gibi göstergeler, hem BDS 570 kapsamında süreklilik riski olarak hem de sınırlı sayıda olmak üzere BDS 701 kapsamında kilit denetim konusu olarak raporlanmıştır. Bu bulgu, her süreklilik belirsizliğinin otomatik olarak kilit denetim konusu hâline getirilmediğini; yalnızca yüksek önemlilik taşıyan ve denetim sürecinde yoğun mesleki muhakeme gerektiren durumların kilit denetim konusu olarak raporlandığını göstermektedir.

Bu çerçevede, BDS 570 ve BDS 701 standartlarının bağımsız denetim raporlamasında tamamlayıcı bir işlev üstlendiği söylenebilir. BDS 570, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilme yeteneğine ilişkin risklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesine odaklanırken; BDS 701, bu risklerin denetim raporunda şeffaf, anlaşılır ve finansal tablo kullanıcıları açısından anlamlı bir biçimde sunulmasına imkân tanımaktadır. Çalışma bulguları, sürekliliğe ilişkin risklerin çoğunlukla doğrudan “işletmenin sürekliliği” başlığı altında değil, net işletme sermayesi, nakit akışları ve finansal yapı göstergeleri gibi belirli finansal unsurlar aracılığıyla kilit denetim konularına yansıtıldığını ortaya koymaktadır.

Bu durum, denetçilerin sürekliliğe ilişkin riskleri raporlarken temkinli bir yaklaşım benimsediklerini ve kilit denetim konularını, denetim sürecinde kullanıcılar açısından en fazla bilgilendirici değere sahip olabilecek alanlarla sınırlı tuttuklarını göstermektedir. Nitekim çalışma kapsamında sürekliliğe ilişkin belirsizlik içeren bulgu sayısının 64, buna karşılık süreklilikle ilişkili olduğu değerlendirilebilecek kilit denetim konusu sayısının 32 ile sınırlı kalması, bu seçici raporlama yaklaşımını destekler niteliktedir.

7. KAYNAKÇA

BDS 570 İşletmelerin Sürekliliği Standardı.

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi.

Başpınar, A. (2023). Türkiye’de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, 35-36.

Celayir, D. (2022). İşletmenin sürekliliği varsayımının denetçi raporuna etkisi. *Journal of Research in Business*, 7, (1), 180-194.

Celayir, D., ve Türedi, H. (2021). Kilit denetim konularının uluslararası denetim standardı (UDS) 701 kapsamında incelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 3, (2), 03-208.

Çakalı, R., K. (2021). Bağımsız denetim raporlarında yeni uygulama: Kilit denetim konularının raporlanması ve BİST 100 analizi. *Denetışim Dergisi*, 12, (23), 60-77.

Çeltikçi, P., N., ve Atay, S., M. (2021). Kilit denetim konuları (KDK) standardı uygulaması ile bağımsız denetim kalite ilişkisi üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (60), 547-570.

Demirkol, Ö. (2019). BDS 570 işletmenin sürekliliği standardının uygulama süreci ve bağımsız denetim raporlarına etkisi: BİST inşaat ve bayındırlık sektöründe uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11, (1), 478-489.

Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: Kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, (1), 65-89.

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, (5), 51-63.

Güleç, Ö., F. (2020). Muhasebe meslek mensupları perspektifinden bağımsız denetimde kilit denetim konuları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 19, (59), 253-274.

Güngör, N., Ayluçtarhan, A., Sarı, E. (2022). İşletmenin sürekliliği (BDS 570) standardının denetim raporlarına etkisi: Bist şirketlerinde bir inceleme. *Sayıştay Dergisi*, 33, (127), 609-635.

Gökğöz, A. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi ve borsa İstanbul’da işlem gören işletmeler üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4, (2), 126-138.

Karakaya, G. (2019). Covid-19 gündeminde işletme sürekliliği ve bağımsız denetim ilişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Covid 19 Sosyal Bilimler Özel Sayısı*, (37), 14-29.

Kaval, H., Karapınar, A., Bayırlı, R., Altay, A. ve Torun, S. (2015). Türkiye denetim standartları uygulama ve yorumları. (1. Baskı). Gazi Kitabevi.

- Koçyiğit, S., Tanç, Ş., ve Elitaş, B. (2017). İşletmenin sürekliliği ve bağımsız denetçi raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS 570 ve BDS 700) açısından incelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (53), 143-162.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin arttırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 27, (100), 42-94.
- Özcan, M., ve Günlük, M. (2021). Borsa İstanbul imalat sektöründeki kilit denetim konularının belirlenmesi: Gıda, içecek ve tütün alt sektöründe bir inceleme. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1, (1), 1-22.
- Sayar, Z., ve Ergüden, E. (2016). Son düzenleme ve gelişmeler kapsamında değişecek ve yenilenecek bağımsız denetçi raporları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (48), 85-98.
- Taş, O., Mert, H., Güner, M., ve Duyar, G. (2018). BDS 570 işletmenin sürekliliği standardının denetim raporlarına etkisi. *Press Academia Procedia 4th Global Business Research Congress*, (7), 339-343.
- Terzi, S., Atmaca, M. ve Ökten, B. (2016). İşletmenin sürekliliği varsayımının değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) sınai örneği. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12, (45), 515-535.
- Tepegöz, Ş., ve Türedi, H. (2015). İşletmenin sürekliliği varsayımı ve denetçinin sorumluluğu. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8, (2), 43-52.
- Vargün, H., ve Yıldız, B. (2022). Bağımsız denetim standardı (BDS) 570 kapsamında işletme sürekliliğinin değerlendirilmesi: BIST, kobi sanayi endeksi üzerine ekonometrik bir analiz. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24, (1), 153-172.



TÜRKİYE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMA STANDARTLARI VE AVRUPA SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMA STANDARTLARI KARŞILAŞTIRMASI

“ ”

Selçuk YALÇIN¹

¹ Prof. Dr., Kütahya Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü,
selcuk.yalcin@dpu.edu.tr, Orcid ID: 0000-0002-9402-7524

1. GİRİŞ

Son yıllarda, iklim krizi, sosyal eşitsizlik ve küresel ekonomideki yönetim sorunları gibi çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) riskleri, kurumsal şeffaflık ve hesap verebilirlik ihtiyacını hızla artırmıştır. Bu durum, şirketlerin sürdürülebilirlik performanslarını finansal performanslarıyla birlikte standartlaştırılmış, güvenilir ve karşılaştırılabilir bir şekilde sunmalarının gerekliliğini vurgulamıştır. Aynı zamanda, yatırımcıların sürdürülebilirlik talepleri şirketler üzerindeki baskıyı yoğunlaştırmıştır. Sonuç olarak, sürdürülebilirlik standartları için çok sayıda çerçeve ortaya çıkmıştır. Şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarını genellikle gönüllü olarak ve GRI (Küresel Raporlama Girişimi), SASB (Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu) veya TCFD (İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü) gibi farklı çerçevelere göre hazırlamaları, şirketleri karşılaştırmayı zorlaştırmaktadır.

Muhasebe alanında standartlar geliştirmeyi amaçlayan IFRS Vakfı 2021 yılında sürdürülebilirlik açıklamaları için yeni bir yapı oluşturarak Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu'nu (ISSB) kurmuştur. Böylece IFRS Vakfının kapsamını genişleterek, geleneksel yaklaşım olan finansal raporlamanın yanında sürdürülebilirliğe yönelik bir kuruluşu bünyesine dahil etmiştir (Öktem ve Öktem, 2022: 285). Bu kurul, sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik küresel standartlar oluşturmak ve sürdürülebilir finansın gelişimini desteklemek amacıyla çalışmaktadır (Erdoğan, 2024: 93).

Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ve Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (SASB), 2021 yılında Değer Raporlama Vakfı (VRF) çatısı altında resmi olarak birleşmişlerdir (Şimşek ve Şimşek, 2025: 594). VRF, 1 Ağustos 2022 tarihinde IFRS Vakfına dahil olmuştur. 31 Ocak 2022 tarihinde, İklim Açıklama Standartları Kurulu (CDSB), yeni kurulan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu'nun (ISSB) çalışmalarını desteklemek amacıyla IFRS Vakfı bünyesinde birleştirilmiştir (CDSB, 2022). 2023 yılında FCB, TCFD'yi lağvederek iklimle ilgili açıklamaların düzenlenmesini IFRS vakfından istemiştir. Böylece ISSB standartları; büyük ölçüde TCFD tavsiyeleri, GRI ve IIRC ilkeleri, SASB standartları, dünya ekonomik forumu metrikleri üzerine inşa edilmiş ve bunları birleştirmiştir. Bu birleştirme işletmelerin hâlihazırda sürdürülebilirlik açıklamalarına yaptıkları yatırımlardan faydalanmalarına yardımcı olurken, sürdürülebilirlik açıklamalarının karmaşasını azaltmaktadır (Akdoğan, 2024: 234).

IFRS Vakfı tarafından 2021 yılında oluşturulan Teknik Hazırlık Çalışma Grubu IFRS S1-Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler ve IFRS S2-İklimle İlgili Açıklamalar taslak metinlerini hazırlayarak yayımlamıştır (KGK, 2023: 6). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) S1 ve S2, ISSB tarafından 2023 yılında yayınlanmış ve bu-

gün yürürlüğe girmiştir. Finansal önemlilik ilkesine odaklanan bu standartlar, sürdürülebilirlik konularının şirketlerin nakit akışları, finansal performansları ve finansal pozisyonları üzerindeki etkisini göstermeyi amaçlamaktadır. Türkiye’de, Kamu Gözetim Kurulu (KGK) tarafından yayınlanan Türk Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS), ISSB Standartları ISRS S1 ve ISRS S2’nin ilgili yasalara Türkçe çevirisi ve uyarlamasını temsil etmektedir.

Avrupa Birliği (AB), sürdürülebilir bir finansal sistem oluşturmak ve Avrupa Yeşil Mutabakatı’nın hedeflerine ulaşmak için sürdürülebilirlik raporlamasını temelden değiştiren kapsamlı bir yasal çerçeve oluşturmuştur. Bu çerçevenin merkezinde, uygulanmasını kolaylaştıran Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) ve Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (ESRS) yer almaktadır. CSRD, 2023 yılında yürürlüğe girmiş ve önceki Finansal Olmayan Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi’nin (NFRD) yerini almıştır.

ESRS’nin stratejik amacı, AB genelinde çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) raporlamasını tek tip, karşılaştırılabilir ve eylem odaklı bir şekilde standartlaştırarak kurumsal şeffaflığı artırmaktır. Bu çaba, 2050 yılına kadar iklim nötrlüğünü hedefleyen Avrupa Yeşil Mutabakatı’nın hedefleriyle doğrudan uyumludur. ESRS’nin zorunlu raporlama yükümlülükleri yalnızca AB’de yerleşik kuruluşlar için değil, aynı zamanda AB pazarına entegre olmuş gruplar gibi şirketler ve bu yükümlülüklerle dolaylı olarak tabi olan Türk şirketleri için de geçerlidir.

Aynı zamanda, AB Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) ve ilgili Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (ESRS) tarafından öngörülen ikili önemlilik yaklaşımı, özellikle AB ile yoğun ticari ilişkileri olan Türk şirketleri için TSRS gerekliliklerinin ötesinde ek uyumluluk baskısı yaratmaktadır.

Özetle, küresel sürdürülebilirlik raporlama standartlarının benimsenmesi sadece bir raporlama trendi değil, aynı zamanda sermaye piyasalarını yeniden şekillendirmek, kurumsal risk yönetimini dönüştürmek ve şirketlerin sosyal ve çevresel etkilerine ilişkin sorumluluklarını güçlendirmek için de çok önemlidir. Bu çalışmada TSRS ve ESRS detaylı olarak incelenmekte ve aralarındaki farklar ortaya konulmaktadır.

2. TÜRKİYE VE AB SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ

Sürdürülebilirlik performansının şeffaf ve karşılaştırılabilir bir şekilde sunulması ihtiyacı dünya genelinde pek çok raporlama çerçevesi yayınlanmasına neden olmuştur. Ülkemizde KGK ISSB standartlarını Türkçeye çevirerek uygulamaya alırken, AB Uluslararası CSRD doğrultusunda ESRS Standartlarını yürürlüğe almıştır. Çalışmamızın bu bölümünde Türkiye ve AB sürdürülebilirlik standartları irdelenecektir.

Türkiye Sürdürülebilirlik Standartları

Türkiye’de KGK, 29 Aralık 2023 tarihli ve 32414 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurul Kararı ile TSRS 1 ve TSRS 2 standartlarını kabul ederek, 1 Ocak 2024 tarihi itibarıyla belirli eşikleri aşan işletmeler için zorunlu raporlama dönemini başlatmıştır. TSRS’ler, işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlarının yatırımcı kararlarını etkileyebilecek finansal etkilerini raporlamasını amaçlamaktadır.

2.0.1. Türkiye Sürdürülebilirlik Standartları ile Diğer Sürdürülebilirlik Standartları İlişkisi

Türkiye’de bağlayıcı olan sürdürülebilirlik standartları ISSB tarafından yayınlanan sürdürülebilirlik standartlarının çevirileri ve uyarlamalarıdır. Bunlar, TCFD, GRI ve IIRC ilkeleri ve SASB standartlarının tavsiyelerine dayanmaktadır.

İşletme, sürdürülebilirlik risklerini ve fırsatlarını belirlerken, öncelikle TSRS’nin ilgili hükümlerine ve ayrıca SASB standartlarının açıklama konularına dayanarak bunların uygulanabilirliğini değerlendirir. Ayrıca, TSRS ile çelişmemesi koşuluyla, GRI standartlarının ve Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının (ESRS) uygulanabilirliğini de değerlendirebilir.

2.0.2. TSRS 1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler

TSRS 1, işletmelerin iklim dışındaki sürdürülebilirlik konuları da dahil olmak üzere, genel finansal açıklamalarına yönelik temel ilke ve gereklilikleri belirleyen üst çerçeve standarttır.

2.0.2.1. Finansal Önemlilik ve Bilgi Niteliği

TSRS 1’in temel amacı, bir işletmenin, genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcıları (mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar) için işletmeye kaynak sağlama kararı verirken faydalı olacak, sürdürülebilirlikle ilgili risklerine ve fırsatlarına ilişkin bilgileri açıklamasını zorunlu kılmaktır.

TSRS 1’in temelini “Finansal Önemlilik” (Financial Materiality) kavramı oluşturmaktadır. Bu yaklaşım, çevresel ve sosyal konuların bir şirketin nakit akışları, finansmana erişimi ve sermaye maliyeti üzerindeki finansal etkisine odaklanmaktadır. Bir bilgi, verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; asli kullanıcıların, finansal tablolar ile sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları içeren raporlara dayanarak verecekleri kararları makul ölçüde etkilemesi bekleniyorsa önemlidir ve açıklanmalıdır. Böylece işletme, bilgilerin önemli olmaması durumunda, TSRS tarafından zorunlu kılınan belirli bir açıklamayı yapma ihtiyacı duymaz.

Standart, işletmenin kısa, orta veya uzun vadede nakit akışlarını, finansmana erişimini veya sermaye maliyetini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili tüm risk ve fırsatlara ilişkin bilgileri zorunlu kılar. Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar, işletmenin değer zinciri boyunca işletme ile paydaşları, toplum, ekonomi ve doğal çevre arasındaki etkileşimlerden kaynaklanır.

2.0.2.2. TSRS 1 Kavramsal Temelleri ve Niteliksel Özellikler

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin faydalı olması için ihtiyaca uygun olmalı ve gerçeğe uygun sunum sağlamalıdır. Diğer taraftan bilginin faydası, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda artar. Şirket, sürdürülebilirlikle ilgili açıklamalarını (Yönetişim, Strateji, Risk Yönetimi, Metrikler ve Hedefler) kendi içindeki bağlantıları ile bu açıklamaların finansal tablolardaki bilgilerle olan ilişkilerini anlamalarını sağlayacak şekilde sunmalıdır

2.0.2.3. TSRS Raporlamasının Dört Temeli

TSRS 1 ve TSRS 2, TCFD (İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü) mimarisine dayalı dört ana raporlama alanını öngörmektedir:

2.0.2.3.1. Yönetişim

Şirketin sürdürülebilirlik risklerini ve fırsatlarını izleme ve yönetme süreçleri ve kontrolleri açıklanmaktadır. Amaç, kullanıcılara şirketin sürdürülebilirlik risklerini ve fırsatlarını izleme, yönetme ve değerlendirme süreçlerini, kontrollerini ve prosedürlerini sunmaktır. Risk izlemeden sorumlu departmanların ve bireylerin yetkinlikleri, bilgiye erişimleri ve ilgili performans göstergelerinin ücretlendirme politikasına entegrasyonu da açıklanmaktadır.

2.0.2.3.2. Strateji

Bu bölümde risklerin ve fırsatların şirketin iş modeli, stratejisi ve finansal planlaması üzerindeki mevcut ve öngörülen etkileri analiz edilmektedir. Amaç, şirketin kullanıcıları için riskleri ve fırsatları yönetme stratejisini netleştirmektir. Kısa, orta ve uzun vadeli zaman dilimleri tanımlanmış ve risklerin iş modeli ve değer zinciri üzerindeki etkisi açıklanmıştır. Ayrıca, strateji ve iş modelinin risklere karşı dayanıklılığına ilişkin bir değerlendirme sunulacaktır.

2.0.2.3.3. Risk Yönetimi:

Risk yönetimi açıklamalarında şirketin riskleri belirleme, değerlendirme, önceliklendirme ve genel risk yönetimi sürecine entegre etme yöntemleri ortaya konulmalıdır. Burada kullanıcıların şirketin riskleri ve fırsatları belirleme, değerlendirme, önceliklendirme ve izleme süreçlerini ve bunların genel risk yönetimi sürecine entegrasyonunu anlamaları hedeflenir. Bu aşamada veri kaynakları ve uygun olduğu durumlarda senaryo analizlerinin kullanımı önerilmektedir.

2.0.2.3.4. Metrikler ve Hedefler

Burada şirket başarısını ölçmek amacıyla kullanılan nitel ve nicel açıklanmalıdır. Bu açıklamaların yapmanın amacı kullanıcılara şirketin bağlayıcı metrik ve hedeflerini kullanarak başarısını açıklamaktır. Ayrıca metrik ve hedeflerin üçüncü taraflarca doğrulanıp doğrulanmadığı ve hedeflerin (nicel veya nitel) hangi süre için geçerli olduğu açıklanmaktadır.

2.0.3. TSRS 2 İklimle İlgili Açıklamalar

TSRS 2, iklimle ilgili risk ve fırsatlara odaklanarak, TSRS 1'in genel çerçevesini iklim konusuna uygulayan ilk tematik standarttır. TSRS 2, iklim değişikliğinin işletme üzerindeki etkilerine odaklanan konu bazlı bir standarttır. İşletmelerin iklimle ilgili maruz kaldığı fiziksel riskleri (aşırı hava olayları vb.) ve geçiş risklerini (yasal düzenlemeler, teknolojik değişimler) açıklamasını hedefler.

2.0.3.1. Standartın Amacı ve Kapsamı

TSRS 2'nin amacı, şirketlerin finansal tabloların birincil kullanıcıları için önemli olan iklimle ilgili riskler ve fırsatlar hakkında bilgi açıklamalarını zorunlu kılmaktır. Bu bilgiler, iklimle ilgili faktörlerin şirketin finansal performansına etkisini anlamamanın temelini oluşturur.

Risk kategorileri: Standart, şirketin maruz kaldığı iklimle ilgili risklerin iki ana kategoriye ayrılmasını gerektirir. Bunlar iklimle ilgili akut veya kronik doğal olaylardan kaynaklanan fiziksel riskler ve düşük karbonlu bir ekonomiye geçiş çabalarından kaynaklanan siyasi, yasal, teknolojik, piyasa ile ilgili ve itibar riskleri gibi iklimle ilgili geçiş riskleridir.

Şirketler iklimle ilgili riskleri ve fırsatları belirlerken, şirketler "TSRS 2'nin Sektörel Uygulamasına İlişkin Kılavuzlar"da yer alan sektöre özgü açıklama konularını dikkate almalıdır. Bu kılavuzlar SASB Standartlarına dayanmaktadır ve 68 alt sektör için rehberlik sağlamaktadır.

TSRS 2 kapsamında, şirketlerin sera gazı emisyonlarını Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3 kategorilerinde raporlamaları gerekmektedir. Kapsam 2 emisyonları için, emisyonların belirlenmesine yönelik hem tesise özgü hem de sözleşmeye dayalı yöntemleri açıklamaları gerekmektedir. Ayrıca, iş modellerinin iklim direncini değerlendirmek için iklimle ilgili senaryo analizlerinin sonuçlarını kullanmaları ve paylaşımları zorunludur.

2.0.3.2. Strateji ve İklim Dirençliliği

Strateji bölümü, iklimle ilgili risklerin ve fırsatların şirketin stratejisi ve iş modeli üzerindeki mevcut ve öngörülen etkilerini açıklamaktadır. Burada iklim dirençliliği ve finansal etkiler açıklanmaktadır. İklim dirençliliği şirket, stratejisinin ve iş modelinin iklimle ilgili değişikliklere karşı direncini anlamasını sağlayan bilgileri açıklamaktadır. Bu amaçla, belirli koşullara uygun

bir yaklaşım uygulayarak iklim senaryo analizini kullanmaktadır. Senaryo analizi, şirketin fiziksel ve geçiş risklerinin zaman içinde faaliyetlerini ve finansal performansını nasıl etkileyebileceğini incelemesine olanak tanır. Finansal etkiler konusunda ise şirketin iklimle ilgili risklerin ve fırsatların ilgili raporlama dönemi için finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki mevcut ve öngörülen kısa, orta ve uzun vadeli etkilerini hem nicel hem de nitel olarak açıklamalıdır. Bu etkilerin açıklanmasında aşırı ölçüm belirsizliği gibi nedenlerle nicel bilgi mevcut değilse nicel verilerin eksikliğinin nedenlerini açıklanarak nitel bilgiler sunulmalıdır.

2.0.3.3. Metrikler ve Hedefler

TSRS 2, iklimle ilgili performansı ölçmek için zorunlu temel performans göstergesi kategorilerini tanımlar. Bunlar sera gazı emisyonları ve diğer metrik ve hedeflerden oluşur.

Şirket, raporlama döneminde üretilen kapsam 1, kapsam 2 ve kapsam 3 alanlarından kaynaklanan sera gazı emisyonlarının mutlak brüt değerlerini ton CO₂ eşdeğeri cinsinden rapor eder. Emisyonlar, Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardı (2004) uyarınca ölçülür.

Kapsam 1: Doğrudan emisyonlardır.

Kapsam 2: Satın alınan elektrik, buhar, ısıtma veya soğutmanın üretiminden kaynaklanan dolaylı emisyonlardır.

Kapsam 3: Değer zincirinde ortaya çıkan dolaylı emisyonlardır (15 kategoriye ayrılmıştır).

Bu konudaki diğer metrikler ise iklimle ilgili risklere maruz kalan varlıkların değeri, iklimle ilgili fırsatlar için sermaye tahsisi, iç karbon fiyatlandırması ve yönetici ücretlendirmesinde iklim hususlarının dikkate alınması gibi ölçütlerdir. Bu açıklamaların amacı şirketin stratejik hedeflerine ulaşmak için belirlediği amaçları ve yasal olarak zorunlu hedefleri (örneğin, sera gazı azaltma hedefleri) açıklanmasıdır. Bu açıklamalar arasında net sera gazı emisyon hedefi açıklanıyorsa, buna karşılık gelen brüt sera gazı emisyon hedefi de belirtilmelidir.

2.0.4. Türkiye Sürdürülebilirlik Standartlarını Uygulama ve Geçiş Hükümleri

Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının (TSRS) zorunlu uygulanmasıyla birlikte, sürdürülebilirlik bilgileri finansal raporlamanın ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Sürdürülebilirlik raporları, “TSRS Uyumlu Sürdürülebilirlik Raporu” başlıklı ayrı bir rapor olarak veya entegre faaliyet raporu gibi bir raporun ayrı bir bölümü olarak hazırlanabilir. Sürdürülebilirlik raporları yıllık finansal tablolarla aynı dönemi kapsamalı ve eş zamanlı olarak yayınlanmalıdır.

TMSF yönetimimdekiler hariç Bankalar herhangi bir eşik değere tabi olmaksızın zorunlu raporlama kapsamındadır. Diğer işletmeler ise aktif toplamı 500 Milyon TL, net satış hasılatı 1 Milyar TL ve çalışan sayısı 250 kişi ölçütlerinden en az ikisini art arda iki raporlama döneminde aşmaları durumunda zorunlu raporlama kapsamına girerler.

KGK tarafından 2024 yılı ilk uygulama raporlama dönemine mahsus olmak üzere, uygulamacılara kolaylıklar sağlayacak muafiyetler tanınmıştır.

Şirketlerin ilk yıllık raporlarında karşılaştırmalı bilgi açıklamaları zorunlu değildir. Ayrıca, sürdürülebilirlik raporları, ilgili yıllık finansal tabloların yayınlanmasından en geç dokuz ay sonra sunulmalıdır.

Uygulamanın ilk aşamasında, şirketler TSRS 1 hükümlerine yalnızca iklimle ilgili riskler ve fırsatlara ilişkin bilgilerin (TSRS 2) açıklanması yoluyla uyabilirler. TSRS'nin uygulandığı ilk iki raporlama döneminde (2024 ve 2025 raporları) Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının açıklanması zorunlu değildir.

2.0.5. Türkiye Sürdürülebilirlik Standartlarında Güvence Denetimi

TSRS raporları, yayınlanan bilgilerin şeffaflığını ve güvenilirliğini artırmak için zorunlu bağımsız sınırlı güvence denetimlerine tabidir. Bu denetimler genellikle KGK'nın GDS 3000 (Sınırlı Güvence Denetimleri Hariç Tarihsel Finansal Bilgilerin Denetimi) ve GDS 3410 (Sera Gazı Açıklamalarının Denetimi) standartlarına uygun olarak gerçekleştirilecektir. Başlangıçta sınırlı güvence gerekli olsa da, KGK uzun vadede daha yüksek güvenceyi hedeflemektedir.

TSRS'lerin zorunlu uygulama olarak yürürlüğe girmesiyle birlikte sürdürülebilirlik açıklamaları, genel amaçlı finansal raporların bir parçası haline gelmiştir. Sürdürülebilirlik raporu **“TSRS Uyumlu Sürdürülebilirlik Raporu”** başlığı ile bir rapor olarak sunulabileceği gibi, entegre faaliyet raporu gibi bir raporun içerisinde ayrı bir bölüm olarak da sunulabilmektedir. Sürdürülebilirlik raporları finansal tablolarla aynı dönemi kapsamalı ve aynı zamanda yayımlanmalıdır.

