

MUHASEBE ALANINDA GÜNCEL YAKLAŞIMLAR

Editör
Prof. Dr. Cuma Ercan

Muhasebe Alanında Güncel Yaklaşımlar

Editör

Prof. Dr. Cuma Ercan

İmtiyaz Sahibi
Platanus Publishing®

Editör
Prof. Dr. Cuma Ercan

Kapak & Mizanpaj & Sosyal Medya
Platanus Yayın Grubu

Birinci Basım
Mart, 2025

Yayımcı Sertifika No
45813

Matbaa Sertifika No
47381

ISBN
978-625-6634-89-3

©copyright
Bu kitabın yayım hakkı Platanus Publishing'e aittir.
Kaynak gösterilmeden alıntı yapılamaz, izin
alınmadan hiçbir yolla çoğaltılamaz.

Adres:Natoyolu Cad. Fahri Korutürk Mah. 157/B,
06480, Mamak, Ankara, Türkiye.
Telefon: +90 312 390 1 118
web: www.platanuskita.com
e-mail: platanuskita@gmail.com



PLATANUS PUBLISHING®

İÇİNDEKİLER

BÖLÜM 1..... 5

Satışların Maliyeti Tablosunun Analizi

İrfan Özen & Esin N. Can

BÖLÜM 2..... 29

E-Defter ve E-Fatura Uygulamalarının Muhasebe Çalışanları Üzerindeki Etkisi, Iğdır İli Örneği

Seyhan Öztürk & Adem Güneş

BÖLÜM 3..... 59

Kamu Muhasebe Sisteminde Performans Odaklı Dönüşüm

Yasin Reyhan

BÖLÜM 1

Satışların Maliyeti Tablosunun Analizi

İrfan Özen¹ & Esin N. Can²

¹ Doç. Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Datça Kazım Yılmaz Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, ORCID No: 0000-0003-4307-2306.

² Doç. Dr., İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, ORCID No: 0000-0002-3525-0793.

1. GİRİŞ

Muhasebe bilgi sisteminin çıktıları, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayacak ve alınacak kararlara destek olacak finansal tablolardır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 175 ve mükerrer 257’nci maddelerine göre, Maliye Bakanlığı, muhasebe usul ve esaslarını, muhasebe standartlarını, tek düzen hesap planını ve finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kuralları belirlemeye, bu kuralları mükellefler, şirketler ve işletmeler için uygulamaya koymaya ve ilgili diğer düzenlemeleri yapmaya yetkilidir. Maliye Bakanlığı, bu yetkisini kullanarak yayımladığı ‘Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ (MSUGT) ile bu konularda çeşitli düzenlemeler yapmıştır. 1 sıra no.lu MSUGT ile hazırlanması gereken finansal tablolar ve bu tabloların düzenlenmesine ilişkin kurallar belirlenmiştir. Buna göre, bilgi kullanıcıları için üretilen temel finansal tablolar bilanço ve gelir tablosu, bu temel finansal tablolardaki bilgilerin detaylarını içeren ek finansal tablolar ise nakit akım tablosu, fon akım tablosu, kâr dağıtım tablosu, özkaynak değişim tablosu ve satışların maliyeti tablosudur.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na (TFRS) göre düzenlenmesi zorunlu finansal tablolar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) paralel olarak belirlenmiştir. Bu standartlar kapsamında, tam set finansal tablolar, finansal durum tablosu (bilanço), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve dipnotlar bileşenlerinden oluşmaktadır (TMS-1).

Satışların maliyeti tablosuna ilişkin MSUGT’a detaylı açıklama bulunmakta, ancak TFRS’de “tam bir finansal tablolar seti” içerisinde sayılmamakta ve TFRS’ye uygun hesap planında da “satışların maliyetleri” hesap grubunda ana hesaplar sıralanmaktadır. Satışların maliyeti tablosu; işletmenin dönemde katlandığı direkt ilk madde ve malzeme (DİMM) maliyeti, direkt işçilik (Dİ) maliyeti ve genel üretim giderleri (GÜG) toplamı olan üretim maliyetini, dönemdeki yarı mamul ve mamul stoklarındaki değişimi içeren üretilen ve satılan mamul maliyetini, satılan ticari mallar maliyetini ve sunulan hizmet maliyetini gösteren, gelir tablosunun eki niteliğindeki finansal tablodur. Bu tablo, gelir tablosundaki satışların maliyeti tutarının ayrıntısını gösterir ve gelir tablosunu tamamlar. Gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti bölümü işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini göstermek üzere ayrı bir tablo halinde düzenlenir (1 no’lu MSUGT). Satışların maliyeti tablosu düzenlenmediğinde, gelir tablosundaki satışların maliyeti, bilançodaki ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mal stoklarına ilişkin bilgiler eksik

kalacaktır. İşletmelerde üretilen ancak dönemde satılmayan mamuller, tamamlanmayan yarı mamuller ve tüketilmeyen hammadde ile dönem sonu stoklarda bulunan ticari mallar bilançonun aktifinde izlenirken, satışı yapılan mamullerin, ticari malların ve sunulan hizmetlerin maliyeti ise gelir tablosunda satışların maliyetinin detaylarında izlenir.

Satışların maliyeti tablosu özellikle iç bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılayacak önemli bilgiler sunmakla birlikte, genel bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılayan temel finansal tablolardaki bilgileri içermesi açısından da önemlidir. Yöneticiler, gerçeğe uygun ve gerekli bilgileri içerecek şekilde düzenlenen satışların maliyeti tablosu kalemlerindeki değişimi analiz ederek maliyet yönetimi için önemli bilgileri edinmiş olacaktır.

Aktif toplamı veya net satışlar toplamı her yıl belirlenen tutarı aşan³ işletmelerin satışların maliyeti tablosunu ile birlikte diğer ek mali tabloları da düzenlemeleri zorunludur. Ancak bahsedilen tutarı aşan işletmelerden sadece kâr dağıtım tablosunu, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine eklemeleri yeterlidir. Satışların maliyeti tablosu ve nakit akım tablosunun beyannameye eklenmesine gerek yoktur.

Üretim işletmelerinde satılan mamullerin maliyeti için üç durum söz konusudur. Satılan mamullerin maliyeti tablosunun hazırlanış mantığını ve aşamalarını da gösteren bu üç durum şu şekildedir:

- Satılan mamuller, dönemde hammadde aşamasından başlanıp tamamlanarak satılan mamuller olabilir.
- Satılan mamuller, önceki dönemde üretimine başlanan ama henüz tamamlanmayan mamuller (yarı mamuller) tamamlanarak satılan mamuller olabilir.
- Satılan mamuller, üretimi önceki dönemde tamamlanan satışa hazır durumda bekletilen ve dönemde satılan mamuller olabilir.

Sıralanan bu alternatiflere satılan ticari malların ve sunulan hizmetlerin maliyetleri de eklendiğinde satışların maliyeti tablosu elde edilecektir.

³ 2023 yılında aktif toplamı 133.187.700 TL veya net satışlar toplamı 295.970.000 TL'yi aşan mükelleflerin 2024 yılında verecekleri yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine temel finansal tabloların yanı sıra ek finansal tabloları da eklemeleri gerekmektedir.

Hizmet üretim işletmelerinde de benzer bir durum söz konusudur. Hizmet işletmelerinde sunulan hizmet maliyeti şu üç aşama veya durumu içerecek şekilde düzenlenir:

- Sunulan hizmetler, dönemde başlanıp tamamlanarak sunulan hizmetler olabilir.
- Sunulan hizmetler, önceki dönemde üretimine başlanan ama henüz tamamlanmamış hizmetler tamamlanarak sunulan hizmetler olabilir.
- Sunulan hizmetler, üretimi önceki dönemde tamamlanan ve dönemde sunulan hizmetler olabilir.

Çalışmada, üretim ve hizmet işletmelerinde düzenlenecek satışların maliyeti tablosunun finansal analiz teknikleri kullanılarak analizinin nasıl yapılacağı ortaya konulacaktır.

Giriş dahil altı bölümden oluşan çalışmanın ikinci bölümünde TMS-2 Stoklar Standardı (Türkiye Muhasebe Standardı 2) ve VUK'a stoklarla ilgili özellikli durumlara değinilmiş; üçüncü bölümünde TFRS'ye Uygun Hesap Planı'nda satışların maliyeti kalemleri hakkında bilgi verilirken; dördüncü ve beşinci bölümlerinde sırasıyla satışların maliyeti tablosu ile sunulan hizmet maliyeti tablosunun analizleri; son bölümünde ise sonuç ve öneriler yer almıştır.

2. TMS-2 STOKLAR STANDARDI VE VUK'TA STOKLARLA İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Amacı, stoklar ile ilgili muhasebe uygulamalarının belirlenmesi olan TMS-2 Stoklar Standardı (Türkiye Muhasebe Standardı 2)'nin temel konularından biri varlık olarak finansal tablolara alınacak ve ilgili hasılat finansal tablolara yansıtılncaya kadar da varlık olarak izlenecek maliyet tutarının belirlenmesidir. Bir diğer ifadeyle bu standardın amacı, stokların cari varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında katlanılacak maliyetlerin belirlenmesidir (Akgün, 2012, s. 230). TMS-2, stok maliyetlerinin belirlenmesi, stokların değerlemesi ve satışların maliyetine olan etkisi gibi konuları kapsamaktadır.

TMS-2'ye göre stok maliyeti; satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti ve stokları mevcut duruma ve konuma getirmek için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Stokların değerlemesinde gerçek parti, ortalama maliyet ve FIFO (first-in, first-out / ilk giren ilk çıkar) maliyet yöntemleri gibi yöntemler kullanılabilir ve bu yöntemler, stokların maliyetini, dolayısıyla da satışların maliyetini etkiler.

Doğru bir stok sistemi ve düzenli stok sayımları, stokların maliyetlerinin doğru hesaplanmasını sağlayacaktır.

TMS-2, stok maliyetlerinin doğru şekilde hesaplanmasını ve değerlemesini sağlayarak, işletmenin finansal tablolarının güvenilir ve tutarlı olmasını amaçlamaktadır. Satışların maliyetinin doğru hesaplanması, işletmenin kârlılığını ve performansını analiz etmede kritik öneme sahiptir.

Stoklarla ilgili Vergi Usul Kanunu (VUK) ve TMS 2’de yer alan özellikli durumlar aşağıdaki Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo 1: TMS-2 Stoklar Standardı ve VUK’ta Stoklarla İlgili Özellikli Durumlar

Karşılaştırma Konusu	TMS 2 Standardı	VUK
Stokların İlk Aktifleştirildiği Anda Muhasebeleştirilmesi	Maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir.	Maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir.
İskontoların Takip Edilmesi	Miktar iskontosu, stok satılmışsa satılan malın maliyetinden veya kayıtlarda yer alan stok maliyetinden çıkarılır. Kasa iskontosu ise ertelenmiş vade farkı giderleri hesabından çıkarılır.	Stoklar envanterde izlenmeye devam ediyorsa ilgili stok hesabına indirimler dahil edilmelidir. Miktar ve kasa iskontosu, stok satılmışsa satılan malın maliyetinden veya kayıtlarda yer alan stok maliyetinden çıkarılır.
Vade Farkı Giderlerinin İzlenmesi	Vade farkları stok maliyetine yüklenmeyip, finansman gideri olarak değerlendirilir. Özellikli varlık niteliğindeki stoklar için katlanılan vade farkları borçlanma maliyeti olarak stok maliyetine dâhil edilir.	Vade farkı ayırımı yapılmayarak bu farkın tamamı stokun maliyetine eklenir.
Borçlanma Maliyetleri	Oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılırken özellikli varlık niteliğindeki stokların maliyetine eklenir.	Herhangi bir ayırım bulunmamaktadır.
Kur Farkının İzlenmesi	Satın alma maliyetine dahil edilmeyip, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Kur farkı, stokun aktifleştirilmesine kadar geçen sürede maliyete dahil edilir. İlerleyen dönemlerde bu farkın maliyete dahil edilip edilmeyeceğine işletmeler karar verir.

Hizmet Maliyetlerinin İzlenmesi	Sunulan hizmetle ilişkili hasılatın finansal tablolara gelir şeklinde aktarılamadığı hallerde ilgili giderler stoklarda izlenir.	Finansal tablolara dönem sonunda gider olarak aktarılır.
Kullanılabilecek Stok Değerleme Yöntemi	Gerçek parti, ortalama maliyet ve FIFO yöntemleri kullanılabilir. Maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile ölçülür.	Gerçek parti, ortalama maliyet ve FIFO yöntemleri kullanılabilir.
Stok Değeri Ölçümü		Maliyet bedeli ile ölçülür.
Bilanço Gününde Değerlemeye Tabi Olması	Net gerçekleşebilir değer veya maliyet bedelinden düşük olanı üzerinden ölçülür.	Piyasa veya maliyet değerinden düşük olanı üzerinden değerlemeye tabi tutulur.
Değer Düşüklüğünün Hesaplanması ve Raporlanması	Değer düşüklüğü net gerçekleşebilir değer in maliyet bedelinin altında olması durumunda söz konusudur. İlgili değer düşüklüğü karşılık giderlerinde izlenir.	Maliyet bedeline göre değerlendirme günündeki satış bedelleri yüzde 10 ve daha fazla düşüklük göstermesi durumunda değer düşüklüğü söz konusudur. İlgili değer düşüklüğü karşılık giderlerinde izlenir.
Düşük Kapasite veya Atıl Kapasite Nedeniyle Dağıtılmayan Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	Gider	Stok ya da satışların maliyeti
Değer Düşüklüğünün İptal Edilmesi	Stokun değerindeki artışa bağlı olarak iptal edilebilir. Ancak, yeniden değerlendirilen tutar, stok maliyetini aşamaz.	Değer düşüklüğüne bağlı olarak satış sırasında ayrılan karşılığın tamamı iptal edilir.
Maliyetleme Yaklaşımı	Normal maliyet yöntemi uygulanır. Kapasite sapması hesaplanır ve maliyete eklenmeyen kısım dönem gideri olarak kayıt edilir.	Tam maliyet yöntemi uygulanır. Kapasite sapması hesaplanmaz.
Bileşik Mamul	Herhangi bir yöntem önerilmemektedir. Ancak piyasa değerini esas alan dağıtım yöntemi tercih edilmektedir.	Bileşik maliyetlerin, bileşik stoklara dağıtımında fiziksel miktarlara göre satış değerine dayalı yöntem ve dağıtım yöntemleri kullanılmaktadır.
Yan Mamul	Yan mamul, üretim maliyetinden düşürülerek ölçülmesi net	Açıklama bulunmamaktadır.

	gerçekleşebilir değer ile yapılmalıdır. Stoklama yapılamamaktadır.	
Normal ve Anormal Fireler	Normal firelerin maliyeti stokların maliyetine dâhil edilirken, anormal fire maliyetleri dönem gideri olarak kaydedilir.	Normal fireler kanunen kabul edilebilir bir gider olarak kaydedilir. Anormal fireler kanunen kabul edilmeyen dönem gideri olarak kaydedilir.

Kaynak: Arisoy ve Tuğay, (2018), s. 156-157; Çerikcioğlu Çelik ve Aydın, (2022), s. 868; Demireller, (2013): s. 144; Deran ve Acar, (2016), s. 18-19; Erman, (2021), s. 110-112; Öztürk, (2017), s. 144-145'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

3. TFRS'YE UYGUN HESAP PLANI'NDA SATIŞLARIN MALİYETİ KALEMLERİ

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uygulamalarının kapsamı genişledikçe, işletmelerin bu standartlara uygun raporlama yapma gereği de artmaktadır. Bu gereksinimi karşılamak amacıyla 2024 yılında Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından TFRS'ye Uygun Hesap Planı yayımlanmıştır (www.kgk.gov.tr).

Tekdüzen Hesap Planı (TDHP)'nda yer alan "62 SATIŞLARIN MALİYETİ" hesap grubundaki 620-623 nolu ana hesaplar benzer olmakla birlikte, TFRS'ye Uygun Hesap Planı'nda yer alan yeni hesaplar açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır. Tablo 2'de TDHP ve TFRS'ye Uygun Hesap Planı'nda yer alan satışların maliyeti tablosu hesapları verilmiştir.

Tablo 2: Satışların Maliyeti Hesapları (TDHP ve TFRS'ye Uygun Hesap Planları)

TEKDÜZEN HESAP PLANI	TFRS'YE UYGUN HESAP PLANI
62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	62 SATIŞLARIN MALİYETLERİ (-)
620. Satılan Mamuller Maliyeti (-)	620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
622. Satılan Hizmet Maliyeti (-)	622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)
623. Diğer Satışların Maliyeti (-)	623 Diğer Satışların Maliyeti (-)
	624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)
	625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)
	626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)
	627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar
	629 Diğer Giderler (-)

TDHP’de 62 nolu hesap grubu “SATIŞLARIN MALİYETİ” olarak adlandırılırken, TFRS’ye Uygun Hesap Planı’nda bu hesap grubu “SATIŞLARIN MALİYETLERİ” olarak adlandırılmıştır. 620-623 nolu hesaplarda TDHP ile TFRS’ye Uygun Hesap Planı’nda belirgin bir farklılık bulunmamaktadır. Tek farklılık TDHP’deki “622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)” hesabı yeni hesap planında olması gerektiği şekilde “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” olarak revize edilmiştir.

Yeni hesaplar TFRS’ye Uygun Hesap Planı’nda şu şekilde açıklanmıştır (www.kgk.gov.tr):

- **624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-):** Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtılmasında normal kapasiteyi esas alan işletmeler tarafından, sabit genel üretim giderlerinin üretim birimlerine dağıtılmayan kısımlarının izlenmesinde kullanılır.
- **625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-):** Bu hesap, stokların maliyetine dahil edilmeyen ve gerçekleştikleri dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılması gereken üretim sürecinde veya stoklama sürecinde ortaya çıkan anormal fire ve kayıpların izlenmesinde kullanılır.
- **626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-):** Bu hesap, stoklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderlerinin izlenmesinde kullanılır.
- **627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar (+):** Bu hesap, daha önceki dönemlerde değer düşüklüğü hesaplanıp karşılık ayrılan stok kalemlerine ilişkin koşulların değişmesi nedeniyle değer düşüklüğü riski ortadan kalkması durumunda iptal edilen karşılıkların izlenmesinde kullanılır.
- **629 Diğer Giderler (-):** Bu hesap, yukarıdakilerin kapsamına girmeyen diğer maliyet ve giderlerin izlenmesinde kullanılır. Tam maliyet yöntemi kullanan işletmeler, faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin olan ve uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre dönüştürme maliyetlerine dahil edilmeyen sabit genel üretim giderlerini bu hesapta izler.

