

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK EĞİTİM
SORULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Ateşali GÖKER

Tez Danışmanı
Dr.Öğr.Üyesi Orkun İÇTEN

İSTANBUL – 2019

TEZ TANITIM FORMU

- YAZAR ADI SOYADI** : Ateşali GÖKER
- TEZİN DİLİ** : Türkçe
- TEZİN ADI** : Muhasebe Mesleğine Yönelik Eğitim Sorularının Değerlendirilmesi
- ENSTİTÜ** : İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ANABİLİM DALI** : İşletme
- TEZİN TÜRÜ** : Yüksek Lisans
- TEZİN TARİHİ** : 22/08/2019
- SAYFA SAYISI** : 116
- TEZDANIŞMANLARI** : Dr.Öğr.Üyesi Orkun İÇTEN
- DİZİN TERİMLERİ** : Muhasebe, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir
- TÜRKÇE ÖZET** : Bu tez çalışmasında; muhasebe mesleğine yönelik eğitim sorunlarının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma temel olarak Mali Müşavirlik mesleğinin işletmelerdeki finans ve muhasebe sistemindeki yeri ve önemi, Türkiye’de SMMM ve YMM genel Tebliği, uygulama, mevzuat ve mesleki şartlar başlıklarıyla incelenmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında araştırmacının amacı, kapsamı, araştırmacının modeli ve hipotezleri, kullanılan ölçüm araçları, kullanılan istatistiksel analizler ve analiz bulgularına yer verilmiştir. İstanbul ilindeki 503 SMMM ve YMM meslek adayına anket uygulanmıştır. Uygulanan anket sonuçları SPSS istatistiksel analiz paket programı ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları, tablolar halinde yorumlanmış ve sonuçlara ulaşılmaya çalışılmıştır.
- DAĞITIM LİSTESİ** : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsüne
2. YÖK Ulusal Tez Merkezine

Ateşali GÖKER

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK EĞİTİM
SORULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Ateşali GÖKER

Tez Danışmanı
Dr.Öğr.Üyesi Orkun İÇTEN

İSTANBUL – 2019

BEYAN

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez/proje olarak sunulmadığını beyan ederim.

Ateşali Göker

.../.../2019



T.C.

İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Ateşali GÖKER 'in “**Muhasebe Mesleğine Yönelik Eğitim Sorunlarının Değerlendirilmesi**” adlı tez çalışması, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Prof. Dr. Burhanettin Aykut ARIKAN

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Orkun İÇTEN
(Danışman)

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Gül Nihan GÜVEN YEŞİLDAĞ

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

.... / / 2019

Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ

Enstitü Müdürü

ÖZET

Muhasebe her tür kuruluşun bütün işlemlerini takip eden, bu işlemleri kaydeden ve sonuçlandıran bir bilim olduğu için tüm kuruluşlar açısından son derece önemlidir. Muhasebe tarafından sunulan bilgiler işletmelerin günlük faaliyetlerinin yönetiminden, politika oluşumunda ve çalışmaların en yüksek verimlilik derecesini ulaşmasında yönetime en büyük yardımı sağlayan şekilde düzenlenmelidir. Çünkü muhasebe işletmeye yönelik tüm ekonomik bilgileri belirler, bu bilgileri biriktirir, sınıflandırılır ve raporlar haline getirir. İşletmelerin karar alma süreçlerinde bu bilgilerin ve dolayısıyla bu bilgi sisteminin önemi son derece büyüktür. Dolayısıyla işletmelerin bugünün artan rekabet koşullarında karlı bir şekilde varlıklarını sürdürebilmeleri için muhasebe bilgi sistemlerini son derece iyi kurmaları ve muhasebe meslek çalışanlarını iyi belirlemeleri gerekmektedir

Bu çalışmada S.M.M.M. ve YMM meslek adaylarının eğitim sorunları, eğitim irdelenmesi ve örneklerle karşılaştırmalı çözüm önerileri oluşturma amaçlanmıştır. Bu kapsamda İstanbul ilinde 21-61 yaş aralığında 503 SMMM ve YMM meslek adayına Eğitim Sorunlarının irdelenmesi amacıyla oluşturulan ölçek uygulanmıştır. Uygulanan anket sonuçları değişkenlerin birbirleri ile etkileşimini incelemek amacıyla SPSS istatistikî analiz paket programında korelasyon analiz tekniği ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları, tablolar halinde yorumlanmış ve sonuçlara ulaşılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir

SUMMARY

Since accounting is a science that follows all transactions of all types of organizations and records and finalizes these transactions, it is extremely important for all organizations. The information provided by accounting should be organized in such a way that the management of the company's daily activities, the formation of policies and the highest level of efficiency in the work to ensure the highest level of assistance to management. Because accounting determines all economic information for the business, it accumulates, classifies and reports. The importance of this information and thus of this information system in the decision-making processes of the enterprises is enormous. Therefore, businesses are required to establish accounting information systems very well and to determine accounting professionals in order to sustain their existence in a profitable way in today's increasing competition conditions.

In this study, S.M.M.M. and YMM vocational education and training problems, training and comparative solutions with examples. In this context, 503 CPA and YMM vocational candidates in the 21-61 age group in the province of Istanbul were applied to the scale of education. The results of the survey were analyzed by correlation analysis technique in SPSS statistical analysis package program to examine the interaction of variables with each other. The results of the analysis were interpreted as tables and the results were tried to be reached.

Keywords: Accounting, Independent Accountant, Financial Advisor, Certified Public Accountant

İÇİNDEKİLER

	SAYFA
ÖZET.....	I
SUMMARY	II
İÇİNDEKİLER.....	III
KISALTMALAR LİSTESİ	V
TABLolar LİSTESİ	VI
ŞEKİLLER LİSTESİ	VIII
ÖNSÖZ.....	IX
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN İŞLETMELERDEKİ FİNANS VE MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ.....	3
1.1. DÜNYADA' DAKİ MUHASEBE SİSTEMİ VE MEVZUATI	6
1.1.1. Kullanım Amaçları.....	12
1.1.2. Denetim Amaçları	13
1.1.3. Oluşan Hile Sorunsalı Ve Çözümü.....	15
1.2. 4 KİTADA UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMİ	17
1.2.1.CPA (LİSANSLAMA).....	18
1.3. MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN FONKSİYONLARI	21
1.3.1. Kurumsal Açıdan Muhasebe Sisteminin Oluşumu.....	23
1.3.2. Kamusal Açıdan Muhasebe Sisteminin Oluşumu.....	28
1.4. MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN EĞİTİMDEKİ KONUMU VE AŞAMALARI	29
1.5. YENİ MEVZUAT VE ESKİ MEVZUATLARIN KARŞILAŞTIRILMASI	32
1.5.1. Eski Mevzuatın Açıklanması ve Teoriğin Pratikte Uygulanabilirliği	32
1.5.2. Yeni Mevzuatın Açıklanması ve Teoriğin Pratikte Uygulanabilirliği	34
İKİNCİ BÖLÜM.....	37
TÜRKİYE' DE SMMM - YMM GENEL TEBLİĞİ, UYGULAMA, MEVZUATI VE MESLEKİ ŞARTLARI.....	37
2.1. SMMM YÖNETMELİKLERİ VE TEORİK ÇERÇEVESİ	37
2.1.1. SMMM İle İlgili Genel Hükümler	37
2.1.2. SMMM Uygulamaları ve Odaların Kapsamları	43

2.2. YMM YÖNETMELİKLERİ VE TEORİK ÇERÇEVESİ	44
2.2.1. YMM İle İlgili Genel Hükümler	44
2.2.2. YMM Uygulamaları ve Odaların Kapsamları	47
2.3. SMMM ve YMM MESLEK GRUPLARININ TEKNİK EĞİTİM VE YAPILANMASININ ÖNEMİ.....	48
2.3.1. SMMM ve YMM Alanı İçin Eğitim Veren Kurumlar	48
2.3.2. SMMM ve YMM İçin Eğitim Veren Kurumların Yeterliliği	50
2.3.3. SMMM ve YMM Mesleği İçin Uygulamada Yaşanan Sıkıntılar	52
2.3.4. SMMM ve YMM Meslek Grupları İçin Gerçekleştirilmesi Planlanan Çözüm Önerileri.....	53
2.3.5. Meslekte Yeterlilik ve Dünya Standartlarına Uygunluk	54
2.3.6. Odalar Birliğinin Mesleğe Kattıkları	56
2.4. MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN TÜRKİYE' DEKİ UYGULAMA ALANLARININ ÖRNEKLERLE AÇIKLANMASI	57
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	59
UYGULAMA.....	59
3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	59
3.2. ARAŞTIRMANIN MODELİ.....	60
3.3. VERİLERİN TOPLANMASI	60
3.3. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI ve VARSAYIMLARI	67
3.4. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ.....	67
3.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	68
3.5.1. Güvenilirlik Katsayısı.....	68
3.5.2. Katılımcılara Ait Genel Betimsel İstatistikler	68
3.5.3. Hipotezlerin Test Edilmesi.....	77
SONUÇ VE TARTIŞMA	87
KAYNAKÇA.....	95

KISALTMALAR LİSTESİ

AAT:	Muhasebe Teknisyenleri Birliği
ACCA:	Tescil Edilmiş Ruhsatlı Muhasebeciler Birliğ
AICPA:	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
FASB:	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
IASB:	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC:	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
ICAEW:	İngiltere ve Galler'deki Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
IFAC:	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
NASBA:	Ulusal Devlet Muhasebe Kurulları Birliği
OECD:	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SMMM:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
TMSK:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TÜRMOB:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YMM:	Yeminli Mali Müşavir

TABLULAR LİSTESİ

SAYFA

Tablo 1. Kurumsallaşma Yaklaşımları.....	25
Tablo 2. S.M.M.M. VE YMM Meslek Adaylarının Eğitim Sorunları Eğitim İrdelenmesi Ölçek Maddeleri.....	62
Tablo 3. Ölçek Sorularının Bileşen Analizine Uygunluk Test Sonucu.....	64
Tablo 4. Faktör Analizi Sonuçları	65
Tablo 5. Cronbach's Alpha Tekniğine İlişkin Çözümleme Sonuçları	68
Tablo 6. Mesleki Dağılım	68
Tablo 7. Cinsiyet	69
Tablo 8. Medeni Durum	69
Tablo 9. Yaş	69
Tablo 10. Gelir.....	69
Tablo 11. Çalışma Yılı.....	70
Tablo 12. Muhasebe Mesleğine Yönelik Sorunlar ve Çözümlere Yönelik Elde Edilen İstatistikler.....	70
Tablo 13. Mesleğe Yönelik Sorunlar İle Mesleğe Yönelik Çözümler Arasındaki İlişkinin Korelasyon Analizi Sonuçları.....	78
Tablo 14. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar İle Meslek Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları.....	78
Tablo 15. Mesleğe Göre Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar Arasındaki Farklılığın Tukey Testi Sonuçları	79
Tablo 16. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar İle Cinsiyet Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları.....	79
Tablo 17. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar İle Medeni Durum Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları.....	80
Tablo 18. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar İle Yaş Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları.....	80
Tablo 19. Yaşa Göre Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar Arasındaki Farklılığın Tukey Testi Sonuçları	81
Tablo 20. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar İle Çalışma Yılı Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları.....	81
Tablo 21. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümleri İle Meslek Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları.....	81
Tablo 22. Mesleğe Göre Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler Arasındaki Farklılığın Tukey Testi Sonuçları	82

Tablo 23. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler İle Cinsiyet Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları	82
Tablo 24. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler İle Medeni Durum Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları	83
Tablo 25. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler İle Yaş Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları	83
Tablo 26. Yaşa Göre Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler Arasındaki Farklılığın Tukey Testi Sonuçları	84
Tablo 27. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler İle Çalışma Yılı Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları	84
Tablo 28. Çalışma Yılına Göre Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler Arasındaki Farklılığın Tukey Testi Sonuçları	84
Tablo 29. Hipotezlerin Değerlendirilmesi	85



ŞEKİLLER LİSTESİ

SAYFA

Şekil 1. Araştırmanın Modeli 60



ÖNSÖZ

Bu çalışmada muhasebe mesleğine yönelik eğitim sorularının değerlendirilmesi yapılmaktadır. Özellikle Ülkem adına vergi ve muhasebe olarak bir katkı sağlamasını amaçladığım bu Tez çalışmamın her aşamasında bilgi ve deneyimleri ile desteğini esirgemeyen, hem tez dönemimde hem de eğitim sürecinde bana yol gösteren danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Orkun İçten Bey'e , ihtiyacım olduğunda zaman ayırıp bıkmadan yardımlarını esirgemeyen ve önemli katkılarda bulunan Gelişim Üniversitesi Öğretim Üyeleri ve Çalışanlarına, Bu süreçte zamanlarından çok zaman aldığım Değerli Aileme ve Benim bu yolda ilerlememde her zaman manevi gücünü yanımda hissettiğim Merhum Babam İHSAN GÖKER' e Teşekkür ederim. ξ<



GİRİŞ

İlk çağlardan günümüze kadar olan süreçte insan ve ticaretin olduğu her alanda muhasebe kavramı kendisine yer bulmaktadır. Bu yönüyle bilimin en ilginç buluşlarından biri olarak kabul edilmektedir. Tarihi süreçte söz konusu buluş, insanların var olduğu her coğrafya içinde ve hayatın her safhası içerisinde var olmuş ve var olmaya devam etmektedir. Muhasebe kavramının tarihi hemen hemen ticaretin tarihi ile eş değerdir. İlk zamanlarda basit şekliyle insanların yaşantısında kendisine yer bulan muhasebe kavramı, zamanla karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Günümüzde de piyasa ve ekonominin karmaşık yapısına paralel biçimde uzmanlık gerektiren bir alan olarak kendisini göstermektedir. Muhasebe mesleği günümüzde sadece özel sektörün çalışmaları içerisinde kendisini göstermemektedir. Kamusal açıdan da muhasebe kavramı ve mesleğinin toplumlar ve devletler bakımından önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir.

Ülkemizde kamu giderlerinin karşılanması noktasında kullanılan en temel gelir kalemi vergi gelirleri olarak bilinmektedir. Vergi gelirlerinin toplanması aşamasında en çok karşı karşıya kalınan sorunların başında kayıt dışı gelirler gelmektedir. Kayıt dışı gelirler, kayıt içerisinde olmakla birlikte muhasebe hileleri ve belgelerin tahrif edilmesi suretiyle ortaya çıkabilmektedir. Bunun yanında kayıtların eksik tutulması, sahte fatura ve gider belgelerinin düzenlenmesi, giderlerin yüksek gösterilmesi gibi nedenlerle de kayıt dışı kalan ve vergilendirilemeyen gelirler bulunmaktadır. Söz konusu kayıt dışılığın önlenmesinde en önemli rolü muhasebe meslek mensupları oynamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği ve yasalara uygun surette davranarak faaliyet icra etmeleri, devletin vergi gelirlerini adil ve düzenli bir şekilde toplamasında önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinde bağımsız ve tarafsız bir şekilde davranmaları gerekmektedir.

1989 yılında çıkarılan 3568 Sayılı Meslek yasasında, muhasebe meslek mensupları üç sınıfta toplanmıştır. Daha sonra 2008 yılında yapılan değişiklik neticesinde serbest muhasebecilik mesleği mevzuattan kaldırılmış ve muhasebe mesleğine ilişkin iki grup meslek unvanı öngörülmüştür. Bunlar; Serbest Muhasebeci Mali müşavirlik mensupları ve Yeminli Mali Müşavirlik meslek mensuplarıdır. Söz konusu meslek mensuplarının faaliyet alanları, meslek yasasında geniş bir biçimde ele alınmıştır. Meslek mensuplarının bağımsız denetim ve tasdik yetkileri üzerinde de özellikle durulmaktadır.

Bağımsız denetim; mali tabloların ve diğer finansal verilerin doğru, güvenilir ve finansal raporlama standartlarına uygun olması hususunda, makul ya da sınırlı güvencenin sağlanması için yeterli ve uygun kanıtlara ulaşılması amacıyla yönelik olarak yapılan denetimdir. Denetim standartları içerisinde öngörülen gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanmak suretiyle defterlerin, kayıtların ve belgelerin üzerinde denetleme yapılması ve değerlendirmelerde bulunularak rapor hazırlanması, bağımsız denetimin en önemli unsurudur.

Onay (tasdik) ise, gerçek ya da tüzel kişiler ile bunların teşebbüs ve işletme organizasyonlarının yeminli mali müşavirler tarafından denetleme ilkeleri ve standartları kapsamında incelenmesidir. Söz konusu inceleme sonuçlarına dayanılmak suretiyle onay kapsamında bulunan konu ve belgelerin gerçeği yansıtmıyorsa, imza ve mühür kullanılmak suretiyle tespit edilip rapora bağlanmaktadır.

Çalışmamızda muhasebe mesleğinin ana unsurları olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin faaliyetleri ve çalışma alanları üzerinde durulmuştur. Mali Müşavirlik mesleğinin işletmeler açısından ve kamusal açıdan önemine değinilmiş ve meslek mensuplarının çalışmalarına yer verilmiştir. Dünyadaki muhasebe sistemi ve oluşturulan uluslararası standartlar ve mali müşavirlik meslek mensuplarının bu sistem içerisindeki yerine vurgu yapılmıştır. Meslek yasasında Avrupa Birliği'ne uyum çerçevesinde yapılan değişikliklere, mesleki eğitimin önemine ve meslek odalarının mesleğin gelişimi konusundaki önemine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN İŞLETMELERDEKİ FİNANS VE MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Kamuya ilişkin hizmetlerin sağlıklı bir şekilde verilmesi ve devamlılığının sağlanması açısından vergi gelirlerinin büyük bir önemi vardır. Bu yüzden Devlet, vergileri tam olarak toplayabilmek ve bu konuda etkinliğini koruyabilmek için vergi denetimine önem vermek zorundadır. Vergi denetiminde etkinliğin yakalanabilmesi ise vergi mükelleflerince tutulan defterlerin uluslararası alanda kabul görmüş tek düzen muhasebe kuralları ve vergi mevzuatına uygunluğu ile mümkündür. Haliyle bu durumda bu meslekte uzmanlaşmış meslek mensuplarına ihtiyaç duyulmaktadır. 3568 Sayılı Kanun'un gerekçesine bakıldığında mali müşavirlik mesleği ile ilgili olarak bu mesleğin kamu hizmeti niteliğinden bahsedilmektedir. Meslek mensuplarının vergi mükellefleriyle Devlet'in arasında köprü vazifesi görmekte olduğundan söz edilmektedir. Vergi Denetim kadrolarında yaşanan yetersizlik, uzmanlaşmış vergi dairelerinin kurulamamış olması, vergi denetimi birimlerinde sektörel düzeyde ihtisaslaşmanın gerçekleşmemesi gibi etkenler, vergi denetimleri bakımından arzulan sonuçların alınamamasına neden olmaktadır. Ayrıca bu durum hukuka uygunluğun ortadan kalkması sonucunda cezalı tarhiyatların yapılması sonucunu doğurmaktadır. Bu yüzden mali müşavirlik meslek mensuplarına daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü söz konusu meslek mensuplarının kendi alanlarında uzmanlaşması, onları adeta bu sektörün bilimsel uzmanı durumuna getirmektedirler. Devlet tarafından toplanan vergilerin doğru ve adaletli bir şekilde hesaplanmasını ve beyan edilmesini sağlayan meslek mensuplarının, esasen Vergi İdaresinin sağ kolu gibi görev ifa etmekte oldukları görülmektedir. Mali müşavirlik meslek mensupları, yalnızca vergilendirme amacına yönelik olarak muhasebe kaydı tutmamaktadır. Bu noktada amaç, yalnızca vergilendirme yapılması değildir. Devletin haricindeki kamuya ilişkin finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ile genel ekonominin de buradan fayda sağlanması amaçlanmaktadır. Yatırımı yapacak olan üçüncü kişiler, kardan pay alan ortaklara karşı güvenilir ve doğru bilgiler vermekle yükümlüdür¹.

Yapılan araştırmaların neticesinde ulaşılan sonuçlara göre, vergi kayıplarının ve kaçaklarının esas sebebi idare tarafından yeterli denetimlerin yapılamamasıdır.

¹ Hüseyin Eroğlu, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki Ve Cezai Sorumlulukları, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Beykent Üniversitesi, İstanbul, 2016, s.5-6, (Yayımlanmamış Doktora Tezi).

Bu noktada muhasebe mesleğiyle ilişkisi bakımından vergi idaresi tarafından yürütülen denetimlerde meslek mensuplarının aktif rol almaları gerektiği ortaya konulmaktadır. Vergi kayıpları ve kaçaklarıyla birlikte kayıt dışı ekonominin önlenmesi, meslek mensuplarının toplumdaki itibarını da artıracaktır.²

Meslek mensubu mali müşavirler, üstlenmiş oldukları görevler neticesinde bazı hukuki sorumluluklarla da karşı karşıya kalmaktadırlar. Hukuka aykırı yasal dayanağı olmayan incelemeler neticesinde müşterek ve müteselsil sorumluluk durumu da söz konusudur. Meslek mensubu tarafından ortaya konulan karinelerin incelenmesinde daha dikkatli olunması gerekmektedir.

Meslek mensupları arasında sayılan serbest muhasebeci mali müşavirlerin vergi mükellefleri ile aralarında kurulan ilişkinin 22.04.2015 tarihli Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararı kapsamında “vekâlet sözleşmesi” olarak tanımlanmış olduğu görülmektedir. Bu sözleşme kapsamında meslek mensuplarının yükümlülükleri, yapacakları işler ve bu işlerin karşılığında alınacak ücret ile vergi mükellefinin meslek mensubuna karşı sorumluluklarına yer verilir. Neticede kurulmuş olan sözleşme taraflarca imzalanmak suretiyle hukuki işlem tesis edilmiş olur.³

Meslek mensubu serbest muhasebeci mali müşavirler, mesleklerini icra ederken vergi mükellefine karşı bağımsız olmalıdır. Sözleşmeyi düzenlemiş oldukları vergi mükellefinin etkisi ve baskısından uzak olarak mesleklerini icra etmek zorundadırlar. Bu noktada gerek mesleki mevzuat, gerekse vergi kanunları ve sair mevzuat hükümlerine bağlı kalarak “kamu hizmeti” niteliğindeki mesleklerini icra etmelidirler. Burada belirtilen kamu hizmeti kavramı, meslek mensubu kişilerin kamu hizmetinde istihdam edilen memur statüsünde kişiler olmasına yol açmamaktadır. Burada belirtilen husus, mesleğin önemi ve kamu açısından niteliğidir.⁴

Meslek mensupları, sözleşmelerinde yazılı olan ücretlerini, sözleşmelerin karşı tarafından talep etmektedirler. Meslek mensuplarının vergi mükelleflerine verilen hizmet karşılığında tahsil edeceği ücrete ilişkin onlarla muhatap olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra meslek mensuplarının vergi mükellefi olan tarafın isteği ve baskısı doğrultusunda kendilerine sunulan aylık dönemlere ilişkin belgeleri defter kayıtlarına işlemeleri ve elektronik ortamda vergi beyanlarını vergi idaresine

² Abdülkerim Daştan, **Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma**, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2011, Cilt: 25, Sayı: 2. 181-205

³ YHGK, Esas: 2013/ 13-1913, Karar: 2015 / 1260, Karar Tarihi: 22.04.2015, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> (Erişim Tarihi:10.02.2019)

⁴ Eroğlu, **a.g.e.**, s.8.

göndermeleri konusunda baskı yapılması durumu söz konusu olabilir. Sözleşmenin karşı tarafında bulunan vergi mükelleflerinin, vergi mevzuatına ve usule aykırı taleplerinin meslek mensupları tarafından yerine getirilmemesi gerekmektedir. Firmaların iş hacmi ile uygun olmayan gider belgelerinin kaydı ve buna benzer pek çok hukuka aykırı “vergi suçu” niteliğindeki taleplerin meslek mensupları tarafından yerine getirilmemesi gerekmektedir. Aksi takdirde meslek mensuplarının hukuki ve cezai sorumluluklarına gidilebilmektedir.⁵

Meslek mensupları bir yandan sözleşmenin karşı tarafında bulunan vergi Okamu otoritesinin baskısı altında bulunmaktadır. Bu noktada daha önce belirttiğimiz gibi meslek mensuplarının tarafsız bir biçimde mesleklerini icra etmeleri ve yasalarla sınırlanmış alanda etkinlik göstermeleri gerekmektedir. Bu çerçevede meslek mevzuatı ve meslek mensuplarına ilişkin hukuki ve cezai sorumlulukların sürekli güncellenerek yeni durumlara uygun biçimde düzenlenmesi gerekir. Çeşitli sektörlerde uygulanmakta olan denetim modellerin mali müşavirlik mesleği için de uygulanabilir olduğu vurgulanmaktadır. Örneğin yapı denetim firmalarında kullanılan model kapsamında yapı denetimini gerçekleştiren firma temsilcileri de dâhil olmak üzere firmada görevli mühendislerin yapı denetim ücretinin tahsiline ilişkin olarak yapının sahibiyle müteahhitlerin karşı karşıya kalması söz konusu değildir. Yapı denetimi ücretinin hesaplanmasından sonra açılmış olan kanuni hesaplara yatırılması gerekmektedir. Bu yönüyle yapı denetim firmasınınca müşterilerle hiç muhatap olunmadan tahsilat yapılacak ve yapı denetim firmaları üstlendikleri denetim görevini bağımsız bir şekilde yerine getireceklerdir. Yapı denetimine ilişkin söz konusu modelin serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleği için de geliştirilip uygulanması yerinde bir uygulama olarak görünmektedir. Böylece bütçe gelirlerinin içinde en büyük paya sahip olan vergi gelirlerinin daha etkin bir biçimde ve adil bir şekilde toplanması sağlanacaktır. Zira vergi gelirlerinin toplanması noktasında serbest muhasebeci mali müşavirlik meslek mensuplarının kilit role sahip oldukları açıktır. Meslek mensuplarının maddi açıdan muhatap oldukları vergi mükelleflerine karşı bağımsız ve tarafsız bir biçimde faaliyet göstermeleri ise uygulamada bazı sıkıntıların yaşanmasına sebep olmaktadır. Bilhassa ülkemiz açısından önemli bir yere sahip olan vergi gelirlerinin adil ve etkili toplanabilmesi için uygulamadaki bu sorunların giderilmesi gerekmektedir. Bu nedenle meslek mevzuatında yeni düzenlemelere ihtiyaç olduğu savunulmaktadır.⁶

⁵ Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümleri*, Beta Yayınları, Cilt 1, 6. baskı, İstanbul, 1998, s.811-812

⁶ Mehmet Ayan, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Mimoza Yayınları, Konya, 1998, s.67

1.1. DÜNYADA' DAKİ MUHASEBE SİSTEMİ VE MEVZUATI

Yerel muhasebe sistemleri, belli bir ülke açısından ortaya konulan, o ülkedeki kurum ve işletmelerin muhasebe sistemi içindeki yerinin netleştirilmesi ve mali tablolarda uygulama birliğinin sağlanması amacıyla yönelik olarak ortaya konan sistemlerdir. Bunun yanında evrensel açıdan kural, kanun, terim, yöntem, ilke ve kuramların tek düzen esasına uygun olarak ortaya konulması için bütüncül bir sistem ihtiyacı duyulmaktadır. Küresel piyasalarda uygulanacak muhasebe sistemleri açısından tekdüzen sisteminin geliştirilmesi, ülkeler arasındaki ticaretin düzenli bir biçimde işlemesine yardımcı olacaktır. İşletme ve kurumların, oluşturulmuş olan sistem çerçevesinde hesap tutarak bu sistem uyarınca ekonomik tablolar düzenlemesi, işletme ve kurumların hesap verilebilirliği açısından çok önemlidir.⁷

Bir ülkenin sahip olduğu muhasebe sistemi, o ülkede uygulanmakta olan ilke, standart ve kavramlardan oluşan muhasebe teorileri ve kanuni düzenlemelerden etkilenmektedir. Ulusal muhasebe standartlarıyla ülke genelinde ortak bir muhasebe uygulamasının ortaya konulduğu görülmektedir.⁸

Muhasebe standart ve sistemlerinin taşınması gereken kriterler şunlardır;

- Ülkede uygulanan muhasebe sistemlerinin ülke açısından anlamlı ve uygun muhasebe bilgilerini üretmesi ve şeffaf bilgiler ortaya koyması gerekmektedir.
- Muhasebe sistemleri ekonomik durum ve performanslara ilişkin reel ve ihtiyatlı ölçümlere sahip olmalıdır.
- Ülkede uygulanan muhasebe sistemleri, ekonomik durum ve performanslara ilişkin güvenilir ölçümleri ortaya koymalıdır.
- Ülkede uygulanan muhasebe sistemleri, yalnızca sağlam teorik temellere sahip olmakla kalmamalıdır. Bunun yanında bu sistemlerin uygulamada işlerliğinin olması gerekmektedir.
- Ülkede uygulanan muhasebe sistemleri, ele alınmakta olan konularla alakalı olarak aşırı derecede karmaşık bir yapıya sahip olmamalıdır.