2.1. AB Sürdürülebilirlik Standartları

Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (ESRS), şirketlerin sürdürülebilirlik performansının şeffaflığını ve karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla Avrupa Birliği'nde (AB) Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) kapsamında geliştirilen kapsamlı ve bağlayıcı bir yasal çerçeve sunmaktadır. ESRS, şirketleri sürdürülebilirlik bilgilerini açıklamaya yasal olarak zorunlu kılan CSRD'nin uygulanması için temel bir araç görevi görmektedir. Aynı zamanda, ESRS, Direktif tarafından gerekli kılınan açıklamaların içeriğini, göstergelerini ve sunum biçimini tanımlayan ayrıntılı bir raporlama çerçevesi sağlamaktadır. Bu çabalar, 2050 yılına kadar iklim nötrlüğüne hedefleyen Avrupa Yeşil Mutabakatı ile uyumludur. ESRS, Avrupa Finansal

Raporlama Danışma Grubu (EFRAG) tarafından geliştirilmiş ve 31 Temmuz 2023 tarihinde Avrupa Komisyonu tarafından kabul edilerek, 5 Ocak 2023 tarihinde yürürlüğe giren CSRD'yi belirlemiştir.

ESRS, AB'nin sürdürülebilirlik hedeflerini ele almak ve kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasına rehberlik eden küresel çerçevelerle uyumlu hale getirmek için TCFD, GRI ve ISSB çerçeveleriyle uyumludur. ESRS, iklimle ilgili açıklamalar alanında Finansal İstikrar Kurulu tarafından geliştirilen İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (TCFD) mimarisini temel almıştır. TCFD'nin Yönetişim, Strateji, Risk Yönetimi ve Metrikler olmak üzere dört kategoriden oluşan yapısı hem ESRS'ye hem de ISSB standartlarına (IFRS S2) temel teşkil etmektedir. Bu yapısal entegrasyon, özellikle ESRS E1 (İklim Değişikliği) standardının IFRS S2 ile tam uyum sağlayacak şekilde TCFD tavsiyelerini içermesiyle belirgindir. Bu sayede finansal önemlilik perspektifi güçlendirilerek finansal risklerin yönetimine odaklanılmaktadır.

2.1.1. ESRS ve Kapsamında Önemlilik

ESRS, Etki Önemliliği (Impact Materiality) yaklaşımını benimseyen GRI standartlarıyla da önemli ölçüde uyum yakalamıştır. EFRAG ve GRI arasındaki işbirliği sonucunda, ESRS kapsamında raporlama yapan kuruluşların, GRI standartlarına 'referansla raporlama' yapmış sayılacağı ve mevcut raporlama süreçlerinden yararlanabileceği belirtilmiştir. GRI'ın etki önemliliğine odaklanmasına karşın, ESRS her iki boyutu birleştirerek Çift Önemlilik prensibini benimsemiştir.

Raporlama, bir konunun Etki Önemliliği veya Finansal Önemlilik kriterlerinden en az birini karşılaması durumunda ESRS kapsamında zorunlu hale gelir.

Etki Önemliliği (Impact Materiality - Inside-Out): Kuruluşun faaliyetlerinin (değer zinciri dahil) insanlar ve çevre üzerindeki fiili ve potansiyel, olumlu veya olumsuz etkilerini değerlendirir. Bu, şirketin dünyaya olan etkisine odaklanır.

Finansal Önemlilik (Financial Materiality - Outside-In): Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların, kuruluşun finansal performansını, pozisyonunu veya sermaye maliyetini kısa, orta veya uzun vadede nasıl etkileyeceğini Materiality- Bu perspektif, kuruluşun finansal yapısının dünyadan nasıl etkilendiğine odaklanır.

Bu entegrasyon, bir konunun sadece finansal risk taşıması durumunda değil, aynı zamanda çevre veya toplum üzerinde önemli bir etki yaratması durumunda da raporlanmasını gerektirir.

Bu nedenle, "Yatay Standartlar" çevirisi, bu standartların tüm raporlama konularına uygulanan genel ve kapsayıcı niteliğini en doğru şekilde yansıtmaktadır.

2.1.2. ESRS Sürdürülebilirlik Standartları Yapısı

ESRS yapısı, üç kategori üzerinde yapılandırılmıştır. Bunlar **ESRS** standart kapsamındaki tüm şirketlerin ESRS raporlama çerçevesinin tamamında uygulayacakları genel standartlar (Cross-Cutting Standards), Konu bazlı (Topical Standards) ve sektörel standartlardır. İlk iki grup standartlar yayınlanmış ve uygulamaya alınmıştır. Diğer taraftan sektörel standartlar EFRAG tarafından hazırlanmaktadır. EFRAG, 2025 yılının başlarında sektöre özgü standartların ilk taslağını sunacaktır. Bu standartların, petrol, doğalgaz, madencilik ve kömür gibi yüksek etkili sektörlerdeki şirketlere rehberlik etmek üzere 2026 yılına kadar Avrupa Komisyonu tarafından kabul edilmesi bekleniyor; bunu finans, giyim ve tarım sektörlerinin takip etmesi beklenmektedir.

ESRS çerçevesi üç kategori üzerine yapılandırılmıştır. ESRS standartları kapsamındaki tüm şirketler tarafından tüm ESRS raporlamalarında uygulanan genel standartlar; konuya özgü standartlar ve sektöre özgü standartlar. İlk iki standart grubu halen yayınlanmış ve uygulamaya alınmıştır. Sektöre özgü standartlar üzerindeki çalışmalar devam etmektedir.

2.1.2.1. Genel Standartlar

Genel standartlar standart kapsamında tüm şirketlerin ve ESRS Çerçevesinin tamamına uygulayacağı standartlardır. Bunlar ESRS 1 Genel Gereklikler ve ESRS 2 Genel Açıklamalardan oluşur. ESRS 1 ve ESRS 2 kapsamı Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo 1: Genel Standartlar

ESRS 1 Genel Standartlar	Temel Kavram ve İlkeler	Çifte Önemlilik, Değer Zinciri, Zaman Ufku
	Raporlama Gerekliklerinin Uygulanması	Önemlilik Değerlendirmesi, Zorunlu Açıklamalar, Gerekçe ve Muafiyetler
	Raporlama Kalitesi Özellikleri	Doğruluk ve Güvenilirlik, Karşılaştırılabilirlik, Anlaşılabilirlik, Tutarlılık
ESRS 2 Genel Açıklamalar	Yönetişim	Yönetim Organlarının Rolü, Yönetim Organlarının Uzmanlığı ve Yetkinliği, Sürdürülebilirlik Bilgisine ilişkin Kontrol ve Risk Yönetimi
	Strateji	İş Modeli ve Strateji, Çift Önemlilik Süreci, Etki, Risk ve Fırsatların Yönetimi
	Süreçler, Performans ve Metrikler	Uygulama Süreçleri, Performans Metrikleri, Finansal Tablolarla Bağlantı

ESRS 1’de yönetim, çift önemlilik ve stratejik uyum dahil olmak üzere sürdürülebilirlik raporlaması için genel ilkeler özetlenir. ESRS 2 ise yönetim organlarının rolleri, durum tespiti ve performans ölçütleri dahil olmak üzere temel açıklamalar için yönergeler sağlar

2.1.2.2. Konu Standartları

ESRS konu standartları Avrupa Birliği’nin Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) çerçevesiyle uyumludur ve uyumlaştırma ve uyumluluğu sağlamak amacıyla geliştirilmiştir. Bu standartlar ESRS sürdürülebilirlik Raporlaması Çerçevesinde yer alan konu bazlı standartlar Çevresel, Sosyal ve Yönetişim başlıkları 10 temel konuda yapılandırılmıştır. Çevresel (ESRS E1-E5), Sosyal (ESRS S1-S4) ve Yönetişim (ESRS G1) konularına odaklanan standartlardır. Böylece her konu standardı belirli bir sürdürülebilirlik alanının ayrıntılarına inerek hem nitel hem de nicel ölçütler ve açıklamalar gerektirir. Bu, raporlamada uygunluk ve tutarlılık sağlar.

2.1.2.2.1. Çevresel Standartlar

Çevresel standartlar iklim değişikliği, kirlilik, su ve deniz kaynakları, biyoçeşitlilik ve döngüsel ekonomi konularını ele alan beş standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar Tablo 2’de özetlenmiştir.

ESRS E1: İklim Değişikliği- İklim değişikliği azaltma çabaları, uyum stratejileri ve sera gazı (GHG) emisyonları (Kapsam 1, 2 ve 3) hakkında ayrıntılı açıklamalar gerektirir. Bu ayrıca, TCFD (İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü) gibi çerçevelerle uyumlu iklim riski yönetimini de içerir. Özetle, ESRS E1, şirketlerin iklim değişikliğiyle mücadeledeki stratejik rolünü, performansını ve finansal sorumluluğunu en ince ayrıntısına kadar şeffaf bir şekilde ortaya koymayı amaçlayan, son derece detaylı ve zorlayıcı bir standarttır.

Tablo 2: Çevresel Standartlar

Çevresel (E)		
ESRS E1 İklim Değişikliği	Yönetişim ve Strateji Açıklamaları	İklim Değişikliğine Geçiş Planı, İklim Değişikliğiyle İlgili Eylem ve Kaynaklar, İklimle İlgili Etki, Risk ve Fırsatların Yönetimi
	Metrikler ve Hedefler	İklimle İlgili Hedefler, Enerji Tüketimi ve Karışımı, Sera Gazı Emisyonları (Kapsam 1, 2 ve 3), Karbon Giderme ve Finansal Destek
	Finansal Etkiler	İklimle İlgili Potansiyel Finansal Etkiler
ESRS E2 Kirlilik	Yönetişim ve Strateji Açıklamaları	Kirlilikle İlgili Politikalar, Eylemler ve Kaynaklar, Kirlilikle İlgili Etki, Risk ve Fırsatların Yönetimi
	Metrikler ve Hedefler	Kirlilikle İlgili Hedefler, Hava Kirliliğiyle İlgili Metrikler, Su Kirliliğiyle İlgili Metrikler, Toprak Kirliliğiyle İlgili Metrikler, Mikroplastiklerle İlgili Metrikler
	Finansal Etkiler	Kirlilikle İlgili Potansiyel Finansal Etkiler
ESRS E3 Su ve Deniz Kaynakları	Yönetişim ve Strateji Açıklamaları	Su ve Deniz Kaynaklarıyla İlgili Politikalar, Eylemler ve Kaynaklar, Su ve Deniz Kaynaklarıyla İlgili Etki, Risk ve Fırsatların Yönetimi.
	Metrikler ve Hedefler	Su ve Deniz Kaynaklarıyla İlgili Hedefler, Su Tüketimi, Su Deşarjı, Deniz Kaynakları Üzerindeki Etkiler.
	Finansal Etkiler	Su ve Deniz Kaynaklarıyla ilgili Potansiyel Finansal Etkiler
ESRS E4 Biyoçeşitlilik ve Ekosistemler	Yönetişim ve Strateji Açıklamaları	Biyoçeşitlilik ve Ekosistemlerle İlgili Politikalar, Eylemler ve Kaynaklar, Biyoçeşitlilik ve Ekosistemlerle İlgili Etki, Risk ve Fırsatların Yönetimi.
	Metrikler ve Hedefler	Biyoçeşitlilik ve Ekosistemlerle İlgili Hedefler, Biyoçeşitlilik Üzerindeki Etkiler, Ekosistem Restorasyonu ve Koruma, Tedarik Zincirindeki Etkiler.
	Finansal Etkiler	Biyoçeşitlilik ve Ekosistemlerle İlgili Potansiyel Finansal Etkiler.
ESRS E5 Kaynak Kullanımı ve Döngüsel Ekonomi	Yönetişim ve Strateji Açıklamaları	Kaynak Kullanımı ve Döngüsel Ekonomiyle İlgili Politikalar, Eylemler ve Kaynaklar, Kaynak Kullanımı ve Döngüsel Ekonomiyle İlgili Etki, Risk ve Fırsatların Yönetimi.
	Metrikler ve Hedefler	Kaynak Kullanımı ve Döngüsel Ekonomiyle İlgili Hedefler, Kaynak Akışları, Ürün ve Hizmetlerin Döngüsellliği, Atık Yönetimi.
	Finansal Etkiler	Kaynak Kullanımı ve Döngüsel Ekonomiyle İlgili Potansiyel Finansal Etkiler.

ESRS E2: Kirlilik- Kirlilik kontrolü önlemlerini, eylem planlarını ve hava, su, toprak ve gürültü kirliliği gibi kirleticilerin çevresel etkilerini ele almaktadır. Bu standardın amacı şirketlerin iklim değişikliği ve yerel çevre kalitesi üzerindeki doğrudan etkilerini şeffaf bir şekilde raporlamalarını sağlamaktır. ESRS 2 çift önemlilik ilkesini uygulayarak, bu standart, bir şirketin ticari faaliyetlerinin olumsuz çevresel etkilerini (etki önemliliği) ve bunların finansal sonuçları üzerindeki etkisini (finansal önemlilik) raporlamayı zorunlu kılar. Bu, özellikle ağır sanayi, kimya sanayi ve atık yönetimi gibi sektörler için çok önemlidir.

ESRS E3: Su ve Deniz Kaynakları: Bu standardın odak noktası, su çıkarımı, tüketimi, geri dönüşümü ve atık su arıtımı da dahil olmak üzere su yönetimi ve deniz ekosistemlerinin korunmasına yönelik stratejilerdir. ESRS E3, şirketlerin su kaynaklarının sürdürülebilirliğine ve deniz ekosistemlerinin korunmasına katkılarının yanı sıra olumsuz etkilerini de raporlamalarını sağlar. Bu standart, özellikle tarım, içecek endüstrisi, tekstil endüstrisi, enerji sektörü gibi su yoğun sektörler ve denizcilik/balıkçılık gibi denizle doğrudan bağlantılı sektörler için, çift önemlilik ilkesine uygun olarak son derece önemlidir. Şirketler, su ve deniz kaynakları üzerindeki etkilerini ve bu etkilerin finansal sonuçlarını şeffaf bir şekilde açıklamalıdır.

ESRS E4: Biyoçeşitlilik ve Ekosistemler: Sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması, biyoçeşitliliği artırmaya yönelik stratejileri, yaşam alanlarını koruma önlemlerini ve ekosistem hizmetlerinin izlenmesini içerir. ESRS E4, iklim değişikliği ve biyoçeşitlilik kaybı arasındaki yakın bağlantıyı kabul eder ve şirketlerin bu iki krizi bütüncül bir yaklaşımla ele almasını gerektirir. Bu standart, özellikle ormancılık, madencilik, inşaat ve tarım gibi doğal kaynaklara doğrudan bağımlı olan veya doğal kaynakları önemli ölçüde etkileyen sektörler için önemlidir, çünkü bu iki alan da çifte önem ilkesine tabidir. Şirketler, çevresel etkilerini ve bunlarla ilişkili mali sonuçları şeffaf bir şekilde açıklamalıdır.

ESRS E5: Kaynak Kullanımı ve Döngüsel Ekonomi: ESRS E5, sürdürülebilir kaynak kullanımını, yaşam döngüsü değerlendirmelerini, atık önlemeyi ve döngüsel ekonomiyi teşvik etmeye yönelik girişimleri tanımlar. Özellikle imalat, inşaat, perakende ve ambalajlama gibi kaynak yoğun ve atık üreten sektörler için önemlidir. Bu standart, şirketlerin yalnızca çevresel etkilerini değil, aynı zamanda kaynak verimliliği ve döngüsel ekonomi yoluyla ekonomik sürdürülebilirliklerini iyileştirme konusunda kaydettikleri ilerlemeyi de göstermelerini sağlar. Çifte önemlilik ilkesi, şirketleri kaynak etkilerini ve ilgili finansal sonuçları şeffaf bir şekilde açıklamaya zorlar.

2.1.2.2.2. Sosyal Standartlar

ESRS sürdürülebilirlik raporlaması sosyal standartları Tablo 3'te özetlenmiştir.

Tablo 3: Sosyal Standartlar

SOSYAL (S)		
ESRS S1 Kendi İşgücü	Yönetişim ve Strateji Açıklamaları	Kendi İşgücüyle İlgili Politikalar, Eylemler ve Kaynaklar, Kendi İşgücüyle İlgili Etki, Risk ve Fırsatların Yönetimi.
	Metrikler ve Hedefler	Çalışma Koşulları (Çalışma Saat ve Ücretleri, Sosyal Güvenlik ve Faydalar, İşgücü Devir Hızı), Eşit Muamele ve Fırsatlar (Cinsiyet Eşitliği ve Çeşitlilik, Eğitim ve Beceri Geliştirme, Engelli Çalışan İstihdamı) Sağlık ve Güvenlik (İş Kazası ve Meslek Hastalıkları, Fiziksel ve Ruhsal vSağlık) Çalışanların Bilgilendirilmesi ve Danışılması (Toplu Sözleşme Kapsamı, Şikâyet Mekanizmaları)
	Finansal Etkiler	Kendi İşgücü ile ilgili Potansiyel Finansal Etkiler
ESRS S2 Değer Zincirinde Yeralan İşçiler	Yönetişim ve Strateji Açıklamaları	Değer Zincirindeki Çalışanlarla İlgili Politikalar, Eylemler ve Kaynaklar, Değer Zincirindeki Çalışanlarla İlgili Etki, Risk ve Fırsatların Yönetimi.
	Metrikler ve Hedefler	Değer Zincirindeki Çalışanlarla İlgili Hedefler, Durum Tespiti (Due Diligence) Süreçleri, Olumsuz Etkilerin Önlenmesi ve Azaltılması: Şikâyet Mekanizmaları, Kapasite Geliştirme.
	Finansal Etkiler	Değer Zincirindeki Çalışanlarla İlgili Potansiyel Finansal Etkiler.
ESRS S3 Etkilenen Topluluklar	Yönetişim ve Strateji Açıklamaları	Sorumluluk ve hesap verebilirlik (üst yönetim sorumluluğu, görev tanımları), Politika çerçevesi (insan hakları politikası, yerli halklar politikası), Durum tespiti süreci (etki değerlendirmesi, risk tanımlama), Paydaş katılımı (topluluk diyalogları, meşru temsilciler)
	Metrikler ve Hedefler	Hedef belirleme (SMART hedefler, olumsuz/olumlu etkileri azaltma), Performans ölçümleri (niceliksel ve niteliksel metrikler), İzleme ve raporlama (düzenli izleme, trend analizi)
	Finansal Etkiler	Finansal risk değerlendirmesi (operasyonel, yasal, reputasyonel riskler), Finansal fırsatlar (sosyal lisans, yatırımcı çekimi, maliyet tasarrufu), Maddi etkiler ve bağımlılıklar (doğal kaynaklar, işgücü, tedarik zinciri), Finansal raporlama
ESRS S4 Tüketici ve Nihai Kullanıcılar	Yönetişim ve Strateji Açıklamaları	Sorumlu Organ ve Roller, Politika ve Taahhütler, şikâyet ve Telafi Mekanizmaları, Paydaş Katılımı, Önemli Etki ve Riskler, İş Modeli ve Değer Zinciri, Stratejik Yanıtlar,
	Metrikler ve Hedefler	Metrik, Hedef ve İlerleme Takibi
	Finansal Etkiler	Mevcut ve Potansiyel Etkiler, Gelir ve Maliyet Etkileri, Finansal Planlama ile Bağlantı

ESRS S1: Kendi İşgücü: ESRS S1, şirketlerin yalnızca finansal performanslarına değil, aynı zamanda insan sermayesine yaptıkları yatırımlara ve çalışanlarına karşı sorumluluklarına da odaklanmalarını sağlar. İşgücüne ilişkin kurumsal politikalar ve uygulamalar, katılım, çeşitlilik, eşitlik, kapsayıcılık, sağlık ve güvenlik ile ilgili önlemleri detaylandırır. Çift önemlilik ilkesi, şirketlerin hem çalışanlar üzerindeki etkiyi (etki önemliliği) hem de çalışanlarla ilgili sorunların finansal sonuçlara yönelik riskini (finansal önemlilik) aynı anda dikkate almalarını gerektirir. Bu standart, sosyal sürdürülebilirlik raporlamasının temelini oluşturur ve şirketlerin insan haklarına saygı gösterme ve adil çalışma koşullarını sağlama taahhütlerini somut göstergelerle desteklemelerini gerektirir.

ESRS S2: Değer Zincirindeki Çalışanlar: ESRS S2, tüm tedarik zinciri boyunca çalışma koşulları, adil ücretler ve işçi haklarına ilişkin raporlar sunarak ILO standartlarına uyumu sağlar. ESRS S2, şirketlerin yalnızca kendi faaliyetlerinden değil, tüm değer zincirinden de sorumlu olduklarını kabul ettiği için modern iş dünyasında önemli bir adımdır. Bu standart, kurumsal insan hakları yükümlülüklerini somut bir raporlama zorunluluğuna dönüştürür. Çift önemlilik ilkesi, şirketlerin hem değer zinciri boyunca çalışanlar üzerindeki etkiyi (etki önemliliği) hem de bu etkilerin şirketin finansal performansına yönelik riskini (finansal önemlilik) dikkate almasını gerektirir. Bu, özellikle tekstil, elektronik, tarım ve madencilik gibi küresel tedarik zincirlerine sahip sektörler için çok önemlidir.

ESRS S3: Etkilenen Topluluklar: Bu standart şirketlerin topluluklar üzerindeki sosyo-ekonomik etkilerini değerlendirmelerini gerektirir; odak noktası kültürel miras, yeniden yerleşim ve ortak iyiliği teşvik eden programlardır.

ESRS S4: Tüketiciler ve Son Kullanıcılar: Tüketici ilişkileri, ürün güvenliği, veri koruma ve ürün ve hizmet sunumunun etik sonuçları, ESRS S4'ün merkezinde yer almaktadır. ESRS S4, şirketlerin ürün ve hizmetlerinin tüketiciler ve son kullanıcılar üzerindeki sosyal etkilerini, bu etkilere yönelik yönetim yaklaşımlarını, ilgili riskleri ve fırsatları ve finansal sonuçları açıklamalarını gerektirir. ESRS S4'e göre ana konular ve alt konuları aşağıda sistematik olarak özetlenmiştir. ESRS S4, şirketlerin yalnızca tüketicilere yönelik riskler konusunda değil, aynı zamanda tüketici refahını iyileştirme fırsatları konusunda da şeffaf bir şekilde raporlama yapmalarını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu nedenle, tüketici güveni, ürün sorumluluğu ve sürdürülebilir değer yaratımı, kurumsal raporlamanın ayrılmaz bileşenleri haline gelmektedir.

2.1.2.2.3. Yönetişim Standardı

ESRS kapsamında yönetim kriterleri Tablo 4'te özetlenmiştir. Bu konuda ESRS G1 davranış standardı bulunmaktadır. Bu standart, kurumsal yönetim uygulamalarını, yolsuzlukla mücadele çerçevelerini, lobiciliği ve tedarikçi risk yönetimini kapsamaktadır. Buna, BM Küresel İlkeler Sözleşmesi gibi uluslararası standartlara uyum da dahildir. Bu konular, farklı şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarının ilgili, karşılaştırılabilir ve şeffaf olmasını ve CSRD gerekliliklerini karşılamasını sağlamak için yapılandırılmış bir çerçeve sunmaktadır.

Tablo 4: Yönetişim Standartları

Yönetişim (G)		
ESRS G1 İş Davranışı	Yönetişim ve Strateji Açıklamaları	Yönetim ve Gözetim Yapısı, Politika ve Etik Kurallar, Uyum Mekanizmaları, İhbar ve Bildirim Mekanizmaları
	Metrikler ve Hedefler	Yolsuzluk, ve rüşvet vaka sayısı, açılan soruşturma sonuçları, etik eğitime katılan sayısı, ihbar mekanizması üzerinden gelen bildirim sayısı, etik ihlalleri azaltıcı nicel ve nitel hedefler, performans değerlendirmesi.
	Finansal Etkiler	Cezalar ve itibar kaybı gibi finansal etkiler ve uzun vadeli sonuçlar

SRS G1, şirketlerin etik davranışlarını ve yönetim uygulamalarını, bu uygulamaların stratejik karar alma süreçlerine entegrasyonunu ve bu uygulamaların finansal performansları üzerindeki kısa, orta ve uzun vadeli etkilerini açıklamalarını gerektirir.

2.1.3. ESRS Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları Güvence Denetimi

ESRS denetimleri, AB Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzları (CSRD) kriterlerini aşan şirketler için yasal bir yükümlülüktür. Bu yükümlülük, sürdürülebilirlik raporlamasının gönüllülük esasından yasal bir zorunluluğa dönüşmesi yönündeki küresel eğilimi yansıtmaktadır.

ESRS denetimlerinin amacı, sürdürülebilirlik raporlarının şeffaflığını ve güvenilirliğini artırmaktır. Öncelikle sınırlı güvence denetimi öngörülmüştür. Bu denetim sonucu şirketlerin CSRD'ye uygun olarak yayınladığı sürdürülebilirlik bilgileri için bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik raporlarının ESRS ve CSRD gerekliliklerine uygunluğu konusunda sağlaması gereken minimum güvenceyi temsil eder. Diğer taraftan AB uzun vadede raporlamanın güvenilirliğini daha da artırmak için aşamalı olarak makul güvence denetimine geçmeyi planlamaktadır.

3. TÜRKİYE VE AB SÜRDÜRÜLEBİLİK RAPORLAMA STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

3.1. Kapsam ve Yürürlük

Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) Kapsamı

TSRS'nin uygulama kapsamı, Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Kurul Kararları ile belirlenmiştir. Zorunluluk, genellikle belirli büyüklük kriterlerini aşan şirketler ve sermaye piyasalarında işlem gören kuruluşlar için geçerlidir. Düzenlemeye göre aktif toplamı 500 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 1 Milyar TL ve 250 çalışan sayısı kriterlerinden en az ikisini üst üste iki hesap dönemi aşan işletme kapsama dahil olacaktır. Zorunlu uygulama 1 Ocak 2024 itibarıyla başlayan hesap döneminde başlamıştır. Bununla birlikte KGK portföy yönetim şirketleri gibi bazı şirketlere muafiyetler getirmiştir. Burada TSRS öncelikle Türkiye'deki büyük ölçekli ve sermaye piyasalarıyla ilişkili şirketleri hedef alarak, raporlama kalitesini artırmayı ve yatırımcıların bilgi ihtiyacını karşılamayı amaçlanmaktadır.

ESRS'nin Kapsamı CSRD tarafından çok daha geniş bir şirket grubunu kademeli olarak kapsama alacak şekilde belirlenmiştir. Buna göre 2024 yılı için sadece önceleri NFRD uygulamak zorunda olan şirketler alınmış iken, 2027 yılında KOBİ'ler ve 2028 yılında AB'de 150 Milyon EU'dan fazla net ciro elde eden ve AB'de bağlı ortaklık veya şubesi olan üçüncü ülke şirketlerinin kapsama alınması planlanmaktadır.