4. MAMUL ÜRETİM İŞLETMELERİNDE SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSUNUN ANALİZİ

Satışların maliyeti tutarı şu şekilde hesaplanmaktadır:

- İşletmelerde üretim maliyeti (üretim/imalata yüklenen maliyet); dönemde katılan DİMM ve Dİ ile GÜG toplanarak hesaplanır.
- Üretim maliyeti için ne kadar DİMM maliyetine katıldığı; işletmenin stoklarda bulunan dönem başındaki DİMM ile dönem içinde satın alınan DİMM tutarları ve DİMM alım gideri toplanıp, bu toplamdan varsa DİMM alım iadesi/indirimi ile dönem sonundaki DİMM tutarı çıkarılarak bulunur.
- Üretim maliyetine yarı mamul stoklarındaki değişim eklenerek üretilen mamul maliyeti hesaplanır.
- Dönemde satılan mamul maliyeti, üretilen mamul maliyetine mamul stoklarındaki değişim eklenerek bulunur.
- Satılan mamul maliyetine varsa satılan ticari mallar maliyeti ve sunulan hizmet maliyeti de eklendiğinde, işletmenin dönemdeki satışlarının maliyeti hesaplanmış olur.

Bu açıklamalar kapsamında satışların maliyeti tablosu, yeni hesap planına uygun sunulan hizmet maliyetinin detaylarını içerecek şekilde Tablo 3'teki gibi düzenlenecektir:

Tablo 3: Satışların Maliyeti Tablosu

	Önceki Dönem	Cari Dönem
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti		
Direkt İşçilik Maliyeti		
Genel Üretim Maliyeti		
ÜRETİM MALİYETİ		
Yarı Mamul Stoklarındaki Değişim		
Dönem Başı Yarı Mamul Stoku (+)		
Dönem Sonu Yarı Mamul Stoku (-)		
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ		
Mamul Stoklarındaki Değişim		
Dönem Başı Mamul Stoku (+)		
Dönem Sonu Mamul Stoku (-)		
I. SATILAN MAMUL MALİYETİ		
TİCARİ FAALİYET		
Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)		
Dönem İçi Ticari Mal Alışları (+)		

Dönem Sonu Ticari Mallar Stoku (-)		
II. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti		
Direkt İşçilik Maliyeti		
Genel Üretim Maliyeti		
HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		
Tamamlanmamış Hizmet Stoklarındaki Değişim		
Dönem Başı Tamamlanmamış Hizmet Stoku (+)		
Dönem Sonu Tamamlanmamış Hizmet Stoku (-)		
ÜRETİLEN HİZMET MALİYETİ		
Tamamlanmış Hizmet Stoklarındaki Değişim		
Dönem Başı Tamamlanmış Hizmet Stoku (+)		
Dönem Sonu Tamamlanmış Hizmet Stoku (-)		
III. SUNULAN HİZMET MALİYETİ		
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)		

Satışların maliyeti tablosu kalemlerinde dönemler arasında ortaya çıkan değişim ya da kalemlerin oransal dağılımı ve bu dağılımdaki değişimin belirlenmesi, maliyet yönetimi ve planlamada yöneticilere önemli bilgiler sunacaktır. Bu yararlı bilgiler, satışların maliyeti tablosunun analizi ile elde edilebilir.

Finansal analiz; işletmelerin tarihi finansal tabloları veya proforma finansal tabloları esas alınarak finansal tablo kalemlerinin oransal dağılımı ve dönemler arası mutlak ve oransal değişim belirlenerek ve bu değişim yorumlanarak gelecek dönemlerle ilgili tahminlerde bulunmak veya riskli noktalar tespit edilerek gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak amacıyla belirli teknikler kullanılarak yapılır. Finansal analiz teknikleri; yatay analiz, dikey analiz, trend analizi ve oran analizi olarak dört başlık altında incelenebilir (Özen, 2020a, s. 1649; Özen, 2020b, s. 76):

- **Yatay analiz:** Finansal tablo kalemlerindeki en az iki ya da daha fazla dönemdeki değişimi oran ve tutar olarak ortaya koyan yatay analiz, “tutarları karşılaştırma yöntemi” olarak da adlandırılmaktadır.
- **Dikey analiz:** Belirli bir grup, hesap sınıfı veya genel toplam 100 kabul edilerek finansal tablo kalemlerinin bu toplamlar içindeki oranın belirlenmesi amacıyla yapılan analizdir.
- **Eğilim yüzdeleri (trend) analizi:** İlgili finansal tablo kalemlerinin uzun dönemde gösterdiği eğilimi belirlemek için en az sekiz yıl veya

daha fazla döneme ait finansal tablo kalemlerindeki değişimin belirlenmesi amacıyla yapılan ve “endeks yöntemi” olarak da adlandırılan analizdir.

- **Oran (rasyo) analizi:** Finansal tablo kalemlerinin birbirlerine oranlanmasıyla yapılan analizdir.

Bu analiz teknikleri farklı sektörlerdeki işletmelerin temel finansal tabloları esas alınarak yaygın şekilde kullanılmaktadır. Ancak temel finansal tablolardaki bilgilerin detaylarını içeren ek finansal tabloların analizi ise nadiren yapılmaktadır. Yapılan araştırma sonucunda hem uygulamada, hem de literatürde satışların maliyeti tablosunun analizi ile ilgili çalışma tespit edilememiştir.

Satışların maliyeti tablosunun analizi, tüm analiz teknikleri kullanılarak yapılabilir. Ayrıca satışların maliyeti tablosun analizi, analizi yapan kişiye göre iç ve dış analiz olarak; analizin amacına göre yatırım ve yönetim analizi olarak; analizin kapsamına göre yatay analiz ve trend analizleri dinamik analiz, dikey ve oran analizleri de statik ve dinamik analiz olarak yapılabilir.

4.1. Satışların Maliyeti Tablosunun Yatay Analizi

Yatay analiz, bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin iki veya daha fazla dönemde mutlak ve oransal değişiminin belirlenmesi amacıyla yapılır. Dönemler arasındaki değişimin hesaplanması, yöneticilerin odaklanması gereken kalemlerin belirlenmesine imkân sağlayacaktır. Yatay analiz kapsamında hesaplamaların daha uzun dönemi kapsayacak şekilde yapılması, trend analizini ifade etmektedir. Trend analizi, finansal tablo kalemlerinin uzun dönemde gösterdiği genel eğilimi ortaya koyduğu için bu analiz sonucunda elde edilen bilgiler, yöneticilerin karar süreçlerinde önemli bilgi girdisi sağlayacaktır.

Satışların maliyeti tablosunun yatay analizi, her bir maliyet unsurunun dönemler içindeki mutlak ve oransal değişiminin belirlenmesi amacıyla yapılır. Bu yöntem kullanılarak her bir kalemtaki değişim oranı ve tutarı hesaplanabilir. Satışların maliyeti tablosunun trend analizi, her bir maliyet unsurunun uzun dönemde maliyet kalemlerinin hangi yönde değiştiğinin izlenmesinde kullanılabilir. Trend analizi ile maliyetlerin yapısal değişiminin analizi de yapılabilir.

Satışların maliyeti tablosunun yatay analizi Tablo 4’te yer alan örnekteki gibi yapılabilir.

Tablo 4: Satışların Maliyeti Tablosunun Yatay Analizi

	Önceki Dönem	Cari Dönem	Değişim (Mutlak)	Değişim (%)
A- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	185.000	200.000	15.000	8,11
1- Dönem Başı DİMM Stoku (+)	55.000	95.000	40.000	72,73
2- Dönem İçi DİMM Alımları (+)	225.000	215.000	(10.000)	-4,44
3- Dönem Sonu DİMM Stoku (-)	95.000	110.000	15.000	15,79
B- Direkt İşçilik Giderleri	195.000	230.000	35.000	17,95
C- Genel Üretim Giderleri	280.000	320.000	40.000	14,29
ÜRETİM MALİYETİ	660.000	750.000	90.000	13,64
D- Yarı Mamul Stoklarındaki Değişim	(20.000)	30.000	50.000	-250,00
1- Dönem Başı Yarı Mamul Stoku (+)	130.000	150.000	20.000	15,38
2- Dönem Sonu Yarı Mamul Stoku (-)	150.000	120.000	(30.000)	-20,00
ÜRETİLEN MAMULLERİN MALİYETİ	640.000	780.000	140.000	21,88
E- Mamul Stoklarındaki Değişim	30.000	10.000	(20.000)	-66,67
1- Dönem Başı Mamul Stoku (+)	120.000	90.000	(30.000)	-25,00
2- Dönem Sonu Mamul Stoku (-)	90.000	80.000	(10.000)	-11,11
I- SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	670.000	790.000	120.000	17,91
TİCARİ FAALİYET				
1- Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)	400.000	350.000	(50.000)	-12,50
2- Dönem İçi Alışlar (+)	200.000	250.000	50.000	25,00
3- Dönem Sonu Ticari Mallar Stoku (-)	350.000	400.000	50.000	14,29
II- SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ	250.000	200.000	(50.000)	-20,00
III-SUNULAN HİZMET MALİYETİ	150.000	175.000	25.000	16,67
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)	1.070.000	1.165.000	95.000	8,88

Tablo 4'te görüldüğü gibi yatay analiz sonuçlarına göre üretim maliyeti yüzde 13,64, üretilen mamul maliyeti yüzde 21,88, satılan mamul maliyeti ise yüzde 17,91 oranında artmıştır. Satılan ticari malların maliyetinde yüzde 20 azalış meydana gelirken, sunulan hizmet maliyetinde yüzde 16,67 oranında artış olmuştur. Tüm bu değişimlerin sonucunda satışların maliyeti tutarında yüzde 8,88 oranında artış meydana gelmiştir.

Satışların maliyeti tablosundaki bu genel değişim oranlarının analizinin yanında her bir maliyet kalemindeki değişim de ayrıntılı olarak analiz edilebilir. Bununla birlikte çok çeşitli hammadde kullanarak farklı ürünlerin üretildiği işletmelerde, kullanılan hammadde türlerinin ve üretilen farklı ürünlerin alt hesaplar bazında raporlanması, izlenmesi ve analiz edilmesi, hem maliyet

yönetimi açısından hem de stok ve satın alma politikalarının belirlenmesi açısından yöneticilere detaylı bilgilerin sunulmasına aracılık edecektir. Satışların maliyeti tablosunun hangi ölçüde detaylandırılacağı, yönetimin bilgi beklentisine göre değişecektir. Bir diğer ifadeyle; satışların maliyeti tablosu, maliyetlerin ayrıntılı bileşenlerini analiz ederek maliyet yönetimi, stok kontrolü ve üretim verimliliği gibi spesifik konulara odaklanma imkânı sunar. Bu nedenle, satışların maliyeti tablosu analizi, gelir tablosu analizine tamamlayıcı bir rol oynar ve işletme yönetimine daha derin bir bakış açısı sağlar.

4.2. Satışların Maliyeti Tablosunun Dikey Analizi

Bilançonun dikey analizi hesap grubu, hesap sınıfı ve genel toplam içinde her bir finansal tablo kaleminin yüzde dağılımını belirlemek amacıyla yapılır. Elde edilen dikey analiz sonuçları işletmenin türüne ve sektördeki işletmelere göre varlık dağılımı, kaynak dağılımı veya hesap grupları ve hesap sınıfları içindeki hesapların oranları kıyaslanarak yorumlanabilir. Dikey analiz özellikle işletme varlıklarının uygun kaynaklarla sağlanıp sağlanmadığını ortaya koyduğu için bu bilgi yönetimin karar alma sürecine katkı sağlayacaktır. Ayrıca dikey analiz birden çok döneme ait bilanço verileri kullanılarak yapıldığında, kalemlerdeki oransal değişim de belirlenebilir.

Gelir tablosunun dikey analizi, net satış tutarı esas alınarak yapılır ve her bir gelir tablosu kaleminin net satışların yüzde kaçına denk geldiği belirlenir. Gelir tablosunun dikey analizi ile her bir kalemin net satışlara oranı ile odaklanılması ve iyileştirilmesi gereken gelir ve gider kalemleri belirlenmiş olacaktır. Dikey analiz sonuçları aynı zamanda gelir tablosu ve bilançoda birbirini etkileyen kalemlerin de analizinin ve kontrolünün de sağlanmasına imkân tanıyacaktır.

Satışların maliyeti tablosunun dikey analizi iki şekilde gerçekleştirilebilir. Bunlardan birincisi, grup toplamı (satışların maliyeti) içindeki her bir maliyet unsurunun oranının belirlenmesi, ikincisi ise hesap toplamı içindeki ana kalemlerin oranının belirlenmesidir. Eğer işletmelerde üretim faaliyeti ile birlikte hizmet üretimi ve ticari faaliyet de yürütülüyorsa, bu üç temel faaliyet esas alınarak dikey analiz gerçekleştirilir.

Satışların maliyeti tablosunun dikey analizi aşağıdaki örnekteki gibi yapılabilir.

Tablo 5: Satışların Maliyeti Tablosunun Dikey Analizi

			Önceki Dönem		Cari Dönem	
	Önceki Dönem	Cari Dönem	Hesap Toplamı (%)	Grup Toplamı (%)	Hesap Toplamı (%)	Grup Toplamı (%)
A- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	185.000	200.000				
			27,61	17,29	25,32	17,17
1- Dönem Başı DİMM Stoku (+)	55.000	95.000	8,21	5,14	12,03	8,15
2- Dönem İçi DİMM Alımları (+)	225.000	215.000	33,58	21,03	27,22	18,45
3- Dönem Sonu DİMM Stoku (-)	95.000	110.000	14,18	8,88	13,92	9,44
B- Direkt İşçilik Giderleri	195.000	230.000				
			29,10	18,22	29,11	19,74
C- Genel Üretim Giderleri	280.000	320.000				
			41,79	26,17	40,51	27,47
ÜRETİM MALİYETİ	660.000	750.000				
			98,51	61,68	94,94	64,38
D- Yarı Stoklarındaki Değişim	- 20.000	30.000				
			-2,99	-1,87	3,80	2,58
1- Dönem Başı Yarı Mamul Stoku (+)	130.000	150.000	19,40	12,15	18,99	12,88
2- Dönem Sonu Yarı Mamul Stoku (-)	150.000	120.000	22,39	14,02	15,19	10,30
ÜRETİLEN MAMULLERİN MALİYETİ	640.000	780.000				
			95,52	59,81	98,73	66,95
E- Mamul Stoklarındaki Değişim	30.000	10.000				
			4,48	2,80	1,27	0,86
1- Dönem Başı Mamul Stoku (+)	120.000	90.000	30,00	11,21	11,39	7,73
2- Dönem Sonu Mamul Stoku (-)	90.000	80.000	13,43	8,41	10,13	6,87
I- SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	670.000	790.000				
			100	62,62	100,00	67,81
TİCARİ FAALİYET				0,00		0,00
1- Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)	400.000	350.000	160	37,38	175,00	30,04
2- Dönem İçi Alışlar (+)	200.000	250.000	80	18,69	125,00	21,46
3- Dönem Sonu Ticari Mallar Stoku (-)	350.000	400.000	140	32,71	200,00	34,33

II- SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ	250.000	200.000				
			100	23,36	100,00	17,17
III-SUNULAN HİZMET MALİYETİ	150.000	175.000				
			100	14,02	100,00	15,02
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)	1.070.000	1.165.000				
				100,00		100,00

Tablo 5’de görüldüğü gibi önceki dönem hesap toplamı (satılan mamullerin maliyeti) içinde DİMM maliyetinin payı yüzde 27,61, Dİ maliyetinin payı yüzde 29,10 ve GÜG payı da yüzde 41,79 olarak hesaplanmıştır. Cari dönemde bu oranlar sırasıyla yüzde 25,32, 29,11 ve 40,51 olarak gerçekleşmiştir. Bu kalemlerin toplamından oluşan üretim maliyetinin hesap toplamı içindeki payı önceki dönemde yüzde 98,51 ve cari dönemde 94,94 olarak hesaplanmıştır. Üretilen mamullerin maliyetinin satılan mamullerin maliyeti içindeki payları da önceki dönemde yüzde 95,52 ve cari dönemde 98,73 olarak gerçekleşmiştir. Tablo 5’de ayrıca yarı mamul ve mamullerin satılan mamullerin maliyeti içindeki payları da verilmiştir.

Hesap kalemlerinin grup toplamı (satışların maliyeti) içindeki payları incelendiğinde önceki dönemde DİMM maliyetinin payı 17,29, Dİ maliyetinin payı 18,22 ve GÜG’nin payı yüzde 26,17; cari dönemde ise bu oranlar sırasıyla yüzde 17,17, 19,74 ve 27,47 olarak gerçekleştiği görülecektir. Grup toplamı içinde önceki dönemde satılan mamullerin maliyeti yüzde 62,62, satılan ticari malların maliyeti yüzde 23,36 ve sunulan hizmet maliyeti ise yüzde 14,02; cari dönemde ise bu hesaplar sırasıyla yüzde 67,81, 17,17 ve 15,02 olarak hesaplanmıştır. Cari dönemde, Direkt İlk Madde ve Malzeme (DİMM) maliyeti ile Genel Üretim Giderleri (GÜG) oranlarında hafif bir artış, Direkt İşçilik (Dİ) maliyetinde ise belirgin bir artış gözlenmiştir, bu da üretim süreçlerinde emek yoğunluğun arttığını gösterebilir. Ayrıca, satılan mamullerin maliyet oranındaki artış, ticari malların maliyet oranındaki düşüşle birlikte değerlendirilirse, işletmenin üretim faaliyetlerine ağırlık verdiği ve ticari mallardan ziyade kendi üretimlerine odaklandığı söylenebilir.

Satışların maliyeti tablosunun dikey analizi yukarıdaki örnekteki gibi yapılabilir. Ancak yönetimin beklenti ve taleplerine uygun olarak üretim işletmelerinde kullanılan DİMM, yarı mamul ve üretilen farklı mamuller düzeyinde, ticaret işletmelerinde ise her bir ticari mal düzeyinde detaylı

raporlama ve analiz yapılabilir. Hatta yönetimin talebi olması halinde performans ölçümü ve kıyaslama için bölümsel raporlama da yapılabilir.