⁷ Mehmet Yazıcı, "Muhasebe Standardının Tanımı", **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:18, Nisan 2003: s.36.

⁸ İker K. Şen, Borçlanma Maliyetlerinin Türk Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi. Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2006, s.34. **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans tezi)**.

- Ülkede uygulanan muhasebe sistemleri, birbiriyle yakından ilişki içerisinde olan kalemlerle ya da benzer durumlarla ilgili olarak yeterli miktarda kesin sonuçlar ortaya koymalıdır.
- Ülkede uygulanan muhasebe sistemlerinin tutarlı uygulamaları sağlaması için yeterince kesin olması gerekmektedir. Yani uygulamadaki ilkelerin muğlak ilkeler olmasından kaçınılması ve net ifadeler kullanılması gerekmektedir.
- Ülkede uygulanan muhasebe sistemlerinin, tercihen alternatif işlemlere izin vermesi gerekmektedir. Alternatif olarak sunulan işlem biçimlerine izin verilmesi durumunda ya da muhasebe ilkelerine ilişkin uygulamada hüküm verilmesi gerektiğinde, yapılacak açıklamaların dengeli olması talep edilmelidir.
- Ülkede uygulanan muhasebe sistemleri kapsamında işletmelerin açıklamalarının kapsamlı olması gerekmektedir. İşletmelerin ekonomik pozisyon ve performanslarına, riske açık olma durumlarına ve risk yönetim faaliyetlerine ilişkin yapılan değerlendirmelerin kapsamlı olması, muhasebede etkinlik ilkesi bakımından önemlidir.
- Ülkede uygulanan muhasebe sistemleri, yalnızca ileri derecedeki ekonomik piyasalarda değil, bunun yanı sıra az gelişmiş ve gelişmekte olan piyasalar açısından da uygulanabilir olmak zorundadır.⁹

Dünyadaki global hareketler ve küreselleşmeyle beraber uluslararası yatırımların dünya genelinde hız kazanması durumu söz konusudur. Uluslararası ticaretin deniz aşırı hatta okyanus aşırı boyutlara ulaşması ve yaşanan diğer gelişmelerle yatırımcılar, yurt dışına yoğun bir biçimde yönelmiş ve ticaretlerini global ölçekte sürdürmeye başlamışlardır. Bunun neticesinde yatırımcılar açısından finansal bilgi sunumunda, her yerde aynı anlamı ifade etmekte olan şeffaf, gerçekçi ve karşılaştırma yapılmasını sağlayan muhasebe dilinin ortaya konulması, ihtiyaç haline gelmiştir. Yaşanan bu gelişmeler, uluslararası muhasebe standartları bakımından tekdüzen sisteminin oluşumuna yol açmıştır. Bu durum, ülkelerin de uluslararası sisteme uyum sağlaması için iç hukuk düzenlemelerinde değişiklikler yapmalarına neden olmuştur. Yapılan düzenlemelerde uluslararası muhasebe standartlarının gözetildiği ve bu standartların evrensel düzeyde uygulanması gerektiği düşüncesinin kabul edildiği görülmektedir.

⁹ Necdet Sağlam, *TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.6.

Uluslararası alanda paraıyla ilgili işlemlerin artması ve para transferinin daha kolay yapılabilmesi, işletme organizasyonlarının aynı anda birden fazla ülkeye taşınır değer ihraç edebilmesini mümkün kılmıştır. Bununla birlikte bu durumun yatırımcılar açısından belirli riskleri de beraberinde getirdiği söylenebilir. Yatırımcıların, yatırımlarını yapmış olduğu ülkenin uygulamalarını kavrayabilmeleri ve bu uygulamaların güvenilir olması, yatırımcılar açısından önem arz etmektedir. Yatırımcıların yatırım yaptıkları ülkelerdeki muhasebe sistem ve standartları daha sıkı sorgulamaları ve finansal tabloların reel durumunu daha ciddi bir şekilde araştırmaları gerekmektedir. Aksi takdirde yatırımcıların, yatırımdan bekledikleri faydayı sağlamaları mümkün değildir.¹⁰

IAS standartları finansal tabloların doğruluk ve tamlığına ilişkin güvencelerin sağlanabilmesi için oluşturulmuştur. Bu standartlar ile birlikte finansal tabloların okuyucuları, doğru bilgilere ulaşabilmekte ve bu bilgileri birbiriyle rahatlıkla karşılaştırabilmektedirler. Paydaşlar, bankalar, kamu kurum ve kuruluşları ve diğer finans kurumları bu çerçevede yer alan finansal tablo okuyucularındandırlar. Küresel ekonomi içerisinde kurumların karşılıklı bağımlılıkları ve büyük işletme organizasyonlarının varlığı, bilgi transferinin ve bu bilgilerin değerlendirilmesinin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Muhasebe sistemlerinin uluslararası boyut kazanması neticesinde ortaya çıkan bu anlayış, muhasebe sistemlerine yön vermeye başlamış ve muhasebe sistemleri içerisindeki reel bilgi dolaşımını ön plana çıkarmıştır. Bu nedenle küresel ölçekte bir muhasebe sisteminin kurulması zorunluluğu hasıl olmuştur.¹¹

Muhasebe sistem ve standartları, muhasebe bilgileri ve verilerin gerek elde edilmesi gerekse de kullanım süreci içerisinde bunlara uyulması gerekliliği şeklinde ortaya çıkmıştır. Söz konusu sistemler içerik olarak, muhasebe biliminin ilkeleri ve kavramları açısından uygulanacak kural, yöntem ve değerlendirme ölçütlerinin belirlenmesi ile ortaya konulmaktadır. Haliyle bu sistemlerin ortaya çıkması, belirli bir süreç sonucunda mümkün olmakta ve zaman almaktadır. Sürekli gelişim halindeki piyasa koşullarından da etkilenecek şekilde gelişim göstermektedir.¹²

¹⁰ Nalan Akdoğan, AB'ye Üye Ülkeler Arasında Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş-Dördüncü ve Yedinci Yönerge Muhasebe Standartlarının IAS'e Yakınlaştırma Çalışmaları, Prof.Dr.Yüksel Koç Yalkın'a Armağan. **TÜRMOB Yayınları**, 2003, No: 221: s.32.

¹¹ Hilal Kocamaz, Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye'de Oluşum Ve Gelişim Süreci, Gaziantep Üniversitesi SBE, Gaziantep, 2016, s.108. (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**),

¹² Yalkın Y. Koç, **Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar-Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, 12. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2001, s.41.

Muhasebeye ilişkin düzenlemeler ve muhasebe sistemleri, genel kabul gören ilkeler karşısından daha ayrıntılı düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır. Bu sistemler, kavramların ve ilkelerin uygulamada kendisini göstermesi ile meydana gelmektedir. Mali tabloların karşılaştırılabilmesi ve bu tablolarla sunulan bilgilerin gerçekliğinin sağlanabilmesi için muhasebe sistemlerinin standart bir düzeyde oluşturulmuş olması gerekmektedir.¹³

Muhasebe sistemlerinde yakalanan standartlar, işletme organizasyonlarının mali performans analizlerini doğru bir şekilde yapmasına ve geleceğe yönelik reel planlar oluşturmasına imkân sağlamaktadır. Doğru amaçların belirlenmesinin sağlanması, işletmelerin yönetim kademesinde dönemsel analizlerin yapılmasının kolaylaştırılması, sektörde yer alan diğer firmaların ekonomik performanslarına dayanılarak yapılmakta olan karşılaştırmaların sağlıklı bir biçimde yorumlanması için söz konusu sistemde standartların yakalanması gerekmektedir. Bunun yanında, işletme organizasyonlarında yapılacak denetimlerin kolaylaştırılması, işletmenin performans analizinin yapılarak dönem bazında karşılaştırma yapılması ve bu karşılaştırmalar neticesinde işletme açısından son derece önemli olan konularda doğru kararların alınmasına yardımcı olunması bakımından muhasebe sistemlerinin çok önemli bir yere sahip olduğu açıktır. Bu yönüyle muhasebe sistemleri, kamu ve devlet otoritesi bakımından önemli olduğu kadar işletme organizasyonları bakımından da son derece önemli bir yere sahiptir.¹⁴

Sermaye piyasalarında uluslararası boyutlara ulaşılması, borsalarda birçok şirketin kote olmasına neden olmuştur. Bunun yanında söz konusu durum, sınırların ötesinde gerçekleştirilen menkul kıymet satışlarının bazı ülkeler içerisinde gayrisafi yurtiçi hasılanın üstüne çıkmasına ve menkul kıymetler piyasasında yabancılar tarafından yapılan yatırımların artmasına sebep olmuştur. Sermaye piyasalarında yaşanan bu gelişmeler, çok uluslu şirketlerin bir araya gelmesini, ülkeler arasındaki yatırım ve birleşmelerin artmasını, ekonomik birliklerin oluşturulması çalışmalarını ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulup bunlara uyum sağlanmasını zorunlu hale getirmektedir.¹⁵

¹³ Nevzat Tetik ve Berkan Demirel, "Türkiye'de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-II", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:10, Sayı:119, Kasım 2002, s.186.

¹⁴ Başak A. Akgül ve Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004, s.35.

¹⁵ Serkan Özbek, Avrupa Birliği Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci, Ankara Üniversitesi SBE, Ankara, 2004, s.147. (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**)

Güvenli, anlamlı ve karşılaştırılabilir verilerin oluşturulabilmesi, ilgili tarafların ihtiyaçlarını en etkin biçimde karşılayabilmesi bakımından muhasebe alanında uluslararası ortak bir dil ve kavram bütünlüğünün sağlanması gerekmektedir. Ortaya çıkan gerekliliğe paralel olarak uluslararası muhasebe sistemlerinin sürekli revizesi ve güncellenmesi gerekmektedir.

İşletme organizasyonu ile ilgili olan bütün kişi, organ, işletme ve kuruluşların karar alma süreçlerinde mali tablolarda yer alan bilgileri esas almakta oldukları görülmektedir. Karşılaştırılabilir ve zamanlı olma özelliğine sahip olan muhasebe verilerinin ve mali raporların etkili ve işlevsel olması durumu söz konusudur. Bunun yanında muhasebe sistemlerine ilişkin uluslararası arenada kabul edilen standartlar, mevzuatlara girerek dağınıklıktan kurtarılmakta ve bu alanda tekdüzen sisteminin ortaya konulmasına yardımcı olmaktadır. Muhasebe sistemlerine ilişkin standartların dikkate alınmaması neticesinde hazırlanan mali tablolar, nicelik ve nitelik bakımından yetersiz kalacaktır. Dolayısıyla bu tablolar, ilgili kişilerin yanlış karar almasına ve yanlış değerlendirmelerde bulunmasına sebep olacaktır. Muhasebe ilkeleri açısından tek düzen sisteminin kabul edilmesi, işletme ile alakalı kişilerin ve kurumların yanlış değerlendirmelerden uzak durmasını sağlayacaktır. Bunun sonucunda uygulamada teklik sağlanacak ve uluslararası arenada mali bilgilerin sunulmasında ortak bir dilin oluşması mümkün olacaktır. Ayrıca finansal tablolar anlaşılabilir, tarafsız, şeffaf ve karşılaştırılabilir olacaktır. Bütün bu nedenlerden ötürü uluslararası alanda geçerli olacak ortak bir muhasebe sisteminin oluşturulması gerekmektedir.¹⁶

Muhasebe sistemlerine ilişkin olarak ortaya konulan standartlar, mali tabloların kullanıcılarının dönem bazından şeffaf, tutarlı ve tam bilgilere sahip olmasını sağlamaktadır. Bunun yanında meslek mensuplarının çalışmalarının kalitesinin yükselmesini sağlamakta, işletmelerin yöneticilerinden gelmesi muhtemel olan şüpheli muhasebe işlemlerine karşı meslek mensuplarının dirençli olmasına yardımcı olmaktadır. Muhasebe sistemine ilişkin mevzuatların tam olarak uygulanması, yalnızca ekonomik verilerin doğru bir biçimde raporlanması amacına hizmet etmez. Bunun yanında ortak sisteme sahip ülkelerin birbirleri arasındaki ekonomik ilişkilerinde belirli bir sistematik hareket etmesine ve bu yolla bu ülkelerin ekonomik işbirliğinin gelişmesine katkı sağlamaktadır. Çok milletli şirketler göz önüne alındığında, yatırım yapılan farklı ülkelerin farklı uygulamalarına karşı bu şirketlerin zor durumda kaldıkları görülmektedir. Yabancı sermayeden oluşan

¹⁶ Koç, a.g.e., s.2.

şirketlerin farklı ülkelerde daha rahat yatırım yapabilmesi, ülkeler arasındaki uluslararası muhasebe sisteminin kurulması ile mümkün olacaktır. Yatırımın yapıldığı ülkede; mali tabloların raporlarının doğruluğu, faaliyet sonuçlarının raporlanması, ülkelerde uygulanan farklı muhasebe sistemlerinin yatırımlar içerisindeki karşılıklarının karşılaştırılıp hesaplanması, masraflı ve meşakkatli bir süreçtir.¹⁷

Ülkeler arasındaki ekonomik, siyasal, kanuni vb. yapıların farklı özellikler taşıması dolayısıyla ekonomik gereksinimlerinin birbirinden farklı olması neticesinde farklı ulusal muhasebe sistemlerinin birleştirilmesi amacıyla 1973'te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurulmuştur. 1973'te kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin merkezi İngiltere'nin başkenti Londra'da bulunmaktadır. IASC olarak bilinen komite, IAS olarak kısaltılan standartları yayınlamaktadır. Bununla birlikte alternatif uygulamaların sınırlandırılarak muhasebe uygulamalarının birbiri ile uyumlu hale getirilmesini amaçlamaktadır.¹⁸

Farklı ülkelerde, farklı kurum ve kuruluşlarca muhasebe sistemlerinin birleştirilmesi için çalışmalar yapılmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği, İngiltere, Almanya, Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü(OECD), Birleşmiş Milletler ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC) gibi kuruluşların muhasebe standartları üzerindeki çalışmaları ön plana çıkmaktadır. Anılan bu birlik, kuruluş ve ülkelerin çalışmaları, günümüzde halen devam etmektedirler. IASB tarafından çıkarılan IFRS'ler tüm dünyaya yayılmaktadır. Ülkeler ulusal mevzuatlarını IFRS'ler ile uyumlu hale getirmekte ve uluslararası standartları yakalamaya çalışmaktadırlar. IFRS'ler uluslararası arenada ortak bir muhasebe ve mali raporlama seti olarak kabul görmektedirler. Çoğu ülkede IFRS'ler çevrilerek kullanılmaktadır. Bazı ülkelerde ise bu sistemdeki standartlardan hareketle paralel düzenlemelere yer verilmektedir.¹⁹

Muhasebe sistemlerine ilişkin standartların uluslararası standartlara uyumlu hale getirilmesi çalışmalarına yönelik faaliyetler, özel sektördeki kuruluşlar, yerel oluşumlar ve uluslararası organizasyonlar tarafından yürütülmekte ve devam ettirilmektedir. Uluslararası muhasebe sistemleri, uygulamadaki farklılıkların ortadan kaldırılması, muhasebe ilkelerindeki tekdüzen ilkesinin yakalanması, finansal

¹⁷ Hikmet Ulsan, "Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı: 9, Cilt: 1, Mayıs 2005, s.2.

¹⁸ Kocamaz, **a.g.e.**, s.108.

¹⁹ Sağlam, **a.g.e.**, s. 3-4.

tabloların açık, anlaşılır ve tarafsız olmasının amacı doğrultusunda ortaya konulmaktadır. Aynı anda işletme ile ilgili kişilerin ve kurumların yanlış değerlendirmelerden uzak durmasına ve yanlış kararlar almaktan uzak durmalarına katkı sağlamaktadır. Finansal bilgilerin üretilmesinde ve sunulmasında ortak bir dilin oluşturulması amacının da güdülmekte olduğu savunulmaktadır.

Muhasebe sistemleri birçok çıkar grubunun ilgisini çekmektedir. Muhasebe sistemlerinin kim tarafından belirleneceğinin tartışma konusu olduğu görülmektedir. Buna rağmen söz konusu sistemlerin oluşturulmasında üç temel yolun izlendiği görülmektedir. Bunlar:

- Kamu sektöründe yasa yapma yöntemiyle (Ülkemizde Avrupa Birliği Direktifleri, SPK Düzenlemeleri)
- Özel sektördeki düzenleyici kuruluşlar vasıtası ile (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
- Kamu sektöründeki muhasebe sistemlerine ilişkin standartların düzenlenmesi yetkisinin bir kuruluşa devredilmesi biçimindedir (Ülkemizde TMSK, Amerika'da FASB).²⁰

1.1.1. Kullanım Amaçları

Günümüzde küresel bir yapıya kavuşan iş dünyası, işletme organizasyonlarının birleşmesi, dışa açılması, uluslararası seviyede karşılaştırma yapılabilmesi ve mali kaynak ihtiyaçlarının uluslararası yatırımcılar tarafından karşılanmak istenmesi sonucunu doğurmuştur. İşletmelerin arasındaki yeterli ve güvenli ekonomik bilgi akışı önem kazanmıştır. Ancak her ülkede farklı kanuni düzenlemelerin uygulanması, farklı muhasebe ilkelerinin ve uygulamalarının uygulanması, uluslararası ticarete gölge düşürmektedir. Bu nedenle uluslararası düzeyde mali tabloların hazırlanması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda muhasebe ve denetim uygulamaları açısından uluslararası standartların ortaya konulması gerektiği vurgulanmıştır. Uluslararası alanda uygulanmakta olan muhasebe sistemlerinin temel amacı uluslararası ticaretin sağlıklı bir şekilde devam ettirilmesinin sağlanmasıdır. Bunun yanında muhasebe sistemlerinde uluslararası standartların oluşturulmasının amaçları şunlardır:²¹

²⁰ Kocamaz, a.g.e., s.110.

²¹ Hale Usta, Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s. 15-16. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

- Uluslararası ticarete ortaya çıkan uygulamada, muhasebe sistemlerinden kaynaklanan farklılıkların ortadan kaldırılmasını sağlamak,
- Muhasebe sistemlerinde ortaya konulan standartlar bakımından ilkelerin tekdüzen içerisinde uygulanmasını sağlamak ve tekdüzen sisteminin yaygınlaşmasını sağlamak,
- Finansal tablolar bakımından açıklığın yakalanmasını sağlamak ve tabloların ilgili taraflar bakımından anlaşılabilir olmasını sağlamak,
- Finansal tablolara bakımından uygunluğun ve anlaşılabilir olmanın sağlanması,
- Finansal tabloların tarafsızlığının ve karşılaştırılabilir olmasının sağlanması ve bu neticenin yaygınlaştırılması,
- İşletme organizasyonu ile alakalı kişiler ve kurumların yanlış değerlendirmelerden kurtulmasını sağlamak ve karar alma süreçlerinde onlara maksimum faydayı sağlamak,
- Uluslararası arenada finansal bilgilerin üretilmesi ve sunulması aşamasında ortak bir dilin oluşturularak bu dilin ilgili herkes tarafından kullanılmasını sağlamak,
- Çok uluslu işletme organizasyonlarının karşılaşmış oldukları farklı muhasebe sistemlerine ilişkin standartlardan kaynaklanan sorunlarını gidermek
- Ticari ilişkiler açısından ortaya çıkan sorunların muhasebe uygulamaları aracılığı ile ele alınmasını sağlamaktır.

1.1.2. Denetim Amaçları

Denetim kavramı hayatın her aşamasında karşılaşılan ve sık sık kullanılan bir kavram olarak bilinmektedir. Yönetimin işlevlerinden biri olarak bilinen denetimin, işletme organizasyonlarının hedeflerine ulaşması noktasında kesinlikle yerine getirmeleri gereken bir olgu olduğu kabul edilmektedir. Yani denetim kavramı, yönetim kavramının doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve yönetim kavramının ayrılmaz bir parçası olarak bilinen bir kavramdır.²²

Denetim kavramı geniş kapsamlı bir kavramdır. Gerek öğretilerde gerekse pratikte pek çok anlama gelebilen bu kavram için pek çok tanım kullanılmıştır. Yapılan tanımların bazılarında denetim kavramı ile kontrol kavramı eş anlamda kullanılmıştır.

²² Halim Bulut, Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2010, s.5. (Yayımlanmamış Doktora Tezi).

Denetim süreci, işletme organizasyonlarının içerisinde ve dışarısında herkes tarafından kabul edilmekte olan belli başlı standartlara uygunluğun sağlanıp sağlanmadığının araştırılması amacıyla kanıt toplanan, bu kanıtları değerlendiren ve bu durumu düzenli bir biçimde devam ettiren süreci ifade etmektedir.²³

Türk Dil Kurumu'nun tanımına göre denetim, "*bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek, kontrol etmektir*" şeklinde ifade edilmektedir.

Denetim ekonomik faaliyetleri gerçekleştirmekte olan birimlere karşı uygulanmaktadır. Denetleme süreci içerisinde esas olarak yapılması amaçlanan şey işletme organizasyonlarının gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerde sürdürdükleri bilgilerle denetçilerin ortaya koyduğu doğruların karşılaştırılmasıdır. Denetim yapmakta olan kişilerin alanında uzman ve bağımsız kişiler olması gerekmektedir.

Muhasebe denetimi, ekonomik etkinlik ve olaylar ile ilgili öne sürülen düşüncelerin önceden belirlenmiş olan ölçütlere uygunluğunu irdelemek amacıyla ortaya çıkan bir süreçtir. Bu süreç esnasında mali tablolara ilişkin sonuçlara ihtiyaç duyan kişilerin bu sonuçlardan objektif bir biçimde haber alması ve yatırımlarını buna göre yönlendirmesi için denetimi gerçekleştiren kişilerin bağımsız ve tarafsız olması gerekmektedir.²⁴

Muhasebe denetimi, işletmeler açısından denetlemenin en önemli dayanakları arasında görülmektedir. Bu nedenle söz konusu denetimin belirli ilkelere, kanunlara, standartlara ve kurallara göre yapılması gerekmektedir. Bu noktada muhasebe ve denetim kavramlarının birbirini tamamlayan iki kavram olduğu savunulmaktadır. Muhasebe olmadan denetimin amacına ulaşması mümkün değildir. Aynı şekilde denetim olmadan da muhasebe sisteminin tek başına bir anlamı yoktur. Muhasebe verilerinin gerçekliği, etkin ve işler denetim mekanizmasının kurulması ve işletilmesi ile mümkündür. Bu nedenle muhasebe denetimi, muhasebe sistemi içerisindeki eksikliklerin bulunması ve yeniliklere uyum sağlanması için gereklidir.²⁵

Muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesinde temel amaç, herhangi bir varlığa ilişkin bilgi sahibi olunması ya da bir karara ulaşılması için ilgili taraflara doğru ve

²³ İlknur Koçak Şen, İç Kontrol Sistemi Unsurlarından Kontrol Faaliyetleri: Afyonkarahisar' da Bir Uygulama, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2008, s.6. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

²⁴ Ersin Güredin, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları 2. Baskı, No:835, Eskişehir, 1995, s.3.

²⁵ Ulsan, a.g.e., s.5.

güvenilir bilginin verilmesinin sağlanmasıdır. Bu yönüyle muhasebe denetiminde temel amaca yönelik hazırlanmış olan finansal tabloların genel kabul gören muhasebe sistemi standartlarına uygun olması gerekmektedir. Finansal tablolara ilişkin hazırlanan raporların doğru ve güvenilir olması, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını sağlayacak ve oluşabilecek hata ve hileleri önleyecektir.

Muhasebe raporlarına ilişkin ortaya konulan veriler, esasen bir beyanın parçasıdır. Bu tür beyanlar ile ortaya konulan bilgilerin doğru olduğu ileri sürülmekte ve savunulmaktadır. Beyanlarda yer alan iddiaların doğruluğunun araştırılıp gün yüzüne çıkarılması için bir inceleme yapılması, bildirimde yer alan veriler konusunda varılacak kararların objektif olmasını sağlayacaktır. Hedeflenen amaçlara uygun ve tutarlı kararların verilmesi için, karar alma sürecinde yararlanılan verilerin doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Çünkü doğru ve güvenilir olmayan veriler, kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasını olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle karar verici taraftaki kişilerin karar alma süreçlerini olumsuz etkilemekte ve onlara zarar vermektedir.²⁶

1.1.3. Oluşan Hile Sorunsalı Ve Çözümü

Günümüzde gelişen ekonomi ve teknolojiyle birlikte işletme organizasyonlarının büyümesi, işletme yapılarının daha karmaşık hale gelmesine neden olmuştur. Bu karmaşık yapının içerisinde, muhasebe işlemlerini yapmakta olan kişilerin, dikkatsizlik, tecrübesizlik ve bilgisizlikleri dolayısıyla yanlışları sonucunda yapılan işlemlerde hataların olması kaçınılmaz hale gelmektedir. Finansal tabloların güvenilirlik ve doğruluğunu etkileyen bu nedenlerin ortadan kaldırılması, sadece iyi bir muhasebe denetleme sisteminin kurulması ve etkili bir iç kontrol sistemi ile mümkündür.²⁷

Muhasebe denetçilerinin, denetimler sırasında karşılaştıkları sorunların başında, muhasebe uygulamaların sık sık karşılaşılan muhasebe hile ve hataları gelir. Muhasebe hile ve hataları, genel itibarıyla muhasebe kavram, ilke ve kurallarına uygunsuz olan düzensizlikleri ifade etmektedir.²⁸

Yapılan muhasebe düzensizlikleri bakımından ortaya çıkan durumun hata ya da hile olup olmadığının tespitinde kasıt unsurunun ortaya konulması gerekmektedir. Dolayısıyla söz konusu düzensizliğin hata ya da hile olduğunun tespiti, çoğu zaman

²⁶ Ersin Güredin, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, AÖF Yayınları, Eskişehir, 1998, s.2-3.

²⁷ Cem Niyazi Durmuş vd., *SPK Düzenlemeleri Ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2008, s.133.

²⁸ Faruk Güçlü, *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008, s.73.

kolay olmamaktadır. Hata ile hilenin, her zaman birbirinden ayırt edilmesi mümkün değildir. Hileli işlemler çoğu zaman hatalı işlemlerin yardımı ile yapılır. Bazen de hileli işlemler hatalı işlemlerin arkasına gizlenir. Hatalı işlemlerin hileli nitelikte olması ise bu işlemlerin kasıtlı olmalarından kaynaklanmaktadır. Yani kasıt unsurunun tespit edildiği durumlarda hileli işlemlerin varlığından söz edilebilir. Kasıt unsurunun hiçbir şekilde saptanamaması durumunda ise hatalı işlemin varlığı söz konusu olmaktadır.²⁹

İşletme organizasyonunun muhasebe kayıtlarında ve dolaylı olarak finansal tablolarında yapılmış olan olağan dışı düzenleme, maskeleye, yolsuzluk ve hilelerin yalnızca küçük bir kesime faydası dokunmaktadır. Önemli bir kesim ise bu işlemlerden zarar görmektedir. Yapılan işlemlerden mikro düzeyde yatırımcı, borç veren, çalışan ve satıcılar zarar görmektedir. İlgili işlemlerden makro düzeyde ise devletin ve kamunun zarar görmesi söz konusudur. Hatalı ve hileli işlemler neticesinde kaynakların yanlış yerlere aktarılması ve bu durumdan bütün toplumun zarar görmesi mümkündür. Bu çerçevede hile, bir çalışanın yanlış olduğunu bilerek ya da doğruluğuna inanmadığı bir takım yanlışları ve mevzuata aykırı fiilleri kasıtlı olarak yapmasını kapsamaktadır. Finansal tablolardaki düzensizliklerin kaynağını hata, hile ve usulsüzlükler oluşturmaktadır. Hilenin yapılma sebebi, yapılan yolsuzlukların gizlenmesini sağlamak, daha az vergi ödenmesini sağlamak ve işletme organizasyonlarının gerçek durumlarını saklayarak onları olduğundan farklı göstermek şeklinde sıralanabilir.³⁰

Muhasebeye ilişkin yapılan hatalar, genelde kayıtlar üzerinde yapılmaktadır. Bunun yanı sıra muhasebe hilelerinin ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve kasıtlı olarak yapıldığı görülür. Yapılan hileli işlemlerin belgeler üzerinde ve kasıtlı olarak yapılması sebebiyle muhasebe sisteminin içinde kendiliğinden ortaya çıkartılması çok zordur.³¹

Hileli işlemler, işletme organizasyonlarında çalışan personelin ya da işletme sahibi ve yöneticilerinin kişisel çabalarıyla ortaya çıkartılabilmektedir. Bu noktada söz konusu durumun sayılan kişilerin kişisel gayretlerine ve vicdanına bırakılması, vergi gelirlerinin adil bir şekilde toplanmasında tek başına yeterli değildir. Bu

²⁹ Can Kaymak, Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı, İstanbul, 1996, s.63. **(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**

³⁰ Kaymak, **a.g.e.**, s. 92.