Görüldüğü üzere TSRS, ulusal mevzuat ve sermaye piyasası gereklilikleri doğrultusunda belirlenen, nispeten daha dar bir büyük şirket grubunu kapsama alırken, ESRS çok daha geniş bir kitleyi ve özellikle AB dışındaki şirketleri de zorunluluğa dahil etmektedir. ESRS'nin kapsamının bu şekilde genişletilmesi ile birlikte gelecekte AB ile sıkı ilişkiler içinde olan Türk şirketleri sürdürülebilirlik raporlamalarına ESRS çerçevesine uydurmak zorunda kalacaklardır. Böylece hem TSRS hem ESRS hükümleri doğrultusunda raporlama zorunluluğu ortaya çıkabilecektir. KGK sürdürülebilirlik raporlaması konusunda yaptığı düzeleme ile TSRS doğrultusunda ayrı raporlar yayımlanabileceği gibi entegre veya ESRS çerçevesine göre hazırlanan raporların içinde TSRS hükümlerine göre raporlamanın yer alabileceğini belirtmiştir.

3.2. Önemlilik

TSRS, ISSB standartlarına uygun olarak finansal önemlilik yaklaşımını uygular. Buna göre, yalnızca şirketin gelecekteki nakit akışlarını, değerini ve finansal performansını etkileyen sürdürülebilirlik riskleri ve fırsatları raporlanır. ESRS ise çift önemlilik ilkesini izler. Bu çerçevede hem finansal olarak ilgili konular hem de şirketin çevresel ve sosyal etkileri önemli kabul edilir. Bu nedenle, raporlama kapsamı daha geniştir ve sürdürülebilirlik etkilerinin

paydaş grupları üzerindeki sonuçları açıklanmalıdır. ESRS kavramsal çerçevesi, sürdürülebilirlik konularını kurumsal etkiler bağlamında daha kapsamlı bir şekilde ele alırken, TSRS yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarına öncelik verir. Sonuç olarak, TSRS'nin raporlama kapsamı daha dardır, ESRS'nin ise önemli ölçüde daha geniştir.

3.3. Raporlama İlkeleri ve Kavramsal Çerçeve

TSRS, ISSB çerçevesinden benimsenen ilgili olma, güvenilir sunum, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik ve zamanlılık temel ilkelerine dayanmaktadır. ESRS de şeffaflık, karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirlik ilkelerini içermektedir; ancak, bağlama özgü açıklamalara ve araçsal bütünlük ilkesine daha fazla önem vermektedir.

TSRS, IFRS S1-S2 yapısına uygundur ve sektörler arası karşılaştırılabilirliği destekler; ancak, Avrupa Birliği'nin ayrıntılı sektör düzeyindeki açıklama gereksinimleri kadar kapsamlı değildir. ESRS, zorunlu açıklama setleri, temel performans göstergeleri ve hem sektörler arasında hem de sektörler içinde ayrıntılı karşılaştırmalar sağlayan nicel ve nitel veri gereksinimleriyle önemli ölçüde daha ayrıntılı bir raporlama altyapısı sunmaktadır. Diğer taraftan TSRS, finansal raporların ve sürdürülebilirlik bilgilerinin tutarlı ve bağlantılı olmasını gerektirir. ESRS, bu bağlantıyı daha gelişmiş sistematik bir yapıya taşır ve şirketin stratejisinin, tedarik zincirinin ve dış etkilerin finansal sonuçlarıyla nasıl ilişkili olduğuna dair ayrıntılı açıklamalar gerektirir.

TSRS, iklimle ilgili açıklamalara büyük önem verir ve finansal piyasalar için kritik olan bilgileri raporlamayı amaçlar. Bununla birlikte, ESRS, tüm çevresel (E), sosyal (S) ve yönetim (G) yönlerini kapsayan önemli ölçüde daha ayrıntılı bir yapı sunar ve zorunlu açıklamalar yüzlerce gösterge içerebilir.

TSRS, yatırımcı ve sermaye piyasası odaklıdır. ESRS, zorunlu açıklamalarında çalışanlar, yerel topluluk, tedarikçiler ve çevresel aktörler gibi çok çeşitli paydaşların bilgi ihtiyaçlarını dikkate alır. Bu yönüyle daha geniş bir paydaş kitlesini bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasına olanak sağlar.

3.4. Standartların Kaynağı ve Dayanağı

Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ve Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (ESRS) arasındaki karşılaştırmaların temelini, bu standartların ortaya çıktığı düzenleyici ve kurumsal yapılar oluşturur. İki standart seti, farklı amaç ve felsefelerle hareket eden iki ana küresel otoriteye dayanmaktadır.

TSRS ISSB tarafından yayınlanan IFRS S1 ve IFRS S2 standartlarının Türkçeye çevrilmiş ve uyarlanmış halidir. IFRS'lerin temel amacı finansal raporlamada olduğu gibi, sürdürülebilirlik raporlamasında da küresel çapta tek bir dil oluşturarak sermaye akışını kolaylaştırmaktır. Böylece şirketlerin sür-

dürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlarının, şirketin finansal performansı ve değer oluşturma potansiyeli üzerindeki etkilerinin yatırımcılara açıklanması hedeflenmektedir. ESRS standartları ise Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG) tarafından CSRD ile uyumlu olarak geliştirilmiş ve Avrupa Komisyonu tarafından kabul edilmiştir. ESRS esas itibarıyla AB'nin iklim ve sosyal politikalarının uygulanmasında zorunlu bir araç olarak görülmektedir. Diğer taraftan ESRS yatırımcılar, tüketiciler, çalışanlar, STK'lar ve çevre dahil olmak üzere tüm paydaşların bilgi ihtiyaçlarını karşılamayı da amaçlamaktadır.

3.5. Sürdürülebilirlik Raporlamasında Temel Kategoriler

3.5.1. Yönetişim

Sürdürülebilirlik raporunda, yönetim, bir şirketin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri ve fırsatları nasıl izlediğini, değerlendirdiğini ve yönettiğini gösteren temel bir bileşendir. Hem TSRS hem de ESRS bu alanda şeffaflık gerekirse de, odak noktaları ve ayrıntı düzeyleri bakımından farklılık gösterirler.

TSRS 1, ISSB'nin TCFD (Task Force on Climate-related Financial Disclosures) tavsiyelerine uygun olarak, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların yönetim kurulu ve üst yönetim düzeyinde nasıl ele alındığına odaklanır. ESRS, ise yönetim konusunu ESRS G1 (İş Davranışı) ve diğer standartlarla daha geniş bir perspektifte ele alır. ESRS'nin yönetim yaklaşımı, sadece finansal sonuçlara değil, aynı zamanda şirketin çevre ve toplum üzerindeki etkilerine yönelik yönetim süreçlerine de odaklanır. Bu ESRS'nin çift önemlilik yaklaşımından kaynaklanmaktadır.

Öncelikle TSRS daha dar, öncelikle sürdürülebilirlik risklerinin finansal etkilerini denetlemeye odaklı düzenlemeler getirmişken, ESRS etik, iş davranışı, lobicilik ve çift önemlilik sürecini de kapsama dahil etmiştir. TSRS Sürdürülebilirlik konularının şirket üzerinde finansal etkisinin raporlanmasını isterken, ESRS şirketin çevre ve toplum üzerindeki etkisi ile birlikte şirketin finansal etkisinin de raporlanması ister. Bu da ESRS'nin çift önemlilik yaklaşımından kaynaklanmaktadır. TSRS yönetim, strateji, risk yönetimi ve metrikler konusunda genel ilkeler belirlemiş iken, ESRS çok daha detaylı ve spesifik açıklama gereklilikleri getirmektedir.

3.5.2. Strateji ve Risk Yönetimi Açıklamaları

Strateji ve risk yönetimi açıklamaları bölümü sürdürülebilirlik konularının şirketin uzun vadeli stratejisine ve risk yönetimi çerçevesine nasıl entegre edildiğini gösterir. Sürdürülebilirlik raporlamasının en önemli işlevi, sürdürülebilirlik risklerinin ve fırsatlarının şirketin stratejisi ve risk yönetimine ne ölçüde entegre edildiğini göstermektir. Hem TSRS hem de ESRS bu entegrasyonda şeffaflık gerektirir; TSRS finansal değere, ESRS ise çift önemliliğe odaklanır. TSRS, IFRS S1'in gereklilikleri doğrultusunda, sürdürülebilirlik konularının şirketin finansal değer oluşturma yeteneğine odaklanır. Bu çerçe-

vede şirketin iş modeli ve bunun stratejiye entegrasyonu, şirketin farklı iklim senaryolarına dirençlilik analizleri ve risk yönetim süreçlerinin açıklanması istenir. TSRS doğrultusunda raporlamada belirtilen konular raporlanırken sürdürülebilirlik konularının şirketin finansal risk profilini nasıl değiştirdiği ve bu risklerin nasıl yönetildiği konularına odaklanılması beklenir.

ESRS, strateji ve risk yönetimi alanını, çift önemlilik ilkesine uygun olarak, bir şirketin hem finansal risklerini hem de çevre ve toplum üzerindeki etkisini dikkate alan bir stratejiyi içerecek şekilde genişletmektedir. Bu çerçevede çift önemliliğin analizlere etkileri, maddi etkilerin yönetimi, risk, fırsat ve etki yönetimi süreçleri, geçiş planlarının raporlanması beklenir. ESRS sürdürülebilirlik raporlamasında kapsamlı risk ve etkilerin analiz edilerek raporlanmasına odaklanılır.

Strateji ve Risk Yönetimi açıklamaları bölümü, sürdürülebilirlik unsurlarının şirketin uzun vadeli stratejisine ve risk yönetimine nasıl entegre edildiğini göstermektedir. Sürdürülebilirlik raporlamasının temel işlevi, sürdürülebilirlik risklerinin ve fırsatlarının şirketin stratejisine ve risk yönetimine ne ölçüde dahil edildiğini göstermektir. Hem TSRS hem de ESRS bu entegrasyonda şeffaflık gerektirir; TSRS finansal değere odaklanırken, ESRS çift önemlilik ilkesini vurgular. IFRS S1 gerekliliklerine uygun olarak, TSRS şirketin sürdürülebilirlik unsurları aracılığıyla finansal değer üretme yeteneğine odaklanır. Bu, iş modelinin ve stratejiye entegrasyonunun açıklanmasını, şirketin çeşitli iklim senaryolarına karşı dayanıklılığının analizini ve risk yönetimi süreçlerinin ele alınmasını içerir. TSRS'ye göre, bu konulardaki raporlama, sürdürülebilirlik unsurlarının şirketin finansal risk profilini nasıl değiştirdiğine ve bu risklerin nasıl yönetildiğine odaklanmalıdır.

ESRS, çift önemlilik ilkesine uygun olarak, bir şirketin hem finansal risklerini hem de çevresel ve sosyal etkilerini dikkate alan bir stratejiyi içerecek şekilde strateji ve risk yönetiminin kapsamını genişletir. Bu bağlamda, çift önemliliğin analizlere etkileri, maddi etkilerin yönetimi, risk, fırsat ve etki yönetimi süreçleri, geçiş planlarının raporlanması beklenir. ESRS sürdürülebilirlik raporlamasında kapsamlı risk ve etkilerin analiz edilerek raporlanmasına odaklanılır.

Sürdürülebilirlik Risklerinin İş Modeli ve Stratejisine Entegrasyonu konusu, sürdürülebilirlik raporlamasının sadece yasal bir yükümlülük olmadığını, aynı zamanda bir şirketin temel stratejik kararlarını da etkilediğini vurgulamaktadır. Sürdürülebilirlik risklerinin (iklim değişikliği, kaynak kıtlığı, toplumsal huzursuzluk vb.) bir şirketin iş modeline ve uzun vadeli stratejisine entegre edilmesi, gelecekteki başarısı için çok önemlidir. Hem TSRS hem de ESRS, bu entegrasyonun şeffaf bir şekilde açıklanmasını gerektirir; ancak entegrasyonun derinliği ve kapsamı, standartların temel felsefelerine göre farklılık gösterir. Bu konuda TSRS finansal etki odaklı, ESRS çift önemlilik ve dönüşüm odaklı entegrasyona odaklanır.

Risklerin ve fırsatların belirlenmesi ve ölçülmesi konusu, sürdürülebilirlik raporlamasının operasyonel ve analitik yönlerini aydınlatmakta ve iki standart arasındaki metodolojik farklılıkları vurgulamaktadır. Sürdürülebilirlik raporlamasının temel amacı, şirketlerin maruz kaldığı risklerin ve değerlendirebilecekleri fırsatların şeffaf bir şekilde sunulmasıdır. Hem TSRS hem de ESRS, şirketlerin bu riskleri ve fırsatları sistematik olarak belirlemesini ve mümkün olduğunca ölçmesini gerektirir. Bununla birlikte, iki standart arasındaki en önemli fark, bu süreçteki önemlilik tanımında

3.5.3. Metrik ve Hedeflerin Açıklanması

Temel performans göstergeleri ve hedefler, raporlamanın somut, ölçülebilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak için olmazsa olmaz unsurlardır. Sürdürülebilirlik raporlamasının güvenilirliği ve kullanışlılığı, kullanılan metriklerin kalitesine ve formüle edilen hedeflerin şeffaflığına büyük ölçüde bağlıdır. Hem TSRS hem de ESRS, şirketlerin stratejilerini ve risk yönetimlerini destekleyen somut, ölçülebilir ve zaman sınırlı hedefler ve metrikler açıklamalarını gerektirir. TSRS finansal sonuçlara odaklı metriklere odaklanmıştır. Bu çerçevede şirketin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları yönetmek için kullandığı genel metrikler, iklim metriklerinin açıklanması gereklidir. Açıklanması gereken iklim metrikleri arasında Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3 sera gazı emisyonları, iç karbon fiyatlandırması ve üst yönetimin ücretlendirmesinin iklimle ilgili hedeflere bağlantısının açıklanması istenir. Diğer taraftan şirketin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları yönetmek için belirlediği hedefler emisyon azaltım hedefleri, yenilenebilir enerji kullanımı gibi hedefler ile bunlara ulaşmada sağlanan ilerlemelerin açıklanması da beklenir. Bu açıklamalarda TSRS metrik ve hedeflerin, yatırımcıların şirketin sürdürülebilirlik performansını ve bu performansın finansal sonuçlar üzerindeki potansiyel etkisini değerlendirmesine odaklanmaktadır.

ESRS, çifte önemlilik ilkesi doğrultusunda, metrik ve hedeflerin kapsamını finansal sonuçlarla birlikte şirketin çevre ve toplum üzerindeki etkilerini ölçen metrikleri de zorunlu kılar. Bu çerçevede tüm şirketler için geçerli olan genel açıklama gerekliliklerinin yanı sıra her bir çevresel, sosyal ve yönetim konusu için özel ve detaylı konu bazlı metrik ve hedefler açıklanmasını gerektirir. Böylece şirketlerin iklimle ilgili Kapsam 1, 2 ve 3 emisyon açıklamaları, su ve deniz kaynaklarına ilişkin metrikler ve kendi iş gücüne ilişkin metriklerin açıklanması gereklidir. **Bu kapsamanda** Metrik ve hedefler, şirketin sadece finansal performansını değil, aynı zamanda çevre ve toplum üzerindeki etkilerini yönetme ve AB'nin sürdürülebilirlik hedeflerine katkıda bulunma yeteneğini göstermelidir.

Genel bir değerlendirme yapıldığında her iki standart da Kapsam 3 emisyon açıklamalarını zorunlu kılar. Ancak ESRS'nin çifte önemlilik yaklaşımı, şirketin **etki önemliliği** nedeniyle Kapsam 3'ün tüm kategorilerini daha de-

taylı incelemesini gerektirebilir. Diğer taraftan emisyonların sadece raporlamasını değil, aynı zamanda bu emisyonları azaltmak için belirlenen hedeflerin **bilim temelli** olmasını ve AB'nin makro hedefleriyle uyumlu, somut bir **geçiş planı** şeklinde sunulmasını gerektirir.

Su ve deniz kaynakları ve biyoçeşitlilikle ilgili çevresel konular ESRS'de ESRS E3 ve ESRS E4'te detaylı olarak ayrı standartlarda ele alınmışken, TSRS, bu konuları finansal önemlilik bakış açısıyla değerlendirmektedir. Böylece TSRS bu konuları sadece şirketin finansal sonuçları üzerinde önemli bir etki oluşturmaları durumunda açıklanmasını istemektedir.

3.6. Sosyal Konulara İlişkin Raporlama

Sürdürülebilirlik raporlaması, çevresel konuların yanı sıra, insan hakları, çalışma koşulları, çeşitlilik ve eşitlik gibi sosyal konuları da kapsar. TSRS ve ESRS, bu sosyal konuları ele alış biçimlerinde, temel felsefeleri doğrultusunda önemli farklılıklar gösterir. TSRS, IFRS S1'in genel hükümleri çerçevesinde, sosyal konuları ancak bu konuların şirketin **finansal sonuçları üzerinde önemli bir etki yaratması** durumunda zorunlu kılar. Oysa ESRS, çifte önemlilik ilkesi doğrultusunda, sosyal konuları ayrıntılı ve zorunlu tematik standartlarla ele alır. ESRS'de dört ana sosyal standart bulunmaktadır. Bunlar ESRS S1 Kendi İş Gücü, ESRS S2 Değer Zincirindeki İş Gücü, ESRS S3 Et-kilenen Topluluklar ve ESRS S4 Tüketiciler/Son Kullanıcılar standartlarıdır. TSRS'de bu konular ele alınmaktadır.

3.7. Güvence Denetimi Standartlarının (KGK Güvence Denetimi Standartları vs. AB Güvence Gerekliklikleri) Karşılaştırmalı Analizi

Sürdürülebilirlik raporlamasının etkinliği, raporlanan bilgilerin güvenilirliğine bağlıdır. Bu güvenilirliği sağlamak için hem Türkiye hem de Avrupa Birliği, sürdürülebilirlik raporlarının bağımsız bir denetimden geçirilmesini zorunlu kılmaktadır. Ancak, bu denetimin kapsamı ve

KGK, yayımladığı **Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği** ile TS-RS'ye tabi şirketlerin raporlarının güvence denetimine tabi tutulmasını zorunlu kılmıştır. Bu denetimler **Uluslararası Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB)** tarafından yayımlanan ISAE 3000 veya ISAE 3410 standartlarını esas almaktadır. Bu denetim **sınırlı güvence (limited assurance)** seviyesinde bir denetim beklenmektedir. Sınırlı güvence, denetçinin, raporlanan bilgilerin önemli bir yanlışlık içermediğine dair olumsuz bir kanıt bulmadığını belirtmesi anlamına gelir. Bu, makul güvenceye göre daha düşük bir denetim seviyesidir. **ESRS de** sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimine tabi tutulmasını zorunlu kılar TSRS gibi ISAE 3000 ve ISAE 3410 standartlarını kullanımını tutar. Bununla birlikte uzun vadede makul güvence denetimi hedeflenmektedir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ile Avrupa Birliği tarafından yayımlanan European Sustainability Reporting Standards (ESRS), sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin uluslararası uyumu güçlendirmeyi amaçlayan iki önemli düzenleyici yapıdır. TSRS, IFRS Vakfı'nın ISSB tarafından geliştirilen **IFRS S1 ve IFRS S2 standartlarını birebir esas alarak** Türkiye'de uygulanabilir hâle getirilmiştir. ESRS ise Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG) tarafından AB'nin **Çift Önemlilik (Double Materiality)** yaklaşımı temelinde geliştirilmiş, yatırımcıların yanı sıra daha geniş paydaş kitlesi için bilgi sağlamayı hedefleyen geniş kapsamlı bir standart setidir. Bu farklı temel yaklaşım, iki standart sisteminin raporlama ilkeleri ve kavramsal çerçevesinde belirgin ayrışmalar ortaya çıkarmaktadır.

TSRS, uluslararası uygulamalara entegrasyon amacı güderek Türkiye'deki işletmeleri küresel yatırımcılarla aynı bilgi çerçevesine taşımayı amaçlayan, pratik ve yatırımcı-temelli bir standart yapısı sunmaktadır. Buna karşılık ESRS, Avrupa Birliği'nin sürdürülebilirlik gündemiyle uyumlu olarak işletmelerin hem finansal etkilerini hem de toplumsal-çevresel sorumluluklarını ortaya koyan güçlü bir bütüncül raporlama yaklaşımı getirmektedir. Bu bağlamda TSRS'nin yapısı daha yalın ve finansal entegrasyon ağırlıklı iken, ESRS çok boyutlu etki analizi gerektiren daha kapsamlı bir raporlama çerçevesi sunmaktadır.

ESRS çerçevesinin “çifte önemlilik” ilkesi, onu geleneksel finansal raporlama standartlarından ayıran belirleyici bir özelliktir. Çifte önemlilik, şirketlerin sürdürülebilirlik etkilerinin iki boyutunu değerlendirmelerini gerektirir: Finansal önemlilik, ESG faktörlerinin bir şirketin finansal performansını nasıl etkilediği; etki önemliliği ise şirketin faaliyetlerinin, ürünlerinin veya hizmetlerinin daha geniş toplumsal ve çevresel sonuçları nasıl etkilediği konularına odaklanır. Bu ikili bakış açısı, kurumsal hesap verebilirliğin kapsamını genişleterek şirketleri yalnızca hissedar değerini değil, aynı zamanda gezegene ve topluma karşı sorumluluklarını da dikkate almaya teşvik eder. ESRS raporlama yükümlülükleri: ESRS E1 hariç, çift önemlilik analizi esasına dayanır; ESRS E1 ise çürütülebilir varsayım ilkesi altında çalışır. Bu ilkeye göre, bir kuruluşun iklimle ilgili sorunlardan önemli ölçüde etkilenmediğini göstermesi gerekir. Bunu başaramaması durumunda, kuruluş ESRS yönergelerine uygun olarak iklimle ilgili endişeler hakkında raporlama yapmakla yükümlüdür.

TSRS ve ESRS sürdürülebilirlik raporlama çerçevelerinin önemlilik yaklaşımları sonucunda raporlama gereklilikleri farklılaşmaktadır. Bu farklılık AB ülkeleriyle önemli ticari ve ortaklık ilişkileri bulunan Türk işletmelerini etkilemesi beklenmektedir. Bu itibarla gelecek çalışmalarda bu işletmelerin çifte raporlama yapma zorunluluğu ve iki raporlama çerçevesinin gerekliliklerini karşılayan önerilerin ele alındığı çalışmaların yararlı olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, M., U. (2024). Sürdürülebilirlik Bilgilerinin Raporlanmasında Kullanılan Raporlama Çerçevesine Toplu Bakış ve Tek Raporlama Çerçevesine Duyulan İhtiyaç- Güncel Gelişmeler, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (72), 217-238 <https://doi.org/10.55322/mdbakis>.
- CDSB. (2022). Framework for Reporting Environmental and Climate Change Information, www.cdsb.net/framework (Erişim Tarihi: 02.10.2025).
- CSRD. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi, https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en (Erişim T. 3.10.2025)
- EFRAG, Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları, <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting-publications> (Erişim Tarihi: 02.10.2025).
- Erdoğan, M. (2024). Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- IFRS. (2023). IFRS S2 Climate-related Disclosures. <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures/>, (Erişim T. 3.10.2025).
- KGK. (2023). TSRS 1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler, [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/RaporlamaStandarti/TSRS%202\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/RaporlamaStandarti/TSRS%202(1).pdf), (Erişim T. 20.10.2025).
- KGK. (2023). TSRS 2 İklimle İlgili Açıklamalar. [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/RaporlamaStandarti/TSRS%201\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/RaporlamaStandarti/TSRS%201(1).pdf), (Erişim T. 20.10.2025).
- KGK, (2025). TSRS 2'nin Sektör Bazlı Uygulanmasına İlişkin Rehber, <https://kgk.gov.tr/SustainabilityDetailForm/11696/TFRS2> (Erişim T. 14.12.2025)
- Resmi Gazete. (2023). Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231229M1-10.pdf>, (Erişim T. 03.10.2025).



**İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ KONUSUNDAKİ
AKADEMİK EĞİLİMLER: 1980–2025 DÖNEMİ
BİBLİYOMETRİK ANALİZİ**

“ ”

Nevzat GÜNGÖR ¹

¹ Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi, nevzat.gungor@istanbul.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9883-1985

Öz

Bu çalışma, işletmenin sürekliliği ile ilgili literatürün gelişimini ve tematik yapısını incelemek için bibliyometrik analiz yöntemini kullanmaktadır. Bu kapsamda, 1980’den 2025’e kadar olan Scopus veri tabanında yer alan yayınlar incelenmiştir. Çalışmada, etkili yazarlar ve dergiler, yıllar itibarıyla yayın sayıları, öne çıkan ülkeler ile üniversiteler ve anahtar kelime yapıları incelenmiştir.

Çalışmanın bulguları özellikle 2008 küresel finansal krizi ve COVID-19 pandemisi sonrasında işletmenin sürekliliği konusuna akademik ilginin arttığını göstermektedir. Yayınların çoğu Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık, Çin, Kanada ve Avustralya’da kaleme alınmıştır. Ayrıca entelektüel yapının; denetim raporlaması, denetim kalitesi, denetçi bağımsızlığı ve finansal sıkıntı gibi konular çerçevesinde geliştiği anlaşılmıştır. Sonuçlar, işletmenin sürekliliği çalışmalarının ilk yıllarında raporlama tekniklerine odaklanırken, 2008 küresel finansal krizi ve COVID-19 gibi küresel gelişmelerin etkisiyle belirsizlik, risk ve denetçi muhakemesini merkeze alan daha bağlamsal bir yapıya evrildiğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: İşletmenin sürekliliği, denetim, denetim kalitesi, finansal sıkıntı, bibliyometrik analiz

Academic Trends in Going Concern Research: A Bibliometric Analysis of the 1980–2025 Period

Abstract

This study employs bibliometric analysis to examine the development and thematic structure of the literature on going concern. In this context, publications indexed in the Scopus database between 1980 and 2025 are analyzed. The study investigates influential authors and journals, annual publication trends, leading countries and universities, as well as keyword structures.

The findings indicate that academic interest in the going concern concept has increased particularly following the 2008 global financial crisis and the COVID-19 pandemic. The majority of publications have been produced in the United States, the United Kingdom, China, Canada, and Australia. In addition, the intellectual structure of the literature has been shaped around themes such as audit reporting, audit quality, auditor independence, and financial distress. The results further demonstrate that while early studies primarily focused on reporting techniques, going concern research has evolved—under the influence of major global developments such as the 2008 financial crisis and the COVID-19 pandemic—toward a more contextual framework centered on uncertainty, risk, and auditor judgment.

Keywords: Going concern, auditing, audit quality, financial distress, bibliometric analysis

1. GİRİŞ

İşletmenin sürekliliği kavramı, finansal raporlamanın temel varsayımlarından biridir. Bu varsayım işletmelerin ömürlerinin sahipleri veya ortaklarının yaşam süresiyle sınırlı olmadığını ifade etmektedir. Ayrıca, işletmenin sürekliliği bağlamında işletme faaliyetlerinin öngörülebilir bir dönemde devam edeceği ve bu devamlılığın ciddi risk içeren olaylar veya durumlarla kesintiye uğramayacağı kabul edilmektedir (Celayir, 2019). İşletmenin sürekliliği esas, işletmenin tasfiye edilmesi ya da faaliyetlerine son verilmesi yönünde bir niyet veya zorunluluk bulunmadığı sürece finansal tabloların bu esas çerçevesinde hazırlanması gerektiğini ifade etmektedir.