4.3. Satışların Maliyeti Tablosunun Oran Analizi

Oran analizi, ilişkili finansal tablo kalemleri oranlanarak yapılır ve elde edilen sonuçlar tarihi, sanayi ve sektör, ideal ve bütçe standart oranları dikkate alınarak yorumlanır.

Çok sayıda finansal tablo kalemi olduğu için oranlanacak finansal tablo kalemlerinin sadece ilgili olanların seçilmesi ve hesaplanan oranların anlamlı olması gerekir (Özen, 2020b, s. 127). Oranlar genellikle likidite, mali yapı, faaliyet ve kârlılık oranları olarak gruplandırılır. Bu gruplandırmaya maliyet oranları da eklenebilir (Özen, 2020a, s. 1650). Çalışma oranları, verimlilik oranları ve devir hızı oranları olarak da adlandırılan faaliyet oranları, işletmenin sahip olduğu ve faaliyetlerde kullandığı varlıkları ne ölçüde etkin kullandığını ortaya koyar (Özen, 2020b: 136). Faaliyet oranları işletmenin alacak, borç ve stoklarının devir hızlarını ve devir sürelerini belirlemek amacıyla hesaplanır. Devir hızı borç, alacak ve stokların yılda kaç defa yenilendiğini, devir süresi ise borç, alacak ve stokların kaç günde bir tahsil edildiğini, ödendiğini veya işletmede kaldığını ifade etmektedir. İşletmelerin türlerine göre farklılık gösterse de alacak ve stok devir hızlarının yüksek, dolayısıyla devir sürelerinin düşük olması olumlu olarak değerlendirilir.

Satışların maliyeti tablosunun oran analizi ile ilgili sınırlı sayıda oran bulunmaktadır. Bu oranlar; yarı mamul, mamul, ticari mal, tamamlanmamış ve tamamlanmış hizmet devir hızları ile bunlara ilişkin devir süreleridir.

Satışların maliyeti tablosunun oran analizi Tablo 6'daki örnekteki gibi yapılabilir.

Tablo 6: Satışların Maliyeti Tablosunun Oran Analizi

Önceki Dönem			
DİMM Devir Hızı	DİMM Maliyeti / Ortalama İMM Stoku	185.000/75.000	2,46
DİMM Devir Süresi	360 / DİMM Devir Hızı	360/2,46	145,95 Gün
Yarı Mamul Devir Hızı	Üretilen Mamul Maliyeti / Ortalama Yarı Mamul Stoku	640.000/140.000	4,57
Yarı Mamul Devir Süresi	360 / Yarı Mamul Devir Hızı	360/4,57	78,77 Gün
Mamul Devir Hızı	Satılan Mamul Maliyeti / Ortalama Mamul Stoku	670.000/105.000	6,38
Mamul Devir Süresi	360 / Mamul Devir Hızı	360/6,38	56,43 Gün
Ticari Mal Devir Hızı	Satılan Ticari Malın Maliyeti / Ortalama Ticari Mal Stoku	250.000/375.000	0,67
Ticari Mal Devir Süresi	360 / Ticari Mal Devir Hızı	360/0,67	537,31 Gün
Cari Dönem			
DİMM Devir Hızı	DİMM Maliyeti / Ortalama İMM Stoku	200.000/102.500	1,95
DİMM Devir Süresi	360 / DİMM Devir Hızı	360/1,95	184,61 Gün
Yarı Mamul Devir Hızı	Üretilen Mamul Maliyeti / Ortalama Yarı Mamul Stoku	780.000/135.000	5,78
Yarı Mamul Devir Süresi	360 / Yarı Mamul Devir Hızı	360/5,78	62,28 Gün
Mamul Devir Hızı	Satılan Mamul Maliyeti / Ortalama Mamul Stoku	790.000/85.000	9,29
Mamul Devir Süresi	360 / Mamul Devir Hızı	360/9,29	38,75 Gün
Ticari Mal Devir Hızı	Satılan Ticari Malın Maliyeti / Ortalama Ticari Mal Stoku	200.000/375.000	0,54
Ticari Mal Devir Süresi	360 / Ticari Mal Devir Hızı	360/0,54	666,67 Gün

Tablo 6'dan da görüldüğü gibi DİMM devir hızı önceki dönemde 2,46, cari dönemde 1,95 olarak hesaplanmıştır. DİMM devir süresi ise önceki dönemde 145,95 gün, cari dönemde 184,61 gün olarak hesaplanmıştır. Yarı mamul devir hızı önceki dönemde 5,57 ve cari dönemde 5,78 olarak gerçekleşmiştir. Yarı mamul devir süreleri ise sırasıyla 78,77 gün ve 62,28 gündür. Mamul devir hızı önceki dönemde 6,38 olarak gerçekleşirken, cari dönemde 9,29 olarak hesaplanmıştır. Mamul devir süreleri sırasıyla 56,43 gün ve 38,75 gündür. Ticari

mal devir hızı önceki dönemde 0,67 iken, cari dönemde 0,54'tür. Ticari mal devir süreleri sırasıyla 537,31 gün ve 666,67 gün olarak hesaplanmıştır.

İşletmelerde devir hızlarının ne olması gerektiğine ilişkin standart bulunmamaktadır. Ancak Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından yapılan sektör bazlı stok devir hızları verileri kıyaslama amacıyla kullanılabilir. Örneğin; TCMB tarafından yapılan hesaplamalara göre imalat sektöründe stok devir hızı 2016 yılında 5,3 olarak belirlenirken, 2022 yılında 6,2 olarak tespit edilmiştir. Konaklama ve yiyecek hizmeti faaliyeti yürüten işletmelerde stok devir hızı 2016 yılında ortalama 12,3 olarak hesaplanırken, 2022 yılında 14,5 olarak hesaplanmıştır. İnsan sağlığı ve sosyal hizmet faaliyetlerini yürüten işletmelerde stok devir hızı 2016 yılında ortalama 22,6 olarak tespit edilirken, 2022 yılında 16,7 olarak belirlenmiştir. Tüm sektörlerin ortalamalarına bakıldığında stok devir hızı 2016 yılında 7,6 olarak hesaplanırken, 2022 yılında 9,6 olarak hesaplanmıştır.

İşletmenin türüne ve üretilen ürünlere göre farklılık gösterse de devir hızlarının mümkün olduğu kadar yüksek ve dolayısıyla da devir sürelerinin de mümkün olduğu kadar düşük olması, işletme faaliyetlerinin etkin şekilde yürütüldüğünün bir göstergesi olarak değerlendirilir. İşletmelerde hesaplanan düşük devir hızlarının yükseltilmesi için yöneticilerin gerekli tedbirleri almasının ve gerekli iyileştirmeleri yapmasının yolunu açacaktır. Bunun için işletmelerde detaylı bir faaliyet analizi ve faaliyet denetimi yapılması gerekecektir.

5. SUNULAN HİZMET MALİYETİ TABLOSUNUN ANALİZİ

Sunulan hizmet maliyeti tablosu, temelde üretim işletmeleri için düzenlenen satışların maliyeti tablosu yaklaşımından uyarlanarak ve TFRS'ye uygun hesap planı çerçevesinde; hizmet üretim maliyeti, üretilen hizmet maliyeti ve sunulan hizmet maliyeti olarak üç aşamalı bir süreci yansıtacak şekilde düzenlenebilir. Bu süreç, TFRS'nin hesap planında doğrudan bir ayırım bulunmamasına rağmen, standartların genel ilkelerine uygun olacak şekilde şekillendirilebilir.

5.1. Sunulan Hizmet Maliyeti Tablosunun Yatay Analiz

Hizmet üretim işletmelerinde sunulan hizmet maliyeti tablosunun yatay analizi aşağıdaki Tablo 7'de yer alan örnekte olduğu gibi kalemlerdeki dönemler arasındaki mutlak ve oransal değişim hesaplanarak yapılabilir.

Tablo 7: Sunulan Hizmet Maliyeti Tablosunun Yatay Analiz

	Önceki Dönem	Cari Dönem	Değişim (Mutlak)	Değişim (%)
A- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	35.000	45.000	10.000	28,57
B- Direkt İşçilik Giderleri	90.000	110.000	20.000	22,22
C- Genel Üretim Giderleri	75.000	65.000	(10.000)	-13,33
HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	200.000	220.000	20.000	10,00
D- Tamamlanmamış Hizmet Stoku Kullanımı	(15.000)	(10.000)	5.000	33,33
1- Dönem Başı Tamamlanmamış Hizmet Stoku (+)	65.000	80.000	15.000	23,08
2- Dönem Sonu Tamamlanmamış Hizmet Stoku (-)	80.000	90.000	10.000	12,50
ÜRETİLEN HİZMET MALİYETİ	185.000	210.000	25.000	13,51
E- Hizmet Stoklarında Değişim	(35.000)	(35.000)	0	0,00
1- Dönem Başı Tamamlanmış Hizmet Stoku (+)	25.000	55.000	30.000	120,00
2- Dönem Sonu Tamamlanmış Hizmet Stoku (-)	55.000	80.000	25.000	45,45
I- SUNULAN HİZMET MALİYETİ	150.000	175.000	25.000	16,67
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)	1.070.000	1.165.000	95.000	8,88

Tablo 7’den de görüldüğü gibi DİMM maliyetinde (yüzde 28,57) ve Dİ maliyetinde (yüzde 22,22) artış olurken, GÜG azalmıştır (yüzde 13,33). Hizmet üretim maliyeti önceki döneme göre yüzde 10 artarken, üretilen hizmet maliyeti yüzde 13,51 ve sunulan hizmet maliyeti de yüzde 16,67 oranında artmıştır. Tablo 7’de tamamlanmamış ve tamamlanmış hizmet stoklarındaki mutlak ve oransal değişim de yer almaktadır.

5.2. Sunulan Hizmet Maliyeti Tablosunun Dikey Analiz

Hizmet üretim işletmelerinde sunulan hizmet maliyeti tablosunun dikey analizi aşağıdaki Tablo 8’de yer alan örnekte olduğu gibi kalemlerin hesap toplamı (sunulan hizmet maliyeti) ve grup toplamı (satışların maliyeti) içindeki payları hesaplanarak yapılabilir.

Tablo 8: Sunulan Hizmet Maliyeti Tablosunun Dikey Analiz

	Önceki Dönem	Cari Dönem	Önceki Dönem Hesap Toplam 1 (%)	Önceki Dönem Grup Toplam 1 (%)	Cari Dönem Hesap Toplam 1 (%)	Cari Dönem Grup Toplam 1 (%)
A- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	35.000	45.000	23,33	3,27	25,71	3,86
B- Direkt İşçilik Giderleri	90.000	110.000	60,00	8,41	62,86	9,44
C- Genel Üretim Giderleri	75.000	65.000	50,00	7,01	37,14	5,58
HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	200.000	220.000	133,33	18,69	125,71	18,88
D- Tamamlanmamış Hizmet Stoku Kullanımı	(15.000)	(10.000)	-10,00	-1,40	-5,71	-0,86
1- Dönem Başı Tamamlanmamış Hizmet Stoku (+)	65.000	80.000	43,33	6,07	45,71	6,87
2- Dönem Sonu Tamamlanmamış Hizmet Stoku (-)	80.000	90.000	53,33	7,48	51,43	7,73
ÜRETİLEN HİZMET MALİYETİ	185.000	210.000	123,33	17,29	120,00	18,03
E- Hizmet Stoklarında Değişim	(35.000)	(35.000)	-23,33	-3,27	-20,00	-3,00
1- Dönem Başı Tamamlanmış Hizmet Stoku (+)	25.000	55.000	16,67	2,34	31,43	4,72
2- Dönem Sonu Tamamlanmış Hizmet Stoku (-)	55.000	80.000	36,67	5,14	45,71	6,87
III- SUNULAN HİZMET MALİYETİ	150.000	175.000	100,00	14,02	100,00	15,02
SATIŞLARIN MALİYETİ	1.070.000	1.165.000		100,00		100,00

Tablo 8’den de görüldüğü gibi önceki dönem hesap toplamı içinde hizmet üretim maliyetinin payı yüzde 133,33, üretilen hizmet maliyetinin payı ise 123,33 olarak gerçekleşmiştir. Cari dönem hesap toplamı içinde hizmet üretim maliyetinin payı ise yüzde 125,71 ve üretilen hizmet maliyetinin payı ise 120 olarak hesaplanmıştır. Hesap toplamı içindeki oranların yüksekliğinin nedeni, dönem sonu tamamlanmamış ve tamamlanmış hizmet stoku tutarlarının fazla olmasıdır. Önceki dönem grup toplamı içinde hizmet üretim maliyetinin payı yüzde 18,69, üretilen hizmet maliyetinin payı ise 17,29 ve sunulan hizmet maliyetinin payı da yüzde 14,02 olarak gerçekleşmiştir. Cari dönem grup toplamı içinde hizmet üretim maliyetinin payı yüzde 18,88, üretilen hizmet maliyetinin payı ise 18,03 ve sunulan hizmet maliyetinin payı da yüzde 15,02 olarak gerçekleşmiştir.

5.3. Sunulan Hizmet Maliyeti Tablosunun Oran Analizi

Üretim işletmelerinde olduğu gibi hizmet üretim işletmelerinde de sınırlı sayıda oran hesaplanabilmektedir. Hizmet üretim işletmelerinde hesaplanacak oranlar; tamamlanmamış ve tamamlanmış hizmet stok devir hızı ve devir süreleridir. Hizmet üretim işletmelerinde sunulan hizmet maliyeti tablosunun oran analizi aşağıdaki Tablo 9’da yer alan örnekte olduğu gibi yapılabilir.

Tablo 9: Sunulan Hizmet Maliyeti Tablosunun Oran Analizi

Önceki Dönem			
Tamamlanmamış Hizmet Devir Hızı	Üretilen Hizmet Maliyeti / Ortalama Tamamlanmamış Hizmet Stoku	185.000/72.500	2,55
Tamamlanmamış Hizmet Devir Süresi	360 / Tamamlanmamış Hizmet Devir Hızı	360/2,55	141,18 Gün
Tamamlanmış Hizmet Devir Hızı	Sunulan Hizmet Maliyeti / Ortalama Tamamlanmış Hizmet Stoku	150.000/40.000	3,75
Tamamlanmış Hizmet Devir Süresi	360 / Tamamlanmış Hizmet Devir Hızı	360/3,75	96 Gün
Cari Dönem			
Tamamlanmamış Hizmet Devir Hızı	Üretilen Hizmet Maliyeti / Ortalama Tamamlanmamış Hizmet Stoku	210.000/85.000	2,47
Tamamlanmamış Hizmet Devir Süresi	360 / Tamamlanmamış Hizmet Devir Hızı	360/2,47	145,75 Gün
Tamamlanmış Hizmet Devir Hızı	Sunulan Hizmet Maliyeti / Ortalama Tamamlanmış Hizmet Stoku	175.000/67.500	2,59
Tamamlanmış Hizmet Devir Süresi	360 / Tamamlanmış Hizmet Devir Hızı	360/2,59	124,14 Gün

Tablo 9'dan da görüldüğü gibi tamamlanmamış hizmet devir hızı önceki dönemde 2,55, cari dönemde 2,47 olarak hesaplanmıştır. Tamamlanmamış hizmet devir süresi ise önceki dönemde 141,18 gün, cari dönemde 145,75 gün olarak hesaplanmıştır. Tamamlanmış hizmet devir hızı önceki dönemde 3,75 ve cari dönemde 2,59 olarak gerçekleşmiştir. Tamamlanmış hizmet devir süreleri ise sırasıyla 96 gün ve 124,14 gündür.

6. SONUÇ ve ÖNERİLER

Satışların maliyeti tablosu, hem maliyet kalemlerini hem gelir tablosundaki satışların maliyeti tutarını, hem de bilançodaki stok kalemlerini etkilemesi nedeniyle önemli ek finansal tablolardan biridir. Bu tablonun analizi, özellikle işletme içi bilgi kullanıcılarının karar süreçlerinde yararlı bilgiler sunacaktır.

Finansal analiz, hem tüm sektörlerdeki uygulamada hem de akademik çalışmalarda bilanço ve gelir tablosu odaklı olarak uzun süredir yaygın olarak kullanılmaktadır. Ancak hem uygulamada hem de literatürde satışların maliyeti tablosunun analizi ihmal edilmiştir.

Çalışmada, ihmal edilen satışların maliyeti tablosunun analizindeki boşluğun doldurulması amacıyla, hem satışların maliyeti tablosunun hem de sunulan hizmet maliyeti tablosunun finansal analiz teknikleri kullanılarak nasıl yapılacağı ortaya konulmuştur.

Bu kapsamda satışların maliyeti tablosu kalemlerindeki mutlak ve oransal değişimi ortaya koyacak yatay analizin, kalemlerin hesap grubu ve ana hesap kalemleri içindeki paylarını belirlemek amacıyla yapılan dikey analizin ve devir hızları ile devir sürelerinin belirlenmesi amacıyla yapılan oran analizinin nasıl yapılması gerektiğini gösteren örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Hizmet üretim işletmelerinde TFRS'ye Uygun Hesap Planı esas alınarak düzenlenecek “Sunulan Hizmet Maliyeti Tablosu”nun analizi de yatay, dikey ve oran analizi uygulamasıyla örneklendirilmiştir. Bu analiz teknikleri ile birlikte çalışmada örneklendirilmeyen trend analizinin de yapılması mümkündür.

Sonuç olarak, temel finansal tablolarda uygulanan tüm finansal analiz teknikleri, satışların maliyeti tablosu ile sunulan hizmet tablosunda da uygulanabilir. Bu uygulamaların bilgi kullanıcılarına daha yararlı hale gelebilmesi için standartların geliştirilmesine yönelik çalışmaların yapılması ve uygulamaların farklı sektörlerde yaygınlaştırılması gerekmektedir. Uygulamaların yaygınlaşmasının, işletmelerin faaliyet analizine ve faaliyet denetimine de katkı sağlayacağı söylenebilir.