³¹ Ercan Alptürk, **Muhasebe Ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.402.

nedenle sistemli bir denetim mekanizmasının kurulması ve işletilmesi gerekmektedir. İşletme organizasyonu içerisindeki iç kontrol sisteminin kurulup işlevsel hale getirilmesi, hata ve hilelerin azaltılması açısından önemli bir yere sahiptir.

1.2. 4 KİTADA UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMİ

Amerikan muhasebe okulu ve onun ürettiği teoriler, muhasebe bilimine yaptığı katkılarla günümüz muhasebe uygulamalarının esasını oluşturmaya başlamıştır. Diğer bir deyişle çağdaş muhasebe uygulamaları ve bunları belirleyen standartlarda Amerikan muhasebe sistemi ve ona kaynaklık eden İngiliz muhasebe sistemi etkili olmuştur. Ancak belirtilmesi gereken diğer önemli bir nokta esas etkinin Amerikan okulundan kaynaklandığı konusudur. Amerikan muhasebe sistemi, gelir tablosuna verdiği önem ile birlikte maliyet ve yönetim muhasebelerinin gelişimini gerçekleştirdiğinden muhasebe bilimiyle literatür açısından hem diğer kıta Avrupa muhasebe okullarından hem de pek çok açıdan aynı ekolden geldiği varsayılan İngiliz muhasebe okulundan ayrı bir konuma sahip olarak değerlendirilmektedir. Bu yönüyle Amerikan muhasebe sistemi uluslararası alanda son derece önemli bir yere sahiptir.

Muhasebe alanında Amerika kıtasında 20. yüzyılda önemli gelişmelerin yaşandığı görülmektedir. Söz konusu gelişmeler tüm dünya ülkeleri üzerinde etkili olmuştur. 20. yüzyılın hemen başlarında Amerikan ekonomisi 1890 yılındaki İspanya-Amerika savaşından kaynaklanan depresyondan çıkmıştır. Bu tarihten itibaren Amerika ekonomisi içerisinde güçlü ortaklıklar kurulmaya başlanmıştır. Bu açılıma gösterilebilecek ön önemli örnek 1901 yılında kurulan Birleşik Devletler Çelik Şirkettir (United States Steel Corporation). Bu şirketin sektörde yer alan çok sayıdaki firmanın birleşmesi neticesinde kurulduğu görülmektedir. Bu tarihlerde yaşanan işletme birleşmeleri ile (mergers) organizasyon açısından piyasalarda önemli değişimler yaşanmıştır. İşletmelerde bağımsız muhasebe departmanlarının oluşturulması neticesinde muhasebe sistemleri bakımından iki önemli unsur ortaya çıkmıştır. Bunlardan birincisi her birimin ayrı muhasebesinin tutulması usulüdür. Diğeri ise maliyet muhasebesiyle ana işletmenin iştiraklerinin işlemlerinin dikkate alındığı konsolide finansal tabloların hazırlanmasına başlanması usulüdür. Diğer taraftan aynı yıllarda Amerika Birleşik Devletleri ekonomisi içerisinde sürükleyici etkiye sahip olan demiryolu şirketlerinin her sene ayrıntılı istatistiklerine ve bunların yanı sıra özet bilançolara ve gelir tablolarına yer verilmiştir. Henüz bu yıllarda tüm dünyada olduğu gibi Amerika Birleşik Devletleri'nde de bilanço hala en önemli mali tablo olma özelliğini korumaktadır.

Birinci Dünya Savaşı sırasında söz konusu paradigmanın değişmeye başladığı görülmüştür. Güçlü sermaye piyasalarına sahip olan Amerika Birleşik Devletleri'nde işletmelerin ekonomik durumları kadar finansal performansları ve hisse başına kâr rakamlarının da dikkate değer bulunmaya başladığı görülmüştür. Bu durumun sonucunda gelir tablosu da bilançoya verilen kadar, dikkat ve önemi üzerinde toplamıştır. Diğer taraftan Amerika Birleşik Devletleri'nde Garison hukuka ve ekonomi bilimini esas almayan yeni bir doktrin ortaya atmıştır. Bu kapsamda maliyet muhasebesine yoğunlaşmış ve standart maliyet kavramı bulunmuştur. Amerika Birleşik Devletleri vatandaşı olan Higgins ise giderleri sorumluluk yerlerine göre dağıtmakta olan ilk muhasebeci olmuştur. Maliyet muhasebesi uygulamaları geliştirilerek daha sonra yönetim muhasebesine yoğunlaşmıştır.

1.2.1.CPA (LİSANSLAMA)

CPA ruhsatı Amerika'da muhasebe mesleğini icra etmek için gerekli olan lisansı ifade etmektedir. Bir kişinin CPA ruhsatına sahip olabilmesi için, Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan her eyaletin Muhasebe Eyalet Kurulu tarafından belirlenen temel şartlara sahip olması gerekmektedir. Bu temel şartlar; Tekdüzen Muhasebe Kanunu'nda temel eşitlik çerçevesinde (AICPA – NASBA İşbirliği) birleştirilmiştir. Kısaca bunlar, bir üniversitede muhasebe dersi ya da eğitimi görmüş olması (150 Saat Kuralını yerine getirmesi), CPA Exam (CPA Lisanslama Sınavı)'de başarılı olması ve her eyalet tarafından süresi 1 ile 4 yıl arasında belirlenen meslek toplanmaktadır. Bu şartları taşıyan kişilerin CPA olarak görev yapmasına izin verilmektedir.

130 ülkeden 175 muhasebe meslek örgütünün üyesi olduğu ve 3 milyondan fazla muhasebe meslek mensubunu temsil eden Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) bağımsız standart-yapıcı kurulu olan IAESB (Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan Uluslararası Eğitim Standartlarının (IES) na istinaden, Bu standartlar IFAC üyesi muhasebe meslek örgütleri için muhasebe meslek mensubunun ilk mesleki eğitim, staj ve sürekli mesleki eğitim sürecinin bir çerçevesini oluşturmakta ve IFAC üyeleri tarafından bu çerçeve esas alınmaktadır.

Aşağıdaki bahsettiğimiz ülkelere gelecek olursak;

AMERİKA - Amerika Muhasebe Meslek Örgütü AICPA'in kendi websitesinde yayınladığı CPA olma süreci ekte sunulmuştur. Amerika'da eyaletler arasında uygulama farklılığı olması sebebiyle, bazı koşullar farklılık gösterebilir. Ayrıca AICPA kendi ulusu dışındaki uluslardan öğrenci ve üye kabul ettiği için, her kesime hitaben

farklı bir başvuru ve yeterlilik süreci sunmuştur. Örneğin, International Candidate statüsünde başvuru yapan kişiyi yerel derslerinden sorumlu tutmamaktadır.

KANADA - Kanada Muhasebe Meslek Örgütü CPA Kanada'nın web sitesini incelediğimiz zaman, birbirinden farklı başvuru şekilleri olduğu görülmüştür. Örneğin, yerel halkın başvuru şekli, IFAC üyesi olan bir meslek örgütünün üyesi olan kişinin (örneğin bizim), karşılıklı tanıma anlaşması yapılan meslek örgütlerinden başvuru yapan kişinin vb. başvuru şekli ve karşılaşılabilecek süreçler birbirinden farklıdır.

İNGİLTERE - İngiltere'de muhasebe mesleğine ilişkin 5 farklı örgütlenme yapısı vardır. Bunların ikisi ACCA ve ICAEW, TÜRMOB statüsünde ve en üst kademede mesleki yetkinlik veren mesleki örgütlerdir. Örneğin AAT (Muhasebe teknisyenleri birliği) yalnızca defte-tutma faaliyeti yerine getirebilecek (Bookkeeper) kişilere lisans verebilir. ACCA için değerlendirme yaparsak, herhangi bir lisans derecesi, 36 ay mesleki tecrübe, 13 derslik mesleki yeterlilik sınavı (bilgi, beceri ve mesleki dersler), mesleki etik modülünü tamamlaması istenir. ACCA'nın de farklı mesleki örgütler ile karşılıklı tanıma anlaşması veya muafiyet anlaşması vardır. Örneğin TÜRMOB üye veya stajyeri, ACCA ruhsatı almak ile ilgilenirse, aramızdaki stratejik ortaklık gereği bilgi ve beceri derslerinin tamamı (9 ders) ve 36 ay staj süresinden muaf tutulur. Yalnızca 4 dersi tamamlayarak ACCA ruhsatı alabilir.

AVUSTRALYA - Avustralya Muhasebe Meslek Örgütü CPA Avustralya'nın web sitesini incelediğimiz zaman, birbirinden farklı başvuru şekilleri olduğu görülmüştür. Özellikle de IFAC üyesi meslek örgütünün üyesi olan bir meslek mensubuna özellikle tüm ortak derslerden muafiyet verilmektedir. Örneğin TÜRMOB üyesi bir kişi başvuru yaptığı zaman yalnızca Meslek Hukuku, Vergi dersinden sorumlu tutulur ve stajı tamamlaması istenir. CPA olma sürecine ilişkin şema ekte sunulmuştur.

Yukarıda bahsettiğimiz özet bilgilerde de görüleceği üzere muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleğine giriş konusunda IFAC Eğitim Standartları gereği her ülkede genel çerçevede (üniversite eğitimi, yeterlilik sınavı (benzer dersler), 36 ay staj ve etik modül) olmasına karşın, giriş şekli, ülke yönetimleri dikkate alındığında uygulama farklılıkları vardır.

Ülkeler Meslek Mensubu Eğitim Zorunlulukları Karşılaştırması

AMERİKA (4 DERS)

FİNANSAL MUHASEBE VE RAPORLAMA

VERGİ MEVZUATI

İŞ ÇEVRESİ VE KAVRAMLAR

DENETİM VE TAM TASDİK

AVUSTRALYA(6 DERS)

ETİK VE YÖNETİŞİM

FİNANSAL RAPORLAMA

STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ

GLOBAL STRATEJİ VE LİDERLİK

SEÇMELİ(2 ADET)

VERGİ MEVZUATI

RİSK YÖNETİMİ

FİNANSAL PLANLAMA

İNGİLTERE (12 DERS)

İŞ MUHASEBESİ

YÖNETİM MUHASEBESİ

FİNANSAL MUHASEBE

KURUMSAL VE İŞ HUKUKU

PERFORMANS YÖNETİMİ

VERGİLENDİRME

FİNANSAL RAPORLAMA

DENETİM VE GÜVENÇE

FİNANSAL YÖNETİM

ZORUNLU

STRATEJİK İŞLETME LİDERİ

STRATEJİK İŞLETME RAPORLAMASI

SEÇMELİ(1 ADET)

İLERİ FİNANSAL YÖNETİM

İLERİ PERFORMANS YÖNETİMİ

İLERİ VERGİLENDİRME

İLERİ DENETİM VE GÜVENCE

TÜRKİYE (8 DERS)

FİNANSAL MUHASEBE

FİNANSAL TABLOLAR VE ANALİZİ

MALİYET MUHASEBESİ

MUHASEBE DENETİMİ

VERGİ MEVZUATI VE UYGULAMASI

HUKUK

MUHASEBE VE MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEK HUKUKU

SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

DERECE VE MESLEKİ TECRÜBE

EĞİTİM DÜZEYİ

CPA Avustralya tarafından kabul edilen bir lisans derecesi

MESLEKİ TECRÜBE

4 beceri alanında mesleki beceri edinmek için 36 ay mesleki tecrübe:

- Teknik
- Kişisel etkinlik
- İş
- Liderlik
- Bunları CPA Yeterlilik sınavının öncesinde, eş zamanlı olarak veya sonrasında tamamlayabilirsiniz.

CPA'SİNİZ

1.3. MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN FONKSİYONLARI

Yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki unvanlarının gerektirdiği saygıya ve güvene uygun bir şekilde faaliyet göstermeleri gerekmektedir. Söz konusu meslek mensuplarının çalışma usulleri ve esaslarının özel bir yönetmelikle belirlenmesi de bu görüşü desteklemektedir. 20391 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6. maddesine göre “dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma koşulu mesleğin temelini oluşturmaktadır” denilmektedir. İlgili madde metninin devamında meslek mensuplarına ilişkin “Meslek mensuplarının mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız

olmaları ile mümkündür. Meslek mensupları çalışmalarını sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalmak ve görevlerini sürdürürken gereken mesleki özeni ve titizliği göstermek zorundadırlar". ifadeleri yer almaktadır.

Meslek mensuplarının çalışma sahaları mesleki unvanları kapsamında belirlenmiştir. Mesleki unvanlar, birbirini tamamlayan bir özelliğe sahiptir. Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler, zincirin birbirini tamamlayan halkalarını oluşturmaktadır. Mesleki açıdan birbirleriyle ilişkileri sürekli devam eden meslek mensuplarının işbirliği, muhasebe sisteminden beklenen faydanın sağlanması açısından son derece önemlidir. Bu kapsamda: gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili yasa hükümleri gereğince defterlerin tutulması, işletmelerin mali tablolarının ve diğer belgelerinin düzenlenmesi yetkisi serbest muhasebecilere aittir. Yani serbest muhasebeciler kayıt işlemlerini yapar, bilanço ve kar-zarar tablosuyla işletmeye ait diğer belgeleri düzenler.³²

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin çalışma alanlarına bakıldığında ilgili meslek mensuplarının yetkilerinin daha geniş olduğu görülür. Meslek mensuplarının yetkileri şu şekilde sıralanabilir:

- Gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu teşebbüsler ve işletme organizasyonlarının genel kabul gören muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümlerine göre serbest muhasebecilerin tutmakla yetkili olduğu defter kayıtlarını tutabilirler. Bilanço ve kar-zarar tabloları ile beyannameler ve diğer belgelerin düzenlenmesi işlerini üstlenebilir ve bu işlemleri yerine getirebilirler.
- Gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu teşebbüs ve işletme organizasyonlarının muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi hizmetlerini yerine getirebilirler. Söz konusu işletmelerin muhasebe, işletmecilik ve finansal mevzuatlarının düzenlenmesi ve bunların uygulanması ile ilgili işleri düzenleyebilirler. Bunun yanında meslek mensupları ilgili konularda müşavirlik hizmetlerini üstlenebilirler.
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik meslek mensupları, ellerinde bulunan belgelere dayanarak inceleme, denetim ve tahlil yapma, finansal tablo ve beyannameler ile ilgili konularda yazılı görüş verme,

³² Veysi Seviğ, **Muhasebecilik Mesleğinde Görev Sorumluluk Ve Yetki**, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/06MaliCozum/06-VEYSI%20SEVIG14.doc>. (Erişim Tarihi:12.02.2019).

raporların ve rapor benzerlerinin düzenlemesini yapma, bilirkişilik ve tahkim işlerini yapmakla yetkilidir.³³

Yeminli mali müşavirlik meslek mensupları, serbest muhasebeci mali müşavirlerin yapabilecekleri denetim ve danışmanlık işlerinin yanı sıra finansal tablo ve beyannamelerin mevzuata, muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetleme standartlarına uygunluğu ve hesapların denetleme standartlarına göre incelendiğini gösteren onaylama işlemlerini gerçekleştirebilirler.

Yeminli mali müşavirler, yukarıda belirtilenlerin yanında Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve diğer resmi merciler tarafından kendilerine verilen görevleri yerine getirirler. Gerek Serbest muhasebeci mali müşavirler, gerekse yeminli mali müşavirler verdikleri hizmetler sırasında Vergi Usul Yasası'nda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümleri kapsamında duruma uyan fiillerinden dolayı hukuken sorumludurlar. Meslek mensuplarının sorumlulukları ve yerine getirdikleri görevler bakımından, işletmeler ve muhasebe uygulamaları açısından son derece önemli fonksiyonlara sahip oldukları kabul edilmektedir. Dolayısıyla meslek mensuplarının bu bilinçle hareket etmeleri ve yerine getirdikleri görevler sırasında bağımsız ve tarafsız biçimde davranmaları gerekmektedir.

1.3.1. Kurumsal Açıdan Muhasebe Sisteminin Oluşumu

Vatandaşların merkeze alındığı yönetim anlayışına göre, devlet fonksiyonları ve devletin kurumsal yapısı yeni bir anlayış ile ele alınmak zorundadır. Bu anlayışın, kamu mali yönetimine ilişkin değişen devlet yapılanması ve fonksiyonlarına karşı uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. 5018 Sayılı Kanun ile Kamu Mali Yönetimi Kanunu da kurumsal yönetim prensiplerini referans almış ve uluslararası standartlara uyumlu olacak yapılandırmalara öncelik verilmesi öngörülmüştür. Bu süreç zarfında yine uluslararası standartların referans alınmasıyla denetleme sistemlerinin yeniden yapılandırılmasına gidilmiştir. 5018 sayılı Kanun kapsamında denetleme sistemi, öz değerlendirme, iç denetleme ve dış denetleme olarak üç noktada tasarlanmıştır.³⁴

Kurumsal teori genel anlamda, biçimsel örgüt yapılarıyla bu yapıların gelişimine katkı sağlamakta olan sosyal süreçlerin arasındaki ilişkilere dönük bir

³³ Seviğ, a.g.m., s.2.

³⁴ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Gerekçesi, (Erişim Tarihi:12.02.2019).
https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085_Genel_Gerekce.pdf

düşünme biçimidir.³⁵ Bu temele göre kurumsallaşma olgusunun yeni normlar, değerler ve yapıların mevcut norm, değer ve yapılarla birleşmesi şeklinde tanımlanmakta olduğu görülmektedir. Söz konusu süreç, sosyal ilişkiler içerisinde dengeli olma ve tahmin edilebilirlik sağlamakla birleştirilmektedir. Bunun temel nedeni ise, kurumsallaşmanın sosyal bir süreç olarak görülmesidir. Yani kurumsal yapıları açıklayan teorinin temelinde örgütlerin değişen normlar ve sosyal etkilere karşı uyum sağlama eğilimleri yatmaktadır. Eğer kurumlar bunu yapmazlar ise doğal yollardan meşruiyetin kaybedeceklerdir. Söz konusu durum örgütlerin örgütsel yapıları ve pratiklerinin homojenleşmesi için onları cesaretlendirmektedir.³⁶ Bu da öğretilerde yer alan ve kurumsal teorinin açıklanmasını amaçlayan birçok çalışmanın çıkış noktası olarak görülmektedir.

Bilindiği üzere kurumsal teorinin gelişiminin yarım asırdan fazla bir süreyi kapsamakta olduğu görülmektedir. Özen'e göre bu tarihsel gelişim süreci içerisinde 1980'li yıllar, kurumsal teorinin gençlik yıllarını oluşturmaktadır. Seksenli yılların sonları ve doksanlı yılların başlangıcı, kurumsal teoriyi açıklayan yaklaşımların kendi aralarında farklılıklarının sorgulanmaya başlandığı yıllar olduğu savunulmaktadır. Doksanlı yıllarda ise devletin ve meslek kuruluşlarının örgütler üzerindeki etkilerinin araştırılmaya başlandığı görgül çalışmaların devam ettiği yıllar olduğu kabul edilmektedir. Söz konusu teorinin belirtilen gelişim sürecinde, öğretilerde kurumsal teorinin açıklanması için ortaya atılan beş farklı yaklaşıma yer verilmektedir. Bu yaklaşımlara ilişkin olarak aşağıda verilen tabloda ilgili yaklaşımlar incelenmektedir.³⁷

³⁵ Tamer Bolat vd., Yönetim ve Örgüt Düşüncesinde Kurumsalcılık, Yeni Kurumsalcılık ve Kurumsal Eşbiçimlilik, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2006, s. 224.

³⁶ Lucia L. Rodrigues vd., Assessing International Accounting Harmonization Using Hegelian Dialectic, **Isomorphism and Foucault, Critical Perspectives on Accounting**, Volume: 18, pp. 2007, s.742.

³⁷ Fahri Apaydın, Kurumsal Teori ve İşletmelerin Kurumsallaşması, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 2009, s.4.

Tablo 1. Kurumsallaşma Yaklaşımları

Yıl	Araştırmayı Yapanlar	Kurumsallaşma Yaklaşımları	Kurumsallaşma Şekli	Örgütsel Amaç
1957	Selznick	Adaptasyon aracı	Değerler oluşturarak	Denge Legallik
1977	Zucker	Sosyal düzenin oluşması	Çevreyle birlikte ortak uygun ve anlamlı davranış geliştirip diğer bireylere aktararak	Uygunluk Meşruiyet
1977	Meyer ve Rowan	Sosyal düzenin oluşması	Paylaşılan değerler sistemi oluşturarak	Meşruiyet, Kaynakları artırma, Yaşamını sürdürme
1983	DiMaggio ve Powell	Adaptasyon aracı	Başarılı örgütleri taklit ederek	Belirsizlikten Kurtulma
1987	Friedland ve Alford	Bilinçsel ve normatif baskıları etkileme	Çıkarlarını korumak için kurumsal çevreyi değiştirerek	Menfaatlerin takip edilmesi

Kurumsal teorinin oluşması aşamasında katkı sağlayan ve yukarıdaki tabloda özetlenen öncü yapıtlar dikkate alındığında teorinin esas tezi, örgütlerin yapılarını ve süreçlerini, içerisinde buldukları kurumsal yapıya adapte ederek biçimlendirmelerinden oluşmaktadır. Bu noktada örgütler, hayatlarını sürdürebilmek için yalnızca teknik anlamda verimli olmaları durumunda yetersiz kalacaklardır. Bunun yanında kendilerinin meşruiyetlerini tam olarak sağlamaları da gerekmektedir.³⁸

Örgütlerin meşruiyet kazanabilmeleri için kurumsal çevrelerinden gelen baskılara cevap vermeleri ve örgütsel tercihlerini sosyal olarak kabul gören yapı ya da prosedürlere uydurmaları gerekir. Bu tespit bütün çalışmalarda ortak noktayı oluşturur. Çalışmalarda yer alan temel farklılık ise, bu süreç içerisinde kurumsallaşma kavramına yaklaşım biçimi ve kurumsallaşmanın şeklidir. Bu temel

³⁸ Şükrü Özen, *Yeni Kurumsal Kuram: Örgütleri Çözümlemede Yeni Ufuklar ve Yeni Sorunlar*, Derleyenler: A. Selami Sargut ve Şükrü Özen, İçinde: Örgüt Kuramları, İkinci Baskı, İmge Kitabevi, Ankara, 2007, s.240-241.

farklılıkların sorgulanması ise kurumsal teorinin kendi içinde görüş ayrılıklarını taşımasına sebep olmaktadır. Bu durumda yeni ve eski kurumsal teori kavramları gündeme gelmektedir.³⁹

Kurumsal teoriye ilişkin yapılan çalışmaların içerisinde DiMaggio ve Powell'ın yapmış olduğu çalışma, yeni kurumsal teorinin ortaya çıkarıldığı çalışmaların başında gelmektedir. Söz konusu çalışmanın yeni kurumsal teoriye ilişkin sağlamış olduğu en önemli katkının izomorfizm (eşbiçimlilik) ve örgütsel alan kavramlarının netleşmesi olduğu görülmektedir. DiMaggio ve Powell modern yaşamla beraber örgütlerin git gide daha çok birbirine benzediğini ileri sürmektedir. Bu süreç en büyük ussallaştırıcı olarak görülen devlet ve meslek gruplarının biçimlendirmiş olduğu yapısal değişim sürecinin parçası olarak ifade edilmektedir. Bu nedenle sonuç olarak sürecin doğal gereği itibariyle örgütlerin birbiriyle benzeştikleri görülmektedir. Örgütlerin birbirleri ile olan benzeşmelerinin yapısal ve işlevsel olarak hangi anlama geldiğinin sorgulanması ve örgütlere yaklaşımın meşruiyet zemininden uygulama zeminine kayması, konunun işletmeler açısından uygulamadaki öneminin anlaşılmasına katkı sağlayacaktır. Bu nedenle yapısal benzeşmeden ziyade pratik benzeşmenin uygulamada göz önüne alınması gerekmektedir.⁴⁰

DiMaggio ve Powell'a göre örgütlerin aynı yapı ve pratiklere uyum sağlama eğilimlerinin oluşturduğu süreç izomorfizm adıyla anılmaktadır. İzomorfizm, genelde matematik, kimya ve biyoloji bilimlerinde kullanılan bir terim olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bilimler çerçevesinde söz konusu kavramın örgütsel ve kurumsal bağlamda bir benzerliği ifade etmekte olduğu savunulmaktadır. DiMaggio ve Powell, izomorfizm kavramını homojen bir yapıya bürünme sürecini en iyi şekilde ifade eden bir kavram olarak görmektedir. Bununla birlikte söz konusu kavram, aynı çevre şartlarında yer alan popülasyonun içerisindeki birimlerin birbirine benzeme süreci olarak da ifade edilir. Söz konusu durumdan örgütlerin içinde bulunduğu çevrenin karakteristik özelliklerine göre kendilerini değiştirdikleri sonucunun da çıkarılmakta olduğu görülür.⁴¹

DiMaggio ve Powell tarafından yapılan çalışmalarda izomorfizm, bir süreç olarak ifade edilmektedir. Bu sürecin içerisinde yer alan iki tür izomorfizmin

³⁹ Vivian L. Carpenter vd., Institutional Theory and Accounting Rule Choice: An Analysis of Four US State Governments' Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles, **Accounting, Organizations and Society**, Volume: 26, 2001, s.569.

⁴⁰ Özen a.g.e., s.263.

⁴¹ Paul J. DiMaggio vd., The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, **American Sociological Review**, Volume: 48, Number: 2, April 1983, pp.149.

varlığından söz edilmektedir. Bunlar rekabetçi ve kurumsal izomorfizmdir. DiMaggio ve Powell'ın daha fazla üzerinde durduğu izomorfizm ise, kurumsal izomorfizmdir. DiMaggio ve Powell, kurumsal izomorfizmin üç mekanizma doğrultusunda meydana gelmekte olduğunu savunmaktadır. Bunlar:⁴²

- Zorlayıcı İzomorfizm: Politik etkilenmeler ve meşruluk sorunlarından ortaya çıkmakta olan mekanizmadır. Zorlayıcı izomorfizm, diğer örgütlerin resmi veya gayri resmi baskıları ve örgütlerin içerisinde bulunduğu toplumun kültürel beklentileri bağlamında ortaya çıkmaktadır. Bu baskıların bazen bir güç, bazen bir ikna etme aracı veya bir davet biçiminde ortaya çıktığı görülür. Ancak belirli şartlar altında örgütlerin bu baskılara karşılık vermekte olduğu görülmektedir.
- Taklitçi İzomorfizm: Bu tür izomorfizm mekanizmasında belirsizliğin örgütleri taklitçiliğe ittiği görülmektedir. Amaçların belirsiz olması durumunda ve çevrenin sembolik belirsizlik yaratması durumundan örgütlerin diğer örgütleri kendisine model aldığı bilinmektedir. Böylece belirsizlik durumuna cevap verilmiş olur. Taklitçi izomorfizmde örgütler için belirsizlikten kurtulmanın tek yolu, başka örgütleri taklit etmek ve onları kendilerine model almaktır. Bu nedenle örgütler bu yola başvurmak zorunda kalırlar.
- Kuralcı/Normatif İzomorfizm: Örgütsel izomorfik mekanizmasının üçüncü kaynağını normatif izomorfizm oluşturur. Genelde bu mekanizma uzmanlaşmaya bağlı olarak ortaya çıkar. Bu noktada uzmanlaşmayla ifade edilen bir meslek türü, bütün üyelerin ortaklaşa bir biçimde şartlarını ve etkinlik yöntemlerini tanımlamasıyla ve mesleğin meşruiyeti ve temellerine katkı sağlamasıyla ortaya çıkmaktadır.