İşletmeler, finansal tablolarının gerçeğe sunumunu sağlamak ve bu tabloları ihtiyaca uygun biçimde sunabilmek amacıyla, dünya genelinde kabul gören Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UFRS) kullanmaktadır (Atasel, 2024). İlgili standartlar ülkemizde Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayımlanmaktadır. Standartlar “İşletmenin Sürekliliği” kavramını detaylı bir şekilde ele almaktadır. Bu kapsamda, *Finansal Tabloların Sunuluşu* başlıklı Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 1’de, finansal tabloların hazırlanması sürecinde yönetim tarafından işletmenin faaliyetlerini sürdürme kabiliyetinin değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. İşletmenin sürekliliğini ciddi biçimde şüpheli hâle getirebilecek olay veya koşulların mevcut olması durumunda, söz konusu belirsizliklerin finansal tablolarda açıklanmasının zorunlu olduğu ifade edilmektedir (Kamu Gözetimi Kurumu [KGK], 2018a). Benzer biçimde, *TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar* Standardı’nda, raporlama döneminden sonra işletmenin süreklilik varsayımını geçersiz kılabilirlik gelişmelerin ortaya çıkması hâlinde, finansal tabloların artık bu esasla hazırlanamayacağı hükme bağlanmaktadır (KGK, 2018b). İşletmenin sürekliliği esas ile işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde varlıklarını nakde çevirebileceği ve yükümlülüklerini yerine getirebileceği varsayımı altında muhasebe ve raporlama yapılmaktadır. Yönetim tarafından işletmenin tasfiye edilmesi gerektiği sonucuna varılması durumunda ise, finansal tabloların tasfiye esas çerçevesinde hazırlanması gerekmektedir. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin bulunması hâlinde, bu hususun finansal tablo dipnotlarında açıklanması zorunludur (Çil Koçyiğit vd., 2018).

Bağımsız Denetim Standartları da işletmenin sürekliliği konusunu ele almaktadır. *İşletmenin Sürekliliği* başlıklı Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 570, finansal tabloların, işletmenin “öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği” varsayımıyla hazırlanması gerektiğini ve yönetimin, işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetine son verme niyeti bulunmadığı sürece bu esas kullanmakla sorumlu olduğunu vurgulamaktadır. İşletme yönetiminin işletmenin sürekliliği varsayımına ilişkin sorumluluklarını yerine getirmemesi veya bu varsayımı destekleyen yeterli kanıtların bulunmaması durumunda, denetçi görüşü bu durumdan doğrudan etkilenmektedir (KGK, 2023). Dolayısıyla işletmenin sürekliliği, muhasebe ve denetim alanında özellikle finansal raporlama ve denetçi görüşünün oluşumu açısından belirleyici bir konudur.

Son yıllarda yaşanan finansal krizler, muhasebe ve denetim başarısızlıkları ile işletme iflasları, işletmelerin sürekliliği varsayımının önemini artırmıştır (Celayir, 2019). COVID-19 pandemisi, bölgesel savaşlar ve küresel ekonomik dalgalanmalar üretim süreçlerinde aksamalara, tedarik zincirinde bozulmalara ve enerji arzında ciddi daralmalara yol açmıştır. Bu durum ekonomik büyümede yavaşlamaya, fiyat artışlarıyla birlikte kalıcı yüksek enflasyona neden olmuştur. Enflasyonu kontrol altına almak amacıyla uygulanan faiz artışları ise küresel ölçekte finansal kırılganlıkları derinleştirmiştir (Güngör vd. 2023). Tüm bu gelişmeler, işletmelerin sürekliliklerinin hem yönetim hem de raporlama ve denetim boyutunda daha dikkatli değerlendirilmesi gerekliliğini ortaya koymuştur.

Bu bağlamda çalışmada, işletmenin sürekliliği konusundaki araştırmaların zaman içinde nasıl geliştiğini, hangi temalarda yoğunlaştığını ve hangi akademik eğilimlerin öne çıktığını belirlemek amacıyla bibliyometrik analiz gerçekleştirilmiştir. Bu analiz, literatürdeki kavramsal gelişimi, atıf ilişkilerini ve uluslararası iş birliği ağlarını sistematik biçimde ortaya koymayı hedeflemektedir. Böylece, mevcut bilgi birikiminin yapısal özellikleri belirlenerek ileride yapılacak çalışmalara yön verecek bilimsel bir çerçeve oluşturulmuştur.

2. METODOLOJİ

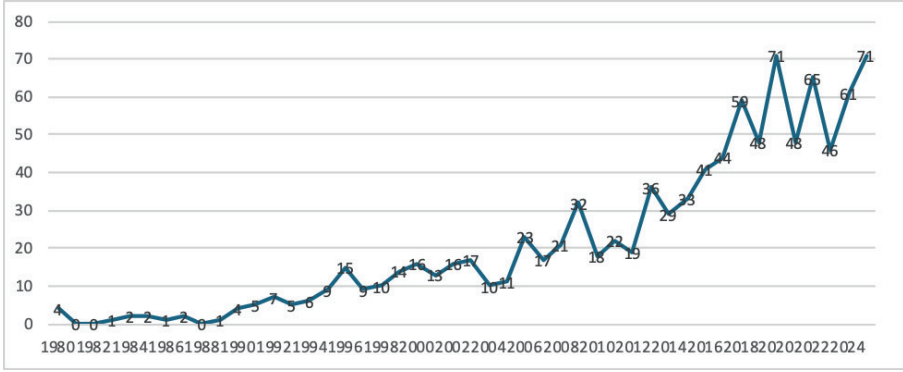
Bu çalışmada, işletmenin sürekliliği konusundaki literatür bibliyometrik analiz yöntemiyle incelenmiştir. Bibliyometrik analiz, belirli bir alandaki akademik çalışmaların dağılımını, eğilimlerini ve etkileşimlerini ortaya koyarak literatürün genel yapısını ve gelişim yönünü belirlemeye imkân tanıyan nicel bir yöntemdir (Shi & Li, 2019; Doulani, 2020; Hammond & Opok, 2023; Şeker ve Atasel, 2024). Bu yöntem aracılığıyla, yayınlar arasındaki benzerlikler ve ilişkiler görselleştirilerek alanın entelektüel yapısı ortaya çıkarılmaktadır (Atasel ve Şeker, 2024; Çardak, 2025). Ayrıca bibliyometrik analiz, yeni araştırma alanlarının ve disiplinler arası iş birliği olanaklarının belirlenmesinde de yaygın biçimde kullanılmaktadır (Atasel, 2023). Literatürün geçmişe yönelik incelenmesini sağlayan bu metodoloji, gelecekte yürütülecek olan çalışmalara da rehberlik etmektedir (Solak ve Faydalı, 2023).

Çalışmada kullanılan bibliyografik veriler, kapsam genişliği, indeksleme niteliği ve alan çeşitliliği açısından uluslararası literatürde yaygın olarak tercih edilen Scopus veri tabanından elde edilmiştir. Veri setinin oluşturulmasında, araştırma konusunu doğrudan yansıtan yayınların seçilmesini sağlamak amacıyla başlık, özet ve anahtar kelime alanlarına odaklanan bir tarama yaklaşımı benimsenmiştir.

3. BULGULAR

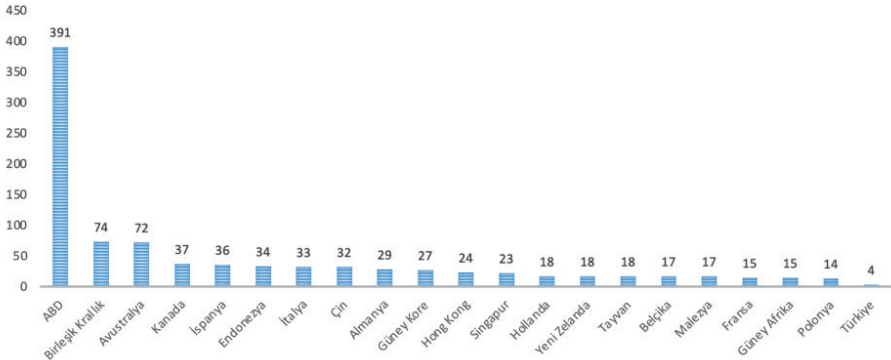
Bu başlık altında, Scopus veri tabanında yer alan ve 1980–2025 döneminde “İşletmenin Sürekliliği” konusuna ilişkin yayımlanan çalışmaların yıllar itibarıyla yayın sayıları, ülkeler ve üniversiteler bazındaki dağılımları incelenmiştir. Ayrıca konu ile ilgili öne çıkan dergiler ve yazarlar, atıflar, uluslararası iş birliği ilişkileri, anahtar kelime dağılımları, birlikte oluşum ağları ve tema-

tik evrimleri çerçevesinde kapsamlı biçimde analiz edilmiştir. Yıllar itibarıyla yayın sayıları Grafik 1’de sunulmuştur:



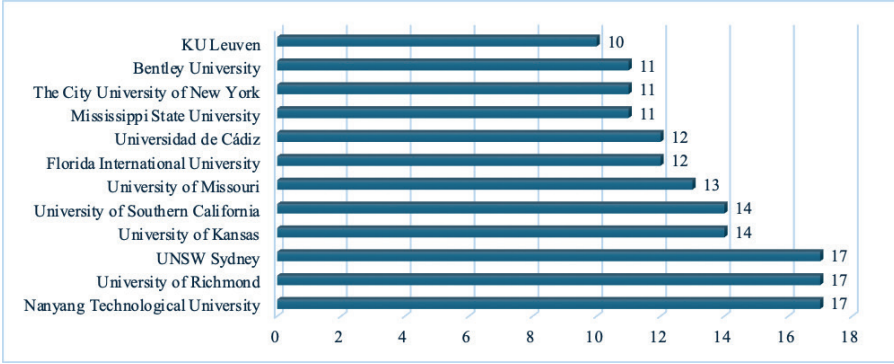
Grafik 1: 1980-2025 Yılları Arasında İşletme Sürekliliği ile İlgili Yapılan Çalışmaların Sayısı

Grafik 1 incelendiğinde, işletmenin sürekliliği konusuna ilişkin akademik çalışmaların sayısının 1980’li yıllarda oldukça düşük düzeyde kaldığı ve yayın sayılarının 2 yayını aşmadığı anlaşılmaktadır. 1990’lı yıllara gelindiğinde sınırlı da olsa bir artış eğilimi ortaya çıkmıştır. Özellikle 1995 yılı sonrasında yayın sayılarının tek haneli değerlerden çift haneli değerlere yükseldiği görülmüştür. 2000’li yılların başından itibaren daha düzenli bir artış dikkat çekmektedir. 2006 ve 2008 yıllarında yayın sayıları 20’nin üzerine çıkmıştır. 2008 sonrasında ise artış eğiliminin hızlandığı görülmektedir. Özellikle 2014 sonrası dönemde yayın sayılarında keskin artışlar yaşanmıştır. 2020, 2022, 2024 ve 2025 yıllarında 60 yayın barajı aşılarak zirve seviyeler gözlemlenmiştir. Yayın sayılarının 2008 yılında artışı küresel finansal krizler ile; 2020 sonrasında artışı ise COVID-19 pandemisi, artan jeopolitik ve ekonomik belirsizlikler ile açıklanabilir. Ükelere göre yayın sayıları Grafik 2’de sunulmuştur:



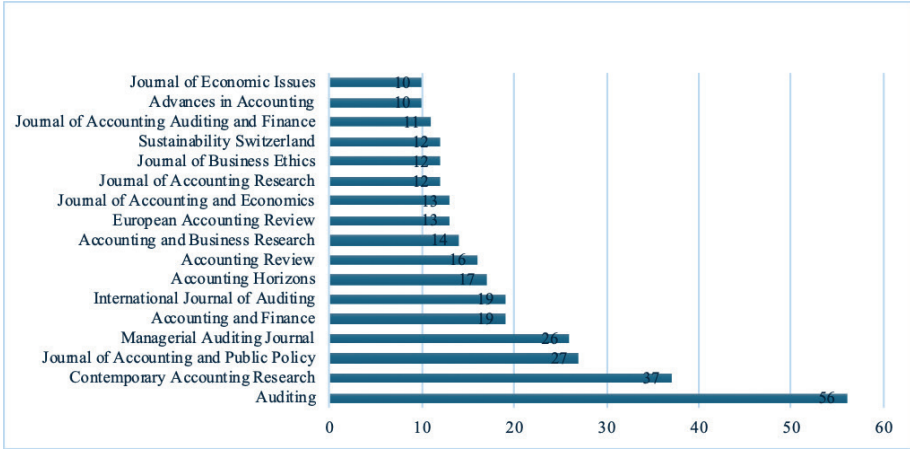
Grafik 2: İşletmenin Sürekliliği Konusunda En Fazla Yayına Sahip Ülkeler

Grafik 2, işletmenin sürekliliği konusunda yapılmış yayınların ülkeler bazında dağılımını göstermektedir. Bulgular, ABD'nin 391 yayın ile ön planda olduğunu ve literatürün büyük ölçüde bu ülke merkezli geliştiğini ortaya koymaktadır. Birleşik Krallık 74 yayın ve Avustralya 72 yayın ile ABD'yi izleyen ülkelerdir. Bu durum, güçlü denetim sistemleri ve gelişmiş sermaye piyasalarına sahip ülkelerde işletmenin sürekliliğinin daha erken dönemde akademik bir öncelik haline gelmesi ile açıklanabilir. Diğer ülkelerde yayın sayıları görece düşük ve birbirine yakındır. Türkiye'nin 4 yayın ile alt grupta yer alması, konunun ulusal akademik yazında sınırlı düzeyde ele alındığını göstermektedir. Grafik 3, işletmenin sürekliliği literatürüne en fazla katkı sağlayan üniversiteleri göstermektedir.



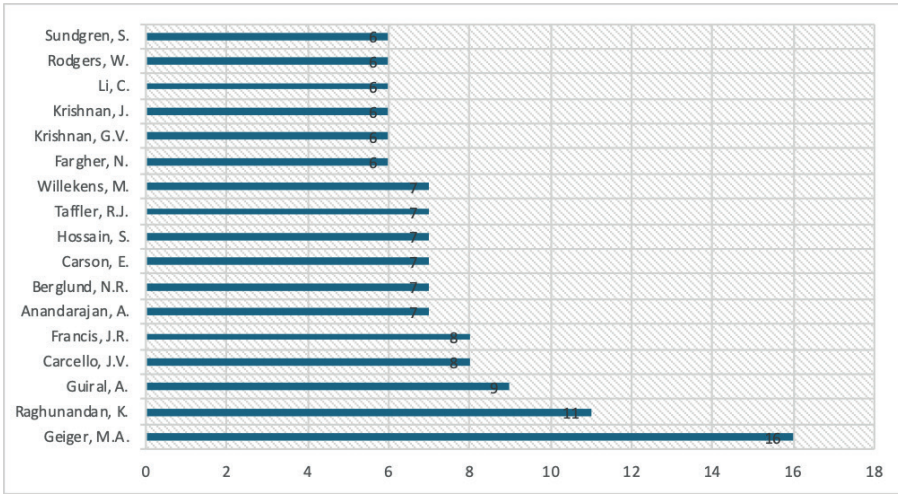
Grafik 3: İşletmenin Sürekliliği Konusunda En Fazla Yayına Sahip Üniversiteler

Grafik 3'te yer alan bulgular, Nanyang Technological University ve UNSW Sydney'in 17 yayın ile ilk sırada olduğunu göstermektedir. Bu kurumları University of Southern California (14) ve Florida International University (12)'nin izlediği görülmektedir. Yayın sayılarının sınırlı sayıda üniversite etrafında yoğunlaşması, işletmenin sürekliliği konusundaki araştırmaların belirli akademik merkezlerde kümелendiğini ve kurumsal uzmanlaşmanın literatürün gelişiminde belirleyici rol oynadığını göstermektedir. Grafik 4, işletmenin sürekliliği konusundaki yayınların dergiler bazında dağılımını göstermektedir.



Grafik 4: İşletmenin Sürekliliği Konusunda En Fazla Yayına Sahip Dergiler

Bulgular, Auditing dergisinin 56 yayın ile ilk sırada olduğunu, bu dergiyi Contemporary Accounting Research (37); Journal of Accounting and Public Policy (27) ve Managerial Auditing Journal (26)'ın izlediğini ortaya koymaktadır. Bu yoğunlaşma, işletmenin sürekliliği konusunun ağırlıklı olarak denetim ve muhasebe odaklı üst düzey dergilerde ele alındığını ve literatürün denetim merkezli bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir. İşletmenin sürekliliği literatüründe en fazla yayın yapan yazarlar Grafik 5'te sunulmuştur:



Grafik 5: İşletmenin Sürekliliği Konusundaki Yayın Sayıları ve Yazarlar

Grafik 5'te yer alan bilgiler, Geiger, M.A.'nın 16 yayın ile öne çıktığını göstermektedir. Raghunandan, K. 11 ve Guiral, A. 9 yayın ile Geiger, M.A'yı takip etmektedir. İşletmenin sürekliliği literatüründe en yüksek atıf alan 20 çalışma ise Tablo 1'de yer almaktadır:

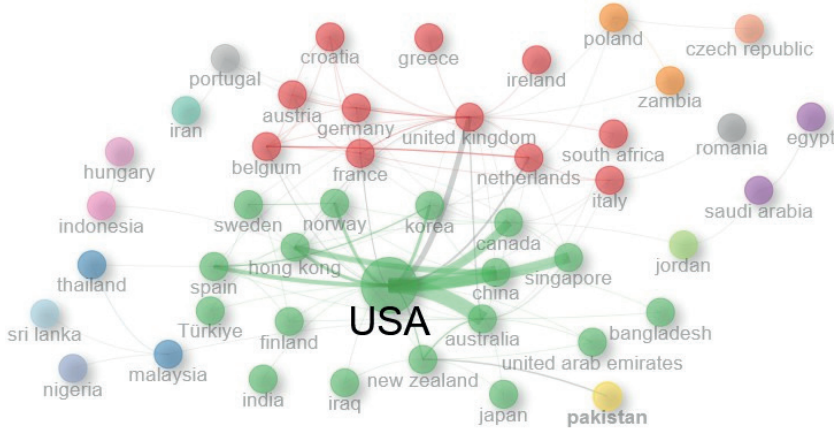
Tablo 1: İşletmenin Sürekliliği Konusunda En Çok Atıf Alan 20 Yayın

No	Makale Başlığı	Yazar/lar	Dergi	Yıl	Atıflar
1	Debt covenant violation and manipulation of accruals	DeFond, M.L.; Jiambalvo, J.	Journal of Accounting and Economics	1994	1,653
2	Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions	DeFond, M.L.; Raghunandan, K.; Subramanyam, K.R.	Journal of Accounting Research	2002	818
3	Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions	Reynolds, J.K.; Francis, J.R.	Journal of Accounting and Economics	2000	789
4	Big 4 office size and audit quality	Francis, J.R.; Yu, M.D.	The Accounting Review	2009	782
5	National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality	Reichelt, K.J.; Wang, D.	Journal of Accounting Research	2010	731
6	Accounting accruals and auditor reporting conservatism	Francis, J.R.; Krishnan, J.	Contemporary Accounting Research	1999	544
7	Debt enforcement around the world	Djankov, S.; Hart, O.; McLiesh, C.; Shleifer, A.	Journal of Political Economy	2008	475
8	Audit committee composition and auditor reporting	Carcello, J.V.; Neal, T.L.	The Accounting Review	2000	470
9	Investor valuation of the abandonment option	Berger, P.G.; Ofek, E.; Swary, I.	Journal of Financial Economics	1996	343
10	Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization	Lim, C.-Y.; Tan, H.-T.	Journal of Accounting Research	2008	330
11	Litigation risk and auditor resignations	Krishnan, J.; Krishnan, J.	The Accounting Review	1997	282
12	Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis	Carson, E. et al.	Auditing: A Journal of Practice & Theory	2013	242

13	An empirical analysis of auditor reporting and its association with abnormal accruals	Butler, M.; Leone, A.J.; Willenborg, M.	Journal of Accounting and Economics	2004	237
14	The effect of SOX on small auditor exits and audit quality	DeFond, M.L.; Lennox, C.S.	Journal of Accounting and Economics	2011	229
15	A model of the effects of audit task complexity	Bonner, S.E.	Accounting, Organizations and Society	1994	221
16	Office size of Big 4 auditors and client restatements	Francis, J.R.; Michas, P.N.; Yu, M.D.	Contemporary Accounting Research	2013	217
17	Does client importance affect auditor independence at the office level?	Li, C.	Contemporary Accounting Research	2009	210
18	The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions	Knechel, W.R.; Vanstraelen, A.	Auditing: A Journal of Practice & Theory	2007	210
19	A reexamination of auditor versus model accuracy within the context of the going-concern opinion decision	Hopwood, W.; McKeown, J.; Mutchler, J.	Contemporary Accounting Research	1994	203
20	Do the Big 4 and the second-tier firms provide audits of similar quality?	Boone, J.P.; Khurana, I.K.; Raman, K.K.	Journal of Accounting and Public Policy	2010	202

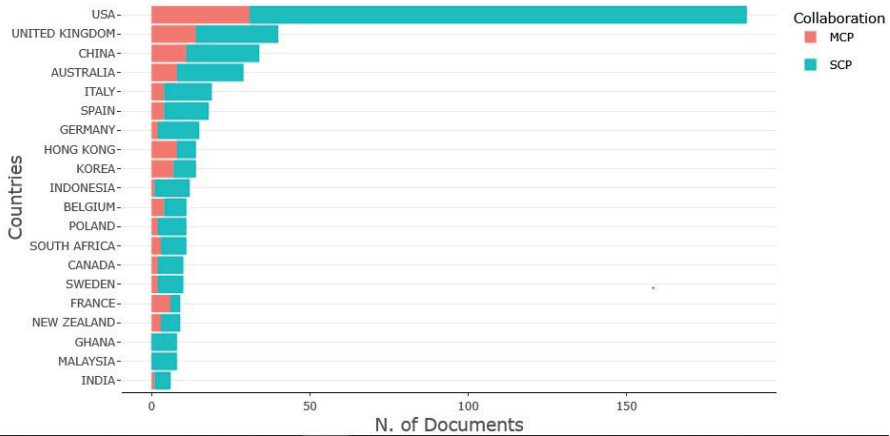
Tablo 1’de yer alan bilgiler, literatürün büyük ölçüde denetim raporlaması, denetçi bağımsızlığı, denetim kalitesi ve finansal sıkıntı temaları etrafında şekillendiğini göstermektedir. DeFond ve Jiambalvo’nun (1994), borç sözleşmesi ihlalleri ile tahakkuk manipülasyonu arasındaki ilişkiyi ele aldığı çalışması 1.653 atıf ile ilk sırada yer almıştır. DeFond, Raghunandan ve Subramanyam (2002), denetim dışı hizmet ücretlerinin denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisini görüş bildirmekten kaçınma görüşü bağlamında inceleyerek 818 atıf almıştır. Reynolds ve Francis (2000), büyük müşterilerin denetçilerin ofis düzeyindeki raporlama kararları üzerindeki etkisini ortaya koyduğu çalışmasıyla 789 atıf alarak literatüre katkı sağlamıştır. Francis ve Yu (2009), Big 4 denetim ofislerinin büyüklüğü ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi analiz ettiği çalışması ile 782 atıf almıştır. Reichelt ve Wang (2010) ise denetçinin sektör uzmanlığının denetim kalitesi üzerindeki etkisini ele aldığı çalışmasıyla 731 atıf alarak süreklilik değerlendirmelerinin denetçinin mesleki uzmanlığı

ğıyla yakından ilişkili olduğunu ortaya koymuştur. Genel olarak değerlendirildiğinde, bu çalışmaların işletmenin sürekliliği literatürünün teorik ve ampirik temelini oluşturan başlıca eserler arasında yer aldığı söylenebilir.



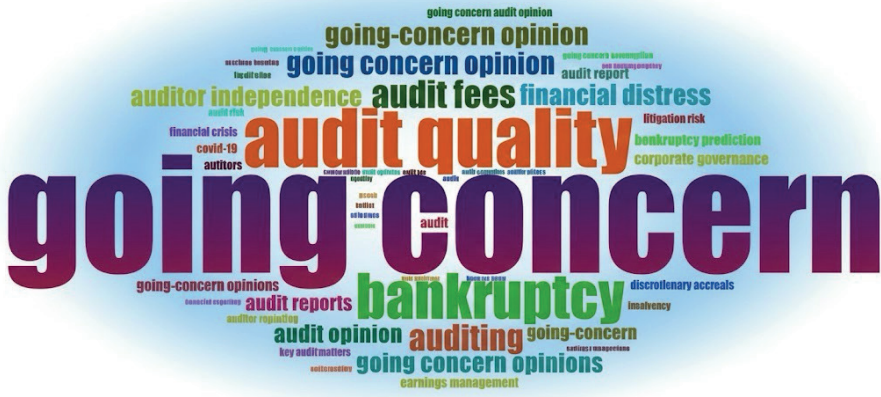
Görsel 1: İşletmenin Sürekliliği Literatüründe Ülkelerin İş Birliği Ağı

Görsel 1, işletmenin sürekliliği literatüründe ülkeler arası akademik iş birliği ağını göstermektedir. Görselde ABD'nin ağın merkezinde yer aldığı ve diğer ülkelerle en yoğun bağlantılara sahip olduğu görülmektedir. Birleşik Krallık, Çin, Avustralya ve Kanada gibi ülkeler, ABD ile güçlü bağlar kurarak ikincil merkezler olarak öne çıkmaktadır. Buna karşılık, birçok ülkenin ağda çevresel konumda yer alması, literatürde uluslararası iş birliklerinin sınırlı sayıda çekirdek ülke etrafında yoğunlaştığını ve araştırma üretiminin coğrafi olarak merkezileştiğini göstermektedir.