KAYNAKLAR

- Akgün, A.İ., (2012). TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırılması. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(2), 229-246.
- Arısoy, K. ve Tuğay, O., (2018). Stok Maliyetlerinin Ulusal Ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 33(1), 155-178.
- Çerikcioğlu Çelik, G., & Aydın, Y. (2022). Stokların VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS Açısından Karşılaştırılması: Bir Uygulama. Cumhuriyet Üniversitesi Journal of Economics & Administrative Sciences (JEAS), 23(4), 864-878.
- Demireller, A., (2012). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2) Çerçevesinde Stoklar. Vergi Dünyası Dergisi (369), 155-165.
- Deran, A. ve Acar, A. (2016). TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Stok Değerleme İlkeleri, Bu Düzenlemelerin Maliyetler Üzerindeki Etkileri ile İki Düzenleme Arasındaki Farkların Analizi. Vergi Dünyası Dergisi, 6(424), 6-20.
- Erman, T. (2021). Stok Maliyetlerinin Vergi Usul Kanunu ve TMS 2 Stoklar Standardı Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, Hesaplanması Ve Muhasebe Uygulamaları. T.C. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi SBE İşletme ABD Muhasebe Finansman Bilim Dalı (danışman: Abitter Özulucan (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Niğde (Haziran).
- Özen, İ. (2020a). Maliyet Oranları. Journal Of Social, Humanities and Administrative Sciences, 6(32), 1647-1660.
- Özen, İ. (2020b). Mali Tablolar Analizi. İstanbul: Pedagoji Yayınları.
- Öztürk, E. (2017). Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (28), 142-157.
- 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete No 21447 (M), Resmi Gazete Tarihi 26/12/1992.
- 213 Nolu Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 30.07.2024).
- Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, <https://www.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 05.08.2024).
- TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu”, 16/01/2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmi Gazete, (20. Güncelleme: 24/05/2018 tarihli ve 30430 sayılı Resmi Gazete).
- TMS 2 Stoklar, 15/01/2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete (10. Güncelleme 24/05/2018 tarih ve 30430 sayılı Resmi Gazete).

BÖLÜM 2

E-Defter ve E-Fatura Uygulamalarının Muhasebe Çalışanları Üzerindeki Etkisi, İğdır İli Örneği*

Seyhan Öztürk¹ & Adem Güneş²

* Bu çalışma Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim dalı tarafından kabul edilen aynı isimli yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

¹ Prof. Dr., Kafkas Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1458-840X>

² Kafkas Üniversitesi, SBE, Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi, ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-3449-3781>

GİRİŞ

İnsanların ticarete başladığı ilk yıllardan bugüne, bu işlemlerin kayda alınması fikri beraberinde gelmiştir. Ticari faaliyet gösteren gerek işletmeler, gerekse de insanlar alış-satış, alacak-borç işlemlerini kaydetmek durumundadırlar. Geleneksel muhasebede fiziksel olarak tutulan muhasebe defterleri söz konusuysen, sonraki aşamada teknolojiye gelişmeler neticesinde, muhasebe programları kullanılmaya başlanarak, muhasebe ile ilgili bilgi ve belgeler dijital ortama aktarılmıştır. Artık tüm muhasebe işlemleri dijital ortamlara kaydedilmekte, işletmenin kestiği ya da işletmeye kesilen faturalar elektronik ortamlarda düzenlenerek muhatabına ulaşmaktadır.

Devletler de bu teknolojik gelişmelere kayıtsız kalmayarak, vergi denetimi, vergi borcu ödeme, e-defter, e-fatura gibi dijital sistemleri yasal anlamda yürürlüğe sokmak suretiyle, bir anlamda müşterileri olan vergi mükellefleri ile dijital ortamda bir iletişim kurmaya başlamıştır. Endüstri 4.0'ın ortaya çıkması sonrasında, teknoloji çok daha farklı bir boyut kazanarak yapay zekâ ve akıllı robotik sistemler hayatımıza girmiştir. Artık muhasebe programları da yetersiz kalmakta, yapay zekâ destekli bulut muhasebe sistemleri marifetiyle muhasebe meslek mensuplarının veri girişine dahi gerek kalmamaktadır. Bu aşamada muhasebe meslek mensuplarına, düşünsel faaliyetler kalmakta, veri girişi ya da borç-alacak hesaplamaları yerine işletmenin verilerini yorumlamak için rapor hazırlamak gibi entelektüel faaliyetler kalmaktadır.

Bu bağlamda söz konusu çalışmanın amacı; Iğdır ilinde faaliyet gösteren işletmelerde görev yapan ilgililerin muhasebede yaşanan dijital dönüşümden ne denli etkilendiklerinin tespit edilmesidir. Bu amaç doğrultusunda çalışmada öncelikle muhasebe ve dijitalleşme sürecinden bahsedilmekte, akabinde yapılan alan araştırması ile Iğdır ilinde faaliyet gösteren işletmelerde görevli muhasebe sorumlularının e-fatura ve e-deftere geçiş kapsamındaki uyum süreçleri ve e-fatura ile e-deftere bakış açıları dikkate alınarak bu dönüşümün işletmeler üzerindeki etkisi ele alınmaktadır.

1. MUHASEBE VE DİJİTAL MUHASEBE

Finansal nitelikte işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, analiz edilmesi ve yorumlanması aşamalarından oluşan muhasebe, çeşitli sektörlerden işletmelerin anahtarı olan köklü bir araştırma disiplindir (Jans vd.,2023:62). Muhasebe, geleneksel olarak defterler ve manuel işlemlerle sürdürülen bir alan iken, dijitalleşme ile birlikte büyük bir dönüşüm yaşamaktadır.

Dijitalleşme, bilgiyi fiziksel veri taşıyıcılarından ve depolamadan ayırmanın teknik potansiyelidir (Chen vd.,2020:3). Dijitalleşme, insanlar tarafından kullanılan her çeşit verinin, bilgisayarların alfabesi olan 1 ve 0 sayıları kullanılmak suretiyle sayısallaştırılması olarak tanımlanmaktadır (Bağdat & Şenol,2024:2).

Dijitalleşme günümüzde hemen hemen her alanda kendisini hissettirmektedir. Muhasebe alanının da dijitalleşmeye ayak uydurarak kendini güncellemesi zorunlu bir hale gelmektedir. Dijital değişim süreci; işlerin basit, hızlı ve düşük maliyetler ile görülmesine imkan sağlamakta, verilerin hızlı oluşturulması, muhafaza edilmesi ve ilgililere sunulması noktasında çeşitli avantajlar sunmaktadır (Kaya,2021:2).

Teknolojik gelişmeler ışığında 10 yıl önce var olmayan birçok dijital sistemin artık muhasebe mesleğinde aktif olarak kullanılması nedeniyle, otomasyona geçme ve dijitalleşme olasılığı yüksek olan meslek çeşitlerinin başında muhasebe gelmektedir (Gulin vd.,2019:429). Geleceğin muhasebecilerinin teknolojik yeteneklere haiz olması, teknoloji ilerlemelerine hazırlıklı olması ve bu şekilde sektöre katkı sunması gerekmektedir (Taib vd.,2022:349).

Teknolojik gelişmeler, finans ve muhasebe mesleğini çeşitli yönlerden etkilemektedir (Alam & Hossain, 2021:3-4):

- *Hız*: İşlemlerin teknolojiye bağlı olarak yapılma hızı,
- *Hacim*: Teknolojiye dayalı işlemlerin artan hacmi,
- *Değer*: Teknolojiye dayalı bilgilerin analizi ile yapılacak öngörülerin önem derecesi,
- *Çeşitlilik*: İşletmelerin kullanması gereken sistem ve veri kaynaklarının çeşitliliği,
- *Doğruluk*: İş kararlarının dayandırıldığı verilerin güvenilir oluşu ve doğruluğudur.

Teknoloji ile birlikte muhasebe alanında uluslararası standartların yürürlüğe girmesi de dijital muhasebe kavramının oluşumuna zemin hazırlamaktadır. Dijital muhasebenin ortaya çıkışının temel nedenlerinden biri, muhasebe işlemlerini hızlandırarak hata oranlarını en aza indirme ihtiyacıdır. İşletmelerin artan veri hacmini daha verimli yönetebilmesi ve finansal raporlamada şeffaflığı artırması için dijitalleşme kaçınılmaz hale gelmiştir. Öte yandan vergi

uyumluluğu, e-fatura ve e-defter gibi yasal düzenlemeler, muhasebe süreçlerinin dijital dönüşümünü zorunlu kılmaktadır.

Dijital muhasebe özetle mali verilerin, dijital aygıt ve tarzlarla işlenmesi suretiyle ilgililere aktarılması şeklinde tanımlanmaktadır (Erdoğan,2020:12). Farklı bir ifadeyle dijital muhasebe, firmaların sürdürülebilirlikle ilgili finansal verileri toplamasına, incelemesine ve raporlamasına imkan sunarak sürdürülebilirlik programlarının kapsamlı ve açık bir şekilde değerlendirilmesini sağlayan bir kavramdır (Al-Taani vd.,2024:57).

Dijital muhasebenin iş dünyasına sunduğu çeşitli avantaj ve dezavantaj yaratan durumlar bulunmaktadır. Dijital muhasebe sayesinde borçlanma, nakit giriş ve çıkış işlemleri daha hızlı bir şekilde yapılabilmektedir. Ayrıca günlük yapılması gereken sıradan işlemler, daha basit ve yanılsa mahal verilmeden yapılacak ve daha zor işlere yönelebilmek mümkün olmaktadır. Dijital muhasebe marifetiyle sıradan işlerin hafiflemesi verimliliğe olumlu katkı sağlayarak; işlemlerin sanal ortamlarda kaydedilmesi ve seri bir şekilde ulaşılabilmesi, firmanın kendini kontrol ederek etkin bir denetim yapmasını sağlamaktadır. Bunun yanında dijital muhasebe uygulamalarında, sistemin gayelerine asgari masrafla erişmesi ve veriyi kaydetme çapını teminat altına almada birtakım engeller söz konusu olmaktadır. Bazı durumlarda teknik altyapı eksikliği teknolojinin yararlarını sınırlandırmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının, teknolojik yenilikler hakkında yeterli donanımına sahip olmaması da başka bir dezavantaj yaratan durum olmaktadır. Bilgisayar korsanlarınca bu dijital mecraların bir hedef olarak görülmesi ihtimaline karşı da, dijital güvenlik önlemleri ilgililerce alınmalıdır (Erdoğan,2020:13-15).

Günümüzde kullanılan çok çeşitli dijital muhasebe uygulamaları bulunmaktadır. Bunlardan çalışma kapsamında ele alınanlar sonraki başlıklarda açıklanmaktadır.

1.1. E-Defter

E-defter uygulaması, yasalara göre tutulması zorunlu olan defterlerin, belli standart ve formatlara uygun hazırlandığı, dijital ortama kaydedildiği, mali mühür veya e-imza ile değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun sağlandığı hukukî ve teknik düzenlemelerdir (Özer, 2015: 62-69).

E-defter uygulamasıyla, birbirinden farklı yazılım ve muhasebe programları kullanılmak suretiyle düzenlenen defterlerin, tek bir yazılım baz alınarak standartlaştırılması ve düzenlenen defterlerin dijital ortama

aktarılmasıyla muhasebe verilerinin artık dijital bir veri haline getirilmesi kamu otoritesi tarafından amaçlanmaktadır. Bu durumda e-fatura kullanıcısı olan mükellef, hem verilerini güvenilir bir alanda saklayacak, hem de herhangi bir muhasebe programına gereksinim duymaksızın internete erişimin söz konusu olduğu hemen her yerde vergi ile ilgili ya da ticari iş ve işlemlerini dijital alanda kaydedebilecektir (Güldoğan & Usul,2021:22).

1.2. E-Fatura

E-fatura, vergi tahsilatının delili niteliğinde olan, dijital ortamda üretilen ve prosedürleri vergi mükellefi bir girişimci tarafından düzenlenen vergi faturasıdır (Irawati vd.,2022:4). Faturalandırmanın otomatik olarak aktarılmasına imkan sağlayan e-fatura, işletmeler ve vergi dairesi arasında bilgi alışverişine de yardımcı olmaktadır (Bellon vd.,2022:2). E-fatura, son yıllarda en sık kullanılan finansal bilgi sistemlerinden biri haline gelmiştir. E-fatura, kolaylık sağlayan bir sistem olmaktan çıkarak kurumsal beklentiyi karşılama stratejisinin bir parçası olarak kullanılmaktadır (Amalina & Suryani,2020:388).

2. E-DEFTER VE E-FATURA UYGULAMALARININ MUHASEBE ÇALIŞANLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ, İĞDIR İLİ ÖRNEĞİ

Çalışmanın bu kısmında, Iğdır ilinde faaliyet gösteren işletmelerde görev yapan çalışanlara yönelik yapılan anket kapsamında gerçekleştirilen ampirik çalışma bulunmaktadır. Bu kapsamda, araştırmanın amacı, önemi, kapsamı, yöntemi, hipotezleri ve araştırma bulguları alt başlıklar halinde açıklanmaktadır.

2.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı; Iğdır ilinde faaliyet gösteren işletmelerde görev yapan ilgililerin muhasebede yaşanan dijital dönüşümden ne denli etkilendiklerinin tespit edilmesidir.

2.2. Araştırmanın Önemi

Dijital bir dönüşüm yaşayan Dünya’da, muhasebe mesleğinin ve haliyle işletmelerin bu yeniliklere kayıtsız kalması düşünülemeyeceğinden, kamu tarafından kademeli olarak zorunlu hale getirilen e-fatura ve e-defter uygulamalarına işletmelerin bakış açısı da bir o kadar büyük önem arz etmektedir.

2.3. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örneklemi

Araştırmanın ana kütlesini Iğdır ilinde faaliyetlerine devam eden Iğdır Sanayi ve Ticaret Odasından alınan bilgilere göre 1800 tane işletme bulunmaktadır. Ancak bu işletmelerden sadece 600 tanesinin aktif olduğu tespit edildiğinden, anket sonucunda 317 kişiye ulaşılmıştır.

$$n = \frac{NPQZ^2}{(N-1)d^2 + PQZ^2}$$

Yukarıdaki formülde n = Örnek Kütle Büyüklüğü, N =Anakütle Hacmi(Iğdır Sanayi ve Ticaret Odasına kayıtlı işletme sayısı), P = Etki Oranı, Q = Olmama Oranı($1-P$), Z = $\%(1-\alpha)$ Düzeyinde Z Değeri, α = Önem Düzeyi, d = Hata(tolerans) payıdır (Oktay vd.,2015:15).

$$N= 1800, P=0,5, Q= 0,5, Z= 1,96, \alpha=0,05, d= 0,05$$

$$n = \frac{1800(0,5)(0,5)(1,96)^2}{(1800-1)(0,05)^2 + (0,5)(0,5)(1,96)^2} \cong 317$$

2.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmanın temel sınırlılıkları, araştırmanın sadece Iğdır ili merkez sınırlarında gerçekleştirilmesi, Iğdır iline bağlı ilçelerin araştırma kapsamına alınmamasıdır. Kadın katılımcıların erkek katılımcılardan az olması bir başka sınırlılıktır. Araştırmanın bir diğer sınırlılığı ise belli bir zaman zarfında yapılmış olmasıdır. Ayrıca bazı işletme ilgililerinin anket kapsamında birtakım çekinceler nedeniyle sorulara yanıt vermekten imtina etmesi de araştırmanın sınırlılığı olarak tespit edilmiştir.

2.5. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada veri toplamak için anket kullanılmış olup, her işletmede muhasebe bilgi sistemleri ile ilgili her bir katılımcıya “Google Forms” isimli dijital anket programı ile uygulama yapılmıştır. Araştırma bulgularının elde edilmesinde kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünü katılımcıların demografik özellikleri ile işletmeler hakkında genel sorular oluştururken, ikinci bölümde katılımcıların e-fatura ile e-defter hakkındaki değerlendirmelerini içeren 2 adet ölçek sorusu yer almaktadır. Bu sorularda 3’lü Likert Ölçeği kullanılmıştır. Anket toplamda 24 sorudan oluşmaktadır.

Araştırma için kullanılan anket Mustafa Özdemir’in “*Muhasebede E-Defter, E-Fatura Uygulamaları ve Türkiye’de E-Defter, E-Fatura Sistemine Geçen İşletmeler Üzerine Bir Çalışma (2016)*” isimli çalışmasında kullanıldığı ölçek tablo olmak suretiyle kullanılmıştır.

Araştırmada edinilen veriler SPSS 26.0 isimli program ile değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Araştırmada demografik bulgulara yönelik frekans dağılımı analizi yapılmıştır. Değişkenlerin normal olarak dağılıp dağılmadığının tespit edilebilmesi için Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk Testleri uygulanmış ve örneklem dağılımının anlamlı farklılık değerinin ($p < 5$)’ten küçük olması nedeniyle verilere non-parametrik testler de uygulanmıştır. Uygulanacak testlere yönelik ölçek maddelerinin faktör boyutları belirlenmek suretiyle faktör analizi uygulanmıştır. Hipotez maddelerinin doğruluğunun tespiti için elde edilen faktörler bağımsız değişkenlerle non-parametrik analizlere tabi tutulmuştur. Bu bağlamda Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett testleri uygulanmıştır.

2.6. Araştırmanın Hipotezleri

Yapılan araştırmada 14 hipotez oluşturulmuştur. Hipotezler aşağıda yer almaktadır:

H1: E-faturadan memnuniyet, şirketin faaliyet alanına göre farklılık göstermektedir.

H2: E-defterden memnuniyet, şirketin faaliyet alanına göre farklılık göstermektedir.

H3: E-faturadan memnuniyet şirketin kuruluş tarihine göre farklılık göstermektedir.

H4: E-defterden memnuniyet şirketin kuruluş tarihine göre farklılık göstermektedir.

H5: E-faturadan memnuniyet cinsiyete göre farklılık göstermektedir.

H6: E-defterden memnuniyet cinsiyete göre farklılık göstermektedir.

H7: E-faturadan memnuniyet eğitim düzeyine göre farklılık göstermektedir.

H8: E-defterden memnuniyet eğitim düzeyine göre farklılık göstermektedir.

H9: E-faturadan memnuniyet şirkette sorumlu olunan departmana göre farklılık göstermektedir.

H10: E-defterden memnuniyet şirkette sorumlu olunan departmana göre farklılık göstermektedir.

H11: E-faturadan memnuniyet şirketteki unvana göre farklılık göstermektedir.

H12: E-defterden memnuniyet şirketteki unvana göre farklılık göstermektedir.

H13: E-faturadan memnuniyet şirketteki görev süresine göre farklılık göstermektedir.

H14: E-defterden memnuniyet şirketteki görev süresine göre farklılık göstermektedir.

2.7. Bulgular

Çalışmanın bu bölümünde ankete katılan kişilerin demografik özelliklerinin dağılımına, işletmelerde e-fatura kullanımına yönelik bulgulara, ölçeklerin faktör ve güvenilirlik analizinin sonuçlarına ve hipotezlere yönelik yapılan analiz sonuçlarına yer verilmiştir.