Hangi mekanizma aracılığıyla gerçekleşirse gerçekleşsin kurumsal izomorfizm, herhangi bir örgütün kurumsal bir pratiğinin diğer örgütlerle uyumlu olduğuna işaret etmektedir. Kurumsal çevre yapısının izomorfizm sürecinin oluşmasında temel belirleyicilerden biri olduğu görülmektedir. Örgütlerin de çevrelerindeki kurumları benimsemek suretiyle o kurumlarla izomorfik yani eş biçimli hale gelmekte oldukları bilinmektedir.⁴³

Örgüt ve kurumlarda ortaya çıkan izomorfizm sürecinin muhasebe sistemleri bakımından ele alınması mümkündür. Kurumsal teori ve muhasebe teorisinin her ne kadar birbirine uzak alanlar olduğu savunulsa dahi muhasebe, örgütlerin rasyonel bir

⁴² DiMaggio and Powell, **a.g.e.**, p.p. 150.

⁴³ Özen, **a.g.e.**, s. 256.

yapıya bürünmelerinde etkin bir role sahiptir. Bunun temel sebebi olarak muhasebe teorisi ve sistemlerinin, örgütlerin meşruiyet kazanmasında belirleyici olduğu gerçeği gösterilmektedir. Bilhassa muhasebe alanındaki uluslararası standartlaşma uygulamaları yani homojen bir yapıya bürünme sürecinin ifade edildiği kavram olan izomorfizm olarak düşünülmektedir. Bu nedenle kurumsal çevre yapısına bağlı olarak ortaya çıkan taklitçi, normatif ya da zorlayıcı izomorfik eğilimlerin, bu alanda yapılan çalışmaların teorik temelini oluşturduğu görülmektedir. Kurumsal teorinin içerisinde bulunan söz konusu yaklaşım, bilhassa ulusal muhasebe sisteminin gelişimi veya oluşumunun anlaşılmasını kolaylaştırmaktadır.⁴⁴

1.3.2. Kamusal Açından Muhasebe Sisteminin Oluşumu

Kamu yönetimi kendi sorumluluğu altında bulunan kaynakların pragmatist yönetsel ilkeler doğrultusunda yönetilmesi için en az özel sektör kadar ilgi göstermek zorundadır. Bu durumda kamu yönetimi tarafından, kamusal yönetim ve yönetim açısından yapılmakta olan düzenlemelerin samimiyet ve kararlılığının anlaşılacağı vurgulanmaktadır. Nitekim kamu kaynaklarının stratejik biçimde tahsis edilmesinin sağlanması, etkin ve hissedarlara garanti sağlayacak biçimde yönetilmesi, bütçelerinin ve muhasebe sistemi uygulamalarının uluslararası standartlara uygun biçimde oluşturulup uygulanması neticesinde nakit akışlarındaki takip edilebilirlik düzeyi artacaktır. Bunun yanı sıra ekonomiye yapılan yerinde müdahaleler, iç ve dış borçlanmaya ilişkin ihtiyaçların doğru tespit edilip uygulamaya konulması yoluyla faiz oranlarının dengede tutulmasının sağlanması gibi konularda doğru kararların verilmesi sağlanacaktır. Neticede de makro planda ülke ekonomisinde en az riskle yönetim sağlanacak ve ekonomik planlamalar güvenilir bir biçimde yapılacaktır. Kamu yönetiminin iyi bir biçimde uygulanması durumunda ekonomik göstergeler konusunda yerli ve yabancı yatırımcıların güveni kazanılacaktır. Bunun sonucunda da ülkenin ekonomik imaj ve itibarı artacak ve yabancı yatırımcılar ülkeye daha fazla ilgi gösterecektir. Kamu ve özel sektörün kurumsal yönetime ilişkin çalışmaları esasen bir bütün olarak ortaya konulmaktadır. Bu nedenle aynı istikamet ve yapıyla desteklenmeleri gerekir⁴⁵.

Bilindiği gibi Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre özel hukuka tabi şirketlerde icra edilmesi öngörülen denetimlerin ve uygulanması planlanan muhasebe standartlarının koordinasyonunun Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim

⁴⁴ Tuğba Uçma, Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması, **Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2009, s.151. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319970> (Erişim Tarihi:12.02.2019)

⁴⁵ Apaydın, **a.g.e.**, s.12.

Standartları Kurumu tarafından yapılması gerekmektedir. Ancak kamusal alanda finansal denetim yetkisinin iç denetiminin koordinasyonu ile kamu muhasebe standartlarının oluşturulması sorumluluğuna sahip olan kurullar ile aynı işleve sahip olan bu Kurumun yapısal açıdan bazı farkları mevcuttur.

Kamusal açıdan muhasebe sistemlerinin ortaya çıkması ve uygulanması, ülkemiz açısından son derece önemlidir. Çünkü ülkemiz açısından devletin en nemli gelir kalemini mükelleflerden toplanan vergiler oluşturmaktadır. Vergilerin etkin ve adil bir biçimde toplanması ise kamunun hizmetlerine kaynak sağlaması açısından büyük öneme sahiptir.⁴⁶

1.4. MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN EĞİTİMDEKİ KONUMU VE AŞAMALARI

Günümüzde mesleki eğitime ilişkin olarak hayat boyu öğrenme, sürekli eğitim gibi kavramlara sıklıkla yer verilmektedir. Bilhassa küreselleşmeyle birlikte dünyada yaşanan hızlı değişim ve gelişimler her alanı etkilediği gibi muhasebe meslek alanına da etki etmektedir. Örgün eğitim ve öğretim ile kazanılan bilgi ve becerilerin küresel bir mali ve sosyal yapının gereği olan meslek hizmeti açısından yeterli olmayacağı kabul edilmektedir. Bu nedenle mesleki alanda sürekli eğitim kavramı gündeme gelmektedir.⁴⁷

Eğitim kavramı bireylerin davranışları bakımından onlarda istendik değişiklikler ortaya koyma sürecini ifade etmektedir. Sürekli eğitim kavramı ise, zorunlu eğitim ve öğrenim çağını geride bırakmış olan bireylerin, hayatlarının herhangi bir aşamasında hissettiği öğrenme gereksinimini karşılamak için düzenlenen, mesleki veya genel eğitim etkinliklerini ve programlarını kapsamakta ve bu süreçleri içerisine almaktadır. Sürekli eğitim sürecinin hedef kitlesini yetişkin bireyler oluşturmaktadır. Sürekli eğitim programları, diğer programlara göre daha kısa sürer. Söz konusu program ve eğitimler somut eğitim gereksinimleri ve karşılaşılan sorunlara odaklanmaktadır. Yer ve zaman açısından yetişkin bireylerin ihtiyaçlarına göre daha esnek bir yapı içerisinde planlanmakta ve yürütülmektedir. Bu nedenlerden ötürü sürekli eğitim programlarının zorunlu eğitim uygulamalarından farklı özellikler taşımakta olduğu görülmekte ve uygulamadaki farklılıkları gözetilmektedir.⁴⁸

Profesyonel meslekleri diğer mesleklerden ayıran özelliklerin başında ilgili meslek mensuplarının, kendi alanlarında derin bilgi ve deneyime sahip olmaları

⁴⁶ Özen, **a.g.e.**, s. 248.

⁴⁷ Selahattin Ertürk, **Eğitimde Program Geliştirme**, Yelken Tepe Yayınları, No: 4, 1984, s.12

⁴⁸ Ertürk, **a.g.e.**, s.13

gelir. Mesleklerine ilişkin meydana gelen yeniliklerin takip edilmesi ve bunların uygulanması, meslek mensuplarının alanlarına ilişkin yeterliliklerini sürdürmelerine yardımcı olur. Yardımcı olmanın yanında öğretide bazı yazarlar, bu durumun zorunluluk arz ettiğini savunmaktadır. Bu nedenle sürekli mesleki eğitim uygulamaları, meslek mensuplarının kendi alanlarındaki yenilikleri takip edebilmeleri açısından son derece önemli bir yere sahiptir.⁴⁹

Ekonomik gelişmelerin paralelinde muhasebe hizmetlerinde de ihtiyaçlar gelişip değişmektedir. Bu sebeple muhasebe alanındaki eğitimlerin de artırılması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde muhasebe eğitimi uzun yıllardan beri verilmekte olan bir eğitim olmasının yanında, Türkiye’de muhasebe sistemlerinin gelişimini ve bu gelişimi etkileyen faktörleri kronolojik olarak sıralamak mümkündür.⁵⁰ Ülkemizde verilen muhasebe eğitiminin, diğer ülkelerde verilen eğitimde olduğu gibi ekonomik gelişmelerden etkilendiği görülmektedir. Bu kapsamda, ülkemizdeki muhasebe eğitimi gelişiminin üç dönemde ele alınarak incelenmesi mümkündür. Bunlar;

- 1926 öncesi dönem
- 1926-1960 yılları arasındaki dönem
- 1960 sonrası dönem.⁵¹

Ülkemizde muhasebe uygulamalarına ve eğitimine ilişkin planlamalar 1926 yılı öncesine dayanmaktadır. O dönemde başlayan eğitim uygulamalarında yoğun bir biçimde Fransız etkisinin kendisini gösterdiği görülmektedir. Söz konusu dönemde lise düzeyinde bulunan okullarda muhasebe eğitiminin verilmesinin yanı sıra yükseköğretim seviyesinde de muhasebe eğitiminin verilmekte olduğu bilinmektedir. Bu dönemde uygulanan eğitim programlarının mesleki alanda gelişimin sınırlı olması dolayısıyla günümüze oranla basit uygulamaların öğretilmesinden ibaret olduğu görülmektedir.⁵²

1926-1960 yılları arasında ülkemizde çağdaş anlamda üniversiteler kurulmuştur. Bu dönemde muhasebe eğitimi uygulamalarında Alman ekolünün etkisi söz konusudur. Söz konusu dönemde üniversitelerde muhasebe eğitiminin verildiği

⁴⁹ Haluk Sümer ve Orhan Aşık, Sürekli Mesleki Eğitim ve Mali Müşavirlik Mesleği İçindeki Yeri-I, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:134, Şubat 2004, s.28.

⁵⁰ Yılmaz Benligiray vd., “Türkiye VII Muhasebe Eğitimi Sempozyumu”, Marmaris,1985, s.3.

⁵¹ Ercan Bayazitli, **Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi**, TÜRMOB Yayınları-139, Ankara, 2000, s.40.

⁵² Oktay Güvemli, “XX. Yüzyılın İlk Yarısında Muhasebe Eğitimi”, **XX Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 2001, s.246.

kürsüler oluşturulmuştur. Muhasebe eğitimi daha kapsamlı olarak ele alınmış ve çağdaş uygulamalar takip edilmiştir. Yüksekokullar ve üniversiteler içerisinde muhasebe eğitimi, geniş bir şekilde kendisine yer bulmuştur.⁵³

1960 yılı sonrasında muhasebe eğitimi uygulamalarında Amerikan ve İngiliz ekolü etkili olmuştur. Bu dönemde ortaya çıkan en belirgin özellik muhasebenin kurallara bağlanması çalışmalarındaki hesap planlarının eğitimde kendisine yer bulmuş olmasıdır. Bu dönemde muhasebe eğitiminde mali tablolar ve uygulamada kullanılan uluslararası standartlar çokça kendisini göstermiştir.⁵⁴

1960 sonrası dönemde muhasebe eğitimi ve buna bağlı olarak muhasebe uygulamalarında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Söz konusu dönem içerisinde Kamu İktisadi Teşekkülleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi benimsenmiş ve uygulanması esas alınmıştır. 1971 yılında uygulamaya konulan bu sistem ile uluslararası standartlar yakalanmaya çalışılmıştır. Bunun yanında Sermaye Piyasası çerçevesindeki ortaklıklara yönelik olarak 1983'te Standart Genel Hesap Planı, 1986'da Bankacılık Sistemi için Tekdüzen Hesap Planı ve 1994'te bütün işletmeler için Tekdüzen Hesap Planı uygulanmaya başlanmıştır. Söz konusu planların uygulanması da muhasebe eğitimi açısından son derece önemli ve belirleyici uygulamalar olarak görülmüştür.⁵⁵

Hâlihazırda orta öğretim kurumları olarak geçen lise seviyesinde ve yükseköğretim kurumlarında ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora seviyesinde muhasebe eğitim ve öğretimine yer verilmektedir. Muhasebe alanında ihtiyaç duyulan nitelikli insan gücünün yetiştirilmesi için çaba sarf edilmektedir. Ancak formel bir yapının içerisinde faaliyet gösteren muhasebe eğitim ve öğretim uygulamalarının muhasebe mesleğinin icra edilmesi için yeterli olup olmadığı tartışmalıdır. Bu noktada küresel ekonomik düzenin ortaya koyduğu etkilerden muhasebe mesleğinin de etkilenmesinin ve muhasebe mesleğine girişte daha fazla ihtiyaç duyulan mesleki bilgi ve becerilerin değişmesinin etkisinin olduğu da belirtilmektedir. Bu yüzden, muhasebe alanına ilişkin yeni bilgiler elde edilmesinin, mesleğe ilişkin bilgi ve becerilerin arttırılmak suretiyle ihtiyaç hissedilen muhasebe hizmetlerinde daha etkili ve işlevsel olanakların sunulmasının sürekli mesleki eğitimle mümkün olduğu savunulmaktadır. Uzmanlık gerektirmesi bakımından

⁵³ Bayazıtlı, **a.g.e.**, s.40.

⁵⁴ Remzi Örtün, "İşletme ve Muhasebe Bülteni", Sayı:25 Nisan 1988, s.27.

⁵⁵ Bayazıtlı, **a.g.e.**, s.41.

sürekli gelişim halindeki muhasebe mesleği için sürekli eğitim uygulamaları son derece önem arz etmektedir.⁵⁶

1.5. YENİ MEVZUAT VE ESKİ MEVZUATLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

1.5.1. Eski Mevzuatın Açıklanması ve Teoriğin Pratikte Uygulanabilirliği

Muhasebe sistemi ve uygulamaları ülkemizde yıllardır mevcut sistem içerisinde kendisine yer bulmaktadır. Ancak yasa koyucunun ertelemesi ve meslek mensuplarının bu konuda bir araya gelerek örgütlenememesi nedeniyle bu alanda uzun süre yasal düzenlemeye gidilememiştir. Meslek mensuplar bu alanda devletin yasal düzenleme yapmasını beklemiş; ancak yasa koyucu irade bu konuyu uzun süre gündemine taşımamıştır. Meslek mensuplarının zamanla örgütlenip bu alana ilişkin düzenleme taleplerini dile getirmeleri neticesinde 1989 yılında ilk kanuni düzenlemeler yapılmıştır.⁵⁷

Ülkemizde muhasebe mesleğine ilişkin ilk yasal düzenleme, 13.06.1989 tarihinde gerçekleşmiştir. Bu tarihe kadar olan süreçte ülkemizde muhasebe mesleğine ilişkin yasal bir dayanak bulunmamaktaydı. Ülkemizde muhasebe mesleği, ilgili yasanın çıkarılmasından önce hiçbir ölçü ve sınır kabul edilmeksizin dileyen her kişinin meslek elemanı olarak kabul edilmesine olanak tanımaktaydı. Muhasebe mesleğine ilişkin konu, teknik, kural ve yöntemlerin önemi görülmüş ve 1989 tarihinde 3568 sayılı kanun çıkarılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının alması gereken eğitimler, uygulamada karşılaşılabilecek durumlara karşı hareket tarzları ve mesleğe ilişkin düzenlemeler ilgili yasa ile ortaya konulmuştur. Batı ülkelerine bakıldığında ülkemizin bu alana ilişkin düzenleme yapma konusunda geç kaldığı görülmektedir. Bununla birlikte meslek yasasının çıkması ile meslek mensupları, kanuni kurallara ve örgütsel yapıya kavuşmuşlardır. İlgili yasanın yürürlüğe girmesi ile birlikte mesleğin gelişimi hızlanmış ve yukarı doğru bir ivme kazanmıştır.⁵⁸

3568 Sayılı kanunun gerekçesinde ortaya konulan amaçlardan bazıları şunlardır:⁵⁹

⁵⁶ Salim Şengel, Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Eskişehir, 2012, s.84.

⁵⁷ Ahmet Terzi, Muhasebe Mesleği ve Rize'deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2010, s.11. (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**),

⁵⁸ Hamza Yıldız, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi, Bugünkü Konumu, Uygulama Alanları-Örnekler, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 1998, s.7. (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**).

⁵⁹ Terzi, **a.g.e.**, s.11.

- Son yıllarda sermaye şirketlerinin önem kazanması ile beraber küçük ölçekli tasarrufların işletme organizasyonuna yatırılması ve finansal araçlarla işletme organizasyonunun sermayelerinin güçlü bir hale gelmesi sağlanmıştır. Bu durumda işletmeler, kamuya doğru ve güvenilir mali bilgiler sunmak zorunda kalmışlardır.
- İşletme organizasyonlarının büyümesi sonucunda karmaşık bir yapıya kavuşması, mali denetimler konusunda uzmanlaşma ihtiyacını zorunlu kılmıştır. Karmaşık finansal verilerin anlaşılabilir olmasının sağlanması için muhasebe eğitimi konusuna önem verilmiştir.
- Muhasebe ve mali denetim konularıyla ilgili olarak finansal denetleme mesleğinin icra edilmesi noktasında ortak tanımların oluşturulması konusuna önem verilmiştir.
- Ülkemiz içerisinde uygulanan muhasebe uygulamalarının genelde tekdüzelikten yoksun olduğu savunulmaktadır. Muhasebe sistemlerine ilişkin sağlanan verilerin, işletme organizasyonlarının karar alma süreçlerinde etkili olması nedeniyle bu verilerin doğruluğunun sağlanması çok önemlidir.

Esasen muhasebe mesleğinin kanunlaşma süreci 1932'den itibaren başlamış olmasına rağmen, bu süreç ancak 1989'da meslek yasasına kavuşulması ile son bulmuştur. 1932 yılında başlayan yasal düzenleme sürecinin 1989 yılında sonlandırılmasında pek çok neden mevcut olmakla birlikte, bu nedenlerin başında gelen sebepler şunlardır:⁶⁰

- Söz konusu süreç içerisinde muhasebe mesleği, genel itibariyle vergicilik bakımından ele alınmıştır.
- Muhasebe mesleğine ilişkin meslek mensubu sayısının yeterli seviyede olmaması meslek yasasının çıkmasını geciktirmiştir.
- Muhasebe mesleğinin uygulanma sahası bakımından dar bir alana sahip olması ve sınırlı sayıda sektörü ilgilendiren alanla ilgili yasa yapmanın gereksiz olduğu düşüncesi, meslek yasasının çıkarılmasını geciktirmiştir.
- Söz konusu dönemde faaliyet gösteren meslek mensuplarının mesleki bilgi ve donanımlarının yeterli düzeyde olmaması meslek yasasının çıkarılmasını geciktirmiştir.
- Söz konusu dönemde mevcut meslek mensuplarının mesleğe karşı sahiplenici bir bakış açısıyla hareket etmemeleri meslek yasasının çıkmasını geciktirmiştir.

⁶⁰ Terzi, a.g.e., s.13-14.

- İlgili dönemde meslek mensupları farklı eğitim kurumlarından mezun oldukları için meslek yasası gecikmiştir.
- Söz konusu dönemde meslek icra eden meslek mensuplarının yasa yapılmasına taraf olmamaları, hatta yasanın çıkarılmasına karşı çıkmaları meslek yasasının çıkarılmasını geciktirmiştir.
- Mesleğin tam anlamıyla temsil edilememesi ve ifade edilememesi, bazı muhasebe mesleği mensuplarının aynı zamanda avukatlık mesleğini de yapabileceklerini düşünmeleri ve bu sebeple gerçek mesleği avukatlık olan milletvekillerinin meslek yasasına mesafeli yaklaşımları meslek yasasının çıkarılmasını geciktirmiştir.
- Meslek mensubu olmayan kişilerin mesleğe sahip çıkma çabaları ve kendi düşünceleri doğrultusunda kanuni düzenlemenin yapılmasını istemeleri meslek yasasının çıkarılmasını geciktirmiştir.
- Son olarak mesleğe, ilgili bakanlığın ve meslek kuruluşlarının tam anlamıyla sahip çıkamaması ve buna benzer sebeplerden ötürü muhasebe mesleği yasal statüye geç kavuşmak durumunda kalmıştır.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda muhasebecilik mesleği; serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci malî müşavirlik ve yeminli malî müşavirlik meslekleri olarak üç gruba ayrılmıştır. İlgili kanunun uygulandığı süreç içerisinde ortaya çıkan ihtiyaçlardan hareketle söz konusu kanunda değişiklikler yapılmıştır. Kanun metninin süreç içerisinde yetersiz kalmasında en önemli etken gelişen piyasa ve finansal koşullardır. Bunun sonucunda 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununda değişiklik yapılmasına ilişkin 5786 Sayılı Yasa, 26.07.2008'de yürürlüğe sokulmuştur. Bu kanun ile birlikte serbest muhasebecilik mesleğinin kaldırıldığı görülmektedir. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu'nun adının "Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu" olarak değiştirildiği görülmüştür. 5786 Sayılı Yasa ile birlikte yapılan değişiklikler neticesinde 3568 sayılı Kanunda muhasebecilik mesleği iki gruba ayrılmış; birinci grupta serbest muhasebeci malî müşavirlik meslek mensupları, ikinci grupta yeminli malî müşavirlik meslek mensupları ele alınmıştır.

1.5.2. Yeni Mevzuatın Açıklanması ve Teoriğin Pratikte Uygulanabilirliği

Muhasebecilik ve müşavirlik meslekleri, ilk olarak 13.06.1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî

Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu ile düzenlenmeye başlanmıştır. Ancak 19 yıl boyunca yürürlükte kalan 3568 Sayılı Kanunun değişen ihtiyaçlara karşı yetersiz kaldığı görülmüştür. Ayrıca Avrupa Birliği'ne uyum sürecinin de etkisi ile 3568 Sayılı Kanunun yeniden ele alınması gerektiği savunulmuştur. Bu nedenle yürürlükteki 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu'nda değişiklik yapılmasına ilişkin 5786 Sayılı Yasa, 26.07.2008 tarihinde yürürlüğe sokulmuştur. Muhasebe ve müşavirlik mesleğine ilişkin bu alandaki ihtiyaçların tamamıyla yeni bir kanun ortaya konulması şeklinde düzenlenmesi yöntemi tercih edilmemişti. Bunun yerine 3568 Sayılı Kanun üzerinde mevcut hükümlerin değiştirilmesi yöntemi tercih edilmiştir. Bu çerçevede 3568 Sayılı Yasada yer alan ifadeler, 1989 yılından itibaren değişen mevzuatla uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır. 5786 Sayılı Yasa 3568 Sayılı Kanunda yapılan değişikliklerin bazıları şu şekilde sıralanabilir:⁶¹

- *Serbest Muhasebecilik Mesleğinin Kaldırılması*; 5786 Sayılı Kanunun 1. Maddesi ile 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu'nun ismi "Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu" olarak yenilenmiş ve yasadaki serbest muhasebecilik mesleği kaldırılmıştır. Bu haliyle serbest muhasebecilik mesleğinin mevzuattan çıkarılması sonucunda muhasebecilik mesleğinin, serbest muhasebeci malî müşavirler ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılacağı öngörülmüştür. Serbest muhasebecilik mesleğinin kaldırılmasıyla muhasebecilik mesleğinin, en az lisans mezunu olan ve 3568 Sayılı Kanunun 5. Maddesinde yer alan diğer koşulları tam olarak sağlayan kişilere tevdi edilmiştir. Serbest muhasebecilik mesleği kaldırılarak muhasebecilik mesleğine ilişkin aranan yeterlilik seviyesi yükseltilmiştir. Bunun yanında, Avrupa Birliği hukuku ve ülkemiz iç hukuk mevzuatı içerisinde yer alan denetleme ve denetçilerin niteliklerine ilişkin düzenlemelere özel olarak yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme uygulamada olumlu bulunmuş ve uluslararası hukuk normlarına uygun olduğu için iç ve dış politikada olumlu eleştiriler almıştır.
- *Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik İçin Aranan Özel Şartlara İlişkin Değişiklikler*; Serbest muhasebeci malî müşavir olabilmek için gereken özel şartlar, 3568 Sayılı Yasa'nın 5. maddesinin A fıkrasında düzenlenmekteydi.

⁶¹ Hülya Çoştan, "3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında 5786 Sayılı Kanun Kapsamında Öngörülen Değişiklikler", <http://www.mevzuatdergisi.com>, (Erişim Tarihi: 13.02.2019)

5786 Sayılı Yasa ile söz konusu fıkrada yapılmış olan düzenlemeler çerçevesinde, özel şartlar arasında sayılan staj ve Serbest muhasebeci malî müşavir sınavına ilişkin hükümler yeniden düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeler ile birlikte muhasebecilik mesleğine ilişkin uygulamaların önemi vurgulanmış ve bu bağlamda yenilikler yapılmıştır. Buna göre önemli görülen bir yenilik olarak kabul edilen 5786 Sayılı Kanun ile düzenlenen 3568 Sayılı Kanunun 6. maddesinin 1. fıkrasıyla staja başlama sınavı düzenlenmiştir. Böylelikle aday meslek mensupluğu için geçilmesi gereken sınav sistemi yasal olarak düzenlenmiş ve yürürlüğe geçirilmiştir. Bu aşamada meslek eğitiminde uygulamanın önemine dikkat çekilmiş ve meslek mensubu adaylarının stajlarının mesleğin gelişimi açısından önemli olduğuna dikkat çekilmiştir.

- *Yeminli Malî Müşavirlik İçin Aranılan Özel Şartlara İlişkin Değişiklikler*; Bu çerçevede yapılan değişikliklerle çalışma süresi içerisinde sayılan durumlar, Yeminli Mali Müşavirlik sınav muafiyetine ilişkin hükümler ve sınavlara ilişkin olarak yargı mercilerine başvurulmasına yönelik hükümler yeniden düzenlenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE' DE SMMM - YMM GENEL TEBLİĞİ, UYGULAMA, MEVZUATI VE MESLEKİ ŞARTLARI

2.1. SMMM YÖNETMELİKLERİ VE TEORİK ÇERÇEVESİ

2.1.1. SMMM İle İlgili Genel Hükümler

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2A/ a, b, c maddesinde öncelikli olarak mali müşavirlerin yapabileceği işlere yer verilmiş, mesleğin konusu belirtilmiş ve sonrasında da bu işleri yapabilen kişilerin mali müşavir olarak tanımlandığı ifade edilmiştir.

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu ile mali müşavir olarak kabul edilen kişilerin yapabileceği işler: Gerçek ve tüzel kişilerin sahibi olduğu işletme ve teşebbüslerin,⁶²

- a) Genel olarak kabul edilmiş muhasebeye ilişkin prensipler ve ilgili yasa hükümleri gereği sayılan bu teşebbüs ve işletmelerin defterlerinin tutulması, bilançolar, kar-zarar tabloları ve beyannameleriyle diğer belgelerinin düzenlenmesi ve buna benzer diğer işlerin yerine getirilmesi,
- b) Muhasebe sistemlerinin kurularak geliştirilmesi, bunların işletmeciliği, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunlara ilişkin uygulamaların takip edilmesi ile bunlarla ilgili işlerin düzenlenmesi ya da bu konulara ilişkin müşavirlik yapılması,
- c) Yukarıda belirtilen konularda, elindeki belgelere dayanarak, incelemelerde bulunulması, tahlil yapılması, denetleme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, finans tabloları ve beyannameler ile ilgili konularda yazılı görüş verilmesi, rapor sunulması ve buna benzer evrakların düzenlenmesi, tahkim ve bilirkişilik yapılması ve benzeri işlerin icra edilmesi.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 3. maddesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik meslek mensubunun tanımı şu şekilde yapılmaktadır: “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir: Kanunun 2/A-a-b-c maddesinde belirtilen işleri yapan meslek mensuplarını, ifade eder.*”

⁶²<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.4650&MevzuatIlski=0&sourceXmlSe arch=mali+m%ufffd%ufffdavir>. (Erişim Tarihi:13.02.2019).