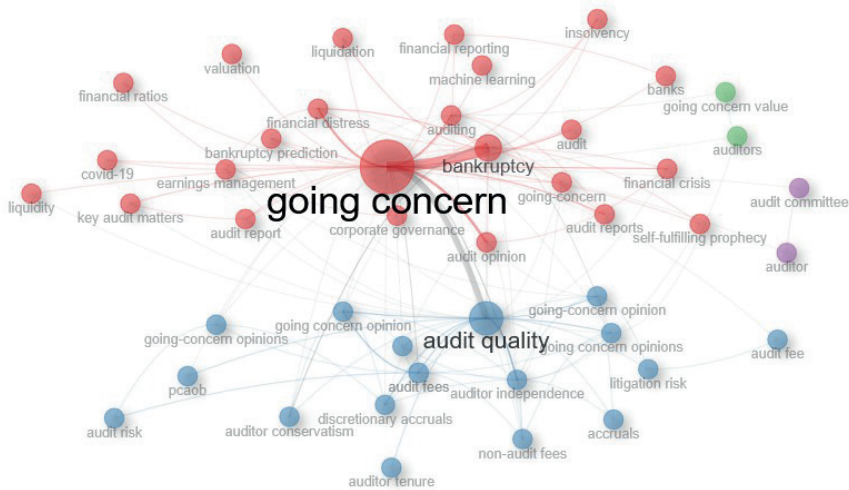
Grafik 6: İşletmenin Sürekliliği Literatüründe Ülkeler Bazında SCP ve MCP Yayın Dağılımı

Grafik 6, işletmenin sürekliliği literatüründe ülkeler bazında iş birliği türlerine göre yayın dağılımını göstermektedir. Bulgular, tek ülkeli yayınların (Single Country Publications-SCP) daha baskın olduğunu, çok ülkeli iş birliklerinin (MCP- Multiple Country Publications) ise sınırlı düzeyde kaldığını ortaya koymaktadır. Özellikle ABD, Birleşik Krallık, Çin ve Avustralya gibi yayın hacmi yüksek ülkelerde dahi uluslararası iş birliği oranlarının görece düşük olması, literatürün ulusal araştırma ağırları etrafında şekillendiğini göstermektedir.



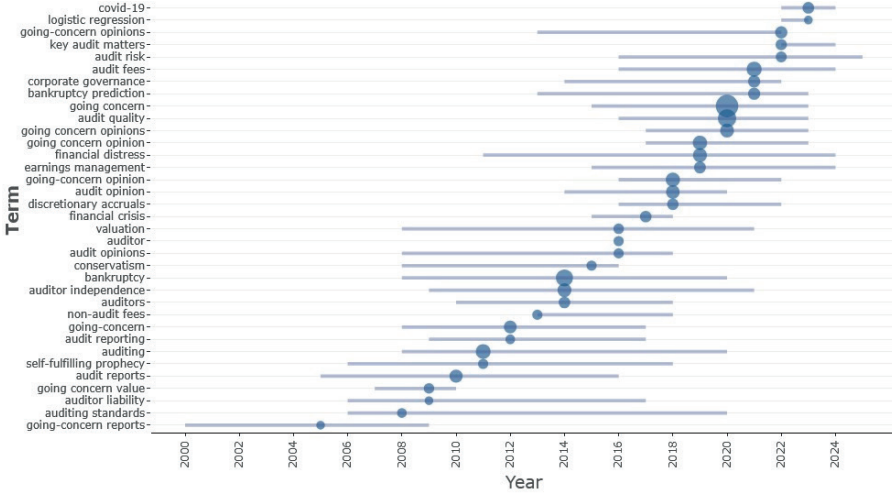
Görsel 2: İşletmenin Sürekliliği Literatüründe Anahtar Kelime Dağılımı

Görsel 2, işletmenin sürekliliği literatüründe öne çıkan anahtar kavramların dağılımını göstermektedir. Görselde “going concern (işletmenin sürekliliği)” ve “audit quality (denetim kalitesi)” kavramlarının merkezî konumda yer aldığı, bunları “bankruptcy (iflas)”, “audit fees (denetim ücretleri)”, “financial distress (finansal sıkıntı)” ve “auditing (denetim)” gibi kavramların izlediği görülmektedir. Bu yapı, işletmenin sürekliliği çalışmalarının ağırlıklı olarak denetim kalitesi, denetçi görüşleri ve finansal sıkıntı etrafında şekillendiğini ve literatürün denetim odaklı bir kavramsal çerçeveye sahip olduğunu ortaya koymaktadır.



Görsel 3: İşletmenin Sürekliliği Literatüründe Birlikte Oluşum Ağı

Görsel 3'te, işletmenin sürekliliği literatüründe yer alan kavramlara yönelik birlikte oluşum ağı sonuçları sunulmaktadır. Bulgular, going concern (işletmenin sürekliliği) kavramının ağı merkezinde yer aldığını ve literatürdeki tematik tartışmaların büyük ölçüde bu kavram etrafında yoğunlaştığını göstermektedir. Ağ yapısında bankruptcy (iflas), financial distress (finansal sıkıntı) ve audit quality (denetim kalitesi) gibi kavramların güçlü bağlantılarla öne çıkması, süreklilik değerlendirmelerinin finansal başarısızlık riskiyle yakından ilişkili tematik alanlar içinde ele alındığını göstermektedir. Ayrıca audit opinion (denetim görüşü), auditor independence (denetçi bağımsızlığı) ve audit fees (denetim ücretleri) gibi kavramların birlikte oluşum ağı içindeki konumu, denetçi raporlama davranışlarının işletmenin sürekliliği tartışmalarında merkezi bir rol üstlendiğine işaret etmektedir. Bunun yanı sıra bankruptcy prediction (iflas tahmini), litigation risk (dava riski) ve earnings management (kâr yönetimi) gibi kavramların ağda yer alması, işletmenin sürekliliği değerlendirmelerinin yalnızca finansal göstergelerle sınırlı kalmadığını; hukuki ve davranışsal boyutları da içeren çok boyutlu bir araştırma çerçevesi içinde ele alındığını ortaya koymaktadır.



Grafik 7: İşletmenin Sürekliliği Literatüründe Anahtar Kavramların Zaman İçindeki Evrimi

Grafik 7, işletmenin sürekliliği literatüründe öne çıkan anahtar kavramların zaman içindeki gelişimini göstermektedir. Bulgular, erken dönem çalışmaların ağırlıklı olarak going-concern reports (işletmenin sürekliliği raporları), auditing standards (denetim standartları) ve auditor liability (denetçi sorumluluğu) gibi temel konulara odaklandığını ortaya koymaktadır. Zamanla literatürün, audit quality (denetim kalitesi), auditor independence (denetçi bağımsızlığı) ve audit fees (denetim ücretleri) gibi daha ayrıntılı denetim temalarına yöneldiği görülmektedir. Son yıllarda küresel krizler ve pandeminin de etkisi ile financial distress (finansal sıkıntı), bankruptcy (iflas) ve bankruptcy prediction (iflas tahmini) kavramlarının literatürde yoğunlaştığı dikkat çekmektedir. Bu eğilim, önemli küresel gelişmelerin etkisiyle işletmenin sürekliliği çalışmalarının zamanla teknik raporlamadan uzaklaşıp belirsizlik, risk ve denetçi muhakemesine daha fazla odaklandığını göstermektedir.

SONUÇ

Bu çalışma, işletmenin sürekliliği kavramına ilişkin akademik literatürü Scopus veri tabanı temelinde bibliyometrik analiz yöntemiyle incelemiş ve alanın gelişim sürecini, tematik yönelimlerini ve yapısal özelliklerini ortaya koymayı amaçlamıştır. 1980–2025 dönemini kapsayan bulgular, işletmenin sürekliliği konusundaki akademik ilginin özellikle son yıllarda belirgin biçimde arttığını ve literatürün küresel finansal krizler, ekonomik belirsizlikler ve denetim uygulamalarındaki dönüşümlerle birlikte genişlediğini göstermektedir.

Yayın sayılarındaki artış eğilimi, özellikle 2008 küresel finansal krizi sonrasında hız kazanmış; COVID-19 pandemisi ile birlikte işletmelerin finansal sıkıntıları, iflas riski ve denetçi raporlama davranışlarına yönelik çalışmalar daha fazla ön plana çıkmıştır. Ülkeler ve kurumlar bazındaki analizler, literatürün büyük ölçüde ABD, Birleşik Krallık, Çin, Kanada ve Avustralya gibi gelişmiş sermaye piyasalarına ve köklü denetim geleneklerine sahip ülkelerde yoğunlaştığını ortaya koymuştur. Buna karşılık, Türkiye'nin literatürdeki sınırlı temsili, işletmenin sürekliliği konusunun ulusal akademik yazında daha kapsamlı biçimde ele alınması gerektiğine işaret etmektedir.

En çok atıf alan çalışmalar ile anahtar kelime ve birlikte oluşum ağı analizleri, işletmenin sürekliliği literatürünün entelektüel temelini ağırlıklı olarak denetim raporlaması, denetçi bağımsızlığı, denetim kalitesi ve finansal sıkıntı temaları etrafında şekillendiğini göstermektedir. Bulgular, işletmenin sürekliliği değerlendirmelerinin yalnızca teknik bir muhasebe varsayımı olarak ele alınmadığını; denetçi muhakemesi, raporlama kararları ve finansal başarısızlık riskiyle yakından ilişkili çok boyutlu bir araştırma alanı hâline geldiğini ortaya koymaktadır.

Bu çalışma, işletmenin sürekliliği literatürünün yapısal özelliklerini ve tematik dönüşümünü sistematik biçimde ortaya koyarak literatüre metodolojik ve bütüncül bir katkı sunmaktadır. Bibliyometrik analiz yoluyla elde edilen bulgular, araştırmacılara alanın genel görünümünü sağlamanın yanı sıra, gelecekte yapılacak çalışmalar için yönlendirici bir çerçeve oluşturmaktadır. Sonuç olarak, işletmenin sürekliliği kavramının hem akademik hem de uygulama boyutunda, denetim ve finansal raporlama bağlamı içinde daha kapsamlı ve bağlamsal yaklaşımlarla ele alınması gerektiği ifade edilebilir. İşletmenin sürekliliği literatüründe uluslararası iş birliklerinin sınırlı sayıda kalması da dikkat çekici bir diğer unsurdur. Bu durum, farklı kurumsal ve hukuki yapıları sahip ülkeler arasında karşılaştırmalı çalışmaların görece az olduğunu ve literatürde küresel ölçekte genellenebilir bulguların geliştirilmesi açısından önemli bir potansiyelin bulunduğunu ortaya koymaktadır.

KAYNAKÇA

- Atasel, O. Y. (2023). Kazanç yönetiminin bir türü olarak kârın istikrarlı hale getirilmesi: 1978–2022 yılları arasında yayımlanmış çalışmalar üzerine bibliyometrik bir analiz. In İ. Ünvar (Ed.), *Sosyal Beşerî ve İdari Bilimler Alanında Uluslararası Araştırmalar XII* (ss. 137–152). Eğitim Yayınevi.
- Atasel, O. Y. (2024). Uluslararası finansal raporlama standartları ve muhasebe muhafazakârlığı üzerine yapılan çalışmaların bibliyometrik analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (71), 1–18. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1256289>
- Atasel, O. Y., & Şeker, Y. (2024). Muhasebe tarihi üzerine yapılan çalışmaların bibliyometrik analizi. *Karadeniz Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 39–49.
- Celayir, D. (2019). İşletmenin sürekliliği varsayımının denetçi raporuna etkisi. *Journal of Research in Business*, 7(1), 180–194.
- Chiosea, D. B. R., & Hategan, C. D. (2024). Research trends in going concern assessment and financial distress in last two decades: A bibliometric analysis. *Risks*, 12(12), 184. <https://doi.org/10.3390/risks12120184>
- Çardak, D. (2025). Denetim alanında kilit denetim konularının bibliyometrik analizi. *The Journal of Academic Social Science*, 164(164), 315–330.
- Çil Koçyiğit, S., Güngör Tanç, Ş., & Elitaş, B. L. (2018). İşletmenin sürekliliği ve bağımsız denetçi raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları BDS 570 ve BDS 700 açısından incelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (53), 143–162.
- Doulani, A. (2020). A bibliometric analysis and science mapping of scientific publications of Alzahra University during 1986–2019. *Library Hi Tech*. <https://doi.org/10.1108/LHT-03-2020-0066>
- DeFond, M. L., & Jiambalvo, J. (1994). Debt covenant violation and manipulation of accruals. *Journal of Accounting and Economics*, 17(1–2), 145–176. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(94\)90008-6](https://doi.org/10.1016/0165-4101(94)90008-6)
- DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1247–1274. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00088>
- Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521–1552. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.5.1521>
- Güngör, N., Ayluçtarhan, A., & Sarı, E. S. (2022). BDS 570 işletmenin sürekliliği standardının denetim raporlarına etkisi: BİST şirketlerinde bir inceleme. *Sayıştay Dergisi*, 33(127), 609–635.
- Hammond, P., & Opok, M. O. (2023). Bibliometric analysis of the relationship between going concern and investor confidence. *International Journal of Business Management and Economic Review*, 6, 21–42.

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2018a). TMS 1 Finansal tabloların sunuluşu. <https://www.kgk.gov.tr>
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2018b). TMS 10 Raporlama döneminden sonraki olaylar. <https://www.kgk.gov.tr>
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2023). BDS 570 İşletmenin sürekliliği. <https://www.kgk.gov.tr>
- Reichelt, K. J., & Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research*, 48(3), 647–686. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2009.00363.x>
- Reynolds, J. K., & Francis, J. R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375–400. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00010-6](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00010-6)
- Şeker, Y., & Atasel, O. Y. (2024). Sürdürülebilir kalkınmada kurumsal sosyal sorumluluk araştırmalarının haritalanması: Sistemik literatür incelemesi ve bibliyometrik analiz. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(2), 166–179.
- Shi, Y., & Li, X. (2019). A bibliometric study on intelligent techniques of bankruptcy prediction for corporate firms. *Heliyon*, 5(12), e02997. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2019.e02997>
- Solak, B., & Faydalı, F. (2023). Denetim literatüründe dünya çapında eğilimler: Bibliyometrik bir analiz. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Özel Sayı, 249–284.



**YAPAY ZEKÂ DESTEKLİ ROBOTİK SÜREÇ
OTOMASYONUNUN MUHASEBE ALANINA
ENTEGRASYONU: SÜREÇ İYİLEŞTİRME
VE DEĞER YARATMA**

“ ”

Hüseyin ÖZYİĞİT¹

¹ Doç. Dr., Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, huseyinozyigit@erzincan.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0632-7931.

Giriş

Teknoloji, tarihsel süreç boyunca ticari işlemlerin kayıt altına alınmasında ve finansal bilginin üretilmesinde belirleyici bir unsur olmuştur. Bu gelişim, yaklaşık 2.000 yıl önce muhasebe işlemlerinin yürütülmesinde kullanılan abaküs ile başlamış, 1955 yılında yalnızca muhasebe amaçlı olarak tasarlanan ilk bilgisayarın satın alınmasıyla önemli bir evreye taşınmış (Untapped Editorial Team, 2018) ve 1980’lerde elektronik tablo yazılımlarının geliştirilmesiyle mesleğin dijital dönüşümü hız kazanmıştır (Pepe, 2011). Günümüzde ise yapay zekâ, muhasebe uygulamalarını köklü biçimde dönüştürme potansiyeline sahip bir sonraki stratejik teknoloji olarak öne çıkmaktadır. Bu bağlamda yapay zekâ teknolojilerinin yaygınlaşması, hem muhasebe süreçlerinin otomasyon düzeyini artırmakta hem de mesleğin geleceğine ilişkin önemli fırsatlar ve yeni uzmanlık alanları yaratmaktadır. Muhasebe mesleğinde yapay zekâ uygulamaları giderek daha geniş bir kullanım alanına sahiptir. Günümüzde muhasebe meslek mensupları, yüksek risk içeren işlemlerin tespitinden alacak hesaplarının yönetimine kadar çok çeşitli faaliyetlerde yapay zekâ destekli sistemlerden yararlanmaktadır. Bu doğrultuda yapay zekâ, insan odaklı işlem yapma ve karar verme süreçlerinin yerini kademeli olarak almaya başlamış; bu durum işletme uygulamaları üzerinde dönüştürücü ve uzun vadeli etkilere yol açmıştır. Her ne kadar muhasebe mesleğinde yapay zekânın adaptasyonu henüz erken aşamalarda olsa da uygulayıcıların bu teknolojinin doğuracağı sonuçları ve etkilerini kapsamlı bir biçimde değerlendirmesi gerekmektedir. Yapay zekânın kullanımının hem kamu hem de kurumsal muhasebe alanında istikrarlı bir biçimde arttığı görülmektedir. Nitekim EY (Ernst & Young), envanter sayım süreçlerinde doğruluk ve verimliliği artırmak amacıyla yapay zekâ tabanlı insansız hava araçlarını kullanırken; Deloitte, denetim kalitesini geliştirmek amacıyla elektronik belgelerden kritik muhasebe verilerini otomatik olarak çıkarabilen Argus adlı sistemi uygulamaya geçirmiştir (Deloitte, 2015). Benzer biçimde yönetim muhasebesinde de yapay zekâ, kayıtların otomatik kodlanması, gelir tahminlerinin yapılması ve sözleşmeler ile e-postalar gibi yapılandırılmamış verilerin analiz edilmesi gibi işlevlerle karar alma süreçlerini desteklemektedir (ICAEW, 2017). Gelecek açısından değerlendirildiğinde ise yapay zekânın muhasebe uygulamalarında çok daha yenilikçi biçimlerde kullanılacağı öngörülmektedir. Örneğin, denetim prosedürlerinin bir parçası olarak akıllı bir sanal asistandan (Alexa veya Siri gibi), borç hesaplarını analiz ederek mükerrer ödemeleri tespit etmesinin talep edilebilmesi yakın gelecekte mümkün olabilecektir. Burns ve Igou (2019), muhasebe meslek mensuplarının denetim analizi, veri toplama, elektronik tablo oluşturma ve veri görselleştirme gibi görevlerde yapay zekâ ile etkileşimi sağlayacak akıllı asistanları aktif biçimde kullanmaları gerektiğini belirtmektedir. Bu kapsamda yapay zekâ, insan talimatlarına dayanarak pek çok muhasebe sürecini daha hızlı, hatasız ve etkin bir hâle getirecek potansiyele sahiptir.

İnsan zihninin nasıl çalıştığı ve insan dışı varlıkların da zihin sahibi olup olamayacağı soruları, 2000 yılı aşkın süredir filozofların temel tartışma alanlarından biri olmuştur (Negnevitsky, 2011). Bu bağlamda zekâ kavramının tanımlanması da önemli bir araştırma konusu olarak ortaya çıkmıştır. Merriam-Webster sözlüğü (2020), zekâyı; yeni veya zorlu durumlarla başa çıkabilme, öğrenme ve anlama kapasitesi ile bilginin çevreyi etkilemek veya soyut düşünme amacıyla kullanılabilmesi şeklinde tanımlamaktadır. Ancak, psikoloji alanında yapılan akademik tartışmalar, insan zekâsının kapsamı konusunda halen bir görüş birliği oluşturmamıştır (Weiner ve Freedheim, 2013). Literatürde insan zekâsı sıklıkla akıl yürütme, problem çözme ve öğrenme yeteneği olarak ele alınmaktadır (Colom vd., 2010). Bunun yanı sıra mantıksal düşünme, uzamsal algı ve örüntü tanıma gibi bilişsel işlevler de insan zekâsının temel bileşenleri arasında kabul edilmektedir (Yao vd., 2018). İnsan zekâsı ayrıca çevresel uyaranları algılama, anlamlandırma, geleceğe yönelik tahminlerde bulunma (Russell ve Norvig, 2010), plan yapma ve değişen koşullara uyum sağlama kapasitesini içermektedir (Siegel vd., 2003). Yapay zekânın amacı, insanın sahip olduğu bu bilişsel yetenekleri taklit eden ve karmaşık görevleri insanlar kadar iyi ya da onlardan daha iyi yerine getirebilen sistemler geliştirmektir. Bu hedefe ulaşabilmek için makinelerin algılama, akıl yürütme, öğrenme ve iletişim kurma gibi yeteneklerle donatılması gerekmektedir (Siegel vd., 2003). Bilgisayar bilimcileri ve mühendisleri, söz konusu amaç doğrultusunda uzun yıllardır araştırmalar yürütmektedir. Günümüz bilgisayarları, karmaşık matematiksel hesaplamalar gibi belirli görevlerde yüksek hız ve doğruluk sağlayabilmektedir. Ancak, soyut akıl yürütme, kavramsal düşünme ve stratejik planlama gibi daha üst düzey bilişsel görevlerde halen insan zekâsının gerisinde kalmaktadır (Yao vd., 2018). Bu durum, yapay zekâ araştırmalarının gelecekte ilerleme potansiyelini koruduğunu göstermektedir.

Dünya Ekonomik Forumu tarafından gerçekleştirilen bir araştırmaya göre, 33 ülkede faaliyet gösteren 151 finans kuruluşunun yöneticilerinin büyük çoğunluğu, yapay zekânın önümüzdeki yıllarda iki yıl içinde iş süreçleri açısından vazgeçilmez bir konuma geleceğini öngörmektedir (World Economic Forum, 2020). Her ne kadar yapay zekâ kurumsal haberlerde sıkça yer alsada işletmelere rekabet avantajı sağlayacağına inanan yöneticiler ile bu teknolojiyi etkin biçimde uygulayan kuruluşlar arasında dikkate değer bir fark bulunmaktadır. Nitekim MIT Sloan Management Review ve Boston Consulting Group iş birliğiyle yürütülen ve 3.000'in üzerinde yöneticiye uygulanan küresel bir ankette, katılımcıların yaklaşık %85'i yapay zekânın işletmelerine rekabetçi üstünlük sağlayacağı beklentisini ifade etmiş; buna karşın %39'dan azı kurumsal düzeyde bir yapay zekâ stratejisine sahip olduğunu ve yalnızca %5'i yapay zekâyı ürün ve hizmetlerine kapsamlı şekilde entegre ettiklerini belirtmiştir (Ransbotham vd., 2017). Bu bulgular, yapay zekânın potansiyeline dair farkındalığın yüksek olmasına rağmen uygulamadaki yaygınlığın

henüz sınırlı kaldığını göstermektedir. Muhasebe mesleği açısından değerlendirildiğinde, yapay zekâ teknolojilerinin sunabileceği fırsatların oldukça geniş olduğu görülmektedir. Özellikle gelişmiş veri analitiği ile desteklendiğinde, yapay zekânın sunduğu kapasite; elektronik tablolar, genel muhasebe yazılımları ve vergi uyum programları gibi geleneksel araçların çok ötesine geçmektedir. Marr ve Ward'a (2019) göre yapay zekânın işletmelerde üç temel kullanım alanı bulunmaktadır. Bunlar; müşteri ilişkilerinin geliştirilmesi, akıllı ürün ve hizmetlerin sunulması ile iş süreçlerinin iyileştirilmesi ve otomatikleştirilmesi şeklinde ifade edilmektedir. Süreç odaklı bir disiplin olan muhasebede mevcut uygulamaların büyük bölümü, geleneksel görevlerin otomasyonuna yöneliktir. Yapay zekânın mevcut kullanım biçimlerini anlayan muhasebe meslek mensupları, işletme ihtiyaçlarına uygun yeni yapay zekâ tabanlı çözümler geliştirme noktasında önemli bir konumda yer almaktadır. Bu çalışmanın temel amacı, yapay zekâ ile bütünleşik robotik süreç otomasyonunun muhasebe süreçlerindeki rolünü açıklamak ve muhasebe meslek mensupları açısından önemini ortaya koymaktır. Bu kapsamda, çalışmada robotik süreç otomasyonunun tanımı, avantajları, dezavantajları, kamu ve özel sektör muhasebesindeki uygulamaları ve kullanılabilirliğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Sonuç bölümünde ise, yapay zekâ odaklı robotik süreç otomasyonunun muhasebe alanındaki katkıları değerlendirilerek uygulayıcılara yönelik öneriler sunulmuştur.

1. Robotik Süreç Otomasyonu

Her ölçekteki kuruluş, robotik süreç otomasyonu yazılımlarını kullanarak operasyonel süreçlerini otomatikleştirebilmektedir. Birçok robotik süreç otomasyonu sağlayıcısı, kullanıcıların programlama bilgisine sahip olmasını gerektirmeyen çözümler sunmakta; bu çözümler, akıllı ekran kaydı aracılığıyla kullanıcıların tuş vuruşlarını taklit eden yazılım robotlarının etkinleştirilmesine dayanmaktadır. Bu nedenle robotik süreç otomasyonu kullanımının son yıllarda belirgin şekilde arttığı görülmektedir. Gartner, robotik süreç otomasyonunun entegrasyonunu demokratikleştirerek işletmelerde giderek daha yaygın bir araç hâline geldiğini vurgulamaktadır (Stoudt-Hansen vd., 2019). Kuruluşlar, üretkenliği artırmak, doğruluk düzeyini yükseltmek ve maliyet tasarrufu sağlamak amacıyla otomasyona yöneldikçe, robotik süreç otomasyonu kullanımının artması beklenmektedir.

Robotik süreç otomasyonunun büyümesini destekleyen iki temel özellik bulunmaktadır (Pramod, 2021). İlk olarak, robotik süreç otomasyonu mevcut bilgi sistemlerinin üzerine ek katmanlar şeklinde entegre edilebilmekte, bu da işletmelerin yeni platform geliştirme veya satın alma ihtiyacını ortadan kaldırmaktadır. İkinci olarak, robotik süreç otomasyonu yazılım robotlarının esnek yapısı, temel bilgi sistemlerinde meydana gelen değişikliklere uyum sağlamalarına olanak tanımaktadır. Bu iki özellik, robotik süreç otomasyonu yatırımlarının diğer bilgi teknolojisi projelerine kıyasla daha düşük maliyetli

olmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla robotik süreç otomasyonu, günümüzde işletmelerin yatırım getirisini kısa sürede artırmanın etkili bir aracı olarak değerlendirilmektedir (Kajrolkar vd., 2021). Bunun yanı sıra Gartner, 2024 yılına kadar kuruluşların robotik süreç otomasyonu ve makine öğrenmesini bir arada kullanan hiper otomasyon uygulamalarıyla operasyonel maliyetlerini %30 oranında azaltabileceğini öngörmektedir (Stoudt-Hansen vd., 2019).

Robotik süreç otomasyonu, dijital sistemlerde veri işleme, veri aktarma gibi görevleri insanların gerçekleştirme biçimini taklit eden yazılım robotları aracılığıyla otomatikleştiren bir teknoloji olarak tanımlanmaktadır. Excel makroları gibi tekrarlayan görevleri otomatikleştirmekle birlikte, robotik süreç otomasyonunun ayırt edici yönü birden fazla uygulama ve farklı iş fonksiyonuyla etkileşim kurabilmesidir. PwC (PricewaterhouseCoopers), robotik süreç otomasyonunu teknoloji bağımsız bir araç olarak nitelendirmekte; bu durum, eski kurumsal kaynak planlama sistemleri, ana bilgisayarlar, masaüstü uygulamaları ve diğer tüm bilgi teknolojisi platformlarında çalışabilmesini mümkün kılmaktadır (PwC, 2017). Diğer bir ifadeyle, bir insanın kullanabildiği her türlü teknoloji platformu robotik süreç otomasyonu robotları tarafından da kullanılabilir.