2.7.1. Araştırmaya Katılanların Frekans Dağılımı

Örneklem grubunda yer alan katılımcıların demografik özelliklerinin frekans analizine bu bölümde yer verilmiştir. Bu bağlamda cinsiyet, eğitim durumu, katılımcının unvanı ve mesleki deneyimi değişkenlerine yönelik frekans dağılımları baz alınmıştır.

Tablo.1: Katılımcıların Cinsiyete Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Kadın	28	8,8
Erkek	289	91,2
Toplam	317	100

Tablo 1'e göre, örneklem grubunda büyük oranda erkek ağırlığı göze çarpmaktadır.

Tablo.2: Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Lise	139	43,8
Üniversite	107	33,8
Yüksek Lisans	28	8,8
Diğer	43	13,6
Toplam	317	100

Tablo 2'ye göre, örneklem grubunun %43,8'ini (139 kişi) lise mezunları oluşturmaktadır.

Tablo.3: Katılımcıların Şirkette Sorumlu Olduğu Departmana Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Muhasebe	91	28,7
Finans	1	0,3
Üretim	80	25,2
Diğer	145	45,7
Toplam	317	100

Tablo 3'e göre örneklem grubunun %28,7'sini (91 kişi) muhasebe departmanında çalışanlardır. Diğer departman seçeneğini seçen kişiler ağırlıklı olarak işletme sahipleridir.

Tablo.4: Katılımcıların Şirketteki Unvanlarına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Üst Düzey Yönetici	102	32,2
Genel Müdür	33	10,4
Muhasebe Müdürü	24	7,6
Muhasebe Sorumlusu	49	15,5
Diğer	109	34,4
Toplam	317	100

Tablo 4 ile çalışanların şirket içerisinde unvanlarına göre dağılımları görülmektedir.

Tablo. 5: Katılımcıların Şirketteki Görev Sürelerine Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
0-3 yıl	47	14,8
4-6 yıl	57	18,0
7-9 yıl	36	11,4
10-15 yıl	100	31,5
Diğer	77	24,3
Toplam	317	100

Tablo 5'e göre örneklem grubunun çoğunluğunu (%31,5-100 kişi) 10-15 yıl arası tecrübeye sahip bireyler oluşturmaktadır.

Tablo. 6: E-Fatura Uygulamasının Kullanım Sıklığına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Günde Bir	65	20,5
Günde Birkaç	85	26,8
Haftada Bir	26	8,2
Haftada Birkaç	91	28,7
Ayda Bir	22	6,9
Ayda Birkaç	28	8,8
Toplam	317	100

Tablo 6'ya göre katılımcıların çoğunluğunun sıklıkla e-fatura kullandıkları söylenebilmektedir.

Tablo.7: E-Fatura Uygulamasına Geçişte Zorluk Yaşanıp Yaşanmadığına Dair Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Evet	47	14,8
Hayır	244	77,0
Kararsızım	26	8,2
Toplam	317	100

Tablo 7'ye göre katılımcıların çoğunluğu e-faturaya geçerken herhangi bir zorluk yaşamadığını belirtmiştir.

Tablo.8 : Yasal Zorunluluğun Olmaması Durumunda E-Faturaya Geçilip Geçilmeyeceğine Yönelik Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Evet	223	70,3
Hayır	94	29,7
Toplam	317	100

Tablo 8'e göre katılımcıların %70,3'ü (223 kişi) yasal zorunluluk olmasaydı dahi e-faturaya geçeceğini, %29,7'si ise (94 kişi) yasal zorunluluk olmasaydı e-faturaya geçmeyeceğini belirtmiştir.

Tablo.9: E-Fatura Uygulamasının Getirdiği Avantajlara Dair Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Maliyet	29	9,1
Verimlilik	99	31,2
Kolay Erişim	97	30,6
Çevre Dostu	38	12,0
Diğer	54	17,0
Toplam	317	100

Tablo 9'a göre katılımcıların %9,1'i (29 kişi) e-fatura uygulamasının getirdiği avantaj olarak maliyeti, %31,2'si (99 kişi) verimliliği, %30,6'sı (97 kişi) kolay erişimi, %12'si (38 kişi) çevre dostu oluşunu, %17'si (54 kişi) ise diğer unsurları belirtmiştir.

Tablo.10 : E-Fatura Uygulamasının Dezavantajlarına Dair Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Ticari Sır	47	14,8
Altyapı Yetersizliği	55	17,4
Güvenlik	37	11,7
Yasal Zorunluluk	47	14,8
Diğer	131	41,3
Toplam	317	100

Tablo 10'a göre katılımcıların %14,8'i (47 kişi) e-fatura uygulamasının dezavantajı olarak ticari sırrı, %17,4'ü (55 kişi) altyapı yetersizliğini, %11,7'si (37 kişi) güvenliği, %14,8'i (47 kişi) yasal zorunluluğu ve %41,3'ü (131 kişi) diğer unsurları belirtmiştir.

Tablo.11: E-Defter Uygulamasının Getirdiği Avantajlara Dair Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Maliyet	40	12,6
Verimlilik	94	29,7
Arşivleme	38	12,0
Kolay Erişim	62	19,6
Diğer	83	26,2
Toplam	317	100

Tablo 11'e göre katılımcıların %12,6'sı (40 kişi) e-defter uygulamasının avantajı olarak maliyeti, %29,7'si (94 kişi) verimliliği, %12'si (38 kişi) arşivlemeyi, %19,6'sı (62 kişi) kolay erişimi ve %26,2'si (83 kişi) ise diğer unsurları belirtmiştir.

Tablo.12: E-Defter Uygulamasının Dezavantajlarına Dair Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Güvenlik	32	10,1
Ticari Sır	45	14,2
Altyapı Yetersizliği	42	13,2
Yasal Zorunluluk	49	15,5
Diğer	149	47,0
Toplam	317	100

Tablo 12'ye göre katılımcıların %10,1'i (32 kişi) e-defter uygulamasının dezavantajı olarak güvenliği, %14,2'si (45 kişi) ticari sırrı, %13,2'si (42 kişi) altyapı yetersizliğini, %15,5'i (49 kişi) yasal zorunluluğu ve %47'si (149 kişi) ise diğer unsurları belirtmiştir.

Tablo.13: "E-Fatura uygulamasından oldukça memnunum" Sorusu Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Katılıyorum	277	87,4
Kararsızım	18	5,7
Katılmıyorum	22	6,9
Toplam	317	100

Tablo 13'e göre katılımcıların çoğunluğu e-fatura uygulamasından oldukça memnun olduğunu belirtmiştir.

Tablo.14: "E-fatura uygulaması muhasebe işlemlerimizi kolaylaştırıyor" Sorusu Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Katılıyorum	281	88,6
Kararsızım	17	5,4
Katılmıyorum	19	6,0
Toplam	317	100

Tablo 14'e göre katılımcıların %88,6'sı (281 kişi) e-fatura uygulamasının muhasebe işlemlerini kolaylaştırdığını belirtmiştir.

Tablo.15: "E-defter uygulamasından memnunum" Sorusu Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Katılıyorum	232	73,2
Kararsızım	42	13,2
Katılmıyorum	43	13,6
Toplam	317	100

Tablo 15'e göre katılımcıların %73,2'si (232 kişi) e-defter uygulamasından memnun olduğunu belirtmiştir.

2.7.2. Faktör ve Güvenilirlik Analizi

Tablo.16: Güvenilirlik Analizi

Ölçek	Cronbach Alfa	Ölçek Madde Sayısı
Tüm Boyutlar	0,877	6
E-Faturadan Memnuniyet	0,915	3
E-Defterden Memnuniyet	0,866	3

Tablo 16’da yer alan güvenilirlik analizi kapsamında ölçeklere ait Cronbach Alfa değerleri incelendiğinde, tespit edilen değerin 0,80 değerinden yüksek çıkmasının, yüksek bir güvenilirliğe sahip olduğunu göstermektedir (Hair,2013:46).

Tablo.17: E-Faturadan Memnuniyet ile E-Defterden Memnuniyet Düzeylerine Yönelik Faktör Boyutları

	Faktör Yüğü	Faktörün Açıklayıcı lığı
Faktör 1- E-Faturadan Memnuniyet		%64,959
A-1 E-fatura uygulamasından oldukça memnunum.	,861	
A-2 E-fatura uygulaması işlemlerimi kolaylaştırıyor.	,905	
A-3 E-fatura uygulaması muhasebe işlemlerimizi kolaylaştırıyor.	,898	
Faktör 2- E-Defterden Memnuniyet		%18,542
B-1 Yasal zorunluluk olmasaydı bile e-defter uygulamasına geçerdim.	,865	
B-2 E-defter uygulamasından memnunum.	,855	
B-3 E-defter uygulaması muhasebe işlemlerimizi kolaylaştırıyor.	,836	
TOPLAM		%83,501

Faktör analizi, ölçümü yapılmak istenilen amaç kapsamında, aralarında ilişki bulunan çok sayıdaki değişkenlerden az sayıda değişken grupları edinmek için istifade edilen bir tekniktir (Balcı, 2009:245).

2.7.3. Hipotez Testleri ve Sonuçları

Çalışmanın bu kısmında belirlenen 14 adet hipoteze ve bu hipotezlere ilişkin yapılan test sonuçları bulunmaktadır.

H₁. E-faturadan memnuniyet şirketin faaliyet alanına göre farklılık göstermektedir.

Tablo.18: H₁ Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Şirketinizin faaliyet alanı nedir?	N	Sıra Ortalaması	Kruskal Wallis H
			χ^2 p
Üretim	30	156,30	
Hizmet	93	170,16	
Finans	2	134,50	7,073 ,132
Ticari	174	152,44	
Diğer	18	171,94	
Toplam	317		

Tablo 18'e bakıldığında e-faturadan memnuniyet ile şirketin faaliyet alanı değişkeni arasında yapılan Kruskal Wallis Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmemiştir ($p > .05$). Diğer faaliyet alanlarında faaliyet gösteren katılımcılar, bahsi geçen faaliyet alanlarındaki katılımcılara nazaran e-faturadan daha fazla memnundur. Elde edilen veriler kapsamında H₁ önermesi gruplar arasında farklılık bulunmaması nedeniyle **Ret** edilmiştir.

H₂: E-defterden memnuniyet şirketin faaliyet alanına göre farklılık göstermektedir.

Tablo.19: H₂ Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Şirketinizin faaliyet alanı nedir?	N	Sıra Ortalaması	Kruskal Wallis H	
			χ^2	p
Üretim	30	153,85	14,954	,005
Hizmet	93	181,47		
Finans	2	159,25		
Ticari	174	144,89		
Diğer	18	187,86		
Toplam	317			

Tablo 19'a bakıldığında e-defterden memnuniyet ile şirketin faaliyet alanı değişkeni arasında yapılan Kruskal Wallis Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmiştir ($p < .05$). Diğer faaliyet alanlarında faaliyet gösteren katılımcılar, diğer faaliyet alanlarında faaliyet gösteren katılımcılara nazaran e-defterden daha fazla memnundur. Elde edilen veriler kapsamında H₂ önermesi gruplar arasında farklılık bulunması nedeniyle **Kabul** edilmiştir.

H₃. E-faturadan memnuniyet şirketin kuruluş tarihine göre farklılık göstermektedir.

Tablo.20: H₃ Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Şirketinizin kuruluş tarihi nedir?	N	Sıra Ortalaması	Kruskal Wallis H	
			χ^2	p
1960 ve öncesi	23	182,28	11,848	,019
1961-1980 arası	20	165,78		
1981-2000 arası	87	149,34		
2001-2010 arası	84	149,13		
2011-2023 arası	103	168,69		
Toplam	317			

Tablo 20'ye bakıldığında e-faturadan memnuniyet ile şirketin kuruluş tarihi değişkeni arasında yapılan Kruskal Wallis Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmiştir($p<.05$). 1960 ve öncesi yıllarda kurulan işletmelerdeki katılımcılar, diğer yıllarda kurulan işletmelerdeki katılımcılara nazaran e-faturadan daha fazla memnundur. Elde edilen veriler kapsamında H_3 önermesi gruplar arasında farklılık bulunması nedeniyle **Kabul** edilmiştir.

H₄: E-defterden memnuniyet şirketin kuruluş tarihine göre farklılık göstermektedir.

Tablo.21: H₄ Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Şirketinizin kuruluş tarihi nedir?	N	Sıra Ortalaması	Kruskal Wallis H χ^2 p
1960 ve öncesi	23	165,59	10,831 ,029
1961-1980 arası	20	142,38	
1981-2000 arası	87	145,10	
2001-2010 arası	84	150,89	
2011-2023 arası	103	179,11	
Toplam	317		

Tablo 21'e bakıldığında e-defterden memnuniyet ile şirketin kuruluş tarihi değişkeni arasında yapılan Kruskal Wallis Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmiştir($p<.05$). 2011-2023 yılları arasında kurulan işletmelerdeki katılımcılar, diğer yıllarda kurulan işletmelerdeki katılımcılara nazaran e-defterden daha fazla memnundur. Elde edilen veriler kapsamında H_4 önermesi gruplar arasında farklılık bulunması nedeniyle **Kabul** edilmiştir.

H₅: E-faturadan memnuniyet cinsiyete göre farklılık göstermektedir.

Tablo.22: H₅ Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

	Ortalama	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	p
	Kadın Erkek				
<i>E-faturadan memnuniyet</i>	180,82 156,89	3435,000	45340,000	-2,098	,036
Cinsiyetiniz	N	Sıra Ortalaması		Sum of Ranks	
Kadın	28	180,82		5063,00	
Erkek	289	156,89		45340,00	
Toplam	317				

Tablo 22'ye bakıldığında e-faturadan memnuniyet ile cinsiyet değişkeni arasında yapılan Mann Whitney U ve Wilcoxon W Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmiştir($p < .05$). Kadın katılımcılar, erkek katılımcılara nazaran e-faturadan daha fazla memnundur. Elde edilen veriler kapsamında H₅ önermesi gruplar arasında farklılık bulunması nedeniyle **Kabul** edilmiştir.

H₆: E-defterden memnuniyet cinsiyete göre farklılık göstermektedir.

Tablo.23: H₆ Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

	Ortalama	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	p
	Kadın Erkek				
<i>E-faturadan memnuniyet</i>	196,89 155,33	2985,000	44890,000	-2,602	,009
Cinsiyetiniz	N	Sıra Ortalaması		Sum of Ranks	
Kadın	28	196,89		5513,00	
Erkek	289	155,33		44890,00	
Toplam	317				

Tablo 23'e bakıldığında e-defterden memnuniyet ile cinsiyet değişkeni arasında yapılan Mann Whitney U ve Wilcoxon W Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmiştir($p<.05$). Buna göre kadınlara ait ortalama değeri 196,89, erkeklere ait ortalama değer ise 155,33 olarak tespit edilmiştir. Kadın katılımcılar, erkek katılımcılara nazaran e-defterden daha fazla memnundur.

Elde edilen veriler kapsamında H_6 önermesi gruplar arasında farklılık bulunması nedeniyle Kabul edilmiştir.

H₇: E-faturadan memnuniyet eğitim düzeyine göre farklılık göstermektedir.

Tablo.24: H_7 Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Eğitim Düzeyiniz	N	Sıra Ortalaması	Kruskal Wallis H
			χ^2 p
Lise	139	153,87	2,497 ,476
Üniversite	107	162,21	
Yüksek Lisans	28	170,13	
Diğer	43	160,35	
Toplam	317		

Tablo 24'e bakıldığında e-faturadan memnuniyet ile eğitim düzeyi değişkeni arasında yapılan Kruskal Wallis Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmemiştir ($p>.05$). Yüksek lisans mezunu katılımcılar, diğer okullardan mezun olan katılımcılara nazaran e-faturadan daha fazla memnundur. Elde edilen veriler kapsamında H_7 önermesi gruplar arasında farklılık bulunmaması nedeniyle **Ret** edilmiştir.

H₈: E-defterden memnuniyet eğitim düzeyine göre farklılık göstermektedir.

Tablo.25: H₈ Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Eğitim Düzeyiniz	N	Sıra Ortalaması	Kruskal Wallis H	
			χ^2	p
Lise	139	149,16	4,436	,218
Üniversite	107	170,64		
Yüksek Lisans	28	164,61		
Diğer	43	158,19		
Toplam	317			

Tablo 25'e bakıldığında e-defterden memnuniyet ile eğitim düzeyi değişkeni arasında yapılan Kruskal Wallis Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmemiştir ($p>.05$). Üniversite mezunu katılımcılar, diğer okul mezunlarına nazaran e-defterden daha fazla memnundur. Elde edilen veriler kapsamında H₈ önermesi gruplar arasında farklılık bulunmaması nedeniyle **Ret** edilmiştir.

H₉: E-faturadan memnuniyet şirkette sorumlu olunan departmana göre farklılık göstermektedir.

Tablo .26: H₉ Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Şirkette sorumlu olduğunuz departman	N	Sıra Ortalaması	Kruskal Wallis H	
			χ^2	p
Muhasebe	91	163,97	11,272	,010
Finans	1	310,50		
Üretim	80	147,06		
Diğer	145	161,42		
Toplam	317			

Tablo 26'ya bakıldığında e-faturadan memnuniyet ile şirkette sorumlu olunan departman değişkeni arasında yapılan Kruskal Wallis Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmiştir ($p<.05$). Finans departmanında görev yapan katılımcılar, diğer departmanlarda görev yapan katılımcılara nazaran e-faturadan daha fazla

memnundur. Elde edilen veriler kapsamında H_9 önermesi gruplar arasında farklılık bulunması nedeniyle **Kabul** edilmiştir.

H₁₀: E-defterden memnuniyet şirkette sorumlu olunan departmana göre farklılık göstermektedir.

Tablo.27: H_{10} Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Şirkette sorumlu olduğunuz departman	N	Sıra Ortalaması	Kruskal Wallis H	
			χ^2	p
Muhasebe	91	166,46	6,924	,074
Finans	1	222,00		
Üretim	80	139,25		
Diğer	145	164,78	6,924	,074
Toplam	317			

Tablo 27'ye bakıldığında e-defterden memnuniyet ile şirkette sorumlu olunan departman değişkeni arasında yapılan Kruskal Wallis Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmemiştir ($p > .05$). Finans departmanında görev yapan katılımcılar, diğer departmanlarda görev yapan katılımcılara nazaran e-defterden daha fazla memnundur.

Elde edilen veriler kapsamında H_{10} önermesi gruplar arasında farklılık bulunmaması nedeniyle **Ret** edilmiştir.