“Mali Müşavirler, kamu hizmeti niteliğindeki görevlerini mesleğin özel ve genel şartlarına uygun olarak yapan meslek mensuplarıdır.”

Bazı meslekler açısından mesleğin gerektirmiş olduğu genel ve özel koşullar, mesleğe giriş, meslek mensubunun hakları, mesleki yetkiler, sorumluluklar ve yükümlülükler kanunlarla ve bunlara bağlı çıkarılan yönetmelik ve tebliğlerle belirlenmektedir. Meslek mensuplarının bünyelerinde toplandığı meslek odaları ve kuruluşlar Anayasa'nın 135. maddesi kapsamında "Kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları" olarak ifade edilmektedir. Kamusal alanda görev alması ve kamu görevlisi olmasına bile bu meslek mensuplarının çalışmalarında kamusal bir yönün mevcut olduğu açıktır. Bu kişiler kanuni düzenlemeler çerçevesinde kendilerine yüklenen misyon gereği bazı hallerde kamu gücünü kullanmak durumunda kalabilirler. Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleği, görevleri, yetkileri, yükümlülükleri ve sorumluluklarını yasadan alan mesleklerdendir. Bu yönüyle Anayasa'nın 135. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.⁶³

Herhangi bir kamu hizmetinin görülmesi için Devletin bu giderleri karşılayabilmesi gerekmektedir. Bunun için de Devlet bütçesi içerisinde en büyük pay vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Böylelikle Devletin vergi gelirlerini tam olarak toplayabilmesi, etkin vergi denetimi yapmasına bağlıdır. Etkin vergi denetiminin yapılabilmesi ise vergi mükelleflerinin defterlerinin ve belgelerinin uluslararası alanda kabul gören tek düzen muhasebe standartlarına ve vergi mevzuatına uygun biçimde tutulmasına ihtiyaç vardır. Bunun sağlanabilmesi için ise yetişmiş ve kalifiye meslek mensupların olması gerekmektedir. 3568 Sayılı Kanun'un gerekçesine bakıldığında Mali Müşavirlik mesleğine ilişkin olarak kamu hizmeti niteliği üzerinde önemle durulduğu görülecektir. Meslek mensuplarının vergi mükellefleri ile Devletin arasında köprü vazifesi görmekte oldukları savunulmaktadır.⁶⁴

Vergi Denetleme kadrolarının yetersiz olması, ihtisaslaşmış vergi dairelerinin yetersiz olması, vergi denetleme birimlerinin sektör bazında ihtisaslaşmasının sağlanamamış olması gibi etkenler, Devletin vergi denetimlerinde istenilen seviyede başarıya ulaşamaması sonucunu doğurmuştur. Bunun neticesinde de hukuka aykırı olarak cezalı tarhiyatların yapılması söz konusu olmuştur. Bu durumda yetişmiş meslek mensuplarına olan ihtiyacın daha da arttığı görülmüştür. Çünkü bazı meslek mensuplarının hizmet verdikleri sektörlerde yoğunlaştıkları ve adeta o alanda

⁶³ Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, Esas: 1996/5 Karar: 1996/26, Tarih: 26.6.1996; <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> (Erişim Tarihi:13.02.2019).

⁶⁴ Usta, **a.g.e.**, s.69.

sektörün bilimsel uzmanı durumuna geldikleri görülmüştür. Devletin vergi gelirlerini toplama noktasında adil ve doğru hesaplamalara ihtiyacı vardır. Beyan usulüne göre toplanan vergiler bazında meslek mensuplarının esasen Vergi İdaresinin sağ kolu gibi görev ifa etmekte oldukları bilinmektedir.

Meslek mensuplarının görevleri yalnızca vergilendirme amaçlı muhasebe kayıtlarını tutmak değildir. Bu noktada amaç, yalnızca vergilendirmenin sağlanması değildir. Devlet dışındaki kamu karşısında da finansal tabloların sunulmasında doğru, güvenilir ve şeffaf davranılması gerekmektedir. Bu şekilde hazırlanan raporlarla meslek mensuplarının genel ekonomiye yön verme gibi bir özelliğinin de mevcut olduğu açıktır. Daha önce de belirtildiği üzere meslek mensuplarının hazırladığı mali tablolar yatırımcı ve işletme yöneticilerinin karar alma süreçlerinde etkili olmaktadır. Bu yönüyle meslek mensuplarının piyasa için büyük öneme sahip olduğu kabul edilmektedir. Yatırım yapacak olan üçüncü kişiler, kardan pay alacak olan hissedarlar ve diğer ilgili tüm taraflar, doğru ve güvenilir bilgiye ulaşma noktasında meslek mensuplarına ihtiyaç duymaktadırlar.⁶⁵

Yapılan araştırmalar, vergi kayıpları ve kaçaklarıyla mücadele edilmesinde muhasebe mesleğinin etkisi bakımından, vergi idaresi tarafından yürütülmekte olan vergi denetimlerinin yetersizliğini ve meslek mensuplarının önemini ortaya koymaktadır. Bu noktada meslek mensuplarının aktif rol almaları gerektiği ortaya koyulmakta, vergi kayıpları ve kaçaklarıyla birlikte kayıt dışılığın önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının önemine vurgu yapılmaktadır. Bu nedenlerle meslek mensuplarının toplumdaki saygınlığının artırılması için daha aktif rol almaları gerektiği belirtilmektedir.⁶⁶

Meslek mensupları böyle bir görev üstlenmiş olmakla birlikte aynı zamanda hukuka aykırı kanuni dayanaktan yoksun olan salt tebliğ ve yönetmelik hükümleri dayanak gösterilerek yapılan vergi incelemelerinin neticesinde müştereken ve müteselsil sorumlulukla karşı karşıya bırakılmamalı ve vergi suç raporları sebebiyle haksız işlemlere maruz bırakılmamalıdır. Aksi takdirde meslek mensuplarının mesleğe olan bağlılıkları zedelenecek ve hak ve adalet kavramlarının söz konusu durumlar açısından içi boşalmış olacaktır. Bu nedenle mükellefler ve meslek

⁶⁵ Kocamaz, **a.g.e.**, s.128.

⁶⁶ Daştan, **a.g.e.**, s.81.

mensupları arasındaki hukuki sorumluluğun taksim edilmesinde yargı organları tarafından dikkatli inceleme yapılması gerekmektedir.⁶⁷

Daha önce de belirttiğimiz gibi meslek mensubu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile vergi mükellefleri arasındaki sözleşmenin 22.04.2015 tarihinde verilen Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararı çerçevesinde “vekâlet sözleşmesi” olarak tanıdığı ifade edilmektedir. Bu sözleşme kapsamında meslek mensuplarının yükümlülükleriyle yapacakları işler ve bu yapacakları işlerin karşılığında alacakları net/brüt ücret yer almaktadır. Ayrıca vergi mükelleflerinin meslek mensuplarına karşı sorumlulukları da sözleşme içerisine dâhil edilir ve tarafların karşılıklı irade beyanlarının uyuşması ile sözleşme kurulmuş olur.

Meslek mensubu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin mesleklerini icra ettikleri esnada vergi mükellefleri karşısında bağımsız ve tarafsız olarak hareket etmeleri çok önemlidir. Sözleşmeyi düzenlemiş oldukları vergi mükelleflerinin etkisi ve baskısından uzak bir biçimde gerek meslek mevzuatına, gerekse vergi kanunlarıyla birlikte diğer mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde faaliyet göstermek zorundadırlar. Bu yönüyle meslek mensuplarının icra ettikleri görevin “kamu hizmeti” niteliğinde olduğu kabul edilmektedir.⁶⁸

Meslek mensupları, sözleşmede yazılı olan ücreti, sözleşmelerin karşı tarafı olan vergi mükelleflerinden verilen hizmet karşılığında tahsil etmek durumundadırlar. Bu yönüyle meslek mensupları ile mükellefler birbirleri ile muhatap olmak zorundadırlar. Bunun yanında meslek mensupları vergi mükelleflerinin baskısı altında kalarak kendilerine sunulan aylık dönemlere ait belgeleri defter kayıtlarına işlemek ve elektronik ortama vergi beyanlarını aktararak vergi idaresine göndermek konusunda baskı ile karşı karşıya kalabilmektedirler. Sözleşmenin kurulduğu vergi mükelleflerinin vergi mevzuatına uygun olmayan, usule aykırı nitelikteki firmanın iş hacmiyle uygunsuz gider belgelerine ilişkin baskılar karşısında meslek mensuplarının yasa ile korunması gerekmektedir. Hukuka aykırı “vergi suçu” niteliğindeki işlemlerin yapılması konusunda meslek mensuplarına baskı uygulanmasının önüne geçilmeli ve meslek mensuplarının hukuki ve cezai sorumlulukları konusunda titiz davranılmalıdır. Bir yanda sözleşmelerin karşı tarafı vergi mükellefinin baskısı altında, diğer yanda da “vergi suçu” çerçevesinde kamu otoritesince hukuki ve cezai sorumluluğu baskısı altında olan meslek mensuplarının

⁶⁷ Usta, **a.g.e.**, s.78.

⁶⁸ Hüseyin Eroğlu, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki Ve Cezai Sorumlulukları, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2016, s.7. (**Yayımlanmış yüksek Lisans Tezi**).

iki tarafın arasında kalması durumu söz konusu olmaktadır. Bu nedenle meslek mensuplarının yasal statüsü konusunda yapılacak düzenlemelerde bu durumun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Meslek mensupları mesleklerini hiçbir etki ve tesir altında kalmaksızın tarafsız bir biçimde yerine getirmelidir. Bunun yolunun da meslek mevzuatı ve aynı zamanda meslek mensupları hakkında hukuki ve cezai sorumlulukların düzenlendiği mevzuatın yeniden düzenlenmesinden geçmektedir. Bu noktada daha önce belirttiğimiz üzere yapı sektörü içerisinde uygulanan yapı denetimine ilişkin firma modellerinin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleği için de uygulanabileceği vurgulanmaktadır. Yapı denetleme firmalarına ilişkin modelde yapı denetimini yapmakta olan firmaların temsilcilerinin de dâhil olmak üzere firmalarda görevli mühendisler ve diğer kişilerin yapı denetleme ücretinin tahsilin yapı sahipleriyle ve müteahhitle karşı karşıya kalmaması esas alınır. Yapı denetim ücretinin hesaplanmasının ardından ücret, açılmış olan yasal hesaplara yatırılmaktadır. Bu sayede yapı denetleme firmasınınca müşterilerle hiçbir surette muhatap olunmadan tahsilat yapılmaktadır. Böylelikle yapı denetim firmasının bağımsız bir biçimde yapı denetleme faaliyetlerini icra ettiği görülmektedir. Yapı denetleme modelinin benzeri bir modelin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğinde de geliştirilip uygulanması, mesleğin salahiyeti açısından önemlidir. Bunun sonucunda bütçe gelirlerinin içerisindeki en büyük yere sahip olan vergi gelirlerinin toplanması noktasında kilit role sahip olan meslek mensuplarının bağımsız çalışabilmeleri sağlanacak ve kayıt dışılıkların önlenmesi mümkün olacaktır. Ayrıca bu yolla vergi gelirlerinde de önemli bir artışın olacağı öngörülmektedir. Bunun için de meslek mevzuatında yeni düzenlemeler getirilmesi önem arz etmektedir.⁶⁹

3568 Sayılı Meslek Yasası'nın 4.maddesinde Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin genel şartlarına yer verilmektedir. 5786 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmenin genel ve özel şartlarında kısmi düzenlemeler yapılmıştır.

Meslek mensubu olabilmek için gereken genel şartlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- a) Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci malî müşavirler hakkında hükümler saklıdır),

⁶⁹ Eroğlu, a.g.e., s.8-9.

- b) Medenî hakları kullanma konusunda hak ehliyeti bakımından tam ehliyetli olmak ve kısıtlı olmamak,
- c) Kamu haklarından yararlanma noktasında kısıtlı bulunmamak ve bu haklardan mahrum olmamak,
- d) (5786 sayılı Kanunun 2. maddesiyle düzenlene şekli, Yürürlüğe Girme Tarihi: 26.07.2008) Türk Ceza Kanunu'nun 53. maddesinde yer alan sürelerin geçmiş olması durumunda bile; kasten işlenmiş olan bir suç dolayısıyla bir yıl ya da daha fazla süre ile hapis cezasına veya affa uğramış olsa dahi devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı işlenmiş suçlar, (Anayasa Mahkemesi'nin 15.12.2011 tarih ve 28143 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 18.05.2011 tarih ve E:2008/80, K:2011/81 sayılı Kararı ile iptal edilen ibare, Yürürlük: 15.12.2012) zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak,
- e) Ceza ya da disiplin soruşturmasının neticesinde memuriyetten men edilmemiş olmak,
- f) Mesleğin onuruna, mesleğin şeref ve haysiyetine ve meslek etiğine aykırı davranışlarda bulunmamaktır.

Meslek mensubu olabilmek için gereken özel şartları ise şu şekilde sıralanmaktadır:

- a) Hukuk, bankacılık, maliye, kamu yönetimi, işletme, iktisat, muhasebe ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans düzeyinde mezun olarak ya da diğer öğretim kurumlarından lisans düzeyinde mezun olmakla birlikte bu fıkrada belirtilmekte olan bilimsel alanlardan birinden lisansüstü düzeyinde diploma almış olmak,
- b) (5786 sayılı Kanunun 3. maddesiyle değişen şekli, Yürürlüğe Girme Tarihi: 26.07.2008) En az üç yıl süreyle staj eğitimini sürdürmüş ve tamamlamış olmak,
- c) Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavına girip bu sınavda başarılı olmak, (5786 sayılı Kanunun 3. maddesi ile değişen şekli, Yürürlüğe Girme Tarihi: 26.07.2008) Yasaları gereği vergi inceleme yetkisine

sahip olmuş ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlar için serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavına girip bu sınavda başarılı olma şartı aranmaz.

d) Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmaktır.

2.1.2. SMMM Uygulamaları ve Odaların Kapsamları

Günümüzde toplumsal yaşama bakıldığında sivil toplum kuruluşlarının toplumsal yaşamda daha etkili bir biçimde yer aldıkları görülmektedir. Sivil toplum kuruluşları, resmi kurumların haricinde ve bunlardan bağımsız olarak faaliyet gösteren, sosyal, politik, hukuki, kültürel ve çevresel amaçlar doğrultusunda lobi çalışmaları yürüten, ikna ve eylemler ile çalışan, üyeleri ile çalışanlarını gönüllülük esasına göre seçen, kâr amacını gütmeyen ve gelirlerini bağış ya da üyelik aidatlarından temin eden kuruluşlardır. Sivil toplum kuruluşlarının oda, sendika, vakıf ve dernek ismi altında faaliyet gösterdikleri görülmektedir.

Vakıfların ve derneklerin topluma faydalı hizmetler geliştirmek için kurulmuş yasal topluluklar olduğu belirtilmektedir. Başka bir ifade ile meslek odalarının, meslek mensuplarının gereksinimlerini gidermek, onların mesleki etkinliklerini kolaylaştırmak, meslek kolunun gelişmesini sağlamak ve meslek disiplinini muhafaza etmek maksadıyla kurulan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları olduğu kabul edilmektedir. Mali Müşavirler Odası, Makine Mühendisleri Odası, Tabipler Odası vb. meslek odaları mesleki alanda faaliyet göstermektedirler. Dernek ve Meslek Odaları, kendi üyelerinin yanında toplumun diğer kesimlerinin de etkileneceği faaliyetlerle ilgilenmektedirler. Bu yönüyle meslek odalarının toplumsal açıdan önemli bir görev ifa ettikleri savunulmaktadır.

Meslek odalarının, sivil toplum kuruluşları içerisindeki üçüncü sektör oldukları kabul edilmektedir. Bunların toplumsal yaşamda önemli görevleri yerine getirdikleri savunulmaktadır. Bu noktada meslek odalarının önemli sayılabilecek seviyede kaynak kullanmakta oldukları bilinmektedir. Kullanmakta oldukları kaynakların meslek odalarının amaçları doğrultusunda gerçekleştiği bilgisi, kamuoyu ve üyelerle belirli aralıklarla objektif olarak paylaşılmalıdır. Bu konuda kamuoyuyla paylaşılacak mali bilgiler, ilgili kuruluşlara olan güvenin artmasını sağlayacak ve sivil toplum kuruluşlarına yapılan destekleri arttıracaktır. Günümüzde mali bilgi paylaşımı hususunda en önemli araçlardan birisi web siteleridir. Muhasebe meslek mensuplarının bağlı oldukları odaların yapılan bilgilendirmelerde web sitelerini kullanmaları konusunda aktif oldukları görülmektedir. Bu konuda yapılan

çalışmaların meslek odalarını teşvik ettiği ve bu yöntemle bilgi akışının hızlı bir şekilde sağlandığı görülmektedir. Teknolojinin sağlamış olduğu bu imkânlar sayesinde bilgi paylaşımının kısa zamanda geniş kitlelere hızlı ve güvenilir bir biçimde ulaştırılabilmesi mümkün hale gelmiştir.

2.2. YMM YÖNETMELİKLERİ VE TEORİK ÇERÇEVESİ

2.2.1. YMM İle İlgili Genel Hükümler

Ülkemizde 3568 Sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önceki dönemde her isteyen kişinin kural ve belgelerden bağımsız bir biçimde defter tutması ve müşavirlik hizmeti vermesi mümkündür. Bu konuda herhangi bir sınav ya da ruhsat koşulu aranmamakta ve muhasebe meslek mensubu olmak için özel ya da genel şartlar öngörülmemektedir. Bu düzensizliğin ortadan kaldırılması amacıyla Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde defaten kanun teklifi sunulmuş ancak herhangi bir sonuca ulaşılamamıştır. En nihayetinde uzun uğraşlar neticesinde 1989 senesinin 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe girmiştir. "3568 sayılı kanunla muhasebe ve müşavirlik mesleği konusunda disiplinin sağlanması, mesleğin bir düzene kavuşturulması, söz konusu meslek mensuplarının liyakatli kişiler olması ve liyakat sahibi olmayan kişilerin meslek mensubu olmasının engellenmesi amaçlanmıştır".⁷⁰ "3568 sayılı kanun yürürlüğe girdikten sonra, vergi matrahında önemli düzeyde artış yaşanmıştır. İncelemeler neticesinde karşılaşılan matrah farklarında da önemli düzeyde azalmaların olduğu saptanmıştır"⁷¹ şeklinde görüşler ileri sürülse bile bunların doğruluğu konusunda elde somut bir veri bulunmamaktadır. Bu nedenle bu konuda yapılacak yorumların objektifliği konusunda tartışmalar yaşanmaktadır.

Yeminli Mali Müşavirler defter tutmak, muhasebe büroları açmak ya da bu bürolarda ortak olmanın haricinde, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yapabileceği tüm işlemleri yapabilen ve 3568 sayılı kanununun 12. maddesinde verilen yetki çerçevesinde tasdik işlemini gerçekleştirebilen kişilerdir. Yeminli Mali Müşavirler; mali hukuk, iktisat, muhasebe ve işletme bilgilerine dayanarak suretiyle işletme organizasyonlarının hesap, bütçe, istatistik, muhasebe ve her türlü ekonomik konuların planlanması ve bu alanda ortaya çıkan problemlerin çözümlenmesi ile uğraşmaktadırlar. Meslek mensuplarına tanınan bu geniş yetkinin temelinde meslek mensuplarının mesleğe ilişkin uzman kişiler olduğu karinesi yatmaktadır. Bu

⁷⁰ Şefik Çakmak, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Geleceği", **Vergi Dünyası**, S.194, Ekim 1997, s.17

⁷¹ Bülent Muharrem Yıldız, "Vergi Kaçağının Önlenmesi Konusunda 3568 Sayılı Yasanın Etkisine İlişkin Bir Değerlendirme", **Vergi Raporu**, s.10.

karineden hareketle meslek mensupları, muhasebe alanında sözüne itibar edilen ve kendilerine çokça başvuru alan kişiler olarak görülmektedirler.⁷²

Mesleğin üst kademesinde bulunan Yeminli Mali Müşavirler için 'Yeminli Danışman' ifadesi de kullanılabilir. Bir alt kademe de yer alan meslek mensuplarının asıl işleri arasında yer alan denetçilik görevlerini yapabilmeleri dolayısıyla da kendilerine 'denetçi' de denilmektedir. Hangi kavram kullanılırsa kullanılsın Yeminli Mali müşavirlik mesleği için muhasebe mesleğinin üst kademesinde oldukları gerçeği hep ön planda tutulmaktadır.⁷³

Yeminli Mali Müşavirlerin, kurum ya da kişilerin ekonomik, finansal, hukuki durumlarıyla vergiye dair işlemlerinin muhasebeyle alakalı beyanlarının doğruluğu, mesleki eğitimleri konusundaki yeterliliği ve mesleki etiğe sahip çıkmaları ile bu bilgilerin yasalara uygunluğu incelenerek ve denetlenerek görüşlerini bildirmeleri beklenir. Söz konusu kişilerin kamu hizmeti niteliğinde kabul edilen görevlerini icra ederlerken mesleklerinin özel ve genel şartlarına uygun olarak hareket etmeleri gerekir. Şirketlerin mali tablolarının doğru ve güvenilir olduğunun tasdik edilmesi konusunda meslek mensupları kritik bir görev icra etmektedirler. Bilhassa kalkınma gayreti içerisindeki ülkeler açısından gerekli olan kaynakların saptanmasında güvenilir bilgiyi temin edecek unsur olmaları, Yeminli Mali Müşavirlerin ülke açısından ne kadar önemli bir yere sahip olduklarının göstergesidir. Yeminli Mali Müşavirler yapmış oldukları çalışmalarında mesleki özen ve titizliğe bağlı bir biçimde faaliyet göstermek zorundadırlar. Bunun yanı sıra meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken tarafsız ve bağımsız bir şekilde hareket etmeleri, işletme organizasyonu ile hiçbir çıkar ilişkisi kurmadan faaliyetlerini yürütmeleri gerekmektedir. Yeminli Mali Müşavirlerin mesleklerini icra ederken planlı çalışmaları, davranışlarında düzeyli bir ölçü sergilemeleri ve mesleki sorumluluklarını bağımsız ve tarafsız bir şekilde yerine getirmeleri, meslek etiğinin bir gereğidir.⁷⁴

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğini yapmaya layık görülen ve mesleğe kabul edilen kişiler, görevlerine fiili olarak başlamadan önce, bağlı buldukları yerleşim yerindeki Asliye Ticaret Mahkemesi'nde 3568 sayılı kanunun 11. maddesine göre yemin ederler. Söz konusu yemin kanun metninde belirtildiği üzere; "*Yeminli Mali*

⁷² "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Gereği", **Vergi Dünyası**, S.95, Temmuz 1989, s.67.

⁷³ Oktay Güvemli, "3568 Sayılı Yasada Bağımsız Muhasebeci, Mali Danışman ve Yeminli Mali Danışman Olmanın Koşulları ve Üniversite Eğitimi", **Vergi Dünyası**, S.115, Mart 1991, s.53.

⁷⁴ Zeynep Ceren Köker, "Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, s.42. (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**)

Müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim” şeklindedir. Yeminli Mali Müşavirlik meslek mensuplarının göreve başlamaları için yasada geçen bu yemini ilgili makam önünde tekrarlamaları ve ilgili makam tarafından bu durumun tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir.⁷⁵

Yeminli Mali Müşavirlerin mesleklerinin gereği olarak; en başta güvenilir ve dürüst, iş ve meslek ahlakına sahip ve namuslu, bağımsız, tarafsız, idealist, objektif, planlı, yaratıcı, yenilikçi, pratik, anlayışlı, yapıcı, araştırmacı ve ölçülü bireyler olması gerekmektedir. Bunun yanında meslek mensuplarının dış görünüşüne önem veren ve çevresine bu konuda örnek olan, konuşmaları ve davranışlarıyla çevresinde ilgi uyandıran, ölçülü, çalışmalarında titiz ve çikarsız olan bir kişiliğe sahip olmaları gerekir.⁷⁶

3568 sayılı kanunun 9. maddesine göre Yeminli Mali Müşavir olabilmenin genel şartları şu şekilde sıralanmaktadır;

- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak,
- Medeni haklardan faydalanma konusunda tam ehliyet sahibi olmak,
- Kamu haklarından yararlanma konusunda hür olmak,
- Taksirli suçların dışında affa uğramış olsa bile ağır hapis ve beş yıldan fazla hapis, yahut yüz kızartıcı suçlar ile bir kısım kaçakçılık suçları, resmi ihalelere fesat karıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma ve vergi kaçakçılığı suçları dolayısıyla hakkında kesinleşmiş mahkumiyet kararı olmamak,
- Ceza ya da disiplin soruşturmasının neticesinde memuriyetten çıkarılmış olmamak,
- Mesleğin şeref ve haysiyetine uygun davranmak ve meslek etiği ilkelerine aykırı davranmamaktır.

3568 Sayılı kanunun 9. maddesine göre, Yeminli Mali Müşavir olabilmenin özel şartları ise;

⁷⁵ Mustafa Uçar, *Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği*, Yaklaşım Yayınları, İstanbul, Mart 1996, s.120.

⁷⁶ Yıldız, *a.g.e.*, s.12.

- En az 10 yıl süre ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğini fiilen icra etmiş olmak,
- Yeminli Mali Müşavirlik sınavında başarılı olmak,
- Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatını almaktır.

2.2.2. YMM Uygulamaları ve Odaların Kapsamları

Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği kapsamında odanın başlıca amaçları;

- a) Meslek alanında çalışmalar yapmak ve mesleğin gelişimine katkı sağlamak,
- b) Mesleğin onuru ile üyelerin haklarının korunmasını sağlamak,
- c) Meslek uygulamalarına ilişkin normlar geliştirmek, eğitim ve kamu kurumları ile işbirliği yapmak ve mesleki eğitim konusunda faaliyet göstermek,
- d) Üyelerin arasında dayanışmanın sağlanmasına katkı sunmak ve haksız rekabetin önüne geçmektir.

Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'nin 24. maddesinde: “*Oda, Yasada yazılı olan esaslara göre meslek mensuplarının gereksinimlerini karşılamak, mesleki faaliyetlerin kolaylaştırılmasına önderlik etmek, mesleğin kamunun genel menfaatlerine uygun olarak gelişimini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ve iş sahipleriyle olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güvenin hâkim kılınmasını sağlamak için meslek disiplini ve meslek ahlakını korumak amacıyla kurulan, tüzel kişiliği olan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşudur.*” denilmektedir. İlgili madde metninde odanın kuruluş amaçları ve genel faaliyet alanları ortaya konulmaktadır.

Odaların kuruluş amaçlarının dışında faaliyette bulunması mümkün değildir. Odalara üye olmayan meslek mensuplarının mesleki faaliyetlere katılması da imkânsızdır. Belirtilen amaçlar dışında faaliyet gösteren odaların sorumlu organlarının görevlerine son verilir ve onların yerine yenilerinin seçilmesine Maliye Bakanlığı'nın ya da buldukları yer cumhuriyet başsavcılığının talebi üzerine, o yerde yetkili asliye hukuk mahkemesi tarafından basit usulle yapılan yargılama neticesinde karar verilir. Bu davanın en geç üç ay içerisinde sonuçlandırılması gerekmektedir. Mahkeme tarafından 6. maddede yazılı olan organların görevine son verilmesi durumunda verilen kararda ayrıca, görevlerine son verilen organların bu yasada yazılı usuller çerçevesinde seçilmesinden sorumlu organların toplanması için, Oda Yönetim Kurulu için Oda Genel Kurul üyelerinin arasından beş kişinin görevlendirilmesi yapılır. Seçimin, görevlendirilen bu beş kişi tarafından bir ay içerisinde sonuçlandırılması gerekmektedir. Görevlendirilen kişiler ilgili fıkrada yazılı süre içerisinde görevleri sonlandırılan organlar gibi yetkili ve görevli olup aynı

şekilde sorumluluğa sahiptirler. Madde metnine göre seçilecek olan yeni organların, eski organların görev sürelerini tamamlaması esastır.