Robotik süreç otomasyonunun bir yapay zekâ türü olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusu ise tartışmalıdır. AICPA (Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü) tarafından yayımlanan bir raporda, robotik süreç otomasyonunun önceden belirlenmiş talimatları uyguladığı için tek başına yapay zekâ niteliği taşımadığı belirtilmektedir (Joseph, 2023). Bu rapora göre, robotik süreç otomasyonu robotları bağımsız karar verme yeteneğine sahip değildir ve gerçekleştirdikleri görevler sonrasında öğrenme davranışı göstermezler. Gartner da bu değerlendirmeye paralel biçimde, yapay zekâ, makine öğrenmesi ve doğal dil işlemenin robotik süreç otomasyonu ile ilişkili ancak robotik süreç otomasyonunun doğal bileşenleri olmayan teknolojiler olduğunu ifade etmektedir (Cooper vd., 2022). Bununla birlikte, insan davranışını taklit eden bilgisayar programları geniş anlamda yapay zekâ kapsamında değerlendirildiğinden, robotik süreç otomasyonunun taklit edici niteliği onu yapay zekâ spektrumunun temel seviyesinde konumlandırmaktadır. Bu doğrultuda, bir robotik süreç otomasyonu sağlayıcısı olan UiPath, robotik süreç otomasyonu robotlarının tıpkı insanlar gibi kullanıcı ara yüzü üzerinden veri yakalayarak uygulamaları yönetebildiğini belirtmektedir (Fernandez ve Aman, 2021).

Robotik süreç otomasyonunun teknik olarak yapay zekâ olarak sınıflandırılması tartışmalı olmakla birlikte, muhasebe mesleğinde sıklıkla yapay zekâ ve makine öğrenmesi teknolojileriyle birlikte kullanıldığı bilinmektedir. Bu nedenle muhasebe profesyonellerinin robotik süreç otomasyonunun ne olduğunu, nasıl işlediğini ve yapay zekâ ile nasıl entegre edilebileceğini kavraması önem taşımaktadır. Piyasada çeşitli robotik süreç otomasyonu çözümleri bu-

lunmaktadır. Gartner'ın 2019 yılında gerçekleştirdiği değerlendirmede, kullanıcı arayüzü entegrasyonu, büyük ölçekli veri aktarımı ve çalışanların bilgi birikimini artırmaya yönelik yetenekler gibi kriterler dikkate alınarak önde gelen robotik süreç otomasyonu sağlayıcıları incelenmiştir (Santos vd., 2020). Bu kapsamda değerlendirilen örnek tedarikçiler arasında UiPath, Automation Anywhere, Blue Prism, Kofax ve WorkFusion yer almaktadır.

2. Robotik Süreç Otomasyonunun Avantajları ve Dezavantajları

Robotik süreç otomasyonunun muhasebe süreçlerine entegrasyonu, işletmelere hem operasyonel hem de stratejik düzeyde önemli avantajlar sağlamaktadır. Geleneksel iş akışı otomasyon araçları çoğunlukla uygulama programlama arayüzlerine dayanırken, robotik süreç otomasyonu teknolojisi insan faaliyetlerini grafiksel kullanıcı arayüzü üzerinden taklit ederek çalışmaktadır. Bu yaklaşım, kullanıcıların belirli bir görevi yerine getirirken gerçekleştirdiği fare ve klavye hareketlerinin kaydedilmesi yoluyla bir komut dosyası oluşturulmasına imkân tanımaktadır. Örneğin, belirli bir e-postayı açma ve bir dosyayı ağ depolama alanına indirme gibi tekrarlayan görevler, robotik süreç otomasyonu ile kolaylıkla otomatikleştirilebilmektedir. Ayrıca, botların geliştirilmesi genellikle ileri düzey programlama bilgisi gerektirmediğinden, bilgisayar bilimi geçmişi olmayan kullanıcılar dahi bu sürece katkıda bulunabilmektedir.

Robotik süreç otomasyonu robotları, kesintisiz çalışabilen dijital bir iş gücü olarak tasarlanmıştır. İnsan çalışanların aksine, fizyolojik sınırlamalara sahip olmayan bu robotlar, görevleri sürekli, hızlı ve yüksek doğrulukla yerine getirebilmektedir. İş hacminin artması durumunda robotik süreç otomasyonu, operasyonel yükü orantılı olarak ölçeklendirebilme potansiyeliyle süreç verimliliğini artırmaktadır (Sullivan vd., 2021). Bunun yanında, robotik süreç otomasyonunun tüm eylemleri kurallara uygun biçimde kaydetmesi, sistemin izlenebilirliğini artırmakta ve düzenleyici uyumluluğu güçlendirmektedir. Bu özellik, özellikle hassas verilere erişimin sınırlandırılması yoluyla risk yönetimine katkı sağlamaktadır (Ylä-Kujala vd., 2023). Robotik süreç otomasyonu kullanımının finansal etkileri de dikkate değerdir. Teknolojinin mevcut bilgi sistemleriyle entegrasyon gerektirmeden çalışabilmesi, düşük maliyetli ve hızlı bir uygulama süreci sunmaktadır (Mamede vd., 2023). PwC, bu özelliği müdahaleci olmayan bir yaklaşım olarak tanımlamakta ve robotik süreç otomasyonunun mevcut arayüzleri kullanarak ek entegrasyon maliyetlerini ortadan kaldırdığını belirtmektedir (PwC, 2017). Başlangıçta lisanslama ve geliştirme maliyetleri yüksek görünse de bakım maliyetlerinin düşük olması nedeniyle yatırım getirisi genellikle ilk yıldan itibaren hızla artmaktadır. Ortalama bir robotik süreç otomasyonu robotunun altı ila sekiz yıl kullanılabilmesi, uzun vadeli maliyet etkinliğini güçlendirmektedir (Axmann ve Harmoko, 2020).

Kullanıcı perspektifinden bakıldığında, robotik süreç otomasyonu teknolojisi hem iş analistlerini hem son kullanıcıları hem de kurumsal bilgi teknolojisi uzmanlarını kapsayan geniş bir geliştirici kitlesi tarafından kullanılabilir (Afriliana ve Ramadhan, 2022). Personelin robotları yönetme, bakımını yapma ve devreye alma konusunda eğitilebilmesi, robotik süreç otomasyonunun ölçeklenebilirliğini ve sürdürülebilirliğini artırmaktadır (PwC, 2017). Böylece, insan çalışanlar ile robotlar yan yana çalışarak süreç performansının yükselmesine katkıda bulunmaktadır. Bununla birlikte, robotik süreç otomasyonu uygulamalarının başarısı belirli kısıt ve risklerin doğru yönetilmesine bağlıdır. Gartner'ın tahminlerine göre işletmelerin yaklaşık %40'ı, uygulama aşamasından sonra robotik süreç otomasyonu yatırımlarından pişmanlık duymaktadır (Tornbohm ve Leiter, 2019). Bu durum, robotik süreç otomasyonu projelerinin teknik, uyumluluk ve süreç temelli zorluklarının doğru değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Teknik açıdan, özellikle yapay zekâ yetenekleri içermeyen robotik süreç otomasyonu robotlarının önceden programlanmamış durumlarla karşılaştığında hata verme olasılığı yüksektir. Bağlamsal değişiklikler, yanlış veya eksik veri girişi ve zayıf bot tasarımları bilgi teknolojisi altyapısında sorunlara yol açabilmektedir (Jovan ve Riantono, 2022). Ayrıca, bazı robotik süreç otomasyonu çözümleri yoğun programlama ihtiyacı ya da ölçeklenebilirlik sorunları nedeniyle uygulama zorluğu yaratabilmektedir (Pyplacz ve Żukovskis, 2023).

Uyumluluk açısından, otomasyon hataları düzenleyici raporlamanın doğruluğunu tehlikeye atarak işletmeleri hukuki yaptırımlara maruz bırakabilmektedir (Sobczak, 2022). Sosyal güvenlik numarası, adres veya finansal bilgiler gibi hassas verilerin korunması, siber güvenlik risklerinin yönetimi açısından kritik öneme sahiptir (Willcocks vd., 2019). Bu nedenle, robotik süreç otomasyonu süreçlerinin kayıt altına alınması ve denetlenmesi yönetim açısından zorunludur. Son olarak, süreç temelli zorluklar robotik süreç otomasyonunun başarısını doğrudan etkiler. Bozuk veya hatalı iş süreçlerine robotik süreç otomasyonu uygulanması, mevcut sorunları ortadan kaldırmak yerine daha da görünür ve hızlı hale getirerek hata oranını artırabilir (Bhatnagar, 2019). Ayrıca, çok karmaşık, sık değişen ya da düşük etki potansiyeline sahip süreçlerin otomatikleştirilmesi, operasyonel açıdan istenmeyen sonuçlar doğurabilmektedir (Achmad vd., 2022). Tüm bu sınırlamalara rağmen, muhasebe işlevlerinde robotik süreç otomasyonu kullanımının sunduğu verimlilik, doğruluk ve maliyet avantajları, bu teknolojinin hem kamu muhasebesinde hem de özel sektörde önümüzdeki yıllarda daha geniş bir kullanım alanı bulacağını göstermektedir.

3. Kamu Muhasebesinde Robotik Süreç Otomasyonu

3.1. Denetim Alanında Robotik Süreç Otomasyonu

Denetim faaliyetlerinin büyük ölçüde tekrarlayıcı bir yapıya sahip olması, robotik süreç otomasyonunun finansal tablo denetimlerinde verimliliği,

doğruluğu ve maliyet etkinliğini artırma potansiyelini önemli ölçüde güçlendirmektedir. Muhasebede Gelişen Teknolojiler dergisinde yayımlanan bir çalışma, robotik süreç otomasyonunun denetim süreçlerinde nasıl uygulanabileceğini ayrıntılı biçimde inceleyerek bu teknolojinin mesleğe sağlayacağı katkıları değerlendirmektedir (Cresswell vd., 2018). Araştırmacılar, robotik süreç otomasyonunun günümüzdeki yaygın kullanımından önce denetçilerin çeşitli otomasyon araçlarından yararlandığını belirtmektedir. Denetçiler, örneğin Excel makroları, IDEA, ACL, R ve Python gibi yazılımları belirli görevleri otomatikleştirmek amacıyla uzun süredir kullanmaktadır. Bununla birlikte, bu araçların birçoğunun etkili bir biçimde kullanılabilmesi temel ve ileri düzey programlama becerilerini gerektirmektedir; bu durum, denetçilerin teknoloji kullanım kapasiteleri açısından önemli bir sınırlılık oluşturabilmektedir (Axmann ve Harmoko, 2020). Örneğin, denetim çalışmaları kapsamında örneklem seçimi, testlerin yürütülmesi ve bulguların belgelenmesi çoğunlukla Excel aracılığıyla yapılmaktadır. Bu süreçlerde kullanılan şablonlar genellikle manuel veri girişi, hesaplama ve düzenleme gerektirdiğinden hata riskine açıktır. Excel makroları belirli kural tabanlı işlemleri otomatikleştirebilse de kapsamı sınırlıdır. ACL ve IDEA ise analitik prosedürlerin yürütülmesi, iç kontrol testleri ve ayrıntılı testlerin gerçekleştirilmesi gibi farklı denetim fonksiyonlarını desteklemektedir. Benzer şekilde, R ve Python gibi betik dilleri güçlü otomasyon olanakları sunmakla birlikte, denetçilerin ileri düzey kodlama yetkinliğine sahip olmasını gerektirmektedir.

Geleneksel araçlar belirli faydalar sağlasa da robotik süreç otomasyonu teknolojisi genellikle benzer işlevleri çok daha hızlı, esnek ve düşük manuel müdahale gerektirecek şekilde gerçekleştirebilmektedir. Bu nedenle, denetim firmaları hesap mutabakatları, iç kontrol testleri ve ayrıntılı testler gibi tekrarlayan ve zaman alıcı süreçlerde robotik süreç otomasyonu çözümlerine artan ölçüde yönelmektedir. UiPath, Blue Prism ve Automation Anywhere gibi sağlayıcılar, Excel, ACL, IDEA, Python ve R'in sunduğu işlevlerin çoğunu yerine getirebilmekte ve kullanıcı dostu arayüzleri sayesinde programlama bilgisi gerektirmeden otomasyon geliştirilmesine olanak sağlamaktadır. Robotik süreç otomasyonunun denetim mesleği üzerindeki en önemli etkilerinden biri, denetçinin rolünde meydana gelecek dönüşümdür. Robotik süreç otomasyonu, veri toplama, işleme ve raporlama gibi operasyonel görevleri üstlenirken denetçiler, analitik değerlendirme ve mesleki yargı gerektiren üst düzey denetim faaliyetlerine daha fazla odaklanabilecektir (Dahiyat, 2022). Böylece, denetim süreci hem nitelik hem de stratejik değer açısından zenginleşecektir. Bu dönüşümün başarısı ise sistematik bir değerlendirme ve uygulama sürecine bağlıdır. Moffitt vd. (2018), robotik süreç otomasyonunu benimsemeyi planlayan denetim firmaları için aşağıdaki kritik soruların yöneltilmesini önermektedir:

Hangi denetim süreçleri otomasyona uygundur?

- Denetim prosedürleri otomasyona elverişli küçük adımlara nasıl ayrılabilir?
- Hangi denetim prosedürleri otomasyonla sonuçlanabilir?
- Kullanılan veriler makine tarafından okunabilir bir formatta mıdır?
- Ön değerlendirmelere dayanarak, hangi süreçlerin otomasyona alınması en büyük faydayı sağlayacaktır?
- Robotik süreç otomasyonu sistemi, prototipleme aşamasında öngörüldüğü şekilde performans göstermekte midir?
- Değerlendirme ve geri bildirim sonucunda hangi alanlarda iyileştirme yapılabilir?

Bu çerçeve, firmaların robotik süreç otomasyonu yatırımlarını stratejik bir bakış açısıyla planlamalarına yardımcı olmakta; otomasyondan maksimum faydanın minimum maliyet ve çabayla elde edilmesini mümkün kılmaktadır. Uygulama öncesinde kapsamlı bir değerlendirme yapılması ve uygulama sonrasında performansın düzenli olarak izlenmesi, denetim süreçlerinde robotik süreç otomasyonunun başarılı bir şekilde kullanılmasının temel koşullarını oluşturmaktadır.

3.2. Vergi Alanında Robotik Süreç Otomasyonu

Vergi departmanlarında yaygın olarak karşılaşılan manuel, tekrarlayıcı ve kural tabanlı işlemler, otomasyon ve özellikle robotik süreç otomasyonu için son derece uygun adaylar olarak görülmektedir. PwC'nin (2017) ortaya koyduğu uygulama örnekleri, robotik süreç otomasyonunun vergi süreçlerinde çok yönlü bir şekilde kullanılabileceğini göstermektedir. Buna göre robotik süreç otomasyonu, öncelikle kurumsal kaynak planlama sistemlerinden vergi beyannamelerinin hazırlanmasında gereken mizan bilgilerini otomatik olarak dışa aktarabilmektedir. Bu bilgiler daha sonra defter bazlı hesapların vergi mevzuatına uygun hesap numaralarına atanması ve şirketler arası işlemlerin uzlaştırılması yoluyla vergi bazlı hesaplara dönüştürülebilmektedir. Robotik süreç otomasyonu, devamında vergi beyannamelerindeki satır ve bilgi alanlarını otomatik olarak doldurabilmekte ve beyannamenin çevrimiçi ortamda gönderilmesini sağlayarak hazırlık sürecini büyük ölçüde hızlandırmaktadır.

Vergi süreçlerinin muhasebe boyutunda da robotik süreç otomasyonu önemli işlevler üstlenebilmektedir. Örneğin, ertelenmiş vergi hesaplamalarının yapılması ve elde edilen sonuçların genel muhasebe sistemine kaydedilmesi robotik süreç otomasyonu tarafından otomatik olarak gerçekleştirilebilmektedir. Ayrıca denetimlerde talep edilen bilgi ve belgelerin toplanması gibi yoğun veri hazırlama gerektiren işlemler de robotik süreç otomasyonu aracılığıyla hızlı ve hatasız bir şekilde tamamlanabilmektedir. Sabit kıymet alt

defterlerine ilişkin veriler ile şirket veya sektör bazlı özel bilgiler de aynı biçimde otomatik olarak dışa aktarılabilir. PwC'nin (2017) uygulamaya koyduğu örneklerden biri, dünya genelinde ve çeşitli ABD eyaletlerinde faaliyet gösteren, 100'ün üzerinde tüzel kişiliğe sahip bir tüketici sağlık hizmetleri şirketine ilişkindir. Bu kuruluşta farklı finansal sistemlerin, mizan yapılarının ve hesap planlarının bir arada kullanılması, sürecin manuel elektronik tablolar üzerinden yürütülmesine yol açmış ve veri toplama ile uzlaştırma süreçlerini oldukça zaman alıcı bir hâle getirmiştir. PwC'nin çözümü, bu karmaşık ve dağınık yapıyı düzenlemek amacıyla robotik süreç otomasyonunun çeşitli aşamalarda devreye alınmasını kapsamıştır. Robotik süreç otomasyonu; kurumsal kaynak planlama sistemlerinden finansal verilerin çıkarılması, verilerin temizlenmesi ve hesapların uzlaştırılması, tüzel kişilik ve yönetim raporlama ihtiyaçlarına göre veri düzenlenmesi, hesap değişikliklerinin (örneğin tahakkuklar ve vergi düzeltmeleri) analiz edilmesi ve takip incelemesi için hesap farklarının işaretlenmesi gibi işlemleri otomatik biçimde gerçekleştirmiştir. Uygulamanın sonucunda gelir vergisi karşılığı sürecinin tamamlama hızı belirgin ölçüde artmış; manuel iş yükü %10 ile %25 arasında azalmış; doğruluk seviyesi yükselmiş ve özellikle düşük katma değer yaratan veri çıkarma ve işleme faaliyetleri için harcanan süre kayda değer biçimde kısalmıştır. Bu bulgular, robotik süreç otomasyonunun vergi fonksiyonlarında hem operasyonel verimlilik hem de süreç güvenilirliği açısından önemli bir iyileştirme potansiyeli sunduğunu ortaya koymaktadır.

4. Kurumsal Muhasebede Robotik Süreç Otomasyonu

Robotik süreç otomasyonu, kurumsal muhasebe uygulamalarında giderek daha fazla benimsenen bir teknoloji hâline gelmiştir. Gartner tarafından gerçekleştirilen bir araştırma, 40 tam zamanlı muhasebe personeline sahip bir kuruluşta robotik süreç otomasyonu kullanımının, muhasebe departmanlarında ortaya çıkan yaklaşık 25.000 saatlik gereksiz ve tekrarlayıcı iş yükünü ortadan kaldırarak 878.000 ABD doları tutarında tasarruf sağlayabileceğini göstermektedir (Patrício vd., 2023). Bu çalışma, robotik süreç otomasyonunun muhasebe birimlerine sağladığı temel faydaları belirlemek amacıyla 150'den fazla kurumsal denetçi, baş muhasebe sorumlusu ve muhasebe yöneticisini kapsamıştır. Bununla birlikte, araştırma bulguları robotik süreç otomasyonu kullanan kuruluşların yalnızca %29'unun teknolojiyi finansal raporlama amacıyla uyguladığını ortaya koymaktadır. Bu durum, finans ve muhasebe birimleri için finansal raporlama süreçlerini daha verimli, daha doğru ve daha düşük maliyetli hâle getirmek üzere robotik süreç otomasyonundan daha kapsamlı biçimde yararlanılabileceğini göstermektedir.

Kurallara dayalı, yüksek hacimli, iyi tanımlanmış ve tekrarlanabilir muhasebe süreçleri robotik süreç otomasyonu uygulamaları için ideal bir zemin oluşturmaktadır. Bu bağlamda, Eline Oh (ACMA, CGMA, CPA–Avustralya), bir yatırım şirketinde nakit yönetimi süreçlerini optimize etmek üzere, robo-

tik süreç otomasyonu uygulamalarını özelleştiren dış yüklenicilerle çalışarak robotik süreç otomasyonu tabanlı bir çözüm geliştirmiştir. Uygulamanın devreye alınmasıyla birlikte çalışanların yatırım bankası hesaplarına manuel para yatırma işlemleri veya şirketler arası hesap transferleri yapma gerekliliği tamamen ortadan kalkmıştır (Chakraborti vd., 2020). Kurumsal muhasebe- de robotik süreç otomasyonu kullanımının etkisini gösteren bir diğer örnek, Gartner'ın raporladığı bir Fortune 500 şirketine ilişkin vakadır. Bu şirket, WonderBotz danışmanlık firmasıyla iş birliği yaparak, büyük ölçüde manuel yürütülen genel muhasebe mutabakat süreçlerini otomatikleştirmek amacıyla Blue Prism'in robotik süreç otomasyonu platformunu kullanarak ReconBotz adlı özel bir mutabakat aracı geliştirmiştir (Tornbohm ve Leiter, 2019). ReconBotz sayesinde aylık yaklaşık 5.000 mutabakatın %95'i otomatikleştirilmiştir. Uygulama öncesinde bir muhasebe meslek mensubunun tek bir mutabakatı tamamlaması ortalama 30 dakika sürmekteydi; bu da ayda 150.000 dakika, yani 2.500 saatlik bir iş yüküne karşılık gelmekteydi. Robotik süreç otomasyonu uygulamasının ardından tüm mutabakatların tamamlanma süresi yalnızca üç saate düşmüştür. Bu bulgular, robotik süreç otomasyonunun kurumsal muhasebe- de işlem sürelerini önemli ölçüde azaltarak maliyet tasarrufu, doğruluk ve operasyonel verimlilik sağladığını açıkça ortaya koymaktadır.

5. Muhasebe Süreçlerinde Robotik Süreç Otomasyonunun Kullanılabilirliği

Robotik süreç otomasyonunun işletmelerde uygulanmasına ilişkin karar, teknolojinin potansiyel faydalarını en üst düzeye çıkarabilmek için kapsamlı bir ön değerlendirme sürecini gerektirmektedir. Literatür, robotik süreç otomasyonunun hangi koşullarda uygun bir çözüm sunduğunu ayrıntılı biçimde tartışmakta ve özellikle muhasebe ve finans fonksiyonları açısından kritik önem taşıyan bir dizi kriter önermektedir. Moffitt vd. (2018), robotik süreç otomasyonunun etkin bir şekilde uygulanabileceği üç temel durumu tanımlamaktadır. Birincisi, işletme süreçlerinin açıkça tanımlanmış ve standartlaştırılmış olmasıdır. Robotik süreç otomasyonunun kurallara dayalı bir yapıda çalışması, süreçlerin belirsizlikten arındırılmış olmasını gerekli kılar. İkinci olarak, süreçlerin tekrarlanabilir ve yüksek hacimli olması, teknolojinin ölçeklenebilirliğini doğrudan etkiler. Üçüncü olarak ise süreçlerin olgun bir yapıya sahip olması, yani sonuçlarının öngörülebilir, maliyetlerinin bilinir ve sürdürülebilir olması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu üç koşul, robotik süreç otomasyonu kullanımının hem operasyonel hem de stratejik düzeyde rasyonel bir tercih olup olmadığını değerlendirmek için önemli bir çerçeve sunmaktadır. Benzer şekilde, Gartner da robotik süreç otomasyonunun özellikle öngörülebilir iş akışlarında ve açık kurallara dayanan manuel görevlerde etkili olduğunu belirtmektedir (Bhardwaj, 2023). Deloitte'nin (2017) değerlendirmeleri de aynı doğrultuda olup, yoğun manuel müdahale gerektiren ve belirli bir kurallar setine göre yürütülen görevlerin otomasyonu için robotik süreç

otomasyonunun ideal bir araç olduğunu ifade etmektedir. Bu öneriler hem operasyon yöneticileri hem de muhasebe profesyonelleri açısından robotik süreç otomasyonunun uygulanabilirlik koşullarına yönelik bilimsel temelli bir yol haritası niteliğindedir. Söz konusu değerlendirmeler, özellikle muhasebe alanındaki tekrarlayan veri girişleri, hesap mutabakatları ve belge doğrulama süreçlerinin otomasyon için uygun hedefler olduğunu göstermektedir.

Robotik süreç otomasyonu teknolojisinin uygulanmasında yalnızca süreç seçimi değil, aynı zamanda dağıtım modeli de önem taşımaktadır. Gartner, iki farklı dağıtım modelini tanımlamaktadır. Bunlardan ilki, insan operatörlerle birlikte çalışan ve genellikle kullanıcı arayüzü üzerinden süreçleri hızlandırmak amacıyla kullanılan katılımlı robotlardır. Bu tür robotlar, insanın karar verme sürecinden ayrılmaksızın görevlerin daha hızlı tamamlanmasını sağlar. İkinci model ise tamamen bağımsız çalışan katılımsız robotlardır. Bu robotlar, belirli bir tetikleyici olay gerçekleştiğinde (örneğin bir uygulama programlama arayüzü çağırısı, dosya oluşturulması veya bir e-postanın belirlenen hesaba ulaşması gibi) süreci başlatmakta ve insan müdahalesi olmaksızın uçtan uca otomasyon gerçekleştirmektedir (Wewerka ve Reichert, 2021). Bu ayırım, işletmelerin süreç mimarisini yeniden yapılandırırken stratejik karar alma sürecine yön veren önemli bir unsurdur. Robotik süreç otomasyonunun finans ve muhasebe süreçlerindeki kullanım alanlarının çeşitliliği literatürde kapsamlı biçimde ele alınmıştır. Gartner'ın gerçekleştirdiği çalışmada, robotik süreç otomasyonunun özellikle üç temel kullanım alanında yüksek düzeyde etkinlik sağladığı belirtilmektedir. Buna göre robotik süreç otomasyonu, öncelikle otomatik tanıma sistemleri veya kurumsal kaynak planlaması gibi kurumsal bilgi sistemleri arasında veri aktarımının otomatikleştirilmesinde; ikinci olarak standartlaştırılmış raporlama formatlarına yönelik veri konsolidasyonunun gerçekleştirilmesinde; üçüncü olarak ise mevcut yapılandırılmış iş süreçlerinin otomatikleştirilmesi ya da gereksinimlere uygun biçimde yeni iş süreçlerinin tasarlanması amacıyla etkili bir araç olarak değerlendirilmektedir (Tornbohm ve Leiter, 2019). Deloitte ise sürecin daha operasyonel yönlerine dikkat çekerek robotik süreç otomasyonunun veri aktarımı, e-postaların ve eklerin açılması, uygulama programlama arayüzü bağlantılarının kurulması, yapılandırılmış belgelerden veri çıkarılması, fatura işleme, kurumsal uygulamalara giriş yapma, hesaplama yapma, web'den veri toplama, sosyal medya istatistiklerini analiz etme, form doldurma ve veri tabanı işlemleri gibi birçok görevde kullanılabileceğini ifade etmektedir.