H₁₁: E-faturadan memnuniyet şirketteki unvana göre farklılık göstermektedir.

Tablo.28: H₁₁ Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Şirketteki unvanınız	N	Sıra Ortalaması	Kruskal Wallis H	
			χ^2	p
Üst Düzey Yönetici	102	157,38	5,377	,251
Genel Müdür	33	158,98		
Muhasebe Müdürü	24	141,83		
Muhasebe Sorumlusu	49	173,54		
Diğer	109	157,76		
Toplam	317			

Tablo 28'e bakıldığında e-faturadan memnuniyet ile şirketteki ünvan değişkeni arasında yapılan Kruskal Wallis Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmemiştir ($p>.05$). Muhasebe sorumlusu olarak görev yapan katılımcılar, diğer ünvanlara sahip katılımcılara nazaran e-faturadan daha fazla memnundur.

Elde edilen veriler kapsamında H₁₁ önermesi gruplar arasında farklılık bulunmaması nedeniyle **Ret** edilmiştir.

H₁₂: E-defterden memnuniyet şirketteki unvana göre farklılık göstermektedir.

Tablo.29: H₁₂ Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Şirketteki unvanınız	N	Sıra Ortalaması	Kruskal Wallis H	
			χ^2	p
Üst Düzey Yönetici	102	142,43	15,494	,004
Genel Müdür	33	188,71		
Muhasebe Müdürü	24	128,44		
Muhasebe Sorumlusu	49	178,84		
Diğer	109	163,33		
Toplam	317			

Tablo 29'a bakıldığında e-defterden memnuniyet ile şirketteki ünvan değişkeni arasında yapılan Kruskal Wallis Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmiştir ($p < .05$). Genel müdür ünvanına sahip katılımcılar, diğer ünvanlara sahip katılımcılara nazaran e-defterden daha fazla memnundur. Elde edilen veriler kapsamında H_{12} önermesi gruplar arasında farklılık bulunması nedeniyle **Kabul** edilmiştir.

H₁₃: E-faturadan memnuniyet şirketteki görev süresine göre farklılık göstermektedir.

Tablo.30: H13 Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Şirketteki Görev Süreniz	N	Sıra Ortalaması	Kruskal Wallis H χ^2 p
0-3 yıl	47	160,60	
4-6 yıl	57	159,34	
7-9 yıl	36	165,61	5,271 ,261
10-15 yıl	100	165,25	
Diğer	77	146,56	
Toplam	317		

Tablo 30'a bakıldığında e-faturadan memnuniyet ile şirketteki görev süresi arasında yapılan Kruskal Wallis Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmemiştir ($p > .05$). Şirketlerinde 7 ile 9 yıl arası görev yapan katılımcılar, diğer sürelerde görev yapan katılımcılara nazaran e-faturadan daha fazla memnundur. Elde edilen veriler kapsamında H_{13} önermesi gruplar arasında farklılık bulunmaması nedeniyle **Ret** edilmiştir.

H₁₄: E-defterden memnuniyet şirketteki görev süresine göre farklılık göstermektedir.

Tablo.31: H₁₄ Hipotezine ait Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Şirketteki Görev Süreniz	N	Sıra Ortalaması	Kruskal Wallis H	
			χ^2	p
0-3 yıl	47	165,52	16,084	,003
4-6 yıl	57	183,97		
7-9 yıl	36	171,06		
10-15 yıl	100	159,20		
Diğer	77	130,64		
Toplam	317			

Tablo 31'e bakıldığında e-defterden memnuniyet ile şirketteki görev süresine değişkeni arasında yapılan Kruskal Wallis Testine göre, anlamlı farklılık tespit edilmiştir(p<.05). diğer görev sürelerine ait ortalama değeri ise 130,64 olarak tespit edilmiştir. Şirketlerinde 4 ile 6 yıl arası görev yapan katılımcılar, diğer sürelerde görev yapan katılımcılara nazaran e-defterden daha fazla memnundur.

Elde edilen veriler kapsamında H₁₄ önermesi gruplar arasında farklılık bulunması nedeniyle **Kabul** edilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Dijitalleşme bütün insanlığı derinden etkileyen bir süreçtir. Muhasebe biliminin de bu gelişmelerden etkilenmemesi mümkün değildir. Hayatın hemen her alanında yaygın olarak kullanılan teknolojik araçlar ve dijital uygulamalar, muhasebe alanında da bir dönüşüme neden olmaktadır. Klasik muhasebede yapılan işlemlerinin büyük bir kısmı artık otomatik olarak muhasebe programları, ileri teknoloji yazılımlar ve yapay zekanın desteğiyle insan faktörü ortadan kaldırılarak yapılmaktadır. Bu durumun, muhasebe mesleğinin tarihe karışmasına neden olacağını ileri sürenlerin aksine, muhasebe meslek mensupları açısından bu gelişmeler çok olumludur. Elle tutulan defterlerin, muhasebe denetimlerinin, stok sayımlarının yerini ilk aşamada muhasebe programlarına bırakmıştır. Muhasebe programlarında yine insan faktörü söz konusu olsa da, muhasebecilerden yük nispeten kalkmak suretiyle, bu muhasebe programları, basit hesaplamaları, stok sayılarını, alacak-verecek hesaplarını; yapılan girişler neticesinde vermektedir.

Bu bağlamda Iğdır ili ölçeğinde muhasebe e-fatura ve e-defter kullanma düzeylerinin ölçümlendiğı bu araştırmada 317 kişiden oluşan örneklem grubuna yönelik anket çalışması yapılmıştır. Elde edilen verilere göre ölçek faktör boyutlarıyla değişkenler arasında anlamlı farklılık değerleri bulunmuştur. Buna göre,

- E-faturadan memnuniyet ile şirketin faaliyet alanı değişkeni arasında farklılık tespit edilememiştir.
- E-defterden memnuniyet ile şirketin faaliyet alanı değişkeni arasında farklılık bulunmaktadır.
- E-faturadan memnuniyet ile şirketin kuruluş tarihi değişkeni arasında farklılık bulunmaktadır. 1960 ve öncesi yıllarda kurulan işletmelerdeki katılımcılar, diğer yıllarda kurulan işletmelerdeki katılımcılara nazaran e-faturadan daha fazla memnundur.
- E-defterden memnuniyet ile şirketin kuruluş tarihine değişkeni arasında farklılık bulunmaktadır. 2011-2023 yılları arasında kurulan işletmelerdeki katılımcılar, diğer yıllarda kurulan işletmelerdeki katılımcılara nazaran e-defterden daha fazla memnundur.
- E-faturadan memnuniyet ile katılımcılarının cinsiyeti arasında farklılık tespit edilememiştir.
- E-defterden memnuniyet ile katılımcıların cinsiyeti arasında farklılık bulunmaktadır.
- E-faturadan memnuniyet ile katılımcıların eğitim düzeyi değişkeni arasında farklılık tespit edilememiştir.
- E-defterden memnuniyet ile katılımcıların eğitim düzeyine arasında farklılık tespit edilememiştir. Üniversite mezunu katılımcılar, diğer okul mezunlarına nazaran e-defterden daha fazla memnundur.
- E-faturadan memnuniyet ile şirkette sorumlu olunan departman değişkeni arasında farklılık tespit edilememiştir. Finans departmanında görev yapan katılımcılar, diğer departmanlarda görev yapan katılımcılara nazaran e-faturadan daha fazla memnundur.
- E-defterden memnuniyet ile şirkette sorumlu olunan departman değişkeni arasında farklılık tespit edilememiştir. Finans

departmanında görev yapan katılımcılar, diğer departmanlarda görev yapan katılımcılara nazaran e-defterden daha fazla memnundur.

- E-faturadan memnuniyet ile şirkette sorumlu olunan unvan değişkeni arasında farklılık tespit edilememiştir. Muhasebe sorumlusu olarak görev yapan katılımcılar, diğer ünvanlara sahip katılımcılara nazaran e-faturadan daha fazla memnundur.
- E-defterden memnuniyet ile şirkette ünvana değişkeni arasında farklılık bulunmaktadır. Genel müdür ünvanına sahip katılımcılar, diğer ünvanlara sahip katılımcılara nazaran e-defterden daha fazla memnundur.
- E-faturadan memnuniyet ile katılımcıların şirketteki görev süreleri değişkeni arasında farklılık tespit edilememiştir..
- E-defterden memnuniyet ile katılımcıların şirketteki görev süreleri arasında farklılık bulunmaktadır.

Ankete katılan katılımcıların muhasebe yaşanan dijital dönüşüme adapte oldukları ve e-fatura ve e-deftere geçişte herhangi bir zorluk yaşamadıkları tespit edilmiştir. Çalışmanın TRA2 Bölgesinde çalışılması, gelecek çalışmalar için daha uygun olabilir. Farklı şehirlerde daha farklı neticeler elde edilebilir.

KAYNAKLAR

- Alam, S.M., Hossain, D.M.(2021). "Management Accounting in the Era of Digitalization",Article in Journal of Industrial Distribution & Business · November (Erişim Tarihi: 11.05.2024)
- Al-Taani, A.H.M., Al-Zaqeba, M.A.A., Maabreh, H.M.A., Jarah, B.A.F.(2024). " Exploring the impact of digital accounting and digital zakat on improving business sustainability in the Middle East and Malaysia"International Journal of Advanced and Applied Sciences, 11(1) 2024, Pages: 56-67 (Erişim Tarihi:18/05/2024)
- Amalina, D., Suryani, E.,(2020). "Evaluating the Success of E-Invoice Implementation at a State-Owned Enterprise Using DeLone & McLean IS Success Model",IPTEK Journal of Proceedings Series No. (1) (2020), ISSN (2354-6026) The 1st International Conference on Business and Engineering Management (IconBEM) (Erişim Tarihi: 11/05/2024)
- Bağdat, A., Şenol, A.(2024). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Endüstri 4.0 Teknolojilerine ve Muhasebenin Dijitalleşmesine Bakışı",Yönetim ve Ekonomi, Yıl:2024 Cilt:31 Sayı:1 Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. (Erişim Tarihi:18/05/2024).
- Balcı, A. (2009). "Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntem Teknik ve İlkeler", (7. Baskı), Pegem Akademi Yayınları, Ankara (Erişim Tarihi: 11/05/2024).
- Bellon, M., Norris, E.D., Khalid, S., Lima, F.(2022). "Digitalization to improve tax compliance: Evidence from VAT e-Invoicing in Peru", Journal of Public Economics 210,104661 (Erişim Tarihi: 11/05/2024)
- Chen, L., Chen, P., Lin, Z.(2020). "Artificial Intelligence in Education: A Review", IEEE Access, Volume 8, ,Digital Object Identifier 10.1109/ACCESS.2020.2988510 (Erişim Tarihi: 11/05/2024)
- Erdoğan, E.(2020). "Dijital Muhasebe Uygulamaları Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli ile İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi (Erişim Tarihi:14/05/2023)
- Gulin, D., Hladika, M., Valenta, I.(2019). "Digitalization and the Challenges for the Accounting Profession",ENTRENOVA 12-14, September 2019 (Erişim Tarihi: 11/05/2024)
- Güldoğan, Ö. ve Usul H.(2021). "Dijital Dönüşüm Sürecinde E-Defter Uygulamalarına Getirilen Yeniliklerin Muhasebe Eğitimine Etkileri", 42.Yılında XXXIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Değişen Teknoloji ve İş Ortamında Muhasebe, Bildiriler Kitabı, 15-19 Eylül 2021 (Erişim Tarihi:14/05/2023)

- Hair, J.F., Ringle, C.M. and Sarstedt, M. (2013). *"Partial least squares structural equation modeling: Rigorous applications, beter results and higher acceptance. Long Range Planning"*, 46 (1-2), 1-12 (Erişim Tarihi: 11/05/2024)
- Irawati, Darmawan, H., Sofyan, M., Serebryakova T.(2022). *"The Effect of the Implementation of E-Invoice 3.0 and Taxable Person Compliance to Value Added Tax Revenue at KPP Pratama Pasar Rebo"*, Ilomata International Journal of Tax & Accounting, P-ISSN: 2714-9838; E-ISSN: 2714-9846 Volume 3, Issue 1 January 2022 Page No. 1-12 (Erişim Tarihi: 11/05/2024)
- Jans, M., Aysolmaz, B., Corten, M., Joshi, A., van Peteghem, M.(2023). *"Digitalization in accounting–Warmly embraced or coldly ignored?"* Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 36 No. 9, 2023 pp. 61-85 Emerald Publishing Limited 0951-3574 (Erişim Tarihi: 11/05/2024).
- Kaya, G.(2021). *"Serbest Muhasebeci Mali M¼şavirlerin Dijital Muhasebe Okuryazarlık D¼zeylerinin Demografik Değişkenler Açışından İncelenmesi"*, İstanbul Okan Üñiversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Programı, Yüksek Lisans Tezi (Erişim Tarihi:14/05/2023).
- Oktay, E., Gelibolu, L., Çamkaya, S.(2015). *"Kafkas Üñiversitesi Öğrencilerinin Kars İlinden Memnuniyetleri Üzerinde Etkili Olan Faktörlerin Araştırılması"* Zafer Medya Yayınları, Erzurum (Erişim Tarihi:13/06/2024)
- Özdemir, M.(2016). *"Muhasebede E- Defter, E-Fatura, Uygulamaları ve Türkiye’de E-Defter, E-Fatura Sistemine Geçen İşletmeler Üzerine Bir Araştırma"*, Marmara Üñiversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi (Erişim Tarihi:14/05/2023)
- Özer, E. (2015). Vergi İncelemede Yeni Dönem: E-Defter, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 322, 65-69.
- Taib, A., Awang, Y., Shuhidan, S.M., Rashid, N., Hasan, M.S.(2022). *"Digitalization in Accounting: Technology Knowledge and Readiness of Future Accountants"*, Universal Journal of Accounting and Finance 10(1): 348-357, 2022 (Erişim Tarihi: 11/05/2024).

BÖLÜM 3

Kamu Muhasebe Sisteminde Performans Odaklı Dönüşüm

Yasin Reyhan¹

¹ Dr., Yozgat Bozok Üniversitesi, Stratejik Yönetim ve Kalite Koordinatörlüğü,
ORCID: 0000-0003-0683-9117

1. GİRİŞ

Kamu mali yönetimi ve muhasebe sistemleri, günümüzde şeffaflık, hesap verebilirlik ve etkinlik ilkeleri doğrultusunda yeniden yapılandırılmaktadır. Bu dönüşüm süreci, özellikle kamu kaynaklarının yönetimi ve raporlanmasında mali disiplini sağlamayı, performansa dayalı yönetim anlayışını benimsemeyi ve kamu hizmetlerinin kalitesini artırmayı amaçlamaktadır (Koçdemir, 2023). Türkiye’de bu alandaki reform süreci, 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile başlamış, kamu mali yönetim sistemine stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme ve mali kontrol gibi yeni kavramlar kazandırılmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2025).

Ancak, 5018 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesinin ardından geçen süreçte uygulamada yaşanan eksiklikler ve değişen kamu yönetimi anlayışı, sistemde daha kapsamlı bir dönüşüm ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyaca cevap olarak, 7521 sayılı Kanun 2023 yılında kabul edilmiştir. 7521 sayılı Kanun ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda köklü değişiklikler yapılmış ve performans esaslı program bütçeleme yaklaşımı kamu mali yönetimi sisteminin merkezine alınmıştır. Söz konusu Kanun, kamu kaynaklarının stratejik amaç ve hedeflere dayalı olarak tahsis edilmesi ve bu kaynakların kullanımında performans kriterlerinin esas alınmasını zorunlu kılmaktadır (Resmi Gazete, 2023).

Özellikle Ek Madde 9 ile kamu idarelerinin bütçe ve mali raporlama süreçlerinde radikal bir dönüşüm gerçekleştirilmiştir. 7521 sayılı Kanun, kamu idarelerinin bütçelerini program yapısı altında hazırlamalarını zorunlu kılarak, muhasebe ve bütçe süreçlerinin entegrasyonunu sağlamayı amaçlamaktadır. Bu düzenleme ile birlikte, kamu idarelerinin performans programlarında yer alan amaç ve hedeflerine ulaşma düzeyleri, mali raporları aracılığıyla da izlenebilir ve değerlendirilebilir hale getirilmiştir. Böylece, kamu muhasebe sistemi artık yalnızca mali işlemlerin kaydını tutan bir yapı olmaktan çıkmış; stratejik hedeflerle uyumlu, performansa dayalı bir mali yönetim aracı haline dönüşmüştür (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2025).

7521 sayılı Kanun’un yürürlüğe giriş tarihi olan 26 Temmuz 2024, Türkiye’de kamu muhasebe sisteminde performans odaklı dönüşümün dönüm noktasıdır. Bu tarih itibarıyla kamu idarelerinin performans esaslı bütçeleme yaklaşımına tam uyum sağlamaları ve bu uyum sürecini muhasebe sistemlerine yansıtmaları zorunlu hale gelmiştir. Yeni uygulamalarla birlikte kamu muhasebe sisteminde hesap planları, raporlama standartları ve iç kontrol mekanizmaları yeniden

düzenlenmiş; Tekdüzen Hesap Planı performans göstergeleriyle uyumlu hale getirilmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2025).

Bu çalışmanın amacı, 7521 sayılı Kanun ile performans esaslı program bütçeleme yaklaşımının kamu muhasebe sistemine etkilerini analiz etmek ve Türkiye’deki uygulamaları değerlendirmektir. Çalışmada ayrıca, performans esaslı bütçeleme ve mali raporlama süreçlerinin muhasebe disiplinine entegrasyonu ile ilgili mevcut durum ve karşılaşılan sorunlara da değinilerek çözüm önerileri sunulacaktır.

2. KAMU MUHASEBE SİSTEMİNDE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME YAKLAŞIMI

Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemlerinde yaşanan değişim ve dönüşümler, kamu muhasebe sistemlerini yalnızca mali işlemlerin kayıt ve raporlandığı bir yapı olmaktan çıkarmış; stratejik yönetim, performans değerlendirme ve hesap verebilirlik işlevlerini kapsayan daha bütüncül bir sisteme dönüştürmüştür. Bu dönüşümün temelini performans esaslı bütçeleme anlayışı oluştururken, Türkiye’de 7521 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenlemeler, muhasebe sisteminin performans odaklı yeniden yapılandırılmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu bölümde, performans esaslı bütçeleme anlayışı detaylı olarak ele alınacak, 7521 sayılı Kanun’un muhasebe sistemine getirdiği yapısal değişiklikler incelenecek ve kamu muhasebe uygulamalarındaki yeni yaklaşımlar tartışılacaktır.