Maliye Bakanlığı tarafından bu Yasa gereği Odanın organlarının faaliyetleri konusunda onay makamı olarak verilen kararlar görevli Oda organlarınca aynen yerine getirilmek zorundadır. Bakanlığın kararlarının, idari yargı mercii tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi ya da esasına ilişkin kararlar durdurulması durumunda uygulanması mümkün değildir. Bunun dışında Bakanlık tarafından verilen kararların yasal dayanaktan yoksun bir biçimde uygulanmaması durumunda ilgili organ ya da üyelerin hukuki ve cezai sorumluluğu doğar.

Görevleri sonlandırılan organlar yerine maksimum bir ay içinde yeni organların seçilmesi gerekir. Yeni seçilen organlar eski organların kalan sürelerini tamamlar. Görevleri sonlandırılan organların üyelerinin Yasada belirtilen cezai sorumlulukları saklıdır. Bu organların görevlerinin sonlandırılmasına neden olan faaliyetleri hükümsüzlük yaptırımına tabidir. Bunun yanında, milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesi ya da işlenen suçun devamının önlenmesi veya yakalamanın gerektirdiği durumlarda gecikmesinde sakınca bulunan hallerde odaların faaliyetleri, bağlı buldukları il sınırları içerisinde yetkili olan vali tarafından resen durdurulur. Faaliyetin durdurulmasına ilişkin karar yirmi dört saat içerisinde görevli hâkimin onayına sunulmalıdır. Hâkimin, kırk sekiz saat içerisinde kararını açıklaması gerekmektedir; aksi takdirde, söz konusu idari kararın kendiliğinden yürürlükten kalkacağı belirtilmektedir. Görevin sonlandırılması ve görevden uzaklaştırma hükümleri Odanın Genel Kurulu hakkında uygulanamaz.

2.3. SMMM ve YMM MESLEK GRUPLARININ TEKNİK EĞİTİM VE YAPILANMASININ ÖNEMİ

2.3.1. SMMM ve YMM Alanı İçin Eğitim Veren Kurumlar

Ülkemizde profesyonel muhasebe mesleğine ilişkin yapılan ilk yasal düzenlemenin 1989 senesinde çıkartılan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olduğunu belirtmiştik. Bu kanun ile muhasebe meslek mensupluğunun Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olmak üzere üç unvana ayrıldığı görülmektedir. Söz konusu meslek grupları arasındaki Serbest Muhasebeci unvanının 2008 yılında yürürlüğe giren 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile kaldırıldığı ve mesleğin iki ünvanlı duruma getirildiği bilinmektedir. Bu

tarihten itibaren muhasebe mesleği için iki meslek grubunun faaliyetleri yasal olarak tanınmıştır.

Muhasebe eğitiminin ülkemiz ekonomisi bakımından büyük önemi mevcuttur. Finansal kaynakların değerlendirilmesinde, yeterli büyümenin sağlanmasında, kayıt dışı ekonominin önlenmesinde, vergilendirme ve vergi tahsilatı konusunda karşılaşılan sorunların giderilmesinde ülke ekonomisi içerisinde kullanılmakta olan muhasebe sisteminin önemli rolü olduğu kabul edilmektedir. Bunun yanında söz konusu muhasebe sisteminin etkinlik ve verimliliğinin tamamıyla sistemin uygulanmasında görevli muhasebeci meslek mensuplarının kaliteli ve iyi eğitim almış olmasına bağlı olduğu savunulmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarına verilen eğitimin sistem ve uygulama açısından çok önemli bir yere sahip olduğu kabul edilmektedir⁷⁷

Ülkemizdeki muhasebe eğitiminin temel amaçlarına bakıldığında, işletme organizasyonlarının ve işletmelerle maddi ilişkileri bulunan kurum ve kişilerin alacakları kararlarda yönlendirici olacak verilerin toplanması, işlenmesi ve bunların doğruluklarının denetlenmesi, raporların özetlenerek incelenmesi neticesinde ortaya çıkarılan sonuçların karar alma sürecinde kullanılması ve uygulanması konularında görevli meslek mensuplarının niteliklerinin artırılmasının amaçlandığı görülmektedir.⁷⁸

Ülkemizde muhasebe ve finans eğitimi; orta öğretim düzeyinde meslek liseleri ve Anadolu meslek liselerinde, ön lisans seviyesinde meslek yüksekokullarında ve lisans seviyesinde ise yaygın biçimde iktisadi ve idari bilimler fakülteleri içerisinde ilgili bölümlerde verilmektedir. Muhasebe ve finans alanına yönelik eğitim almak ve mesleki geleceği konusunda bu doğrultuda hareket etmek isteyen öğrencilerin ilköğretimlerini tamamladıktan sonra Anadolu meslek liseleriyle meslek liselerine gitmekte, ortaöğretimlerini tamamladıktan sonra sınavsız biçimde meslek yüksekokullarının ilgili bölümlerine geçiş yapmaları mümkün olmaktadır. Adayların lise bitiminde üniversite sınavını kazanmaları durumunda muhasebe ve finans eğitimine lisans seviyesinde devam edebilmeleri mümkündür.⁷⁹

⁷⁷ Semra Karacaer vd., "Muhasebe Eğitiminde Kalite Çalışmaları: Muhasebe Dersi Değerlendirmesi Üzerine Bir Uygulama," **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, c.6, (Sayı.2): Haziran 2004, s.3.

⁷⁸ Turgut Çürük vd., "Muhasebe Ders ve İçeriklerinin Verilme Düzeyleri Konusunda İşletmelerin Üniversitelerden Taleplerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma," **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, c.17, Sayı:1, 2002, s.21.

Meslek yüksekokullarında ön lisans eğitimini bitiren meslek adaylarının, ÖSYM tarafından gerçekleştirilen Dikey Geçiş Sınavında başarılı olmaları durumunda bir yıl hazırlık ve intibak eğitiminin ardından lisans programının üçüncü sınıfından itibaren eğitimlerini lisans seviyesinde devam ettirmeleri mümkündür. Bunun yanı sıra meslek yüksekokullarının sonrasında, açık öğretim lisans seviyesindeki ilgili bölümlere sınavsız dikey geçiş yapmak suretiyle lisans programının üçüncü sınıfından itibaren eğitimlerine devam eden adayların lisans mezunu olabilmeleri mümkündür.

Ülkemizde muhasebe eğitimi iki kademeli bir sisteme tabidir. İlk aşamada, dört basamaklı bir genel eğitim sisteminin varlığı söz konusudur. Bu genel eğitim sistemi içerisinde muhasebe mesleğine girebilmesi için, muhasebe eğitiminin verildiği bir eğitim kurumundan diploma alma zorunluluğu mevcuttur. Bu diplomanın dört farklı basamakta yer alan eğitim kurumlarından alınabileceği vurgulanmaktadır. İlk basamakta ticaret liseleri ikinci basamakta Meslek Yüksekokulları bünyesindeki Muhasebe Programları mevcuttur. Üçüncü basamak içerisinde İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri ile dördüncü ve son basamakta Yüksek lisans ve doktora programları bulunmaktadır. Muhasebe eğitimine ilişkin ikinci kademe, yukarıda anılan eğitim kurumlarından lisans, Yüksek lisans veya doktora programlarının herhangi birinden diploma alınması sonrasında serbest muhasebeci mali müşavirlik yetki belgesinin ya da yeminli mali müşavirlik sertifikasının alınma şartı bulunmaktadır.⁸⁰

2.3.2. SMMM ve YMM İçin Eğitim Veren Kurumların Yeterliliği

Muhasebe eğitiminde yakalanan kalite ile mesleğin bizatihi kendi kalitesi arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Çünkü mesleğin gelecekte kazanacağı imaj, yalnızca mesleki anlamda verilen eğitimin kalitesinin artırılması ile mümkündür. Muhasebe mesleğine ilişkin olarak verilen eğitimin kalite ve yeterliliği, ülke içerisindeki muhasebe standartlarının uluslararası standartlara yaklaşmasında ya da bu standartların yakalanmasında bu yönüyle son derece önemli bir role sahiptir. Temelden itibaren verilen eğitimlerde belirli bir kalitenin yakalanması ve bu kalitenin

⁷⁹ Mehmet Gençtürk, "Alınan Eğitimin Meslek Yaşamındaki Yeterlilik Düzeyinin İşletmelerin Muhasebe-Finans Bölümünde Çalışanlar Üzerinde Tespitine Yönelik Bir Alan Çalışması: Isparta, Burdur, Denizli ve Antalya Organize Sanayi Bölgeleri Örneği," **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:12, 2006, s.60.

⁸⁰ Engin Dinç, "Meslek Seçiminde Etkili Faktörlerin İncelenmesi: Meslek Yüksek Okulu-Muhasebe Programı Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma," **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:16, 2008, s.93.

mesleki faaliyetlere yansıtılması, mesleğin bizatihi gelişimine de katkı sağlayacaktır.⁸¹

Muhasebe eğitim kalitesi o ülkenin muhasebe sistemi içerisinde hayati rol oynamaktadır. Muhasebe eğitiminin kalitesiyle o ülkedeki ekonomik gelişmişlik düzeyinin, diğer ülkelerle olan ekonomik bağların ve o ülkede yer alan muhasebe meslek itibarının arasında karşılıklı etkileşim bulunmakta olduğu kabul edilir. Bunun yanı sıra bir ülkenin muhasebe sisteminden kaynaklanan bilginin ekonomik, siyasal ve hukuk eğitimi sistemlerini de etkilediği savunulmaktadır. Eğitim sistemi komple bir sistem olduğu için bir alanda gerçekleşen yenilikler diğer alanlarda verilen eğitimi de ister istemez etkilemektedir.⁸²

Muhasebe eğitim kalitesi, muhasebe uzmanlık bilgisi konusunda günümüzde değişen koşulların ihtiyaç duyulduğu bilgi ihtiyaçlarının üretilmesinde gereken yeteneklerin sağlanmasına bağlıdır. Söz konusu eğitiminin nitelikli hale getirilmesi, muhasebe bilgi sisteminde temel unsurlar arasında sayılan insanın (muhasebeci), muhasebe sürecinin ve teknolojinin kalitesinin artırılması ile mümkündür. Bu noktada odak noktasının eğitim olarak belirlenmesi gerekmektedir. Eğitim kalitesini belirleyen başlıca faktörler, verilen ders ve içerikleri, ders verme biçim ve yöntemi, ders araç-gereçleri, ders donanım ve ortamı, ders alan öğrencilerin bireysel nitelikleri ve dersleri veren öğretim elemanlarının yeterlilikleri olarak sıralanabilir. Ayrıca muhasebe eğitiminde verilen bilgilerin çağdaş ve güncel olması ve uygulamaya aktarılması da eğitimin kalitesi ile yakından ilgilidir.⁸³

Küreselleşme ile beraber işletme organizasyonlarının da değişime gitmesi, muhasebe eğitiminde kullanılan yazılı ve sözlü anlatım ile muhasebe ders kitapları kullanımı gibi geleneksel öğretim yöntemlerinin de değişimini gerektirmiştir. Değişen çevreyle uyumun sağlanması ve muhasebe eğitiminde kalitenin artırılması için geleneksel öğretim metotları, yerini daha çok uygulamaya yönelik metotlara bırakmıştır. Bu metotların içerisinde gerçek işletmeler ile çalışma, olay analizleri, teknolojinin kullanılması, takım çalışmalarının yapılması ve geri bildirim alıştırmaları gibi yöntemler de yer almaya başlamıştır. Eğitim metot ve yöntemlerinin değişimine karşın eğitim veren öğreticilerin de yenilikleri takip etme gereksinimi ortaya

⁸¹ Serpil Yılmaz ve Ayşegül Ciğer, "Küreselleşme ve Ön lisans Muhasebe Eğitiminde Kalite Arayışı," http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiri13.doc, (Erişim Tarihi:17.02.2019)

⁸² Yasemin Köse vd., "Global Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler," <http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/3-1.pdf>, (Erişim Tarihi:17.02.2019).

⁸³ Halis Kalmış ve Berna Burcu Yılmaz, "Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi İçin Yapılması Gereken Geliştirmeler," http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiri2.doc, (Erişim Tarihi:17.02.2019)

çıkılmaktadır. Bu yönüyle mesleki eğitimin gelişiminde öğreticilerin yeniliklere açık olmaları ve sürekli kendilerini geliştirmeleri çok önemlidir.⁸⁴

Muhasebe eğitimi konusunda verimliliğin artırılması için kullanılmakta olan diğer bir yöntem de grup çalışması yöntemidir. Grup çalışmaları öğrencilerin ilişki ve aktivitelerini güçlendiren ve onlara cesaret veren bir ders işleme formatı olarak bilinmektedir. Öğrenci ilişkileri ve aktiviteleri anlamlı bir öğrenme için anahtar niteliği taşıyabilmektedir. Grup çalışması esnasında karşılıklı iletişimin en iyi öğrenme yöntemlerinden biri olduğu, eğitim literatürü içerisinde kabul edilmektedir.⁸⁵

2.3.3. SMMM ve YMM Mesleği İçin Uygulamada Yaşanan Sıkıntılar

Yapılan araştırmalar kapsamında meslek mensuplarının en büyük problemlerinin mükellefler ile olan ilişkilerinden kaynaklandığı görülmektedir. Mükelleflerin, meslek mensuplarının yaşadığı problemlerden haberdar olmadığı, mükelleflerin, meslek mensuplarından hukuka aykırı taleplerde bulunduğu ve meslek mensupları ile aralarında kurdukları sözleşmelere uymadıkları görülmektedir. Bunun yanı sıra mükelleflerin, meslek mensuplarından standartların dışında ücret uygulamalarını istedikleri görülmektedir.⁸⁶

Meslek mensupları açısından uygulamada karşılaşılan diğer bir problem de etik konusudur. Meslek mensubu muhasebecilerin arasında haksız bir rekabetin olduğu görülmektedir. Bazı durumlarda yetkisiz kişiler tarafından muhasebe mesleğinin icra edildiği bile gözlenmiştir. Bu durumun uygulamada mesleğe ve meslek mensuplarına büyük zarar verdiği görülmektedir. Uygulamada karşılaşılan sorunlardan biri de muhasebe mesleğinin yapısı itibariyle çok stresli bir meslek olmasıdır. Bu nedenle yapılan araştırmalarda doğrudan stresten kaynaklanan sorunlar konusunda yeterli verilerin elde edilmesi güç olmakla birlikte mesleğin psikolojik davranış sorunlarına sebep olabileceği öngörülmektedir. Özellikle dönem bazında bakıldığında bazı dönemlerde meslek mensuplarının yoğun iş temposu dolayısıyla çok fazla çaba harcadıkları ve yoğun bir şekilde çalıştıkları görülmektedir. Bu durum meslek mensuplarının psikolojilerini de olumsuz etkileyebilmektedir.⁸⁷

⁸⁴ Yılmaz ve Çiğer, **a.g.e.**,

⁸⁵ Karacaer ve Taş, **a.g.e.**, s.6.

⁸⁶ Nurettin İbrahimioğlu vd., "Muhasebe Meslek Mensuplarının Yönetimsel Sorunları Algılamaları Üzerine Bir Araştırma", **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 13(3), 2014, s.604.

⁸⁷ İbrahimioğlu ve Kara, **a.g.e.**, s.605.

Mesleğe ilişkin olarak meslek mensuplarının karşılaştıkları bir diğer sorun da muhasebe mesleğinin maddi ve manevi beklentileri karşılamadığıdır. Buna ek olarak muhasebecilerin özel, aile ve sosyal hayatlarına zaman ayıramadığı yönündeki gözlemler, mesleğin zorlukları arasında kabul edilmektedir. Meslek mensuplarının karşılaştıkları bu sorunlar karşısında yardımcı elemanların yetki ve sorumluluk devri konusunda sıkıntı çıkarttıkları da görülmektedir. Meslek mensupların yardımcı elemanlarına verdikleri yetki devrinin yardımcıları tarafından kötüye kullanılması ve suiistimal edilmesi durumu söz konusu olabilmektedir.

2.3.4.SMMM ve YMM Meslek Grupları İçin Gerçekleştirilmesi Planlanan Çözüm Önerileri

Ücret tahsili sistemi; Maliye Bakanlığı ile ortak bir sistem kurulması ve aylık beyannameler içerisinde bu ücretlerin yansıtılarak tahsil edilmesinin gerçekleştirilmesi durumunda meslek mensuplarının mükelleflerden bağımsız ve tarafsız faaliyet gösterecekleri açıktır. Kanaatimizce yapı denetim sisteminde benimsenen bu sistemin benzerinin muhasebe meslek mensupları için de getirilmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

İş yükü fazlalığı; iş yükünün azaltılması için aylık beyannamelerin tek bir beyan haline getirilmek suretiyle takip eden ayın son gününe kadar bildirimini yapılmasını sağlanabilir. Böylelikle birden çok bildirim takip etme sürecinin ortadan kaldırılması söz konusu olabilir. Ayrıca tek bir beyannameyle firmanın sahip olduğu bütün bildirimlerin görülebilmesi, bilgi kullanıcılarının bilgi sağlamosında zaman tasarrufunu sağlanmış olacaktır. Bunun yanında her bir bildirimde otomatik olarak tahakkuk eden bildirim damga tutarının firmalar adına azalması sağlanacaktır. Bildirim tutarları çerçevesinde, küçük ve orta ölçekli firmalar için belirli sınırlar konularak bu bildirim tahakkuk tutarı kaldırılabilir. Vergi kaybına sebep olmayan bildirimler kapsamındaki cezaların kaldırılması gibi art niyetli olmayan düzeltmeler sonucunda ortaya çıkan cezaların kaldırılması ya da miktarlarının azaltılması meslek mensuplarının sehven bildirim düzeltmeleri sonucunda katlandıkları maliyetleri düşürebilir.

Mesleğe duyulan saygının yetersizliği; Uluslararası arenada yükselmekte olan mesleklerin arasında bulunan muhasebe mesleğine ilişkin ülkemizdeki ön yargıların kaldırılması gerekmektedir. Kamuoyuna mesleğin geleceğinin, kamu maliyesi içerisindeki öneminin ve bu mesleğin mensuplarının çektikleri sıkıntıların doğru bir şekilde aktarılması gerekmektedir. Bu sayede mesleğe ilişkin farkındalığın artması sağlanır. Bu yüzden başta TÜRMOB olmak üzere meslek odalarının toplumun her

kesimine hitap edecek çalışmalar gerçekleştirmesi ve mesleğin ülke içinde uluslararası saygınlık seviyesine ulaşması için çalışması gerekmektedir.

Kalifiyeli eleman yetiştirilmesi; muhasebe ve denetime ilişkin bölüm olarak dört yıllık örgün eğitim veren fakültelerin kurulması ve bu fakültelerin nitelikli hale getirilmesi, söz konusu ihtiyacı karşılamakta faydalı olacaktır. Bu fakültelerin muhasebe, denetim, finans ve vergi uygulamaları çerçevesinde meslek mensuplarının da katılımcısı olduğu TÜRMOB ile iş birliği içerisinde olması ve faaliyetlerinde TÜRMOB'dan görüş alınması, meslekte kalifiye eleman sorununun çözülmesi için önemlidir. Bunun yanında Sanayi Odası, Ticaret Odası, Sermaye Piyasası Kurumu, Kamu Gözetim Kurumu gibi diğer ilgili kurumlar ile paydaş interaktif mesleki tabanlı eğitim programının hayata geçirilmesi de meslek ve meslek mensuplarının geleceği açısından faydalı olacaktır.

2.3.5. Meslekte Yeterlilik ve Dünya Standartlarına Uygunluk

Meslek, bireylerin hayatlarını sürdürebilmeleri için icra etmekte oldukları ve genelde yoğun bir eğitim, çalışma, bilgi birikimiyle seçilmiş olan mesleğe bağlı olarak yeteneklerin geliştirilmesini gerektiren ve bütün bu sürecin sonucunda bireylerin kazandıkları unvanın ismidir.⁸⁸

Muhasebe mesleğinin bir uğraşı sonucunda meslek olarak nitelenmesi için gereken özelliklere sahip olduğu bilinmektedir. Bir uğraşının meslek olarak nitelendirilebilmesi için bazı kriterlere uygun olması gerekmektedir. Söz konusu kriterler;⁸⁹

- Karmaşık ve sürekli gelişmekte olan bir bilgi yapısının mevcut olması ve bu yapının gelişiminin sürekliliği konusunda meslek mensupları tarafından herhangi bir şüphenin bulunmaması,
- Uygulamada karşı karşıya kalınan problemlerin çözümü noktasında mesleki yargı kullanımının gerekli olması,
- Kamu yararı konusunda hizmet edilecek mesleki bir sorumluluğu gerektiriyor olmasıdır.

Her meslek mensubunda olduğu gibi muhasebe mesleği mensuplarında da aranmakta olan bazı nitelikler mevcuttur. Hiç şüphesiz muhasebe meslek

⁸⁸ Metin Allahverdi vd., "Önlisans Muhasebe Bölümü Mezunlarının Meslek Standardı Problemi ve Bir Standart Önerisi" **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 8(39), 2015, s.773.

⁸⁹ Beyhan Marşap, "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", **Yaklaşım Dergisi**, 37: 1996, s.119.

mensuplarının sahip olduğu bilgi, beceri, görgü ve yeteneklerin hem kendileri hem de mesleklerinin gelişimi konusunda önemli role sahip olduğu açıktır. Meslek başlangıcı için, muhasebe meslek mensuplarının mesleğe ilişkin temel bilgi, yöntem ve tekniklere hâkim olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra bu bilgilerin uygulamada kullanılabilmesi için muhasebe konularının ana konu olarak işlendiği bir yükseköğretim kurumundan mezun olunması gerekmektedir.⁹⁰

Muhasebe mesleği, sosyal, ekonomik ve teknolojik alanlarda ortaya çıkmış olan değişiklikler ile birlikte artan oranda önem kazanmaya başlamıştır. Günümüzde de toplumsal ve ticari yaşantı içerisinde muhasebe mesleğinin oldukça etkili bir konuma geldiği görülmektedir. Ticari hayatın olmazsa olmazı niteliğine bürünen mesleğin uluslararası standartlara ulaşması ve meslek mensuplarının kişisel gelişimleri arasında sıkı bir bağ bulunmaktadır. Meslek mensuplarının yeterliliği, mesleğin uluslararası standartlara ulaşmasında öncül şart olarak görülmektedir. Bu nedenle meslek mensuplarının eğitimi üzerinde ve onların yeterliliğinin artırılması konularında sıkı politikaların uygulanması ve bu politikaların devamlılığının sağlanması gerekmektedir.⁹¹

Bilgi teknolojilerindeki gelişme ve bunun muhasebe işlemlerini etkilemeye başlamasıyla birlikte muhasebe mesleğine ilişkin muazzam ilerlemelerin gerçekleştirildiği görülmüştür. Bu ilerlemeler ile birlikte geleneksel muhasebe kayıtlarının otomatikleştirilmesi ve elektronik muhasebe işlemlerinin ortaya çıkmasına neden olan muhasebe yazılımlarının piyasaya sürülmesi sağlanmıştır. Bu yazılım paketlerinin, mevcut iş operasyonlarında özelleştirilebilmekte olan bir yetenekle donatılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bunun yanında söz konusu yazılımların ortak kullanımının sağlandığı genel özellikli bir programa evrilmesi mümkündür. Şirketlerin genellikle operasyonlarının büyüklüğü ve sisteme erişme yetkisi olan kullanıcı sayısına bağlı olarak muhasebe programları seçtikleri görülür. Büyük şirketlerin kurumsal kaynakları planlama sistemine benzer sistemleri içerisinde barındıran yazılım paketlerini seçtikleri bilinmektedir. Bu tür yazılımlarda büyük şirketler için karmaşık olan muhasebe işlemlerinin kullanıcıları bakımından anlaşılabilir olmaları istenmektedir. Talep edilen verilere doğru ve hızlı bir biçimde ulaşma imkânı sağlanması, yazılımların tercih edilme ihtimalini arttırmaktadır.⁹²

⁹⁰ Gülsevil Yıldız, "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 36: 2010, s.158.

⁹¹ Yıldız Akbulut, "Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 1(1), 1999, s.125.

⁹² Marşap, **a.g.e.**, s.121.

Bilgi teknolojisi, muhasebe departmanları açısından önemli faydalar sağlamıştır. Bilişim teknolojisi ağları ve bilgisayar sistemleri, muhasebe meslek mensuplarının yönetim ve hissedarlara finansal bilgi hazırlanması ve bunların sunulması için gereksinim duydukları süreyi sağlamıştır. Bilgi Teknolojileri sadece finansal bilgi sağlamak amacıyla gerekli olan süreyi kısaltmakla kalmamıştır. Bunun yanı sıra bilgilerin genel verimliliği ve doğruluğunun artmasını sağlamıştır. Bilgi Teknolojilerinin gelişmesi ile günümüzdeki muhasebe verilerinin kalite, donanım ve yazılım güvenilirliği de artmıştır. Bununla birlikte bilgi teknolojilerinin gelişmesi, muhasebe meslek mensuplarının yeterliliği açısından bazı sonuçlar doğurmuştur. Yalnızca muhasebe ve ekonomik mevzuat bilen bir çalışanın, bilgi çağının taleplerini karşılaması mümkün değildir. Bu nedenle günümüzde muhasebe teorisine hâkim olan, uygulamada ustalığı olan, yasal mevzuatlar konusunda yetkin ve bilgi teknolojilerini en iyi biçimde kullanabilen muhasebe meslek çalışanlarının tercih edilmekte olduğu görülmektedir.⁹³

Muhasebe meslek mensuplarının yeterlilikleri ve muhasebe mesleğine ilişkin gelişim kapsamında, muhasebe eğitimi uluslararası arenada belli bir kalite seviyesine erişmiştir. Muhasebe mesleğine ilişkin niteliklerin geliştirilmesi için uluslararası toplumda genel geçer standartların saptanmasına çalışılmaktadır. Ülkelerin iç hukuk düzenlemelerinde de uluslararası standartları yakalamaları istenmektedir. Uluslararası Muhasebe Federasyonu'na göre genel olarak muhasebe mesleğinin nitelikleri konusunda üç yeterlilikten söz edilmektedir. Bunlardan ilki mesleki yeterliliklerin kazandırılmasının amaçlandığı meslek derslerinden oluşan "mesleki bilgi" yeterliliğidir. İkincisi, meslek adaylarının iletişim kabiliyetleri, planlama yetenekleri, yönetme ve organize etme konusundaki yeterlilikleri, takım çalışmasına yatkınlıkları ve diğer insan ya da gruplarla iletişim becerilerinin dikkate alındığı "kişisel bilgi" yeterliliğidir. Üçüncü ve son bilgi niteliğinde ise meslek adaylarının problem çözme, neden-sonuç ilişkisi kurma ve analiz yapma yeteneklerinin arttırılmasını sağlayacak derslerden oluşan "analitik bilgi" yeterliliğidir.⁹⁴

2.3.6. Odalar Birliğinin Mesleğe Kattıkları

Muhasebe mesleği konusunda örgütlü yapıyı oluşturan odaların, kuruldukları günden günümüze kadar, mesleğe çok önemli katkılarının olduğu açıktır. Ülkenin

⁹³ Gong L. Liyan, "The Impact of Information Technology on Accounting Theory, Accounting Profession, and Chinese Accounting Education", **The Twelfth Wuhan International Conference on E-Business**, 2013, p.p.750.

⁹⁴ IFAC, **Handbook of International Education Pronouncements**, 2017, <https://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-educationpronouncements> (Erişim Tarihi:19.02.2019)

ekonomik sisteminin unsurlarından biri olan odalar, aynı zamanda yaklaşık yüz bin meslek mensubunu içerisinde barındıran bir sivil toplum örgütü olarak nitelendirilmektedir. Meslek odalarının, mesleğin karşı karşıya kaldığı genel problemlerin çözümünde önemli rol oynadığı ve mesleğin gelişimine katkı sağlamak için kuruldukları bilinmektedir. Sistem içerisinde yaşanan sorunlarda odaların doğrudan müdahil olmaları hem meslek camiası açısından hem de makroekonomik sistem açısından önemlidir.