Robotik süreç otomasyonu teknolojisinin yaygınlaşması, özellikle sürece aşına olmayan işletmelerde bazı yanlış algılar ve uygulama hatalarına yol açabilmektedir. En yaygın yanılgılardan biri, basit süreçlerin otomasyonundaki başarının daha karmaşık süreçlerin de benzer kolaylıkla otomatikleştirilebileceği yönündeki hatalı varsayımdır. Gartner'ın uyarısına göre, işletmeler basit örneklerin ötesine geçtiklerinde çok disiplinli yönetim mekanizmalarına du-

yulan ihtiyaç belirgin şekilde artmaktadır (Plattfaut vd., 2022). Bu kapsamlı yönetim, iş birimlerinin, bilgi teknolojileri departmanının, güvenlik birimlerinin, kaynak planlama ofislerinin ve iç denetim fonksiyonlarının koordinasyon içinde hareket etmesini gerektirir. Bu koordinasyon sağlanmadan robotik süreç otomasyonunun işletmede ölçeklenmesi ve yüksek yatırım getirisi sağlaması oldukça zordur. O'Neill (2020), robotik süreç otomasyonu uygulamalarına geçiş sürecinde işletmelerin öncelikle değerlendirmesi gereken üç temel boyut bulunduğunu belirtmektedir. Buna göre işletmelerin, robotik süreç otomasyonundan beklenen faydanın elde edilebilmesi için uygun sürecin doğru biçimde seçilmesi, projenin kapsamının açık ve net şekilde tanımlanması ve çalışanların sürece yönelik gerekli desteğinin sağlanması kritik önkoşullar olarak ortaya çıkmaktadır. Süreç seçiminde iki yaklaşım öne çıkmaktadır. İlk yaklaşım, sınırlı bir süreç üzerinde kavram kanıtı geliştirmek ve kurum içinde farkındalık yaratmak üzerine kuruludur. Bu strateji, çalışanları robotik süreç otomasyonu fikrine alıştırmak açısından yararlı olsa da anlamlı bir yatırım getirisi sağlamaktan uzaktır. İkinci yaklaşım ise mevcut süreçlerin performans göstergeleriyle analiz edilerek otomasyon potansiyelinin nesnel biçimde belirlenmesine dayanır. Bu yöntem, ilkinin destekleyen ancak daha sistematik bir çerçeve sunan bir yaklaşımdır. Kapsamın net biçimde tanımlanması, yönetimin gerçekçi beklentiler oluşturmalarını sağlar. Aksi takdirde, çalışanlar nadir görülen başarısızlıklara odaklanarak otomasyonun genel başarısını göz ardı etme eğiliminde olabilirler. Rand Low'un belirttiği gibi, insanlar otomasyon sistemlerine güvenmek konusunda temkinli davranmakta ve çoğu zaman başarısızlıklara aşırı odaklanarak başarılı performansları yeterince fark edememektedir (Gotthardt vd., 2020). Bu nedenle iletişim, eğitim ve farkındalık çalışmaları kritik önem taşımaktadır.

Robotik süreç otomasyonu uygulamalarının başarısında insan faktörü çoğu zaman teknolojik faktörlerden daha belirleyicidir. EY'nin (2016) raporu, robotik süreç otomasyonu projelerinin ilk aşamalarında görülen %30–50 arası başarısızlık oranlarının büyük ölçüde yönetsel ve organizasyonel nedenlerden kaynaklandığını belirtmektedir. Bu raporda, en sık görülen başarısızlık nedenleri arasında robotik süreç otomasyonunun bir bilgi teknolojisi projesi olarak görülmesi, etkin bir iş planının yapılmaması, yanlış süreçlerin hedeflenmesi, bilgi teknolojisi altyapısının göz ardı edilmesi ve şirket içi ekiplerin yetersiz eğitimle görevlendirilmesi gibi sorunlar yer almaktadır. Bu durum, uygulama sürecinin teknik olduğu kadar stratejik bir yönetim kararı olduğunu da açıkça göstermektedir. Van der Aalst vd. (2018), robotik süreç otomasyonunun gelişimi için yapay zekâ ve makine öğrenimi ile entegrasyonun kritik olduğunu vurgulamaktadır. Bu entegrasyon, teknolojinin yalnızca kurallara dayalı görevleri değil, daha karmaşık ve değişken yapıya sahip süreçleri de otomatikleştirebilmesini mümkün kılar. Gartner, söz konusu entegrasyonun muhasebe fonksiyonları bağlamında en yaygın biçimde kullanıldığı beş uygu-

lama alanını; bilgisayarlı görme algoritmalarıyla desteklenen süreçler, optik karakter tanıma yoluyla belge okuma, otomatik süreç keşfi, gelişmiş içerik analitiği ve doğal dil işleme teknolojileri olarak tanımlamaktadır (Radke vd., 2020). Bu teknolojiler, özellikle belge yoğun muhasebe süreçlerinde doğruluk, hız ve tutarlılık açısından önemli kazanımlar sunmaktadır. Robotik süreç otomasyonunun işletmelerde uygulanabilirliğini değerlendirmek çok yönlü bir analizi gerektirmektedir. Sürecin niteliği, organizasyonel hazırlık düzeyi, çalışanların desteği, bilgi teknolojisi altyapısı ve uzun vadeli dijital strateji, robotik süreç otomasyonunun başarısını belirleyen temel unsurlardır. Literatürdeki öneriler, muhasebe profesyonellerine yalnızca robotik süreç otomasyonunun teknik yönlerini değil, aynı zamanda organizasyonel dönüşüm boyutlarını da dikkate alan bütüncül bir değerlendirme yapmaları gerektiğini göstermektedir. Bu nedenle işletmeler, robotik süreç otomasyonu uygulamalarına başlamadan önce stratejik hedeflerini teknoloji kapasitesiyle uyumlu hale getirmeli, uygun süreçleri titizlikle seçmeli ve organizasyon içi koordinasyonu güçlendirmelidir. Ancak bu koşullar sağlandığında robotik süreç otomasyonu, muhasebe mesleği ve işletme süreçleri üzerinde yüksek katma değer yaratma potansiyeline sahiptir.

Sonuç

Bu çalışma, yapay zekâ destekli robotik süreç otomasyonunun muhasebe alanındaki dönüşüm gücünü kapsamlı biçimde incelemekte ve teknolojinin hem kamu hem de özel sektör muhasebe süreçlerine stratejik etkilerini değerlendirmektedir. Bulgular, robotik süreç otomasyonunun muhasebe fonksiyonlarında yalnızca operasyonel verimlilik sağlayan teknik bir araç olmaktan öte, mesleğin rol, yetkinlik ve değer üretim kapasitesini yeniden tanımlayan yapısal bir dönüşüm mekanizması olduğunu göstermektedir. Özellikle muhasebe süreçlerinin tekrarlayıcı, kural tabanlı ve yüksek hacimli niteliği dikkate alındığında, robotik süreç otomasyonunun bu alanlarda sunduğu avantajların niceliksel ve niteliksel açıdan oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Çalışmada ele alınan örnekler, robotik süreç otomasyonunun muhasebe süreçlerine entegrasyonunda ulaşılan performans kazanımlarını somut biçimde ortaya koymaktadır. Fortune 500 şirketlerinden birinde genel muhasebe mutabakatlarının %95'inin otomatikleştirilmesi ve işlem sürelerinin binlerce saat azaltılması, teknolojinin operasyonel etki gücünün altını çizmektedir. Benzer şekilde, vergi fonksiyonlarında kurumsal kaynak planlaması sistemlerinden veri çıkarma, hesap uzlaştırma, hatalı kayıtların işaretlenmesi ve beyannamelerin doldurulması gibi karmaşık çok aşamalı süreçlerde robotik süreç otomasyonu kullanımı hem manuel iş yükünün azaltılmasını hem de vergi uyum risklerinin düşürülmesini sağlamıştır. Bu bulgular, robotik süreç otomasyonunun gelecekteki olarak yoğun emek gerektiren muhasebe rutinlerini sistematik biçimde yeniden yapılandıran stratejik bir araç olduğunu göstermektedir. Kamu muhasebesi açısından elde edilen sonuçlar da robotik süreç otomasyonunun mesleki yapıyı dönüştürme kapasitesine işaret etmektedir. Denetim süreçleri, veri

toplama ve raporlama gibi tekrarlayıcı görevlerin ağırlıkta olduğu yapısıyla robotik süreç otomasyonundan en fazla fayda sağlayan uygulama alanlarından biridir. Literatürde, robotik süreç otomasyonunun denetim süreçlerinde kullanılmasıyla veri bütünlüğünün güçlendiği, süreç belgelenmesinin standartlaştığı ve denetçilerin mesleki yargı gerektiren daha yüksek katma değerli faaliyetlere yönelebildiği vurgulanmıştır. Bu çerçevede robotik süreç otomasyonu, denetim kalitesini artırmakla kalmayıp mesleğin stratejik konumunu da güçlendiren bir teknoloji olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, çalışma robotik süreç otomasyonunun yalnızca teknik bir uygulama olmadığını, aynı zamanda kapsamlı bir örgütsel değişim süreci gerektirdiğini göstermektedir. Süreçlerin otomasyona uygunluğunun yanlış değerlendirilmesi, kapsamın net tanımlanmaması, çalışan direnci, bilgi teknolojisi altyapısının yetersizliği ve yönetim eksikliği, robotik süreç otomasyonu projelerini başarısızlığa taşıyabilen temel faktörler arasında yer almaktadır. Çalışmanın önemli bir bulgusu, robotik süreç otomasyonunun tek başına kullanıldığında sınırlı bir dönüşüm kapasitesi sunduğu; asıl stratejik etkiyi yapay zekâ bileşenleri ile bütünleştğinde ortaya çıkardığıdır. Robotik süreç otomasyonunun muhasebe alanında sürdürülebilir ve yüksek katma değer üreten bir dönüşüm sağlayabilmesi için işletmelerin çok boyutlu ve bütüncül bir uygulama stratejisi benimsemeleri gerekmektedir. Bu doğrultuda öncelikle süreç uygunluğunun sistematik biçimde analiz edilmesi; süreç hacmi, standartlaşma düzeyi, veri yapısı, hata oranı ve yatırım getirisi gibi kriterlere dayalı objektif bir değerlendirme yapılması kritik önem taşımaktadır. Otomasyon öncesi süreç iyileştirme ve standartizasyon çalışmaları hem robotik süreç otomasyonunun teknik başarısını artırmakta hem de uzun vadeli sürdürülebilirliği güçlendirmektedir. Bunun yanında bilgi teknolojileri, muhasebe, güvenlik, insan kaynakları ve iç denetimi kapsayan çok disiplinli bir yönetim yapısının oluşturulması, robotik süreç otomasyonunun ölçeklenebilirliğini ve kurumsal uyumunu desteklemektedir. Çalışanların teknolojiye yönelik tutumunun uygulama başarısında belirleyici olduğu dikkate alındığında, kapsamlı eğitim, farkındalık programları ve değişim yönetimi stratejileri ile çalışan desteğinin sağlanması gerekmektedir. Ayrıca robotik süreç otomasyonunun yalnızca kural tabanlı görevleri değil, yarı yapılandırılmış ve yapılandırılmamış verileri de işleyebilmesi için optik karakter tanıma, doğal dil işleme ve süreç keşfi gibi yapay zekâ bileşenleriyle entegrasyonunun stratejik bir öncelik olarak ele alınması önerilmektedir. Robotik süreç otomasyonunun muhasebe süreçlerinde gerçek anlamda verimlilik, doğruluk ve stratejik değer yaratabilmesi, teknoloji uygulamasının teknik olduğu kadar organizasyonel ve yönetsel boyutlarının da etkin biçimde yönetilmesine bağlıdır. Bu bağlamda robotik süreç otomasyonu, muhasebe mesleğinin yalnızca mevcut iş yükünü hafifleten bir teknoloji değil; aynı zamanda mesleğin bilgi yoğun, analitik ve stratejik yönünü güçlendiren, geleceğin muhasebe uygulamalarını şekillendiren temel bir dijital altyapı bileşeni olarak değerlendirilmelidir.

KAYNAKÇA

- Achmad, G., Fitriyana, R., & Pratamaputra, E. (2022). Robotic process automation development model and application of triple bottom line in village accounting systems as an effort to reach advanced villages by 2045. *Proceedings of the Annual International Conference on Islamic Economics and Business (AICIEB)*, 2(1).
- Afriliana, N., & Ramadhan, A. (2022). The trends and roles of robotic process automation technology in digital transformation: A literature review. *Journal of System and Management Sciences*, 12(3), 51-73.
- Axmann, B., & Harmoko, H. (2020). Robotic process automation: An overview and comparison to other technology in Industry 4.0. *Proceedings of the 10th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT)*. IEEE.
- Bhardwaj, V. (2023). A systematic review of robotic process automation in business operations: Contemporary trends and insights. *Journal of Intelligent Systems and Control*, 2, 153-169.
- Bhatnagar, N. (2019). Role of robotic process automation in pharmaceutical industries. In *Proceedings of the International Conference on Advanced Machine Learning Technologies and Applications (AMLTa 2019)*.
- Burns, M. B., & Igou, A. (2019). Alexa, write an audit opinion: Adopting intelligent virtual assistants in accounting workplaces. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 16(1), 81-92.
- Chakraborti, T., et al. (2020). From robotic process automation to intelligent process automation: Emerging trends. In *Business Process Management: Blockchain and Robotic Process Automation Forum (BPM 2020)*. Springer.
- Colom, R., Karama, S., Jung, R. E., & Haier, R. J. (2010). Human intelligence and brain networks. *Dialogues Clin Neurosci*, 12(4), 489-501.
- Cooper, L. A., Holderness, D. K., Jr., Sorensen, T. L., & Wood, D. A. (2022). Perceptions of robotic process automation in Big 4 public accounting firms: Do firm leaders and lower-level employees agree? *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 19(1), 33-51.
- Cresswell, K., Cunningham-Burley, S., & Sheikh, A. (2018). Health care robotics: Qualitative exploration of key challenges and future directions. *Journal of Medical Internet Research*, 20(7).
- Dahiyat, A. (2022). Robotic process automation and audit quality. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*, 6(1), 160-167.
- Deloitte. (2015). Deloitte wins 'Audit Innovation of the Year' at 2015 International Accounting Bulletin awards. <https://www2.deloitte.com/ch/en/pages/audit/articles/deloitte-wins-iab-audit-innovation-award.html>.

- Deloitte. (2017). Robotic process automation – What does robotic process automation really offer, and how should you be thinking about it. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/process-and-operations/us-sdt-connections-robotic.pdf>.
- EY. (2016). Get ready for robots: Why planning makes the difference between success and disappointment. [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Get_ready_for_robots/\\$FILE/ey-get-ready-for-robots.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Get_ready_for_robots/$FILE/ey-get-ready-for-robots.pdf).
- Fernandez, D., & Aman, A. (2021). The influence of robotic process automation (RPA) towards employee acceptance. *International Journal of Recent Technology and Engineering*, 9(5), 295-299.
- Gotthardt, M., Koivulaakso, D., Paksoy, O., Saramo, C., Martikainen, M., & Lehner, O. (2020). Current state and challenges in the implementation of smart robotic process automation in accounting and auditing. *ACRN Journal of Finance and Risk Perspectives*, 9(1), 90-102.
- ICAEW. (2017). Artificial intelligence and the future of accountancy. <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/information-technology/thought-leadership/artificial-intelligence-report.ashx>.
- Joseph, O. (2023). Sustainable banking through robotic process automation: What role does ESG and cognitive AI play? *Journal of Digitovation and Information System*, 3(1), 116-140.
- Jovan, M., & Riantono, I. E. (2022). Implementation of robotic process automation: Audit process, workflow, and competencies in Indonesian banking firms. In *Proceedings of the International Conference on Industrial Engineering & Operations Management*.
- Kajrolkar, A., Pawar, S., Paralikar, P., & Bhagat, N. (2021). Customer order processing using robotic process automation. In *Proceedings of the International Conference on Communication, Information and Computing Technology (ICCICT)*.
- Mamede, H. S., Martins, C. M. G., & da Silva, M. M. (2023). A lean approach to robotic process automation in banking. *Heliyon*.
- Marr, B., & Ward, M. (2019). *Artificial Intelligence in practice: How 50 Successful companies used AI and machine learning to solve problems*. Wiley.
- Merriam-Webster. (2020). Intelligence. In *Merriam-Webster.com dictionary*. <https://www.merriam-webster.com/dictionary/intelligence>.
- Moffitt, K. C., Rozario, A. M., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Robotic process automation for auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 15(1), 1-10.
- Negnevitsky, M. (2011). *Artificial Intelligence: A guide to intelligent systems* (3rd ed.). Addison-Wesley, an imprint of Pearson.
- O'Neill, L. (2020). 3 tips for introducing RPA. *Financial Management*. <https://www.fm-magazine.com/news/2020/feb/robotic-process-automation-rpa-benefits-22587.html>.

- Patrício, L., Costa, C. R. de S., Fernandes, L. P., & Varela, M. L. R. (2023). Structure for the implementation and control of robotic process automation projects. In I. Woungang et al. (Eds.), *Advanced Network Technologies and Intelligent Computing*, Springer.
- Pepe, A. A. (2011). The evolution of technology for the accounting profession. CPA Practice Advisor. <http://www.cpapracticeadvisor.com/article/10263076/the-evolution-of-technology-for-the-accounting-profession>.
- Plattfaut, R., et al. (2022). The critical success factors for robotic process automation. *Computers in Industry*, 138.
- Pramod, D. (2021). Robotic process automation for industry: Adoption status, benefits, challenges and research agenda. *Benchmarking: An International Journal*.
- PwC. (2017, May). Robotic process automation (RPA): What tax needs to know now. <https://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/assets/pwc-tax-function-of-the-future-focus-on-today-robotics-process-automation.pdf>.
- Pypłacz, P., & Žukovskis, J. (2023). Implementing robotic process automation in small and medium-sized enterprises: Implications for organisations. *Procedia Computer Science*, 225, 337-346.
- Radke, A. M., Dang, M. T., & Tan, W. K. A. (2020). Using robotic process automation (RPA) to enhance item master data maintenance process. *LogForum*, 16(1), 129-140.
- Ransbotham, S., Kiron, D., Gerbert, P., & Reeves, M. (2017). Reshaping business with artificial intelligence. MIT Sloan Management Review and The Boston Consulting Group. https://image-src.bcg.com/Images/Reshaping%20Business%20with%20Artificial%20Intelligence_tcm9-177882.pdf.
- Russell, S., & Norvig, P. (2010). *Artificial intelligence – A modern approach*. Prentice-Hall.
- Santos, F., Pereira, R., & Vasconcelos, J. B. (2020). Toward robotic process automation implementation: An end-to-end perspective. *Business Process Management Journal*, 26(2), 405-420.
- Siegel, J., Shim, J., Walker, J., Qureshi, A., O'Callaghan, S., & Koku, P. (2003). *The artificial intelligence handbook: Business applications in accounting, banking, finance, management, and marketing*. South-Western, a division of Thomson Learning.
- Sobczak, A. (2022). Robotic process automation as a digital transformation tool for increasing organizational resilience in Polish enterprises. *Sustainability*, 14(3).
- Sullivan, M., Simpson, W., & Li, W. (2021). The role of robotic process automation (RPA) in logistics. In *Digital Transformation in Logistics: Demystifying Impacts of the Fourth Industrial Revolution*.
- Tornbohm, C., & Leiter, G. (2019). When and how to use robotic process automation in finance and accounting. Retrieved from Gartner Database.

- Untapped Editorial Team. (2018). The history of accounting – From record keeping to artificial intelligence discover how the history of accounting evolved. Medius. <https://www.mediusflow.com/en/untapped/articles/people/history-of-accounting>.
- Van der Aalst, W. M. P., Bichler, M., & Heinzl, A. (2018). Robotic process automation. *Business and Information Systems Engineering*, 60(4), 269-272.
- Weiner, I. B., & Freedheim, D. K. (2013). *Handbook of psychology, history of psychology* (2nd ed.). John Wiley & Sons.
- Wewerka, J., & Reichert, M. (2021). Robotic process automation: A systematic mapping study and classification framework. *Enterprise Information Systems*, 17, 1-38.
- Willcocks, L., Hindle, J., & Lacity, M. (2019). *Becoming strategic with robotic process automation*. SB Publishing.
- World Economic Forum (2020). *Transforming paradigms: A global AI in financial services survey*. http://www3.weforum.org/docs/WEF_AI_in_Financial_Services_Survey.pdf.
- Yao, M., Jia, M., & Zhou, A. (2018). *Applied artificial intelligence: A handbook for business leaders* (N. Zhang, Ed.). TOPBOTS Inc.
- Ylä-Kujala, A., et al. (2023). Robotic process automation deployments: A step-by-step method to investment appraisal. *Business Process Management Journal*, 29, 163-187.



MUHASEBE VE DİJİTALLEŞME KONUSUNDA 2024-2025 YILLARINDA YAPILMIŞ LİSANS ÜSTÜ ÇALIŞMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

“ ”

Sema AKPINAR ¹

Şule YILDIZ ²

¹ Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi Sağlık Yönetimi Bölümü, semaulku@sakarya.edu.tr
ORCID ID: 0000-0003-0797-1486

² Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü, kasapoglu@sakarya.edu.tr
ORCID ID: 0000-0002-4630-0637

1. GİRİŞ

Muhasebe işletmelerin karşılaştıkları mali olayların sonuçlarını belgeler ışığında kayıt altına alma, sınıflandırma, özetleyerek analize hazır haline getirme ve yönetsel kararlarda kullanılacak bilgiyi üretme (Karabınar ve Çevik, 2014) süreci olarak tanımlanabilir (Akyel ve Karaca, 2014). Geçmiş ekonomik ilişkilerin hatta sayı saymanın başladığı tarihlere kadar dayanan muhasebe o tarihlerden bu zamana gelişen teknoloji sayesinde özünü korumakla birlikte süreçlerin yönetimi bakımından önemli değişiklikler geçirmiştir. Çift taraflı kayıt sisteminin doğuşundan günümüz bilgisayar teknolojilerinin muhasebe süreçlerine entegrasyonuna kadar pek çok aşama sistemin işleyişinde belirleyici olmuştur (Açıkgöz ve Mutlu, 2022).

Dijitalleşme, ulaşılabilir bilgilerin herhangi bir teknolojik araçla (bilgisayar, akıllı telefon, tablet vb.) okunabilecek, düzenlenebilecek şekilde dijital ortama aktarılması sürecinin genel adı olarak kabul edilmektedir (Çam, 2023). Dijital dönüşüm, son zamanların su götürmez gerçeğidir ve tüm ekonomik süreçlerde olduğu gibi muhasebe sürecinde de etkisini göstermektedir. Muhasebe sistemine entegre olan yapay zeka, nesnelerin interneti vs. gibi teknolojiler sayesinde mesleki uygulamaların hızı ve verimliliği artmış, aynı zamanda doğruluk, güvenilirlik gibi ilkelerin önemi bir kez daha ortaya çıkmıştır (Akkuş ve Celayir, 2025). Bununla birlikte dijitalleşme ağ bağlantısı vasıtasıyla çok sayıda paydaşla aynı anda etkileşim imkânı da tanımaktadır. Bu da her işletme fonksiyonunda olduğu gibi muhasebede de çeşitli yapısal değişiklikler doğurmaktadır (Açıkgöz ve Mutlu, 2022). Hem muhasebe bilgisini üretenler hem de bu bilgiler ışığında karar verenler dijitalleşmeden hem etkilenen hem de faydalanan konumundadır. Yeni dünya düzeninde değişen bu sisteme adapte olabilmek için hem bilgi üreticiler hem de kullanıcılar gidişata dair bir resme ihtiyaç duymaktadır.

Bu çalışma muhasebe ve dijitalleşme ilişkisini ele alan lisansüstü çalışmaların son iki yıl içerisinde nasıl bir serencama sahip olduğunu ortaya koymayı amaçlamaktadır. Yapılan tezlerde tez türü, yayınlandığı üniversite, çalışılan anabilim dalı, örneklem alınan ülke ve sektör, tez yazım dili, yazarların cinsiyeti, kullanılan araştırma yöntemi, analiz türü ve veri toplama aracı başlıkları bakımından son dönemlerde (2024-2025) bir değişiklik olup olmadığını belirlemek araştırmanın temel hedeflerindendir. Bu sayede konu ile ilgili araştırma boşluklarının belirlenmesi ve yapılacak yeni çalışmalar için yol gösterici olmak önemsenmektedir. Araştırmanın iki yıl ile sınırlı tutulmasının sebebi Gök (2024)'ün çalışmasında önceki yılların yer almasıdır. Bu çalışmanın ve Gök (2024)'ün bulguları karşılaştırılarak önceki dönemlerle son iki yıl arasında herhangi bir başlık konusunda alanın farklılaşmaya gidip gitmediğini de tespit etmek araştırmacıların elde etmek istediği sonuçlar arasındadır.

2. LİTERATÜR ÖZETİ

Muhasebe ve dijitalleşme konusunu ele alan pek çok akademik yayın bulunmaktadır. Özellikle son yıllarda konuya ilişkin yayın sayısının gözle görülür biçimde artmış olması, konunun araştırmacılar için cazip olduğu düşüncesini beslemektedir. Bununla birlikte dijitalleşme süreçlerinin muhasebe bilgisini öğrenenler, üretenler ve kullananlar açısından pek çok farklı başlıkla değerlendirildiği görülmektedir. Konuya ilişkin hem kavramsal hem de saha araştırmasına dönük çalışmaların bulunması da konuyu değerli kılmaktadır.

Literatüre bakıldığında muhasebe ve dijitalleşme konusunda kavramsal bir bakış açısı geliştirmeyi çalışan çalışmalar (Arabacı, 2022; Azaltun vd., 2024; Büyükarıkan, 2021; Çam, 2023; Dilaver, 2024; Günaydın ve Uzunoğlu, 2022; Güney, 2022; Kısacık ve Poyraz Can, 2024; Koca, 2025; Özçetin, 2024; Özevin, 2023; Usul ve Bahçeci Başkurt, 2022; Ülker ve Eker, 2024;) şeklinde sıralanabilir.

Muhasebe denetimi ve adli muhasebe konusunda dijitalleşmenin etkisini inceleyen çalışmalara bakıldığında (Akbaş ve Çarıkçı, 2022; Akkuş ve Celayir, 2025; Celayir ve Celayir, 2020; Er, 2023; Karahan ve Karahan, 2021; Varol, 2023; Yücel, 2024) adı geçen eserler dikkat çekmektedir.

COVID 19 döneminde dijitalleşmenin muhasebe mesleği ve muhasebe eğitimine etkisini inceleyen çalışmalar (Açıkgöz ve Mutlu, 2022; Şıta ve Yardımcıoğlu, 2022a; Şıta ve Yardımcıoğlu, 2022b; Yelgen, 2021), dijital araçların muhasebeleştirilmesini ele alan çalışmalar (Akyüz ve Gülten, 2023; Yeşil, 2023), dijitalleşmenin muhasebe meslek mensuplarına etkilerine yönelik çalışmalar (Arslan, 2024; Arslan ve Baysal Artık, 2023; Bağdat ve Şenol, 2024; Baysal Artık ve Arslan, 2024; Bora Kılınçarslan, 2024; Güneş Satar ve Bekçi, 2024; Güney ve Özcan, 2025; Karaca ve Gümüş, 2023; Karcıoğlu ve Binici, 2021; Kayağdı ve Koca, 2023; Katkat Özçelik vd., 2025, Gökbulut Kazan vd., 2025; Ömürbek vd., 2023; Pasmaz ve Özulucan, 2021; Şeker ve Hoş, 2021; Yakut, 2024) şeklinde sıralanabilir.