2.1. Performans Esaslı Program Bütçeleme Anlayışı ve Kamu Muhasebe Sistemine Yansımaları

Performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinin stratejik planları doğrultusunda belirlenen hedef ve amaçlara ulaşma düzeyini temel alarak kaynak tahsisini gerçekleştiren bir bütçeleme yaklaşımıdır (Koçdemir, 2023). Bu modelde, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı amaçlanmakta; kaynak kullanımının maliyet-etkinlik analizine dayandırılması esası benimsenmektedir. Performans esaslı bütçelemenin hayata geçirilmesi, kamu muhasebe sisteminin de performans göstergelerine uygun veri üretmesini ve raporlama yapısını değiştirmesini zorunlu kılmıştır.

Klasik bütçeleme anlayışıyla karşılaştırıldığında, performans esaslı program bütçeleme ile kamu muhasebe sistemleri arasında önemli farklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklar, bütçeleme süreci, kaynak tahsisi, raporlama ve değerlendirme mekanizmaları üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Tablo 1. Geleneksel Bütçeleme ve Performans Esaslı Program Bütçeleme Karşılaştırması

Kriter	Geleneksel Bütçeleme	Performans Esaslı Program Bütçeleme
Temel Yaklaşım	Girdi ve harcama odaklı	Sonuç ve performans odaklı
Kaynak Tahsisi	Geçmiş bütçelere göre belirlenir	Stratejik hedef ve performans göstergelerine göre belirlenir
Raporlama	Harcama gerçekleştirmeleri raporlanır	Performans çıktıları ve sonuçları raporlanır
Değerlendirme	Harcamaların mevzuata uygunluğu	Hedeflere ulaşma düzeyi ve etkinlik değerlendirilir
Hesap Verebilirlik	Yalnızca mali uyumluluk	Performans ve sonuç temelli hesap verebilirlik

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı (2025)

Performans esaslı bütçeleme uygulaması, kamu muhasebesinde yalnızca mali işlemlerin değil, performans göstergeleri ve faaliyet sonuçlarının da izlenmesini gerektirmektedir. Bu bağlamda, muhasebe kayıtlarının faaliyet ve performans bazlı olacak şekilde düzenlenmesi zorunlu hale gelmiştir.

2.2. 7521 Sayılı Kanun’un Getirdiği Değişiklikler ve Kamu Muhasebe Sistemine Etkileri

Türkiye’de 7521 sayılı Kanun ile birlikte performans esaslı bütçeleme yaklaşımı kamu mali yönetimi sisteminin merkezine alınmış, bütçeleme, muhasebe ve raporlama süreçlerinin tamamı yeniden yapılandırılmıştır (Resmi Gazete, 2023). Kanunun en belirgin etkilerinden biri, bütçenin program bazlı hazırlanması ve performans programlarıyla uyumunun sağlanmasıdır.

7521 sayılı Kanun ile gelen yenilikler, kamu muhasebe sisteminde faaliyet bazlı maliyetlendirme, performans göstergelerine dayalı veri üretimi ve performans raporlaması gibi işlevsel değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Bu dönüşüm, muhasebe süreçlerinde daha detaylı ve performans odaklı bir yapı ortaya çıkarmıştır.

Tablo 2. 7521 Sayılı Kanun'un Kamu Muhasebe Sistemine Getirdiği Temel Değişiklikler

Alan	Değişiklik Öncesi	7521 Sayılı Kanun Sonrası Değişiklikler
Bütçe Hazırlama Süreci	Kurumsal sınıflama esas alınırdı	Program ve alt program bazlı yapı zorunlu hale geldi
Muhasebe Kaydı	Harcamalar harcama türüne göre izlenirdi	Faaliyet ve performans hedeflerine göre muhasebe kaydı yapılır
Raporlama	Mali tablolar ağırlıklıydı	Mali tablolar + Performans raporları birlikte sunulur
Hesap Planı Yapısı	Klasik Tekdüzen Hesap Planı (TDHP)	Performans odaklı yeni TDHP yürürlüğe girdi
Hesap Verebilirlik	Mevzuata uygunluk esas alınırdı	Performans sonuçları ve çıktıların değerlendirilmesi esas alındı

Kaynak: Resmi Gazete (2023); Hazine ve Maliye Bakanlığı (2025).

7521 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte, kamu mali yönetim sisteminde performans esaslı program bütçeleme ve muhasebe süreçleriyle bütünleşik bir şekilde yürütülmesi zorunlu hale getirilmiştir. Kanunun getirdiği bu dönüşümle, bütçeleme süreci yalnızca harcama kalemlerine dayalı klasik bir planlama süreci olmaktan çıkarılarak, stratejik planlarda belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmayı esas alan program ve alt program bazlı bir yapıya dönüştürülmüştür. Bu yapısal değişim, kamu muhasebe sistemini de doğrudan etkilemiş; muhasebe sisteminin yalnızca mali işlemleri kayıt altına alan ve raporlayan bir yapıdan, faaliyet ve performans hedeflerine dayalı mali verileri üreten ve analiz eden bir sisteme evrilmesini sağlamıştır. Bütçeleme sürecinde belirlenen performans göstergeleri, muhasebe kayıtlarının temel referans noktası haline getirilmiş; kamu idareleri faaliyetlerini ve harcamalarını, bu göstergelerle uyumlu şekilde muhasebe sistemlerine kaydederek izlemek zorunda kalmıştır. Bu doğrultuda, Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) performans bazlı maliyetlendirme esaslarına uygun olarak yeniden yapılandırılmış, özellikle faaliyet ve program bazında harcamaların şeffaf ve doğru şekilde izlenmesine olanak sağlayan hesap grupları oluşturulmuştur. Böylece kamu idareleri, gerçekleştirdikleri faaliyetlerin maliyetlerini ayrıntılı biçimde raporlarken, performans programları ve faaliyet

raporları üzerinden hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını da mali veriler aracılığıyla göstermek durumunda kalmıştır. Bu entegrasyon, kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkelerini güçlendirmiş; kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımını ölçmeye ve değerlendirmeye imkân tanıyan performans odaklı bir mali kontrol ve denetim anlayışını da beraberinde getirmiştir.

2.3. Yeni Tekdüzen Hesap Planı ve Faaliyet Bazlı Maliyetlendirme Süreci

7521 sayılı Kanun ile kamu mali yönetiminde benimsenen performans esaslı program bütçeleme yaklaşımının etkisi, kamu muhasebe sisteminde kapsamlı bir dönüşümü zorunlu hale getirmiştir. Bu kapsamda, Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) performans odaklı yeni bütçeleme anlayışına uyum sağlamak amacıyla revize edilmiştir. Kamu idarelerinin faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin maliyetlerini daha şeffaf ve sistematik bir şekilde raporlamalarını sağlamak hedeflenmiştir. Yeni hesap planı, harcamaların program ve alt program düzeyinde izlenmesini mümkün kılarken, performans göstergelerine dayalı maliyet analizlerine de olanak tanımaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2025).

Yeni TDHP’de, özellikle 6. grup gider hesapları ve 8. grup nazım hesaplar yeniden yapılandırılmış; giderler faaliyet bazlı sınıflandırılarak, kamu idarelerinin sunduğu hizmetlerin ve yürüttüğü projelerin maliyetleri ayrıntılı şekilde izlenebilir hale getirilmiştir. Bu yapı, performans hedeflerine yönelik mali raporlamayı güçlendirmiş; bütçeleme ile muhasebe arasındaki entegrasyonu artırmıştır. Böylece, kamu kaynaklarının kullanımı yalnızca mali boyutuyla değil, aynı zamanda performans çıktılarıyla birlikte değerlendirilmektedir (Koçdemir, 2023).

Tablo 3. Yeni TDHP ve Faaliyet Bazlı Maliyetlendirme Arasındaki İlişki

Alan	Açıklama
Revize Edilen Hesap Grupları	6. Grup (Gider Hesapları), 8. Grup (Nazım Hesaplar)
Maliyet Takibi	Faaliyet ve program bazlı giderlerin ayrı ayrı izlenmesi
Raporlama	Performans göstergelerine dayalı mali raporlar ve faaliyet raporları
Hedef	Kaynak kullanımında şeffaflık ve hesap verebilirlik, performans odaklı değerlendirme

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı (2025); Resmi Gazete (2023).

Faaliyet bazlı maliyetlendirme süreci, kamu idarelerinin sundukları hizmetlere yönelik kaynak kullanımını ve bunun maliyetini ayrıntılı biçimde izleme ve değerlendirme imkânı sunmaktadır. Böylece, kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri daha da güçlenmiş; kamu idarelerinin performans hedeflerine ulaşma düzeyleri, mali verilerle desteklenir hale gelmiştir.

2.4. Uluslararası Standartlar ve Türkiye'nin Uyumu

Kamu mali yönetiminde performans esaslı bütçeleme ve faaliyet bazlı muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi, yalnızca ulusal düzeyde değil, aynı zamanda uluslararası alanda da önemli bir gündem maddesi haline gelmiştir. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS), kamu sektöründe şeffaf, hesap verebilir ve karşılaştırılabilir mali raporlama sistemlerinin oluşturulmasını amaçlamaktadır. Türkiye, 7521 sayılı Kanun ile gerçekleştirdiği reformlar sayesinde, kamu mali yönetim sistemi ve muhasebe uygulamalarını IPSAS başta olmak üzere uluslararası standartlarla uyumlu hale getirme yolunda önemli bir ilerleme kaydetmiştir (Koçdemir, 2023).

Uluslararası uygulamalar incelendiğinde, performans esaslı bütçelemenin ve kamu kaynaklarının etkin kullanımının sağlanmasında IPSAS standartlarının temel referans noktası olduğu görülmektedir. Özellikle IPSAS 24: Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu standardı, bütçe verilerinin mali raporlarla entegre edilmesi ve performans göstergeleriyle desteklenmesi gerekliliğini

vurgulamaktadır. Türkiye’de yürürlüğe giren 7521 sayılı Kanun ve revize edilen Tekdüzen Hesap Planı, bu standardın öngördüğü yapıya benzer bir uygulama altyapısı sunmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2025).

Tablo 4. Türkiye ve Uluslararası Uyum Sürecinin Karşılaştırılması

Uygulama Alanı	IPSAS / OECD Standartları	Türkiye (7521 Sayılı Kanun Sonrası)
Bütçe Sunumu	Performans ve program bazlı bütçeleme	Performans esaslı program bütçeleme zorunlu hale getirilmiştir
Mali Raporlama	Bütçe ve mali tablolar entegre edilmiş, performans göstergeleriyle desteklenmiş raporlar	Mali tablolar ile performans raporlarının birlikte hazırlanması
Hesap Planı	Faaliyet ve program bazlı hesap planları	Yeni TDHP, program bazlı ve performans odaklı yapıdadır
Hesap Verebilirlik ve Şeffaflık	Uluslararası şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri	Hesap verebilirlik ve mali saydamlık, 7521 sayılı Kanun ile güçlendirilmiştir

Kaynak: IPSASB (2023); Hazine ve Maliye Bakanlığı (2025).

Türkiye’nin performans esaslı bütçeleme uygulamaları, OECD ülkeleri ve gelişmiş kamu mali yönetimi sistemlerine sahip ülkelerle karşılaştırıldığında, benzer bir yapıyı hedeflemekte ve uluslararası standartlara uyum açısından gelişim göstermektedir. Ancak uygulama süreçlerinde halen bazı kurumsal ve teknik kapasite eksikliklerinin olduğu görülmektedir. Performans göstergelerinin belirlenmesi, ölçülmesi ve raporlanması konularında uluslararası örneklerden daha gelişmiş sistemlere geçiş için Türkiye’de ek düzenlemelere ve kapasite geliştirme çalışmalarına ihtiyaç duyulmaktadır (Koçdemir, 2023).

Özellikle Yeni Zelanda, Kanada ve Birleşik Krallık gibi ülkelerde performans esaslı bütçeleme ve muhasebe sistemlerinin uzun süredir başarıyla uygulandığı; mali tabloların, performans raporlarıyla entegre edildiği ve bağımsız denetim

süreçlerinin etkin şekilde işlediği görülmektedir. Türkiye’de ise 7521 sayılı Kanun ile performans esaslı bütçeleme ve kamu muhasebe sistemlerinin uluslararası standartlarla uyumlaştırılmasına yönelik adımlar atılmış, ancak sistemin uygulamadaki etkinliğinin artırılması için süreklilik arz eden iyileştirmelere ihtiyaç olduğu değerlendirilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024).

Sonuç olarak, 7521 sayılı Kanun ile Türkiye’nin kamu mali yönetiminde performans esaslı bütçeleme ve muhasebe sistemine geçiş süreci hız kazanmış; kamu kaynaklarının etkin kullanımı, mali raporlamanın şeffaflaştırılması ve hesap verebilirlik ilkelerinin güçlendirilmesi yolunda uluslararası standartlarla uyumlu bir yapı oluşturulmuştur. Ancak bu sürecin sürdürülebilirliği ve etkinliği, uygulamaların sahadaki uyum düzeyi ve kurumsal kapasitenin geliştirilmesiyle doğrudan ilişkilidir.

3. KAMU MUHASEBE UYGULAMALARINDA PERFORMANS ODAKLI YENİ DÖNEM

7521 sayılı Kanun ile kamu mali yönetiminde benimsenen performans esaslı program bütçeleme yaklaşımı, kamu muhasebe uygulamalarını köklü bir şekilde dönüştürmüş ve geleneksel muhasebe anlayışından stratejik hedeflere dayalı performans odaklı mali yönetim anlayışına geçişi zorunlu kılmıştır. Bu dönüşüm, sadece mali işlemlerin kaydedilmesi ve raporlanmasıyla sınırlı kalmamış; faaliyet bazlı maliyetlendirme, performans göstergeleriyle uyumlu bütçeleme ve hesap verebilirliği artıran raporlama süreçlerini içeren kapsamlı bir yeniden yapılanmayı beraberinde getirmiştir (Acar, 2020; Güneş, 2022). Bu bölümde, Türkiye’de kamu muhasebe uygulamalarında yaşanan bu dönüşüm süreci detaylı olarak ele alınacaktır.

3.1. Performans Programlarına Dayalı Muhasebe Uygulamaları

Performans esaslı program bütçeleme anlayışı, kamu idarelerinin stratejik amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla performans programlarının geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu programlar, faaliyetlerin belirlenmesini, kaynak tahsisini ve performans göstergeleri çerçevesinde değerlendirme süreçlerini kapsamaktadır. Performans programları ile uyumlu bütçeleme ve muhasebe uygulamaları, kamu idarelerinin sundukları hizmetlerin maliyetini ve etkililiğini daha sistematik bir şekilde raporlayabilmelerine imkân tanımaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2025).

Bu kapsamda, kamu idarelerinin muhasebe kayıtları da performans programlarıyla bütünleşik bir yapıda düzenlenmiştir. Harcamalar, program ve alt

program seviyesinde faaliyet bazlı muhasebeleştirilmekte; performans çıktıları ile ilişkilendirilmektedir. Aşağıdaki tablo, performans programları ile muhasebe sistemleri arasındaki ilişkiyi özetlemektedir.

Tablo 5. Performans Programları ile Muhasebe Sistemleri Arasındaki İlişki

Bileşen	Açıklama
Stratejik Amaç ve Hedefler	Performans programlarında tanımlanır
Performans Göstergeleri	Her faaliyet/proje için ölçülebilir kriterler belirlenir
Faaliyet ve Projeler	Program bazlı bütçeleme ile kaynak tahsis edilir
Muhasebe Kayıtları	Faaliyet bazlı maliyetlendirme esas alınarak giderler kaydedilir
Raporlama ve Değerlendirme	Performans çıktıları ve mali veriler faaliyet raporlarıyla sunulur

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı (2025).

Tablo 5'de görüldüğü üzere, stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda belirlenen performans programları, bütçeleme sürecinin temelini oluşturmakta; buna bağlı olarak muhasebe kayıtları, faaliyet bazlı maliyetlendirme yaklaşımıyla düzenlenmektedir. Performans göstergeleri ile uyumlu şekilde yürütülen bu süreç, mali raporlama sisteminde bütünleşik bir performans ve hesap verebilirlik anlayışı geliştirilmesini sağlamaktadır (Karakaş & Şengül, 2019).

3.2. Üniversiteler ve Kamu İdarelerinde Muhasebe Süreçlerinin Yeniden Yapılandırılması

Türkiye’de yükseköğretim kurumları ve merkezi kamu idareleri, performans esaslı bütçeleme sistemine geçiş sürecinde muhasebe uygulamalarını yeniden yapılandırmışlardır. Üniversitelerde eğitim, araştırma ve toplumsal katkı faaliyetlerine yönelik kaynak tahsisi süreçleri, performans programları temel alınarak belirlenmekte; her bir faaliyet için ayrıntılı maliyetlendirme yapılmaktadır. Bu süreç, muhasebe kayıtlarının performans göstergelerine dayalı olarak tutulmasını ve raporlanmasını zorunlu kılmıştır (OECD, 2019).

Aşağıda, üniversitelerde performans esaslı muhasebe uygulamalarının temel unsurlarını gösteren bir tablo sunulmaktadır.

Tablo 6. Üniversitelerde Performans Esaslı Muhasebe Uygulamaları (Örnek Model)

Faaliyet Alanı	Performans Göstergeleri
Eğitim Hizmetleri	Mezuniyet oranı, öğrenci memnuniyeti
Araştırma ve Ar-Ge	Yayın ve patent sayısı, proje başarımı
Toplumsal Hizmet ve Katkı	Katılımcı sayısı, etki analizi

Kaynak: OECD (2019); Güneş (2022).

Tablodan da anlaşılacağı üzere, üniversitelerde farklı faaliyet alanları için ayrı ayrı performans göstergeleri belirlenmekte ve muhasebe uygulamaları bu göstergelere göre şekillendirilmektedir. Eğitim, araştırma ve toplumsal katkı gibi temel hizmet alanlarının maliyetlerinin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi, kaynak tahsisini daha etkin hale getirmekte ve karar alma süreçlerini iyileştirmektedir (Acar, 2020).