Ülkemizde muhasebe meslek mensuplarının örgütlenme çalışmaları 1883 yılında kurulan Mekteb-i Ali'nin adının Yüksek Ticaret Mektebi olarak değiştirilmesiyle başlamıştır. Bu okuldan mezun olanların 1936'da Yüksek Ticaretliler Derneği'ni kurmaları ile örgütlü mücadele resmen başlamıştır. Bu dernek, muhasebe meslek mensuplarının kurmuş olduğu ilk dernek olma özelliğine sahiptir. Gelişmiş ülkelerde, meslek yasalarının çıkarılmasından önce meslek mensuplarının yaygın bir biçimde örgütlendiği ve bu örgütlerin meslekle ilgili kararlar aldığı görülmektedir. Buna benzer bir süreci yaşayan Türkiye'de de muhasebe meslek mensuplarının, mesleğin gelişimine büyük katkılar sağlaması amaçlanan ve gönüllülük esasıyla hareket eden dernek ve vakıflar kurulmuştur.⁹⁵

Meslek yasasının yürürlüğe girmesinin ardından, 1990 senesinde hızlı bir odalaşma süreci yaşanmıştır. İlk kurulduğunda 55'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası ve 6'sı Yeminli Mali Müşavir odası olmak üzere 61 odada 35.000 meslek mensubu bulunan meslek örgütleri zamanla sayısal olarak hızlı bir büyüme göstermiştir. 2016 yılı itibarıyla TÜRMOB bünyesinde 99.946 üyesi bulunan 77 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası ile 4.726 üyesi bulunan 8 Yeminli Mali Müşavir Odasının faaliyet gösterdiği bilinmektedir. Günümüzde bu sayı artarak devam etmektedir.⁹⁶

2.4. MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN TÜRKİYE' DEKİ UYGULAMA ALANLARININ ÖRNEKLERLE AÇIKLANMASI

Mali Müşavirlik meslek mensuplarının ülkemizde gösterdikleri faaliyet alanları ve faaliyet konuları yasa ile düzenlenmiştir. Denetim ve onay görevleri kapsamında meslek mensuplarının bağımsız bir şekilde meslek icra etmeleri esastır. Özel teşebbüs ve işletmelerin muhasebe kayıt ve defterlerin tutulması, vergilendirmenin

⁹⁵ Şaban Uzay vd., "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe -1", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 95, 2009, s. 135.

⁹⁶ TÜRMOB, <http://www.turmob.org.tr>. (Erişim Tarihi:19.02.2019)

yapılması, mali tabloların hazırlanarak ilgili kişi ve kurumlara bilgi verilmesi gibi konularda meslek mensupları, bağımsız bir biçimde görev icra etmektedirler.

Meslek mensuplarının işletmelerin yatırımlarını yönlendirmesi bakımından kritik bir özelliğı mevcuttur. Mali tabloları ve yatırımlara ilişkin verileri değerlendirme ve rapor hazırlama etkinliklerinde ötürü meslek mensupları, işletmeler açısından hayati öneme sahiptir. Yasada belirtilen bütün teşebbüs ve işletmelerin muhasebe meslek mensubu ile çalışma zorunluluğı bulunmaktadır. Bu noktada sektör fark etmeksizin meslek mensuplarının görev icra etmesi gerekir. Büyük işletme ve teşebbüsler açısından muhasebe meslek mensuplarının yeterliliğı ve mesleki becerileri ön planda tutulmaktadır. Bazı sektörler açısından yalnızca o alanda uzmanlık gerektiren bilgilerin sağlanması açısından meslek mensuplarının uzmanlaşması ve mesleki gelişimlerine önem vermeleri gerekmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın amacı S.M.M.M. ve YMM meslek adaylarının eğitim sorunları, eğitim irdelenmesi ve örneklerle karşılaştırmalı çözüm önerileri oluşturmaktır. Bu doğrultuda İstanbul ilindeki 503 S.M.M.M. ve YMM meslek adayına araştırmacı tarafından oluşturulan sosyo-demografik bilgi formu ve 20 soruluk soru seti uygulanmış ve veriler SPSS'te işlenmiştir.

Araştırmanın bir diğer amacı, katılımcıların meslek dağılımı, cinsiyet, medeni durum, yaş ve çalışma yılı ile meslek mensuplarının algıladıkları sorunlar ve çözümler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını ortaya koymaktır.

Yukarıda ifade edilenler doğrultusunda aşağıdaki hipotezler sistematığe dökülmüş ve doğruluğu araştırılmıştır:

H1. Katılımcıların mesleğe yönelik algıladıkları sorunlarla çözümler arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H2. Katılımcıların sosyo-demografik bilgileri ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H2a. Katılımcıların meslek dağılımı ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H2b. Katılımcıların cinsiyetleri ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H2c. Katılımcıların medeni durum ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H2d. Katılımcıların yaş dağılımı ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H2e. Katılımcıların çalışma yılı ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H3. Katılımcıların sosyo-demografik bilgileri ile algıladıkları çözümler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H3a. Katılımcıların meslek dağılımı ile algıladıkları çözümler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H3b. Katılımcıların cinsiyetleri ile algıladıkları çözümler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

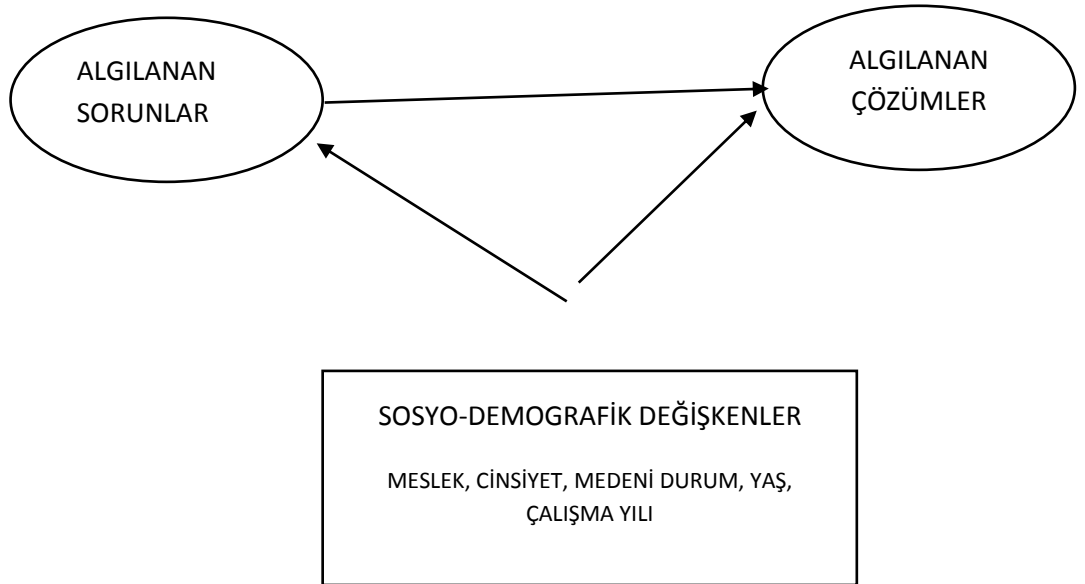
H3c. Katılımcıların medeni durum ile algıladıkları çözümler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H3d. Katılımcıların yaş dağılımı ile algıladıkları çözümler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H3e. Katılımcıların çalışma yılı ile algıladıkları çözümler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

3.2. ARAŞTIRMANIN MODELİ

Bu araştırmada ilişkisel bir tarama modeli tercih edilmiştir. Araştırmada, SMMM ve YMMM'lerin mesleğe yönelik algıladıkları sorunlar ve çözüm önerilerinin sosyo-demografik değişkenler arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amacı araştırmayı ilişkisel bir modele yöneltmiştir. Bu anlamıyla araştırmada önerilen model aşağıdaki gibidir.



Şekil 1. Araştırmanın Modeli

3.3. VERİLERİN TOPLANMASI

Çalışmada, verilerin elde edilmesi amacı ile anket yöntemine başvurulmuş olup anket soruları yüz yüze anket tekniğinden yararlanılarak katılımcılara

ulaştırılmıştır. Anketlerin cevaplanması esnasında çalışanların isim ve soyad bilgileri talep edilmemiş, böylece gizlilik esasından hareketle ankette yer alan sorulara objektif yanıtlar verilmesi desteklenmiştir. Toplam 26 sorudan oluşan anket içerisinde üç bölüm yer almaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik bilgileri yer alırken ikinci bölümde katılımcıların mesleğe yönelik sorunları ve çözümleri ortaya koyan sorular yer almaktadır. Uygulama sonucunda elde edilen verilerin çözümlenmesinde SPSS 24 paket programından (Statistical Package for the Social Science) yararlanılmıştır.

Birinci Bölüm: Kişisel Bilgi Formu

Birinci bölümde yer alan kişisel bilgi formunda ankete katılanların meslek, cinsiyet, yaş, gelir düzeyi, medeni durum ve çalışma yılı ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Toplam 6 sorudan oluşan bu kısımda katılımcı sayıları ve yüzdelik dilimleri yer almaktadır.

İkinci Bölüm: SMMM ve YMM Meslek Adaylarının Eğitim Sorunları Eğitim İrdelenmesi lğinin Geliştirilme Süreci

Birinci Aşama: Ölçek geliştirme sürecinin ilk aşamasında alanyazın incelemesi yapılmıştır. Bunun yanında, alanında uzman kişilerle görüşmeler yapılarak ilgili kişilerin beyanları kısa kısa not edilerek sürec içerisine eklenmiştir. Araştırmada, SMMM ve YMM Meslek Adaylarının Eğitim Sorunları Eğitim İrdelenmesi mesleğe yönelik sorunlar ve mesleğe yönelik çözümler açısından değerlendirilmiştir.

İkinci Aşama: Geliştirilecek lek maddelerinin belirlenmesini müteakip, ilk aşamada ortaya konan notlar ve uzman beyanları çerçevesinde her bir maddenin yazımına geçilmiştir. Toplamda 20 lek ifadesi yazılmıştır.

Tablo 2. S.M.M.M. VE YMM Meslek Adaylarının Eğitim Sorunları Eğitim İrdelenmesi Ölçek Maddeleri

1	Meslektaşlar tarafından daha ucuz defter tutulması eğitimlerden kaynaklanan eksikliklerden kaynaklanmaktadır.
2	Meslekteki görev süresinin durumu, bireylerin bu alandaki ve eğitime yaptığı destek ve pratikler açısından etkilenmekte ve olumlu gelişimler yaratmaktadır.
3	Ticaret Lisesi, Meslek Yüksek Okulu ve Lisans Eğitimlerinde verilen paket program bilgilerinin, pratik hayata uyumlu anlatılmaması, meslek adaylarının yetersizliğine sebep olmaktadır.
4	Muhasebe uygulamalarında meydana gelen değişikliklerle ilgili bilgilerin ve yine bu bilgi ve kanun değişikliklerinin pratikte uygulanması, meslek eğitmenleri tarafından güncellenmediği için, meslek adaylarının yetersizliğine sebep olmaktadır.
5	Mesleki yeniliklerin ve uygulamaların sisteme kanalize edilmesi için, aralıklı olarak sınavların yapılması daha başarılı bir meslek grubunun oluşmasına yardımcı olacaktır.
6	Üniversitelerde muhasebe alanında eğitim veren akademisyenlerin günlük hayatta pratikte mesleki tecrübelerinin olması (Meslek ilgilileri olması) Meslek hayatındaki başarı ve sürdürülebilirlik için önem arz etmektedir.
7	Şu anki mevcut meslek eğitimi sisteminde bireylerin mesleğe yeni katıldıklarında, cesaretsizliğe ve eksik bilgi donanımına sahip olmaları ve sorumluluklarını yerine tam getirememeleri sistemi her zaman olumsuz etkilemektedir.
8	Eğitimin tamamlanmasından sonra staj ve pratiğe gerek duyulmaksızın iş hayatına adım atılması yeterli olmaktadır.
9	Dört yıllık teori eğitimi veren fakültelerden mezun olanların, iki yıllık uygulama eğitimi veren Yüksek Okullar ve Ticaret Lisesinden mezun olanlara göre mesleğe adapte olmaları daha zor olmaktadır.
10	Mesleki eğitimin; Mesleğin her adımında güncel ve uygulanabilir olması, Gerek meslek elemanları gerekse Meslek mensupları için Mesleğin kaliteli ve geliştirebilir olabilmesi adına zaruri olmalıdır.
11	Okullarda verilen meslek eğitimlerinin pekiştirilmesi için uygulanan staj süresi ve kalitesi artırılmalıdır.
12	Staj süresince stajer meslek adaylarının iş ve mesleğe adaptasyonu için meslek mensubu ve stajer öğretmeninin koordinasyonu çok önem arz etmektedir.
13	Stajer meslek adaylarının, staj sırasında iş deneyimlemeleri, kısa aralıklı sınavlara tabi tutulmaları gerekmektedir.
14	Meslek eğitimlerinin yapılması sırasında, her yılın sonunda meslek adaylarına güncel uygulamalara tabi sınavlar uygulanmalıdır.
15	Meslek mensubu adaylarının meslek ve güncel işlemlere ilgilerinin artırılması için teşvik ve destekler sağlanmalıdır.
16	Okullarda ki meslek eğitimlerinin deneyim ve güncel uygulamalara uyumluluğu aralıklı yapılacak sınavlarla denetlenmelidir.
17	Eğitmenlere, eğitmen adaylarına bu eğitimlere başlamadan önce meslek birlik veya odalarınca gerekli formasyonlar verilmelidir.
18	Meslek adaylarının, eğitimleri sırasında ki aldıkları eğitime ve staj uygulamalarına göre, kendi düşünceleri uyuşmamakta ve mesleğe adapte olmaları güçleşmektedir.
19	Meslek adaylarının zorunlu olarak bu eğitimi alıyor olmaları, kendi istekleri dışında staj yapmaları, mesleğe olumsuz etki etmektedir.
20	Meslek mensuplarının, eğitimleri de güncel olmalı, mesleğe ait donanımlar konusunda odalar ve birlik aracılığı ile gerekli eğitim ve uygulamaları güncellemeleri gerekmektedir.

Taslak olarak hazırlanan bu maddeler tek tek incelenerek gözden geçirilmiştir. Yine bu maddeler nitelik ve nicelik açısından değerlendirilmek üzere uzman görüşüne sunulmuştur.

Üçüncü Aşama: Taslak olarak ortaya konan ölçek maddelerinin katılımcılar tarafından anlaşılabilirlik düzeyinin belirlenmesi amacıyla 30 kişiye ön uygulama yapılmıştır. Bu uygulama sonucunda, ölçek içerisinde yer alan herhangi bir anket maddesinin anlaşılabilirliğinin güç olmadığı katılımcılar tarafından dile getirilmiştir. Böylece 20 madde üzerinden ölçek geliştirme süreci ortaya konmuştur.

Dördüncü Aşama: 20 maddeden oluşturulan ölçeğin asıl uygulamasına geçmeden önce, kapsam geçerlilik çalışmaları yapılmıştır. Bu süreçte, ölçek içerisinde yer alan boyutlarda yeterli sayıda ölçek maddesinin yer aldığı görülmüştür. Yine bu süreçte, ölçek ifadelerine katılımcıların hangi düzeyde katıldıklarını ortaya koymak için 5'li likert tercih edilmiştir. 5'li likertli seçeneklerde ise katılımcıların herbir maddeye katılım düzeyi kesinlikle katılmıyorumdan kesinlikle katılıyorumla doğru şekilde biçimlendirilmiştir. Bu noktada ayrıca ölçeğin 2 araştırma görevlisi tarafından incelenmesi yapılarak ölçeğin görünüş açısından düzenlenmesi yapılmıştır.

Beşinci Aşama: Araştırmanın asıl uygulama aşamasında, SMMM ve YMMM'lerin mesleğe yönelik algıladıkları sorunlar ve çözüm önerilerinin tespit edilmesi amacıyla 503 kişi üzerinde uygulanan anket sonucu elde edilen verilere göre ortaya konmuştur.

Altıncı Aşama: Bu süreçte, beşinci aşamada elde edilen veriler doğrultusunda ölçek yapısı 2 aşamada incelenmiştir.

Birinci aşamada ölçek ifadelerinin boyutlanabilir düzeyde olup olmadığı ortaya konmuştur. Bu aşamada, faktör analizi alt yapısı içerisinde yer alan "(KMO-Kaiser-Meyer-Olkin) ve "Barlett küresellik testi (Barlett"s test of sphericity)" testleri gerçekleştirilmiştir. Bilindiği üzere, "(KMO-Kaiser-Meyer-Olkin) ve "Barlett küresellik testi (Barlett"s test of sphericity)" testleri, gerçekleştirilecek faktör analizinde ön şart olan örneklem yeterliliği ve ölçek ifadelerinin boyutlanabilir düzeyde olup olmadığının tespitine olanak sağlayan testlerdir. KMO değeri, gözlenen korelasyon katsayısı ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklük oranlarını karşılaştırmayı esas tutar iken; Barlett's küresellik değeri, değişken setleri arasındaki ilişkinin yeterli düzeyde olup olmadığını ortaya koyar (Patır, 2009: 72-73). Araştırmalarda, KMO değerinin 0,50'den büyük olması ve Barlett's değerini ortaya koyan p değerinin ise 0,05'ten küçük olması kabul edilmektedir. Buna göre, elde edilen sonuçlar şu şekilde ortaya çıkmıştır:

Tablo 3. Ölçek Sorularının Bileşen Analizine Uygunluk Test Sonucu

KMO ve Bartlett's Test Sonuçları		
KMO Örneklem Yeterliliği İstatistiği	,966	
Barlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare (χ^2)	8940,054
	Df	190
	P	,000

Tablo 3' ten de görüldüğü üzere, Barlett küresellik testinin sonucunun istatistiksel olarak anlamlı ($\chi^2= 8940,054$; $p<0,05$) olduğu belirlenmiştir. Barlett's testinde p değerinin anlamlı çıkması gerekmektedir (Seçer, 2013: 119; Bayram, 2009: 137). Bu sonuca göre, anket ölçeğinde yer alan ifadelerin faktör analizine uygunluğu anlaşılmıştır. Yine, Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değeri 0,949 olarak hesaplanmış ve erişilen örneklem sayısının yeterli düzeyde olduğu anlaşılmıştır. Bu bağlamda KMO-Measure of Sampling Adequacy değerinin

0,9-1,00 arasında olması mükemmel,

0,8-0,89 arasında olması çok iyi,

0,7-0,79 arasında olması iyi,

0,6-0,69 arasında olması orta,

0,5-0,59 arasında olması zayıf ve

0,5 altında olması durumunda veri setinin faktör analizi için uygun değildir (Patır, 2009: 72-73).

Araştırmamızda elde edilen bu sonuç ölçeğin mükemmel düzeyde örneklem sahip olduğunu göstermiştir.

İkinci aşamada ise, elde edilen veriler doğrultusunda Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) kullanılarak analiz gerçekleştirilmiştir. Bu yöntemde öncelikle çok değişkenli normallik varsayımı ile doğrusallık varsayımı olmak üzere AFA' nın tüm varsayımları ayrı ayrı kontrol edilir. Buna göre, bu çalışmada temel eksenler yöntemi (principal axis factoring) analizi kullanılmış ve özdeğeri (Eigenvalues) 1'den büyük olan faktörler dikkate alınmıştır. Bu analiz, oluşturulacak model çerçevesinde, ölçek ifadelerinin güvenilirliğini sağlamak için, ifadelerin ankete katılanlar tarafından kaç boyutta algılandığının tespit edilmesi amacıyla yapılmıştır. Söz konusu boyutlamanın ortaya konması amacıyla, öz değerler (eigenvalue) ile birlikte yamaç birikinti grafiği (scree plot) ve faktör yük değerleri (factor loadings) dikkate alınmıştır.

Bu noktada maddelerin yük değerlerinin ortaya konmasında 0.30 değeri kabul edilmiştir (Seçer, 2013: 129-130).

Direct oblimin tekniğiyle yapılan döndürme işlemi sonrası maddelerin faktör yük değerleri ve ölçek boyutları Tablo 4' te ortaya konmuştur.

Tablo 4. Faktör Analizi Sonuçları

	Faktör ve Maddeler	Faktör		h ²
		Sorunlar	Çözümler	
1.	Meslektaşlar tarafından daha ucuz defter tutulması eğitimlerden kaynaklanan eksikliklerden kaynaklanmaktadır.	,76		,70
2.	Meslekteki görev süresinin durumu, bireylerin bu alandaki ve eğitime yaptığı destek ve pratikler açısından etkilenmekte ve olumlu gelişimler yaratmaktadır.	,72		,73
3.	Ticaret Lisesi, Meslek Yüksek Okulu ve Lisans Eğitimlerinde verilen paket program bilgilerinin, pratik hayata uyumlu anlatılmaması, meslek adaylarının yetersizliğine sebep olmaktadır.	,87		,68
4.	Muhasebe uygulamalarında meydana gelen değişikliklerle ilgili bilgilerin ve yine bu bilgi ve kanun değişikliklerinin pratikte uygulanması, meslek eğitmenleri tarafından güncellenmediği için, meslek adaylarının yetersizliğine sebep olmaktadır.	,57		,71
5.	Mesleki yeniliklerin ve uygulamaların sisteme kanalize edilmesi için, aralıklı olarak sınavların yapılması daha başarılı bir meslek grubunun oluşmasına yardımcı olacaktır.		,91	,73
6.	Üniversitelerde muhasebe alanında eğitim veren akademisyenlerin günlük hayatta pratikte mesleki tecrübelerinin olması (Meslek ilgilileri olması) Meslek hayatındaki başarı ve sürdürülebilirlik için önem arz etmektedir.		,84	,65
7.	Şu anki mevcut meslek eğitimi sisteminde bireylerin mesleğe yeni katıldıklarında, cesaretsizliğe ve eksik bilgi donanımına sahip olmaları ve sorumluluklarını yerine tam getirememeleri sistemi her zaman olumsuz etkilemektedir.	,72		,68
8.	Eğitimin tamamlanmasından sonra staj ve pratiğe gerek duyulmaksızın iş hayatına adım atılması yeterli olmaktadır.		,56	,32
9.	Dört yıllık teori eğitimi veren fakültelerden mezun olanların, iki yıllık uygulama eğitimi veren Yüksek Okullar ve Ticaret Lisesinden mezun olanlara göre mesleğe adapte olmaları daha zor olmaktadır.	,61		,47
10.	Mesleki eğitimin; Mesleğin her adımında güncel ve uygulanabilir olması, Gerek meslek elemanları gerekse Meslek mensupları için Mesleğin kaliteli ve geliştirebilir olabilmesi adına zaruri olmalıdır.	,78		,72
11.	Okullarda verilen meslek eğitimlerinin pekiştirilmesi için uygulanan staj süresi ve kalitesi artırılmalıdır.		,97	,84
12.	Staj süresince stajyer meslek adaylarının iş ve mesleğe adaptasyonu için meslek mensubu ve stajyer öğretmenin koordinasyonu çok önem arz etmektedir.		,71	,77

13	Stajer meslek adaylarının, staj sırasında iş deneyimlemeleri, kısa aralıklı sınavlara tabi tutulmaları gerekmektedir.		,82	,62
14	Meslek eğitimlerinin yapılması sırasında, her yılın sonunda meslek adaylarına güncel uygulamalara tabi sınavlar uygulanmalıdır.		,74	,71
15	Meslek mensubu adaylarının meslek ve güncel işlemlere ilgilerinin artırılması için teşvik ve destekler sağlanmalıdır.		,87	,77
16	Okullarda ki meslek eğitimlerinin deneyim ve güncel uygulamalara uyumluluğu aralıklı yapılacak sınavlarla denetlenmelidir.		,88	,76
17	Eğitmenlere, eğitmen adaylarına bu eğitimlere başlamadan önce meslek birlik veya odalarınca gerekli formasyonlar verilmelidir.		,82	,66
18	Meslek adaylarının, eğitimleri sırasında ki aldıkları eğitime ve staj uygulamalarına göre, kendi düşünceleri uyuşmamakta ve mesleğe adapte olmaları güçleşmektedir.	,60		,60
19	Meslek adaylarının zorunlu olarak bu eğitimi alıyor olmaları, kendi istekleri dışında staj yapmaları, mesleğe olumsuz etki etmektedir.	,60		,46
20	Meslek mensuplarının, eğitimleri de güncel olmalı, mesleğe ait donanımlar konusunda odalar ve birlik aracılığı ile gerekli eğitim ve uygulamaları güncellemeleri gerekmektedir.		,71	,64
	Öz Değerler	12,123	1,758	
	Açıklanan varyans (%)	59,038	6,908	

Katılımcıların mesleğe yönelik sorun ve çözümlere ilişkin görüşlerinin faktörlenebilir düzeyde olup olmadığının tespitini madde bazında ortaya koyan Tablo 3'den de anlaşılacağı üzere herhangi bir maddenin faktör yük değeri. 30'un altında olmadığı için ölçek içerisinden çıkarılmıştır.

Tablo 3' den de görüldüğü üzere, "S.M.M.M. VE YMM Meslek Adaylarının Eğitim Sorunları Eğitim İrdelenmesi" ölçeği 2 faktörlü (sorunlar ve çözümler) yapıdan oluşmakta olup bu yapı toplam varyansın %65,946'lık kısmını açıkladığı görülmüştür. AFA sonucu elde edilen 2 faktörlü yapının açıkladığı %59.038'lik varyansda sorunlar ve %6.908'lik varyansda çözümler yer almaktadır.

İki faktörden oluşan ölçeğin isimlendirilmesinde, maddelerin içerdiği anlamlar dikkate alınmıştır. Buna göre, birinci boyuttta yer alan ifadelerin mesleğe yönelik sorunları içerdiğinden "sorunlar" olarak isimlendirilmesi kararlaştırılmıştır. Bu boyut içerisinde, "Meslektaşlar tarafından daha ucuz defter tutulması eğitimlerden kaynaklanan eksikliklerden kaynaklanmaktadır.", "Meslekteki görev süresinin durumu, bireylerin bu alandaki ve eğitime yaptığı destek ve pratikler açısından etkilenmekte ve olumlu gelişimler yaratmaktadır." Ve "Ticaret Lisesi, Meslek Yüksek Okulu ve Lisans Eğitimlerinde verilen paket program bilgilerinin, pratik hayata uyumlu anlatılmaması, meslek adaylarının yetersizliğine sebep olmaktadır." ifadeleri

yer almaktadır. İkinci boyutta yer alan yer alan ifadelerin ise mesleğe yönelik ortaya çıkan sorunların iyileştirilmesine yönelik çözümleri içerdiğinden dolayı “çözümler” olarak isimlendirilmesi kararlaştırılmıştır. Bu boyut içerisinde, “Meslek eğitimlerinin yapılması sırasında, her yılın sonunda meslek adaylarına güncel uygulamalara tabi sınavlar uygulanmalıdır.”, “Meslek mensubu adaylarının meslek ve güncel işlemlere ilgilerinin artırılması için teşvik ve destekler sağlanmalıdır.”, “Okullarda ki meslek eğitimlerinin deneyim ve güncel uygulamalara uyumluluğu aralıklı yapılacak sınavlarla denetlenmelidir.”, ve “Eğitmenlere, eğitmen adaylarına bu eğitimlere başlamadan önce meslek birlik veya odalarınca gerekli formasyonlar verilmelidir.” gibi ifadeler yer almaktadır.

3.3.ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI ve VARSAYIMLARI

Bu araştırma 2019 yılı Şubat- Mayıs ayı yılları içerisinde İstanbul sınırlarında 504 katılımcı ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın birincil limiti budur.

Hazırlanan araştırmanın, SMMM ve YMMM’lerin mesleğe yönelik algıladıkları sorunlar ve çözüm önerilerini ortaya çıkarmaya yönelik yeterli ve güvenilir bilgiler toplayacak nitelikte olacağı düşünülmektedir. Ayrıca, bu araştırmaya katılan SMMM ve YMMM’lerin, ölçme aracındaki soruları samimi olarak cevaplandıracakları varsayılmaktadır.

3.4. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Araştırmanın evrenini İstanbul Anadolu yakası sınırlarında yer alan SMMM ve YMMM mensupları oluşturmaktadır. Bu anlamıyla araştırma içerisinde 503 katılımcıdan oluşan bir örneklem belirlenmiştir. Örneklem yöntemi olarak ise, evrenin çok geniş olması, düşük maliyet gerektirmesi ve uygulanması kolay olmasından ötürü tesadüfi olmayan örneklem yöntemlerinden “kolayda örneklem” metodu tercih edilmiştir. Bu yöntemde araştırmacı arzu ettiği kişi/kişileri çalışmaya dâhil eder. Bu nedenle, kolayda örneklem yönteminde anketi cevaplayan kişilerin herbiri araştırmaya dâhil edilir.