Muhasebe eğitimi ve dijitalleşme süreçlerini irdeleyen çalışmalar (Çetin, 2025; Erbuğa ve Karakelleoğlu, 2024; Eskin ve Sarısoy, 2023; Hiçyorulmaz, 2024; Kıymetli Şen ve Terzi, 2022; Kurnaz vd., 2020; Küçükler, 2023; Mert, 2022; Süklüm Eser, 2025; Sakin ve Türk, 2025; Şen ve Aracı, 2021), muhasebe ve dijitalleşme ilişkisine yönelik bibliyometrik çalışmalar (Ejder Erturan, 2025; Gök 2024; Korga, 2025; Özçetin ve Mutlu, 2024; Özdemir, 2025; Yardımcıoğlu ve Şıta, 2020) şeklinde tespit edilmiştir.

3. ARAŞTIRMA

Muhasebe ve dijitalleşme ilişkisini konu alan lisans üstü tezlere odaklanan bu çalışma 2024-2025 yılları için YÖKTEZ veri tabanında yer alan 36 lisansüstü tez dokümanı incelemiştir. Söz konusu lisans üstü tezlere 01.11.2025 tarihinde ulaşılmış ve anahtar kelime olarak “muhasabe” ve “dijitalleşme” terimleri kullanılmıştır. Çalışmaya konu olan tezler tez türü ve yayın yılı, yayınlandığı üniversite, çalışılan anabilim dalı, örneklem alınan ülke ve sektör, tez yazım dili, yazarların cinsiyeti kullanılan araştırma yöntemi, analiz türü ve veri toplama aracı şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

Yayımlandığı yıla ve yapılan tezin hangi eğitim kademesinde hazırlandığına odaklanılan ayırım Tablo 1’de yer almaktadır. Buna göre 2025 yılında hazırlanan lisans üstü tezlerin 9’u yüksek lisans, 8’i doktora tezidir. 2024 yılında ise 18 yüksek lisans, 1 doktora tezi bulunmaktadır. İki yıl kıyaslandığında bile konuya ilişkin doktora seviyesinde çalışmaların arttığı gözlemlenmektedir.

Tablo 1: Eğitim Kademesine Göre Tez Dağılımı

Tez Türü	2025	2024	Toplam
Doktora	8	1	9
Yüksek Lisans	9	18	27
Toplam	17	19	36

Yapılan lisansüstü çalışmaların üniversitelere göre dağılımı incelendiğinde 2024-2025 yıllarında en çok Manisa Celal Bayar Üniversitesi (3) ve Selçuk Üniversitesi (3) öğrencileri dijitalleşme ve muhasabe alanında tez sunmuştur. Bu iki üniversiteyi Süleyman Demirel Üniversitesi (2), Cumhuriyet Üniversitesi (2) ve Gaziantep Üniversitesi (2) takip etmektedir. Tezlerin sunuldukları üniversiteler bakımından dağılımı Tablo 2’dedir.

Tablo 2: Tezlerin Sunuldukları Üniversitelere Göre Dağılımı

Üniversite	Sayı	Üniversite	Sayı
Aksaray Üniversitesi	1	Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi	1
Artvin Çoruh Üniversitesi	1	İnönü Üniversitesi	1
Atatürk Üniversitesi	1	İstanbul Kültür Üniversitesi	1
Bartın Üniversitesi	1	İstanbul Nişantaşı Üniversitesi	1
Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	1	İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi	1
Bingöl Üniversitesi	1	Kafkas Üniversitesi	1
Bursa Uludağ Üniversitesi	1	Kayseri Üniversitesi	1
Cumhuriyet Üniversitesi	2	Manisa Celal Bayar Üniversitesi	3
Düzce Üniversitesi	1	Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi	1
Gazi Üniversitesi	1	Selçuk Üniversitesi	3
Gaziantep Üniversitesi	2	Süleyman Demirel Üniversitesi	2
Haliç Üniversitesi	1	Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi	1
Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi	1	Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi	1
Hitit Üniversitesi	1	Yalova Üniversitesi	1

Yine lisansüstü çalışmalar anabilim dalları açısından sınıflandırıldığında İşletme anabilim dalının 31 tez çalışmasıyla başat olduğu ortaya çıkmıştır. Enstitülerde Muhasebe Finans Bilim dalının İşletme Anabilim dalı çatısı altında olması sebebiyle bu sonuç sürpriz değildir. Bununla beraber diğer iktisadi ve idari bilimler dallarının muhasebe ve dijitalleşme konusunda çalışmaları henüz çok fazla tercih etmediği söylenebilir. Bu durumun diğer bilim dalları açısından bir araştırma boşluğu olarak kabul edilip, yeni araştırmacıların bu alana kanallanması beklenebilir. Tezlerin anabilim dalları açısından dağılımı Tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo 3: Çalışılan Anabilim Dalı Açısından Tezler

Anabilim Dalı	Sayı
Ekonomi Yönetim	1
İktisat	1
İşletme	31
Maliye	1
Muhasebe, Finans ve Bankacılık	1
Uluslararası Ticaret	1

Lisansüstü çalışmaların örneklemelerini oluşturan ülkeler incelendiğinde araştırmacıların bir istisna hariç Türkiye örnekleminde çalıştığı görülmektedir. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda farklı örneklemle çalışmak veya diğer ülkelerden alınacak örneklemle Türkiye örneklemini kıyaslamak yoluna gitmek literatürü önemli ölçüde zenginleştirebilir. Örneklem alınan ülkeler açısından tezler Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4: Örneklem Alınan Ülkeler Açısından Tezler

Örneklem Ülke	Sayı
Türkiye	35
Global ölçek	1

Çalışmaların örneklem seçimi dikkate alınarak bir sınıflandırma yapıldığında ağırlıklı olarak muhasebe meslek mensuplarından (20) olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra muhasebe öğretmenlerine (2), bağımsız denetçilere (1) ve muhasebe öğrencilerine (1) yönelik saha araştırmaları da mevcuttur. Ayrıca ikincil veri kaynağı olarak Dergipark, Yöktez, MASAK raporları, GİB ve VDK faaliyet raporları da tezlerde kullanılmıştır. Örneklem alınan sektör ve veri kaynağı bakımından sınıflandırma Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5: Örneklem Alınan Sektör- Firma-Veri Tabanı Dağılım Açısından Tezler

Sektör- Firma- Veri Tabanı Dağılımı	Sayı
(GİB) ve (VDK) Faaliyet Raporları	1
Bağımsız Denetçiler	1
DERGIPARK ve YÖKTEZ	1
MASAK Verileri	1
Meslek mensupları	20
Meslek mensupları ve Yazılım Şirketi sahipleri	1
Muhasebe Bilgi sistemi verileri	2
Muhasebe Öğrencileri	1
Muhasebe öğretmenleri	2
Muhasebe paket programları	1
Muhasebe ve Yapay Zekâ Vakaları	1
OSB İşletmeleri	1
Perakende Sektörü	1
Üretim Ticaret Hizmet Sektörü	1
Çeşitli Sektörler	1

Lisansüstü tezler yazım dili bakımından incelendiğinde 2024-2025 yıllarında araştırmacıların tamamının (36) çalışmalarını Türkçe sunduğu belirlenmiştir. Yazarların cinsiyeti bakımından bir inceleme yapıldığında ise araştırmacıların 21'inin kadın, 15'inin erkek olduğu tespit edilmiştir. Yazar cinsiyeti açısından tezlerin dağılımı Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6: Yazar Cinsiyeti Açısından Tezler

Cinsiyet	Sayı
Kadın	21
Erkek	15

Lisansüstü çalışmalarda kullanılan araştırma yöntemi bakımından bir inceleme yapıldığında tezlerin 23'ü nicel analiz yöntemlerini kullanmaktadır. Nitel yöntemi benimseyen tez çalışmalarının sayısı ise 13'tür. Araştırmacıların araştırma tasarımlarında nitel analizlere de yer vermesi literatüre önemli katkılar sunmuştur. Bundan sonraki çalışmalarda da yine nitel analiz yöntemleri değerlendirilebilir. Söz konusu dağılıma ilişkin bilgiler Tablo 7'de yer almaktadır.

Tablo 7: Kullanılan Araştırma Yöntemi Açısından Tezler

Kullanılan Yöntem	Sayı
Nicel Analiz	23
Nitel Analiz	13

Tezlerde kullanılan veri toplama araçları incelendiğinde araştırmacıların çoğunlukla anketi (20) tercih ettiği gözlemlenmiştir. İkincil verileri kullanmayı tercih eden araştırmacı sayısı ise 9'dur. Bunun dışında mülakat (6) ve odak grup çalışması (1) da kullanılan veri toplama araçlarındandır. Özellikle konunun ilgili taraflarının bir arada bulunduğu odak gruplarla yapılacak yeni çalışmalar literatürü zenginleştirecektir.

Tablo 8: Kullanılan Veri Toplama Aracı Açısından Tezler

Veri Toplama Aracı	Sayı
Anket	20
İkincil Veri	9
Mülakat	6
Odak grup çalışması	1

Tezlerde kullanılan analiz yöntemleri incelendiğinde Tanımlayıcı istatistik ve Fark analizinin (8) ağırlıklı olarak tercih edildiği görülmektedir. Bunun yanı sıra içerik analizini tercih eden araştırmacıların da sayısı 7'dir. Ayrıca bibliyometrik analiz (3) ve yapısal eşitlik modelinin (4) de diğer yöntemlere nazaran daha çok tercih edildiği gözlemlenmektedir. İlgili veriler Tablo 9'da yer almaktadır.

Tablo 9: Kullanılan Analiz Türü Açısından Tezler

Analiz Türü	Sayı	Analiz Türü	Sayı
AHP Analizi	1	Fenomenoloji modeli	2
Aracılık Analizi, Regresyon Analizi ve Mann-Whitney U Testi	1	İçerik Analizi	7
ARDL Modeli	1	Kaiser Meyer-Olkin Bartlett Testleri	1
Bibliyometrik Analiz	3	Korelasyon Testleri	1
Delphi Tekniği	1	Mann-Whitney U Testi-Kruskal Wallis testleri	1
Faktör Analizi ve Yapısal Eşitlik Modeli	1	Örnek Olay	1
Faktör Analizi, Korelasyon ve Regresyon testleri	1	Tanımlayıcı istatistik ve Fark analizi	7
Faktör Analizi, Yol analizi ve Yapısal Eşitlik Modeli	1	Tanımlayıcı istatistik ve Fark analizi, Faktör Analizi ve Regresyon	1
Fark testleri	1	Tematik analiz	1
Fark testleri, regresyon analizi	1	Yapısal Eşitlik Modeli	2

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Muhasebe ve dijitalleşme ilişkisini konu alan lisans üstü tezleri çeşitli sınıflandırmalara (tez türü ve yayın yılı, yayınlandığı üniversite, çalışılan anabilim dalı, örneklem alınan ülke ve sektör, tez yazım dili, yazarların cinsiyeti kullanılan araştırma yöntemi, analiz türü ve veri toplama aracı) tabi tutan bu çalışma 2024-2025 yılları için YÖKTEZ veri tabanında yer alan 36 lisansüstü tez dokümanını incelemiştir.

Elde edilen bulgulara göre 2024-2025 yılları için en çok yüksek lisans (27) seviyesinde çalışma yapılmıştır. Tezlerin sunulduğu kurum bakımından yapılan incelemeye göre en çok tez Manisa Celal Bayar Üniversitesi (3) ve Selçuk Üniversitesi (3)'nde yazılmıştır. Yine en çok İşletme anabilim dalı (31) öğrencileri dijitalleşme ve muhasebe alanında tez yazmıştır. Tezlerin tamamı Türkçe yazılmakla beraber, 35 tanesi Türkiye'nin çeşitli illerinden örneklemlele çalışılmıştır. Örneklem olarak en çok muhasebe meslek mensuplarından (20) veri toplanmıştır. Cinsiyet bakımından ise en çok kadın (21) araştırmacıların alana ilgi duyduğu belirlenmiştir. Ayrıca yöntem olarak nicel analiz (23), veri toplama aracı olarak anket (20), analiz tekniği olarak tanımlayıcı istatistik ve fark analizi (8) öne çıkmıştır. Ayrıca genel olarak daha önce tezleri konu alarak yapılmış “Muhasebede Dijitalleşme Üzerine Çalışılan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi” Gök (2024) çalışmasının bulgularına paralel bulgular elde edilmiştir.

Dijitalleşmenin muhasebe disiplini üzerindeki etkilerini ele alan tezlerin sayısı arttırılmalıdır. Bunu yaparken araştırmacılar disiplinler arası çalışmalara yönelebilir. Ayrıca metodolojik olarak da araştırmaların zenginleştirilmesi, farklı örneklemlelerin ve farklı analiz türlerinin kullanılması literatüre önemli katkılar sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Açıkgöz, B. & Mutlu, M. D. (2022). Muhasebe Mesleğinde Dijital Dönüşüm: Covid-19 Pandemi Döneminde Uzaktan Çalışma Uygulamaları. İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 11 (2), 845-864. DOI: 10.15869/itobiad.971503.
- Akbaş, A., & Çarıkçı, O. (2022). Endüstri 4.0'ın Bağımsız Denetçilere ve Denetim Uygulamalarına Etkisi. Muhasebe ve Finansman Dergisi (94), 53-72. <https://doi.org/10.25095/mufad.1029562>.
- Akkuş H. & Celayir D. (2025) Dijitalleşen Muhasebe ve Denetim Süreçlerinde Blockchain Teknolojisinin Rolü: Kavramsal Bir İnceleme Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi- Asos Journal, 13(168) 535-555.
- Akyel N. & Karaca N. (2014) Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, SakaryaYayıncılık.
- Akyüz, F., & Gülten, S. (2023). “Muhasebede Dijital Dönüşüm: Metaverse” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi (Yıl: 2023, Sayı: 68, Sayfa : 91-108) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1094864>.
- Arabacı, H. (2022). Endüstri 4.0'ın Muhasebe Sürecine Etkisi. Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi, 6(17), 481-489.
- Arslan, E. & Baysal Artık, M. (2023). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebede Dijitalleşmeye Geçmelerini Etkileyen Faktörlerin Gri İlişkisel Analiz İle Tespit Edilmesi” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi (Yıl: 2023, Sayı : 70, Sayfa : 307-326) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1195567>.
- Arslan, Ö. (2024). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebede dijitalleşmeye geçmelerini etkileyen faktörlerin SWARA yöntemiyle ağırlıklandırılarak önem sırasının belirlenmesi. Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14(27), 209-222.
- Azaltun, M., Aktaş, A., Tekbaş, İ., & Turgut Genç, S. (2024). ChatGPT'nin Muhasebe Mesleğine ve Muhasebecilere Yönelik Öngörüler: Fırsatlar ve Riskler. Hitit Sosyal Bilimler Dergisi, 17(ICAFR Özel Sayısı), 93-110. <https://doi.org/10.17218/hititsbd.1393675>.
- Bağdat, A., & Şenol, A. (2024). Muhasebe Meslek Mensuplarının Endüstri 4.0 Teknolojilerine Ve Muhasebenin Dijitalleşmesine Bakışı. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 31(1), 1-26. <https://doi.org/10.18657/yonveek.1259336>.
- Baysal Artık, M., & Arslan, E. (2024). “Muhasebe Bürolarında Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Dijitalleşmeye Bakışı” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi (Yıl: 2024, Sayı : 72, Sayfa : 105-124) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1370711>.
- Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 58, Denizli, ss. 169-192.
- Bora Kılınçarslan T. (2024). Değişen ve dönüşen dünyada muhasebe mesleğinin dijitalleşmesi fırsat mı, risk mi? muhasebe meslek mensuplarının algılarına yönelik bir araştırma. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 46(3), 692-708. DOI: 10.14780/muiibd.1535136.

- Büyükarıkan, U. (2021). Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 52, 269-288.
- Celayir, D., & Celayir, Ç. (2020). Dijitalleşmenin Denetim Mesleğine Yansımaları. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 7(6), 128-148.
- Çam, M. (2023). Endüstri 4.0: Dijitalleşme ve Muhasebe [Industry 4.0: Digitalization and Accounting]. *Journal of Politics, Economy and Management*, 6(1), 11-29.
- Çetin, Ö.O. (2025). Muhasebe eğitiminde yapay zekâ destekli pedagojik dönüşüm: Chatgpt ve Muhasebe Hackathonu Modeli, *Sosyal Çalışmalar Üzerine Akademik Perspektif Dergisi*, (1), 01-14.
- Dilaver, H. (2024). Digitalization In Accounting. *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(1), 40-51. <https://doi.org/10.56574/nohu-sosbil.1478554>.
- Er, G. (2023). Dijitalleşme Dünyasında Metaverse'nin Muhasebe ve Denetim İle İlişkisi. *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 43-57.
- Erbuğa, G.S., Karakelleoğlu, M.İ. (2024). Muhasebe Eğitiminde dijital uygulamaların hile denetimine katkıları: üniversite müfredatlarında bir araştırma. *İzmir İktisat Dergisi*. 39(1). 161-179. Doi: 10.24988/ije.1311949.
- Erturan, İ. E. (2025). Dijitalleşmenin Muhasebeye Yansımaları: Bibliyometrik Analiz Yoluyla Bir Literatür Haritası. *Denetişim* (33), 160-177. <https://doi.org/10.58348/denetisim.1697450>.
- Eskin, İ. ve Sarısoy, Ö. (2023). “Muhasebe Eğitiminde Dijital Yetkinlikler: Türk Muhasebe Müfredatı Üzerine Bir İnceleme”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal*
- Gök, A. G. (2024). Muhasebede Dijitalleşme Üzerine Çalışılan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29(2), 97-111.
- Gökbulut Kazan, H., Kızıyalçın, A., & Özdemir, H. (2025). Muhasebe Etiğinin Muhasebe Meslek Mensupları ve Yapay Zekâ Kaygısı Üzerine Etkisi: Aydın İlinde Bir İnceleme. *International Journal of Social and Humanities Sciences Research (JSHSR)*, 12(120), 1309–1325. <https://doi.org/10.5281/zenodo.15805665>.
- Günaydın, A. ve Uzunoglu H. (2022). Teknolojik yenilikler ışığında muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleğine ilişkin yazınsal bakış. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi* 2(2), 92-102.
- Güneş Satar, E., & Bekci, İ. (2024). Muhasebe Sürecinin Dijitalleşmesinde Etkili Olan Faktörler: Antalya İlinde Bir Araştırma. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Dergisi*, 8(2), 100-122. <https://doi.org/10.31200/makubd.1529935>.
- Güney, A. & Özcan, E. (2025). Yapay zekanın muhasebede kullanımı üzerine bir araştırma. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi–Journal of Accounting Institute*, (72), 1–13. <https://doi.org/10.26650/MED.1492095>

- Güney, A. (2022). Muhasebede dijitalleşmenin rolü. *Journal of Human Sciences*, 19(2), 190-201. doi:10.14687/jhs.v19i2.6273.
- Güngör Karyağdı, N., & Koca, N. (2023). Dijitalleşme Sürecinde Mali Müşavirlik Mesleği: Nitel Bir Araştırma Elbistan Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(97), 29-48. <https://doi.org/10.25095/mufad.1181164>.
- Hiçyorulmaz, E. (2024). Muhasebenin Dijitalleşmesi ve Sağlık Yönetimi Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma, *Akademik Hassasiyetler*, Sayı/Issue: 24 Cilt/Volume: 11 Sayfa/Page: 198-222. <http://doi.org/10.25287/ohuiibf.894020>. <https://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.62532>
- Karabınar, S. & Çevik Z. (2014) Türkiye'deki Zorunlu Muhasebe Meslek Kurallarının Ahlak Yaklaşımları Açısından İncelenmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 6 (2), 29-44.
- Karaca, H., & Gümüş, A.. (2023). “Dijital Dönüşümde Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşadığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Nitel Bir Araştırma” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 70, Sayfa : 289-306) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1248101>.
- Karahan, U. ve Karahan, M. (2021). Envanter Defterinin Bağlantısal Bütünsellik Çerçevesinde Dijitalleşmesinin Denetime Etkisi, *İşletme Akademisi Dergisi*, 2(1): 103-122.
- Karcıoğlu, R., & Binici, F. Ö. (2021). Dijital Dönüşümün Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Etkisi. *Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(2), 226-241. <https://doi.org/10.31463/aicusbed.933800>.
- Katkat Özçelik, M., Öztürk, Z. & Alibaş, T. (2025). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Dijitalleşme ve Yapay Zekâ Teknolojisini Algılama Ve Uygulama Düzeylerinin Araştırılması” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2025, Sayı : 76, Sayfa : 133-156) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1659307>
- Kısacık, H., & Poyraz Can, S. (2024). Muhasebede E-Dönüşüm ve Blok Zinciri (Blockchain) Teknolojisi. *Erzurum Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19, 92-102.
- Kıymetli Şen, İ., & Terzi, S. (2022). Yapay Zeka ve Dijital Muhasebe Trendlerinde Muhasebe Eğitimine İlişkin Öneriler. *Journal of Business in The Digital Age*, 5(2), 105-113. <https://doi.org/10.46238/jobda.1131381>.
- Koca, Z. (2025). Dijital teknolojilerin muhasebede kullanımı: sistematik inceleme yoluyla teşvik edici ve engelleyici faktörlerin tespiti. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 5(1), 62-79.
- Korga, S. (2025). Muhasebe ve Yapay Zekâ: VOSviewer ile Bibliyometrik Analiz. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 32(1), 131-145. <https://doi.org/10.18657/yonvek.1522092>.

- Kurnaz, E., Tekbaş, İ., Bozdoğan, T. ve Çetin, Ö. O. (2020). Dijitalleşmeyle birlikte muhasebe eğitiminin muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (Özel Sayı), 881- 896. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.642307>.
- Küçükler, M. (2023). Muhasebede Yapay Zeka Uygulamaları: ChatGPT'nin Muhasebe Sınavı. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 33, 2, 875-888.
- Mert, İ. (2023). "Muhasebe Eğitimi ve Araştırmasında Çok Disiplinli Yaklaşım: Dijitalleşme ve Modern Yöntemler" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 249-262) <https://doi.org/10.55322/mbdbakis.1131174>.
- Ömürbek, V., Akçakanat, Ö., & Kılınç, Z. (2023). Muhasebe Mesleğinde E-Dönüşümün Muhasebe Meslek Mensuplarının Mutluluk ve İş Tatmini Seviyeleri Üzerine Etkisi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Dergisi*, 7(1), 1-23. <https://doi.org/10.31200/makuubd.1226881>.
- Özçetin, N. (2024). Endüstri 4.0 ve Endüstri 5.0 Perspektiflerinde Muhasebe: Teorik Bir İnceleme. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 22(Özel Sayı: Endüstri 4.0 ve Dijitalleşmenin Sosyal Bilimlerde Yansımaları), 1324-1344. <https://doi.org/10.35408/comuybd.1490646>
- Özçetin, N., & Mutlu, T. (2024). Muhasebe Denetimi ve Dijital Dönüşüm: Bibliyometrik Bir İnceleme. *Denetim*(31), 198-209. <https://doi.org/10.58348/denetim.1539700>
- Özdemir, N. (2025). Yapay zeka ve dijitalleşmenin muhasebe ve denetim alanlarına etkisi: Vosviewer tekniği ile bibliyometrik analiz. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(2), 618-638. <http://doi.org/10.25287/ohuibf.1577069>.
- Özevin, O. (2023) Muhasebede Yapay Zeka Kullanımının Meslek Etiğine Etkileri: Chatgpt Uygulaması, *FESA Dergisi*, 2023; 8(3) ,535 - 549 / DOI: 10.29106/fesa.1348752.
- Pusmaz, T., & Özulucan, A. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının dijital muhasebe okuryazarlık düzeylerinin tespiti üzerine Kayseri ve Niğde illerinde bir araştırma. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(4), 1431-1452.
- Sakin, İ. & Türk, Z. (2025). Teknolojiye hazırlık düzeyi ve kullanım algılarının muhasebede yapay zekanın benimseme düzeyine etkilerinin tespiti. *Turkish Studies - Economy*, 20(2), 901-919. <https://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.79592>.
- Süklüm Eser, N. (2025). Muhasebenin Dijitalleşmesi: Muhasebe Dersi Alan Öğrenciler Üzerinde Bir Araştırma. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 27(49), 724-742.
- Şeker, Y. ve Hoş, S. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının dijital muhasebe uygulamalarını kullanımlarına ilişkin bir araştırma. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(4), 953-972.

- Şen, V. & Aracı, H. (2021) Muhasebe Eğitimine Endüstri 4.0'ın Etkileri Yönetim ve Ekonomi 28/4 (2021) 875-889.
- Şıtak, B. ve Yardımcıoğlu, M. (2022). Dijitalleşmenin Muhasebe Mesleğine Ve Muhasebe Meslek Mensuplarına Etkilerinin Covid-19 Pandemi Döneminde İncelenmesi. İşletme Bilimi Dergisi, 10(1), 133-162.
- Şıtak, B., Yardımcıoğlu, M. (2022). Dijitalleşmenin ve Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe-Finans Eğitimine Etkilerinin Covid-19 Salgın Hastalığı Döneminde İncelenmesi, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 1, s. 26-54
- Uşul, H., & Bahçeci Başkurt, B. (2022). Muhasebede Dördüncü Dönem: Dijitalleşmenin Değiştirdiği Paradigmalar. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 27(3), 409-421.
- Ülker, Y. & Eker S., (2024). Dijitalleşme uygulamalarının muhasebe bilgi sistemi üzerine etkilerinin değerlendirilmesi. Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(18), 320-345.
- Varol, N. (2023). Dijital dönüşüm ve yapay zekâ: muhasebenin ve denetimin geleceği. Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi, 3(2), 162-184.
- Yakut, M. Şirin. (2024). Muhasebe Mesleğinde Dijital Dönüşümlerin Çalışanların Motivasyonuna Etkileri. International Journal of Social and Humanities Sciences Research (JSHSR), 11(109), 1358-1369. <https://doi.org/10.5281/zenodo.13147110>
- Yardımcıoğlu, M. & Şıtak, B. (2020) Yapay Zekâ Teknolojisinin Muhasebe Alanına Yansımaları: Literatür İncelemesi. Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 5 (2), 342-353 DOI: 10.33905/bseusbed.809795.
- Yelgen, E. (2021). Muhasebe Eğitiminde Zorluklar: COVID-19 ve Dijitalleşme. International Journal of Innovative Approaches in Social Sciences, 5(3), 134-155. <https://doi.org/10.29329/ijiasos.2021.370.2>
- Yeşil, T. (2023). Muhasebe ve metaverse. Turkish Studies - Economy, 18(1), 291-304.
- Yücel, E. (2024). Dijital çağda hile ve manipülasyonlara karşı adli muhasebe uygulamaları. Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, 10(2), 218-238. DOI: 10.22466/acusbd.1561356.