3.3. Kaynak Tahsisi, Faaliyet Raporları ve Mali Tablo İlişkisi

Performans esaslı bütçeleme sisteminin temel bileşenlerinden biri, kaynak tahsisinin, kamu idarelerinin stratejik amaç ve hedeflerine ulaşmayı önceliklendiren performans programlarına dayandırılmasıdır. Bu sistemde, bütçeleme süreci sadece mali kaynakların planlanması değil; aynı zamanda faaliyetlerin yürütülmesi ve bu faaliyetlerin çıktılarının değerlendirilmesine odaklanmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2025). Bu yaklaşım, kaynakların hangi programlara ve faaliyetlere tahsis edildiğinin, harcamaların gerçekleştirilme süreçlerinin ve performans hedeflerine ulaşma düzeyinin detaylı bir şekilde izlenmesini ve raporlanmasını gerekli kılmaktadır.

Muhasebe kayıtlarının bu yeni bütçeleme anlayışıyla uyumlu hale getirilmesi, faaliyet bazlı maliyetlendirme ve program bazlı gider kayıtlarının standart hale gelmesini sağlamıştır. Böylece kamu idarelerinin, harcamalarının yalnızca hukuka ve bütçe tertibine uygunluğunu değil; aynı zamanda kaynak kullanımının etkinliğini, verimliliğini ve performans çıktılarıyla olan ilişkisini de değerlendirebilmesi mümkün olmuştur (Acar, 2020).

Kaynak tahsisinden faaliyet raporlarına ve mali tabloların hazırlanmasına kadar olan süreç, performans programları temelinde şekillendirilmiştir. Sürecin daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla aşağıdaki şematik yapı oluşturulmuştur.

Tablo 7. Performans Programı, Muhasebe Kayıtları ve Raporlama İlişkisi

Süreç Aşaması	Sistem / Uygulama Aracı	Elde Edilen Çıktılar
Performans Programlarının Hazırlanması	Stratejik Planlama ve Performans Programı Süreci	Amaçlar, hedefler, performans göstergeleri, faaliyet ve projeler
Kaynak Tahsis Süreci	Program Bütçesi ve Alt Program Bütçeleri	Faaliyet bazlı kaynak tahsisi ve ödenek planlaması
Muhasebe Kayıtları	Revize Edilmiş Tekdüzen Hesap Planı (TDHP)	Program ve faaliyet bazlı gider kayıtları, maliyet raporları
Faaliyet ve Mali Raporlama	Faaliyet Raporları ve Mali Tablolar	Performans göstergelerine dayalı faaliyet sonuçları, mali ve performans verilerinin entegrasyonu

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı (2025); IPSASB (2023).

Tablo 7, performans esaslı bütçeleme ve faaliyet bazlı maliyetlendirme sisteminin kamu muhasebe süreçlerine nasıl entegre edildiğini göstermektedir. İlk aşamada, kamu idarelerinin stratejik planları doğrultusunda performans programları hazırlanır. Bu programlar, idarenin ulaşmak istediği amaç ve hedeflerle birlikte, bu hedeflere ulaşmak için yürütülecek faaliyet ve projeleri tanımlar. İkinci aşamada, kaynak tahsisi bu performans programları temel alınarak yapılır. Bütçeler, program ve alt program bazında düzenlenir ve faaliyetlere yönelik ödenekler belirlenir (OECD, 2019).

Muhasebe kayıtları ise, tahsis edilen kaynakların program ve faaliyet bazlı kullanımlarını takip edecek şekilde düzenlenmiştir. Revize edilmiş TDHP, faaliyet bazlı maliyetlendirme sistemine uyarlanmış; giderler, program, alt program ve faaliyet düzeyinde kayıt altına alınarak detaylı analizlere olanak tanınmıştır (Güneş, 2022). Böylece kamu idareleri, gerçekleştirdikleri her bir faaliyetin maliyetini tespit edebilmekte ve performans programlarıyla olan uyumunu analiz edebilmektedir.

Son aşamada ise, faaliyet raporları ve mali tablolar hazırlanır. Faaliyet raporlarında, yürütülen faaliyetlerin gerçekleşme durumu, ulaşılan performans göstergeleri ve faaliyetlerin çıktıları detaylı şekilde raporlanır. Mali tablolar ise, faaliyet bazlı maliyetlendirme verileriyle zenginleştirilmiş olup, bütçe uygulama sonuçları ile performans sonuçlarını bütünsel bir yapı içerisinde sunar. Böylece hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri doğrultusunda kamuoyu bilgilendirilir ve karar alma süreçlerine veri sağlanır (IPSASB, 2023).

Bu sistemin işleyişi, yalnızca mali kontrol süreçlerinin etkinliğini artırmakla kalmamış, aynı zamanda performans değerlendirme ve hesap verme sorumluluğu süreçlerini de güçlendirmiştir. Performans göstergelerine dayalı raporlamalar sayesinde, kamu kaynaklarının tahsisinde ve kullanımında rasyonel karar alma süreçleri desteklenmiş; kaynak kullanımının verimliliği ölçülebilir hale getirilmiştir (Karakaş & Şengül, 2019).

3.4. Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve İyileştirme Önerileri

Performans esaslı bütçeleme ve faaliyet bazlı maliyetlendirme sisteminin kamu muhasebe uygulamalarına entegrasyonu, Türkiye’de kamu idarelerinin mali yönetim süreçlerinde önemli bir paradigma değişikliğine neden olmuştur. Ancak bu dönüşüm süreci, uygulama aşamasında çeşitli zorlukları ve sistematik eksiklikleri de beraberinde getirmiştir. Ulusal ve uluslararası deneyimler, performans esaslı bütçeleme sistemlerinin hayata geçirilmesinde sadece yasal düzenlemelerin yeterli olmadığını, aynı zamanda kurumsal kapasitenin, insan kaynağının niteliğinin ve bilgi teknolojileri altyapısının da güçlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır (OECD, 2019; IPSASB, 2023).

Türkiye’de 7521 sayılı Kanun sonrasında kamu idarelerinde yürütülen uygulamalarda karşılaşılan temel sorunlar; performans göstergelerinin belirlenmesi ve uygulanmasındaki zorluklar, faaliyet bazlı maliyetlendirme sürecinin standartlaştırılamaması, bilgi sistemleri entegrasyonundaki eksiklikler ve insan kaynaklarının kapasite yetersizlikleri olarak öne çıkmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024).

Bu sorunların detaylı bir biçimde sınıflandırılması ve çözüm önerilerinin sunulması, sürecin iyileştirilmesi açısından önem taşımaktadır. Aşağıdaki tabloda, uygulamada tespit edilen başlıca sorun alanları ve çözüm önerileri sistematik bir şekilde özetlenmiştir.

Tablo 8. Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Sorun Alanı	Tespit Edilen Sorunlar	Çözüm Önerileri
İnsan Kaynağı ve Kurumsal Kapasite	Performans esaslı muhasebe ve bütçeleme sistemine uyumlu personel yetersizliği, eğitim eksiklikleri	Kamu idarelerinde düzenli hizmet içi eğitim programlarının uygulanması, yetkin insan kaynağı istihdamının teşvik edilmesi
Performans Göstergelerinin Tanımlanması ve Uygulanması	Belirlenen göstergelerin ölçülebilirlik ve anlamlılık açısından yetersizliği, farklı idareler arasında uygulama standardı eksikliği	Strateji geliştirme birimlerinin rehberliğinde standart performans göstergeleri oluşturulması, ölçülebilir ve ulaşılabilir hedefler belirlenmesi
Faaliyet Bazlı Maliyetlendirme	Faaliyetlerin ve projelerin doğru sınıflandırılmaması, giderlerin faaliyetlere hatalı atanması, maliyet hesaplamalarında yöntem birliği bulunmaması	Faaliyet bazlı maliyetlendirme rehberlerinin hazırlanması, Tekdüzen Hesap Planı'nın faaliyetlere uyumlu detaylandırılması
Bilgi Sistemleri Entegrasyonu	KBS (Kamu Bilgi Sistemi), TDHP ve performans yönetimi sistemleri arasında veri uyumsuzluğu, otomasyon eksiklikleri	Bilgi sistemlerinin entegrasyonu, ortak veri standartlarının geliştirilmesi, merkezi dijital izleme ve değerlendirme sistemlerinin kurulması
İç Kontrol ve Denetim Mekanizmaları	Performans bazlı verilerin denetlenebilirliğinin sınırlılığı, iç kontrol süreçlerinin yetersizliği	Performans denetimi odaklı iç kontrol mekanizmalarının güçlendirilmesi, Sayıştay ve bağımsız denetim süreçlerinin kapsamının genişletilmesi

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı (2024); OECD (2019); IPSASB (2023).

Tablo 8’de detaylandırıldığı üzere, performans esaslı bütçeleme ve faaliyet bazlı maliyetlendirme uygulamalarının başarıyla uygulanabilmesi için yalnızca teknik ve mevzuat altyapısının oluşturulması yeterli olmamaktadır. Uygulayıcı birimlerin yeterli insan kaynağına sahip olması, sistemin sağlıklı işletilmesinde kritik öneme sahiptir (Güneş, 2022). Performans göstergelerinin belirlenmesi ve uygulanmasında, sektörel farklılıklar dikkate alınarak ortak standartların geliştirilmesi gerekmektedir. OECD (2019) raporlarında, performans göstergelerinin doğru belirlenmesinin, bütçeleme sürecinde kaynak tahsisinde etkinliği artırdığı ve kaynak kullanımında hesap verebilirliği güçlendirdiği vurgulanmaktadır.

Diğer yandan, bilgi sistemlerinin entegrasyonu, faaliyet bazlı maliyetlendirme sürecinin doğru işletilebilmesi için temel gerekliliklerden biridir. Kamu Bilgi Sistemi (KBS) ile Tekdüzen Hesap Planı’nın ve performans bilgi sistemlerinin birbirine entegre edilmesi, verilerin tutarlılığını sağlamak ve mali kontrol ile performans değerlendirme süreçlerini güçlendirmektedir (IPSASB, 2023).

İç kontrol ve denetim mekanizmalarının performans esaslı bütçeleme sistemine uyarlanması, sürecin hesap verebilirliğini artıran bir diğer unsurdur. Sayıştay denetimlerinde performans raporlarının mali verilerle birlikte denetlenmesi, şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından önemli bir aşama olarak değerlendirilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024).

Sonuç olarak, Türkiye’de kamu idarelerinin performans esaslı bütçeleme ve faaliyet bazlı maliyetlendirme sistemine geçiş sürecinde karşılaşılan zorlukların aşılabilmesi için, kurumsal kapasitenin artırılması, bilgi teknolojilerinin etkin kullanımı ve performans yönetimi konusunda farkındalığın güçlendirilmesi gerekmektedir. Sürecin sürdürülebilirliği, sadece yasal düzenlemelerin etkinliğine değil; aynı zamanda uygulayıcı kurumların sistemik uyum düzeyine ve insan kaynağının niteliğine de bağlıdır (Acar, 2020).

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Kamu mali yönetimi sisteminde hesap verebilirlik, şeffaflık ve etkin kaynak kullanımı gibi temel ilkeleri önceleyen reform çalışmaları, Türkiye’de 7521 sayılı Kanun ile birlikte önemli bir ivme kazanmıştır. Bu kanun ile performans esaslı program bütçeleme anlayışı, sadece bütçeleme süreçlerine değil, kamu muhasebe sisteminin temel işleyişine de yön veren stratejik bir çerçeve sunmuştur. Performans programları, kamu idarelerinin stratejik amaç ve hedeflerine ulaşma derecelerini ölçen temel araçlar haline gelmiş; buna bağlı olarak kamu muhasebe uygulamaları, faaliyet bazlı maliyetlendirme ve performans göstergelerine dayalı

raporlama anlayışıyla yeniden yapılandırılmıştır. Revize edilen Tekdüzen Hesap Planı, kamu kaynaklarının hangi program ve faaliyetlere tahsis edildiğini ayrıntılı biçimde izlemeyi mümkün kılmış, faaliyet bazlı maliyet analizlerinin yapılabilmesini sağlamış ve böylelikle mali disiplin, verimlilik ve hesap verebilirlik ilkeleri daha güçlü biçimde hayata geçirilmiştir.

Ancak, uygulamada ortaya çıkan çeşitli zorluklar ve sınırlılıklar sistemin etkinliğini ve sürdürülebilirliğini zorlaştırmaktadır. Performans göstergelerinin belirlenmesinde yaşanan güçlükler, ölçülebilirlik ve anlamlılık kriterlerinin tam olarak sağlanamaması, uygulamalar arasında standardizasyon eksikliği gibi yapısal sorunlar, performans esaslı bütçeleme etkinliğini sınırlamaktadır. Ayrıca, insan kaynaklarının bu yeni sisteme adaptasyonunda yaşanan sıkıntılar ve kamu idarelerinde görev yapan muhasebe ve strateji geliştirme birimlerinin performans yönetimi konusunda yeterince donanımlı olmamaları, uygulamanın beklenen faydayı yaratmasını engellemektedir. Benzer şekilde, bilgi sistemleri arasındaki entegrasyon sorunları ve farklı veri kaynaklarının uyumsuzluğu, faaliyet bazlı maliyetlendirme sürecinin sağlıklı işletilmesini zorlaştırmaktadır.

Performans esaslı bütçeleme ve faaliyet bazlı maliyetlendirme sisteminin etkili biçimde işleyebilmesi için, öncelikle kurumsal kapasitenin artırılması ve yetkin insan kaynağının kamu idarelerinde istihdam edilmesi gerekmektedir. Hizmet içi eğitim programlarının yaygınlaştırılması, sistemin tüm paydaşları tarafından benimsenmesini ve doğru biçimde uygulanmasını destekleyecektir. Ayrıca, performans göstergelerinin belirlenmesinde ortak standartların geliştirilmesi ve sektörel bazda rehberlik hizmetlerinin sunulması, ölçülebilir ve ulaşılabilir hedefler oluşturulmasını sağlayacaktır. Bilgi teknolojileri altyapısının güçlendirilmesi ve Kamu Bilgi Sistemi ile Tekdüzen Hesap Planı'nın etkin bir entegrasyon içinde çalışması, veri uyumluluğunu ve raporlama süreçlerinin doğruluğunu artıracaktır. İç kontrol ve denetim mekanizmalarının performans odaklı süreçleri de kapsayacak şekilde yeniden yapılandırılması ve Sayıştay denetimlerinde performans raporlarının mali verilerle birlikte kapsamlı biçimde ele alınması, hesap verebilirlik ilkesinin güçlenmesine önemli katkı sunacaktır.

Türkiye'nin performans esaslı bütçeleme ve faaliyet bazlı maliyetlendirme sistemi, OECD ülkelerinde uygulanan modellerle önemli benzerlikler taşımakta ve uluslararası standartlara uyum düzeyini artırmaktadır. Ancak, sistemin sürdürülebilir başarısı, yalnızca yasal düzenlemelere değil; uygulama süreçlerinde sahada karşılaşılan zorlukların aşılmasına ve sistemin tüm aktörleri tarafından benimsenmesine bağlıdır. Bu kapsamda, Türkiye'nin mevcut sisteminin daha da geliştirilmesi için ampirik çalışmalara ve uygulama

sonuçlarının akademik düzeyde değerlendirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Uluslararası iyi uygulama örneklerinden yararlanılarak yürütülecek karşılaştırmalı araştırmalar, Türkiye'nin performans esaslı bütçeleme modelinin güçlü ve zayıf yönlerinin daha net bir biçimde ortaya konulmasına imkân sağlayacaktır.

Ayrıca, kamu mali yönetiminde dijitalleşme süreçlerinin performans esaslı bütçeleme ve muhasebe sistemlerine entegre edilmesi yönünde yapılacak çalışmalar, sürecin etkinliğini artıracak ve raporlama süreçlerini daha hızlı, şeffaf ve denetlenebilir hale getirecektir. Özellikle e-muhasebe sistemleri, blockchain tabanlı denetim mekanizmaları ve yapay zekâ destekli performans değerlendirme araçları, gelecekte kamu mali yönetiminde reformların odak noktası olmaya adaydır.

Sonuç olarak, Türkiye'nin performans esaslı bütçeleme ve faaliyet bazlı maliyetlendirme uygulamalarıyla kamu mali yönetimi sisteminde yakaladığı ilerleme önemlidir. Ancak bu sürecin sürekli iyileştirilmesi ve sistemin sürdürülebilir kılınması, kurumsal kapasitenin geliştirilmesi, insan kaynağının nitelikli hale getirilmesi ve bilgi sistemlerinin güçlendirilmesi ile mümkün olacaktır. Bu doğrultuda, politika yapıcılar, uygulayıcı kurumlar ve akademik çevrelerin iş birliği içinde hareket etmeleri, kamu mali yönetiminin şeffaf, hesap verebilir ve etkin bir yapıya kavuşturulmasında belirleyici rol oynayacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, M. (2020). Kamu sektöründe stratejik yönetim ve performans esaslı bütçeleme. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 75(1), 1-28.
- Güneş, M. (2022). Kamu mali yönetiminde performans esaslı bütçeleme ve Türkiye uygulamaları. *Maliye Dergisi*, 182, 45-70.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023). *2023 yılı genel faaliyet raporu*. Ankara: Hazine ve Maliye Bakanlığı Yayınları. Erişim adresi: <https://www.hmb.gov.tr/genel-faaliyet-raporlari>
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2025). *2025 yılı performans programı*. Ankara: Hazine ve Maliye Bakanlığı Yayınları. Erişim adresi: <https://www.hmb.gov.tr/performans-programlari>
- IPSASB. (2023). *IPSAS 24: Presentation of budget information in financial statements*. International Public Sector Accounting Standards Board.
- Karakaş, A., & Şengül, N. (2019). Türkiye’de performans bütçelemesinin uygulanabilirliği ve değerlendirilmesi. *Maliye Finans Yazıları*, 33(120), 139-170.
- Koçdemir, M. (2023). Türkiye’de kamu mali yönetimi sistemi yapısal dönüşüm alanları. *Mali Kılavuz Dergisi*, 90, 1-15.
- OECD. (2019). *Budgeting and public expenditures in OECD countries 2019*. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/budget-2019-en>
- OECD. (2021). *Results-based budgeting in the public sector: International practices and lessons for Turkey*. Paris: OECD Publishing.
- Resmi Gazete. (2023, Temmuz 22). *7521 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. Resmi Gazete, 32280.
- Sayıştay Başkanlığı. (2023). *Kamu idareleri genel değerlendirme raporu*. Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Sayıştay Başkanlığı. (2024). *2024 yılı kamu mali yönetimi denetim raporları*. Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- World Bank. (2020). *Performance-based budgeting and financial management*. Washington DC: World Bank Publications.