Bu araştırmada istatistiksel açıdan elde edilen verilerin anlamlılık düzeyinin sağlanması amacı ile toplam 510 kişiye anket uygulanmıştır. Ancak, araştırmaya katılanlardan 7 kişinin anket formunu belirlenen kriterlere göre doldurmadığı tespit edilmiştir. Sonuç olarak, toplam 503 adet anket istatistiksel analize tabi tutulmuştur.

Ana kütleyi temsil edecek örneklem sayısı %95 güvenilirlik düzeyinde ($n=(z/e)^2p.q$ formülü ile hesaplanmıştır. Sekeran (1992: 253), anakütlenin 100.000 ve üzeri olduğu araştırmalarda örneklem hacminin minimum 384 olması gerektiğini savunmaktadır. Bu çalışma ise 503 kişi üzerinde yapılmıştır.

3.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

3.5.1. Güvenilirlik Katsayısı

Bu çalışmada güvenilirlik analizinde Cronbach Alfa Katsayısı kullanılmıştır. Alfa katsayısının değerlendirme aralıkları şu şekilde sınıflandırılmıştır (Akgül ve Çevik, 2003:428-435):

$0.00 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değil,

$0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir,

$0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir,

$0.80 \leq \alpha < 0.100$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Tablo 5. Cronbach's Alpha Tekniğine İlişkin Çözümleme Sonuçları

<i>Boyutlar</i>	<i>Cronbach's Alpha Katsayısı</i>	<i>Madde Sayısı</i>
<i>Sorunlar Boyutu</i>	.92	9
<i>Çözümler Boyutu</i>	.94	11

Tablo 5'ten de görüleceği üzere, söz konusu ölçek ifadelerinin yüksek derecede güvenilir olduğu ortaya çıkmıştır.

3.5.2. Katılımcılara Ait Genel Betimsel İstatistikler

Tablo 6. Mesleki Dağılım

	N	%
SM	59	11,7
SMMM	187	37,2
YMM	61	12,1
Muhasebe Çalışanı	107	21,3
Muhasebe Öğrencisi	89	17,7
Toplam	503	100,0

Katılımcıların %11.7'si Serbest Muhasebeci; %37.2'si SMMM; %12.1'i YMM; %21.3'ü muhasebe çalışanı ve %17.7'si ise muhasebe öğrencisidir.

Tablo 7. Cinsiyet

	N	%
Kadın	259	51,5
Erkek	244	48,5
Toplam	503	100,0

Katılımcıların %51.5'i kadın ve %48.5'i erkektir.

Tablo 8. Medeni Durum

	N	%
Evli	163	32,4
Bekar	340	67,6
Toplam	503	100,0

Katılımcıların %32.4'ü evli ve %67.6'sı bekindir.

Tablo 9. Yaş

	N	%
21-30 yaş	100	19,9
31-40 yaş	265	52,7
41-50 yaş	133	26,4
51-60 yaş	4	,8
61 ve üzeri yaş	1	,2
Toplam	503	100,0

Katılımcıların %19.9'u 21-30 yaş; %52.7'si 31-40 yaş; %26.4'ü 41-50 yaş; %0.8'i 51-60 yaş ve %0.2'si ise 61 ve üzeri yaş grubundadır.

Tablo 10. Gelir

	N	%
1000 TL'den az	2	,4
1001-1500 TL	51	10,1
1501-2000 TL	94	18,7
2001-2500 TL	167	33,2
2501-3000 TL	121	24,1
3001-3500 TL	35	7,0

3501 TL ve üzeri	17	3,4
Cevap Vermeyenler	16	3,2
Toplam	503	100,0

Katılımcıların %0.4'ü 1000 TL'den az; %10.1'i 1001-1500 TL; %18.7'si 1501-2000 TL; %33.2'si 2001-2500 TL; %24.1'i 2501-3000 TL; %7'si 3001-3500 TL ve %3.4'ü ise 3501 TL ve üzerinde gelire sahiptir.

Tablo 11. Çalışma Yılı

	N	%
5 yıldan az	116	23,1
6-10 yıl	180	35,8
11-15 yıl	207	41,2
Toplam	503	100,0

Katılımcıların %23.1'i 5 yıldan az; %35.8'i 6-10 yıl ve %41.2'si 11-15 yıl arası çalışma yılına sahip olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 12. Muhasebe Mesleğine Yönelik Sorunlar ve Çözümlere Yönelik Elde Edilen İstatistikler

Meslektaşlar tarafından daha ucuz defter tutulması eğitimlerden kaynaklanan eksikliklerden kaynaklanmaktadır.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	8	1,6		
Katılmıyorum	100	19,9		
Kararsızım	33	6,6	3.64	1.015
Katılıyorum	285	56,7		
Kesinlikle Katılıyorum	77	15,3		
Toplam	503	100,0		

Meslekteki görev süresinin durumu, bireylerin bu alandaki ve eğitime yaptığı destek ve pratikler açısından etkilenmekte ve olumlu gelişimler yaratmaktadır.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	2	,4		
Katılmıyorum	88	17,5		
Kararsızım	32	6,4	3.81	0.997
Katılıyorum	265	52,7		
Kesinlikle Katılıyorum	116	23,1		
Toplam	503	100,0		

Ticaret Lisesi, Meslek Yüksek Okulu ve Lisans Eğitimlerinde verilen paket program bilgilerinin, pratik hayata uyumlu anlatılmaması, meslek adaylarının

yetersizliğine sebep olmaktadır.				
	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	1	,2		
Katılmıyorum	29	5,8		
Kararsızım	91	18,1	4.18	0.938
Katılıyorum	140	27,8		
Kesinlikle Katılıyorum	242	48,1		
Toplam	503	100,0		

Muhasebe uygulamalarında meydana gelen değişikliklerle ilgili bilgilerin ve yine bu bilgi ve kanun değişikliklerinin pratikte uygulanması, meslek eğitimleri tarafından güncellenmediği için,

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	4	,8		
Katılmıyorum	21	4,2		
Kararsızım	97	19,3	4.01	0.864
Katılıyorum	223	44,3		
Kesinlikle Katılıyorum	158	31,4		
Toplam	503	100,0		

Mesleki yeniliklerin ve uygulamaların sisteme kanalize edilmesi için, aralıklı olarak sınavların yapılması daha başarılı bir meslek grubunun oluşmasına yardımcı olacaktır.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	4	,8		
Katılmıyorum	19	3,8		
Kararsızım	105	20,9	4.17	0.940
Katılıyorum	133	26,4		
Kesinlikle Katılıyorum	242	48,1		
Toplam	503	100,0		

Üniversitelerde muhasebe alanında eğitim veren akademisyenlerin günlük hayatta pratikte mesleki tecrübelerinin olması (Meslek ilgilileri olması) Meslek hayatındaki başarı ve sürdürülebilirlik için önem arz etmektedir.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	1	,2		
Katılmıyorum	17	3,4		
Kararsızım	102	20,3	4.27	0.912
Katılıyorum	108	21,5		
Kesinlikle Katılıyorum	275	54,7		
Toplam	503	100,0		

Şu anki mevcut meslek eğitimi sisteminde bireylerin mesleğe yeni katıldıklarında, cesaretsizliğe ve eksik bilgi donanımına sahip olmaları ve sorumluluklarını yerine tam getirememeleri sistemi her zaman olumsuz etkilemektedir.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	3	,6		
Katılmıyorum	80	15,9		
Kararsızım	50	9,9	3.75	0.952
Katılıyorum	279	55,5		
Kesinlikle Katılıyorum	91	18,1		
Toplam	503	100,0		

Eğitimin tamamlanmasından sonra staj ve pratiğe gerek duyulmaksızın iş hayatına adım atılması yeterli olmaktadır.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	318	63,2		
Katılmıyorum	165	32,8		
Kararsızım	8	1,6	1.44	0.703
Katılıyorum	6	1,2		
Kesinlikle Katılıyorum	6	1,2		
Toplam	503	100,0		

Dört yıllık teori eğitimi veren fakültelerden mezun olanların, iki yıllık uygulama eğitimi veren Yüksek Okullar ve Ticaret Lisesinden mezun olanlara göre mesleğe adapte olmaları daha zor olmaktadır.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	8	1,6		
Katılmıyorum	29	5,8		
Kararsızım	106	21,1	3.82	0.861
Katılıyorum	265	52,7		
Kesinlikle Katılıyorum	95	18,9		
Toplam	503	100,0		

Mesleki eğitimin; Mesleğin her adımında güncel ve uygulanabilir olması Gerek meslek elemanları gerekse Meslek mensupları için Mesleğin kaliteli ve geliştirebilir olabilmesi adına zaruri olmalıdır.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	2	,4		
Katılmıyorum	17	3,4		
Kararsızım	233	46,3	3.75	0.927
Katılıyorum	106	21,1		
Kesinlikle Katılıyorum	145	28,8		
Toplam	503	100,0		

Okullarda verilen meslek eğitimlerinin pekiştirilmesi için uygulanan staj süresi ve kalitesi artırılmalıdır.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	5	1,0		
Katılmıyorum	84	16,7		
Kararsızım	24	4,8	4.08	1.138

Katılıyorum	141	28,0		
Kesinlikle Katılıyorum	249	49,5		
Toplam	503	100,0		

Staj süresince stajyer meslek adaylarının iş ve mesleğe adaptasyonu için meslek mensubu ve stajyer öğretmenin koordinasyonu çok önem arz etmektedir.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	3	,6		
Katılmıyorum	90	17,9		
Kararsızım	23	4,6	3.91	1.069
Katılıyorum	219	43,5		
Kesinlikle Katılıyorum	168	33,4		
Toplam	503	100,0		

Stajyer meslek adaylarının, staj sırasında iş deneyimlemeleri, kısa aralıklı sınavlara tabi tutulmaları gerekmektedir.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	5	1,0		
Katılmıyorum	13	2,6		
Kararsızım	106	21,1	4.21	0.929
Katılıyorum	127	25,2		
Kesinlikle Katılıyorum	252	50,1		
Toplam	503	100,0		

Meslek eğitimlerinin yapılması sırasında, her yılın sonunda meslek adaylarına güncel uygulamalara tabi sınavlar uygulanmalıdır.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	9	1,8		
Katılmıyorum	87	17,3		
Kararsızım	35	7,0	3.78	1.060
Katılıyorum	247	49,1		
Kesinlikle Katılıyorum	125	24,9		
Toplam	503	100,0		

Meslek mensubu adaylarının meslek ve güncel işlemlere ilgilerinin artırılması için teşvik ve destekler sağlanmalıdır.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	1	,2		
Katılmıyorum	86	17,1		
Kararsızım	31	6,2	4.10	1.125
Katılıyorum	129	25,6		
Kesinlikle Katılıyorum	256	50,9		
Toplam	503	100,0		

Okullarda ki meslek eğitimlerinin deneyim ve güncel uygulamalara uyumluluğu aralıklı yapılacak sınavlarla denetlenmelidir.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	4	,8		
Katılmıyorum	83	16,5		
Kararsızım	41	8,2	4.01	1.122
Katılıyorum	152	30,2		
Kesinlikle Katılıyorum	223	44,3		
Toplam	503	100,0		

Eğitmenlere, eğitim adaylarına bu eğitimlere başlamadan önce meslek birlik veya odalarınca gerekli formasyonlar verilmelidir.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	2	,4		
Katılmıyorum	11	2,2		
Kararsızım	102	20,3	4.22	0.871
Katılıyorum	146	29,0		
Kesinlikle Katılıyorum	242	48,1		
Toplam	503	100,0		

Meslek adaylarının, eğitimleri sırasında ki aldıkları eğitime ve staj uygulamalarına göre, kendi düşünceleri uyuşmamakta ve mesleğe adapte olmaları güçleşmektedir.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	2	,4		
Katılmıyorum	26	5,2		
Kararsızım	104	20,7	4.01	0.886
Katılıyorum	203	40,4		
Kesinlikle Katılıyorum	168	33,4		
Toplam	503	100,0		

Meslek adaylarının zorunlu olarak bu eğitimi alıyor olmaları, kendi istekleri dışında staj yapmaları, mesleğe olumsuz etki etmektedir.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	7	1,4		
Katılmıyorum	35	7,0		
Kararsızım	97	19,3	3.91	0.933
Katılıyorum	223	44,3		
Kesinlikle Katılıyorum	141	28,0		
Toplam	503	100,0		

Meslek mensuplarının, eğitimleri de güncel olmalı, mesleğe ait donanımlar konusunda odalar ve birlik aracılığı ile gerekli eğitim ve uygulamaları güncellemeleri gerekmektedir.

	N	%	Ort.	SS
Kesinlikle Katılmıyorum	12	2,4		
Katılmıyorum	57	11,3		
Kararsızım	66	13,1	3.91	1.067

Katılıyorum	195	38,8
Kesinlikle Katılıyorum	173	34,4
Toplam	503	100,0

Tablo 11'den de görüleceği üzere, muhasebe mesleğine yönelik sorunlar ve çözümlere yönelik görüşleri ortaya koyan tüm ifadelere katılımcılar cevap vermiştir. Bu kısımda katılımcıların en yüksek düzeyli ortalamayı "Üniversitelerde muhasebe alanında eğitim veren akademisyenlerin günlük hayatta pratikte mesleki tecrübelerinin olması (Meslek ilgilileri olması) Meslek hayatındaki başarı ve sürdürülebilirlik için önem arz etmektedir." İfadesi ile sağlamış iken en düşük düzeyli katılımı "Eğitimin tamamlanmasından sonra staj ve pratiğe gerek duyulmaksızın iş hayatına adım atılması yeterli olmaktadır." ifadesi ile sağlamıştır.

"Meslektaşlar tarafından daha ucuz defter tutulması eğitimlerden kaynaklanan eksikliklerden kaynaklanmaktadır." İfadesine katılımcıların %1.6'sının kesinlikle katılmıyorum ve %19.9'unun ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

"Meslekteki görev süresinin durumu, bireylerin bu alandaki ve eğitime yaptığı destek ve pratikler açısından etkilenmekte ve olumlu gelişimler yaratmaktadır." İfadesine katılımcıların %0.4'ünün kesinlikle katılmıyorum ve %17.5'inin ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

"Ticaret Lisesi, Meslek Yüksek Okulu ve Lisans Eğitimlerinde verilen paket program bilgilerinin, pratik hayata uyumlu anlatılmaması, meslek adaylarının yetersizliğine sebep olmaktadır." İfadesine katılımcıların %0.2'sinin kesinlikle katılmıyorum ve %5.8'inin ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

"Muhasebe uygulamalarında meydana gelen değişikliklerle ilgili bilgilerin ve yine bu bilgi ve kanun değişikliklerinin pratikte uygulanması, meslek eğitmenleri tarafından güncellenmediği için, meslek adaylarının yetersizliğine sebep olmaktadır." İfadesine katılımcıların %0.8'inin kesinlikle katılmıyorum ve %4.2'sinin ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

"Mesleki yeniliklerin ve uygulamaların sisteme kanalize edilmesi için, aralıklı olarak sınavların yapılması daha başarılı bir meslek grubunun oluşmasına yardımcı olacaktır." İfadesine katılımcıların %0.8'inin kesinlikle katılmıyorum ve %3.8'inin ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Üniversitelerde muhasebe alanında eğitim veren akademisyenlerin günlük hayatta pratikte mesleki tecrübelerinin olması (Meslek ilgilileri olması) Meslek hayatındaki başarı ve sürdürülebilirlik için önem arz etmektedir.” İfadesine katılımcıların %0.2’sinin kesinlikle katılmıyorum ve %3.4’ünün ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Şu anki mevcut meslek eğitimi sisteminde bireylerin mesleğe yeni katıldıklarında, cesaretsizliğe ve eksik bilgi donanımına sahip olmaları ve sorumluluklarını yerine tam getirememeleri sistemi her zaman olumsuz etkilemektedir.” İfadesine katılımcıların %0.6’sının kesinlikle katılmıyorum ve %15.9’unun ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Eğitimin tamamlanmasından sonra staj ve pratiğe gerek duyulmaksızın iş hayatına adım atılması yeterli olmaktadır.” İfadesine katılımcıların %63.2’sinin kesinlikle katılmıyorum ve %32.8’inin ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Dört yıllık teori eğitimi veren fakültelerden mezun olanların, iki yıllık uygulama eğitimi veren Yüksek Okullar ve Ticaret Lisesinden mezun olanlara göre mesleğe adapte olmaları daha zor olmaktadır.” İfadesine katılımcıların %1.6’sının kesinlikle katılmıyorum ve %5.8’inin ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Mesleki eğitimin; Mesleğin her adımında güncel ve uygulanabilir olması gerek meslek elemanları gerekse Meslek mensupları için Mesleğin kaliteli ve geliştirebilir olabilmesi adına zaruri olmalıdır.” İfadesine katılımcıların %0.4’ünün kesinlikle katılmıyorum ve %3.4’ünün ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Okullarda verilen meslek eğitimlerinin pekiştirilmesi için uygulanan staj süresi ve kalitesi arttırılmalıdır.” İfadesine katılımcıların %1’inin kesinlikle katılmıyorum ve %16.7’sinin ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Staj süresince stajer meslek adaylarının iş ve mesleğe adaptasyonu için meslek mensubu ve stajer öğretmenin koordinasyonu çok önem arz etmektedir.” İfadesine katılımcıların %0.6’sının kesinlikle katılmıyorum ve %17.9’unun ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Stajer meslek adaylarının, staj sırasında iş deneyimlemeleri, kısa aralıklı sınavlara tabi tutulmaları gerekmektedir.” İfadesine katılımcıların %1’inin kesinlikle

katılmıyorum ve %2.6'sının ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Meslek eğitimlerinin yapılması sırasında, her yılın sonunda meslek adaylarına güncel uygulamalara tabi sınavlar uygulanmalıdır.” İfadesine katılımcıların %1.8'inin kesinlikle katılmıyorum ve %17.3'ünün ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Meslek mensubu adaylarının meslek ve güncel işlemlere ilgilerinin artırılması için teşvik ve destekler sağlanmalıdır.” İfadesine katılımcıların %0.2'sinin kesinlikle katılmıyorum ve %17.1'inin ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Okullarda ki meslek eğitimlerinin deneyim ve güncel uygulamalara uyumluluğu aralıklı yapılacak sınavlarla denetlenmelidir.” İfadesine katılımcıların %0.8'inin kesinlikle katılmıyorum ve %16.5'inin ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Eğitmenlere, eğitimci adaylarına bu eğitimlere başlamadan önce meslek birlik veya odalarınca gerekli formasyonlar verilmelidir.” İfadesine katılımcıların %0.4'ünün kesinlikle katılmıyorum ve %2.2'sinin ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Meslek adaylarının, eğitimleri sırasında ki aldıkları eğitime ve staj uygulamalarına göre, kendi düşünceleri uyuşmamakta ve mesleğe adapte olmaları güçleşmektedir.” İfadesine katılımcıların %0.4'ünün kesinlikle katılmıyorum ve %5.2'sinin ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Meslek adaylarının zorunlu olarak bu eğitimi alıyor olmaları, kendi istekleri dışında staj yapmaları, mesleğe olumsuz etki etmektedir.” İfadesine katılımcıların %1.4'ünün kesinlikle katılmıyorum ve %7'sinin ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

“Meslek mensuplarının, eğitimleri de güncel olmalı, mesleğe ait donanımlar konusunda odalar ve birlik aracılığı ile gerekli eğitim ve uygulamaları güncellemeleri gerekmektedir.” İfadesine katılımcıların %2.4'ünün kesinlikle katılmıyorum ve %11.3'ünün ise katılmıyorum tarzında cevap verdikleri ortaya çıkmıştır.

3.5.3. Hipotezlerin Test Edilmesi

H1. Katılımcıların mesleğe yönelik algıladıkları sorunlarla çözümler arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 13. Mesleğe Yönelik Sorunlar İle Mesleğe Yönelik Çözümler Arasındaki İlişkinin Korelasyon Analizi Sonuçları

	Mesleğe Yönelik Sorunlar		Mesleğe Yönelik Çözümler
Mesleğe Yönelik Sorunlar	r	1	,89**
	p		,00
	N	503	503
Mesleğe Yönelik Çözümler	r	,89**	1
	p	,00	
	N	503	503

** . Korelasyon 0.01 Düzeyinde Anlamlıdır (2-kuyruklu).

Tablo 13'ten de anlaşılacağı üzere katılımcıların muhasebe mesleğine yönelik sorunları ortaya koyan görüşleri ile çözümleri ortaya koyan görüşleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır.

H2. Katılımcıların sosyo-demografik bilgileri ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 14. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar İle Meslek Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları

Mesleğe Yönelik Sorunlar	N	Ort.	SS	F	P
SM	59	3,56	,834		
SMMM	187	4,09	,676		
YMM	61	3,62	,690	9.120	.00
Muhasebe Çalışanı	107	3,85	,697		
Muhasebe Öğrencisi	89	3,85	,700		
Toplam	503	3,88	,729		

Tablo 14'ten de anlaşılacağı üzere serbest muhasebeci olanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlara ait ortalamasının 3.56; SMMM olanların 4.09; YMM olanların 3.62; muhasebe çalışanı olanların 3.85 ve muhasebe öğrencilerinin ise yine 3.85'dir.

Ankete katılanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlara yönelik görüşlerinin anlamlı bir şekilde farklılaşp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için tek yönlü varyans (Anova) analizi kullanılmıştır. Analiz sonucunda meslek değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Ortaya çıkan bu farklılığın, hangi gruplar arasında oluştuğunu tespit etmek amacı ile Post Hoc testlerinden Tukey testi kullanılmış olup Tablo 15’de sunulmuştur.

Tablo 15. Mesleğe Göre Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar Arasındaki Farklılığın Tukey Testi Sonuçları

Tukey HSD			
Mesleki Dağılım	Alt Gruplar	Ortalamalar Farkı	P
SMMM	SM	,524*	,000
	YMM	,466*	,000
	Muhasebe Çalışanı	,238*	,044
	Muhasebe Öğrencisi	,240	,065

*. Ortalamalar Farkı 0.05 Düzeyinde Anlamlıdır.

Tablo 14’e göre mesleği SMMM olanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlar ile SM, YMM ve muhasebe çalışanı olanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir fark olduğu ortaya çıkmıştır.

H2b. Katılımcıların cinsiyetleri ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 16. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar İle Cinsiyet Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları

	Cinsiyet	N	Ort.	SS	F	p
Mesleğe Yönelik Sorunlar	Kadın	259	3,95	,756	.569	.02
	Erkek	244	3,80	,693		

Tablo 16’dan da anlaşılacağı üzere kadınların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlara ait ortalamasının 3.95; erkeklerin ise 3.80’dir.

Yine ankete katılanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlara yönelik görüşlerinin anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için bağımsız örneklem t testi kullanılmıştır. Analiz sonucunda cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

H2c. Katılımcıların medeni durum ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 17. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar İle Medeni Durum Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları

	Medeni Durum	N	Ort.	SS	F	p
Mesleğe Yönelik Sorunlar	Evli	163	3,86	,738	.858	.76
	Bekar	340	3,88	,726		

Tablo 17'den de anlaşılacağı üzere evlilerin muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlara ait ortalamasının 3.86; bekarların ise 3.88'dir.

Yine ankete katılanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlara yönelik görüşlerinin anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için bağımsız örneklem t testi kullanılmıştır. Analiz sonucunda medeni durum değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

H2d. Katılımcıların yaş dağılımı ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 18. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar İle Yaş Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları

Mesleğe Yönelik Sorunlar	N	Ort.	SS	F	p
21-30 yaş	100	3,97	,614	8.582	.00
31-40 yaş	265	3,73	,745		
41-50 yaş	133	4,08	,726		
51-60 yaş	5	4,22	,324		
Toplam	503	3,88	,729		

Tablo 18'den de anlaşılacağı üzere 21-30 yaş arasında olanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlara ait ortalamasının 3.97; 31-40 yaş arasında olanların 3.73; 41-50 yaş arasında olanların 4.08 ve 51-60 yaş arasında olanların ise 4.22'dir.

Yine ankete katılanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlara yönelik görüşlerinin anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için tek yönlü varyans (Anova) analizi kullanılmıştır. Analiz sonucunda yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Ortaya çıkan bu farklılığın, hangi gruplar arasında oluştuğunu tespit etmek amacı ile Post Hoc testlerinden Tukey testi kullanılmış olup Tablo 19'da sunulmuştur.

Tablo 19. Yaşa Göre Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar Arasındaki Farklılığın Tukey Testi Sonuçları

Tukey HSD			
Yaş	Alt Gruplar	Ortalamalar Farkı	P
31-40 yaş	21-30 yaş	,246*	,018
	41-50 yaş	,356*	,000

*. Ortalamalar Farkı 0.05 Düzeyinde Anlamlıdır.

Tablo 19'a göre 31-40 yaş arasında olanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlar ile ilgili görüşleri ile 21-30 ve 41-50 yaş arasında olanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlar ile ilgili görüşleri arasında anlamlı bir fark olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 20. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Algıladıkları Sorunlar İle Çalışma Yılı Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları

Mesleğe Yönelik Sorunlar	N	Ort.	SS	F	p
5 yıldan az	116	3,85	,521	.800	.45
6-10 yıl	180	3,84	,836		
11-15 yıl	207	3,92	,730		
Toplam	503	3,88	,729		

Tablo 20'den de anlaşılacağı üzere 5 yıldan az süreli çalışma yılına sahip olanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlara ait ortalamasının 3.85; 6-10 yıl olanların 3.84 ve 11-15 yıl olanların ise 3.92'dir.

Yine ankete katılanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlara yönelik görüşlerinin anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için tek yönlü varyans (Anova) analizi kullanılmıştır. Analiz sonucunda çalışma yılı değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

H3. Katılımcıların sosyo-demografik bilgileri ile algıladıkları çözümler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 21. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümleri İle Meslek Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları

Mesleğe Yönelik Çözümler	N	Ort.	SS	F	p
SM	59	3,56	,926	2.715	.03
SMMM	187	3,95	,707		
YMM	61	3,79	,903		

Muhasebe Çalışanı	107	3,81	,785
Muhasebe Öğrencisi	89	3,81	,804
Toplam	503	3,83	,799

Tablo 21'den de anlaşılacağı üzere serbest muhasebeci olanların muhasebe mesleğine yönelik çözümleri ile ilgili görüşlerine ait ortalamasının 3.56; SMMM olanların 3.95; YMM olanların 3.79; muhasebe çalışanı olanların 3.81 ve muhasebe öğrencilerinin ise 3.81'dir.

Yine ankete katılanların muhasebe mesleğine yönelik çözümleri ile ilgili görüşlerinin anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için tek yönlü varyans (Anova) analizi kullanılmıştır. Analiz sonucunda meslek değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Ortaya çıkan bu farklılığın, hangi gruplar arasında oluştuğunu tespit etmek amacı ile Post Hoc testlerinden Tukey testi kullanılmış olup Tablo 22'de sunulmuştur.

Tablo 22. Mesleğe Göre Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler Arasındaki Farklılığın Tukey Testi Sonuçları

Tukey HSD			
Mesleki Dağılım	Alt Gruplar	Ortalamalar Farkı	P
SM	SMMM	,382*	,012

*. Ortalamalar Farkı 0.05 Düzeyinde Anlamlıdır.

Tablo 22'ye göre mesleği SM olanların muhasebe mesleğine yönelik çözümleri ile ilgili görüşleri ile SMMM olanların muhasebe mesleğine yönelik çözümleri ile ilgili görüşleri arasında anlamlı bir fark olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 23. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler İle Cinsiyet Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları

	Cinsiyet	N	Ort.	SS	F	P
Mesleğe Yönelik Çözümler	Kadın	259	3,88	.768	5.969	.19
	Erkek	244	3,78	.831		

Tablo 23'ten de anlaşılacağı üzere kadınların muhasebe mesleğine yönelik çözümlere ait ortalamasının 3.88; erkeklerin ise 3.78'dir.

Yine ankete katılanların muhasebe mesleğine yönelik çözümlere ait görüşlerinin anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla

bağımsız gruplar için bağımsız örneklem t testi kullanılmıştır. Analiz sonucunda cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Tablo 24. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler İle Medeni Durum Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları

	Medeni Durum	N	Ort.	SS	F	P
Mesleğe Yönelik Çözümler	Evli	163	3,77	.801	.202	.24
	Bekar	340	3,86	.798		

Tablo 24'ten de anlaşılacağı üzere evlilerin muhasebe mesleğine yönelik çözümlere ait ortalamasının 3.77; bekarların ise 3.86'dır.

Yine ankete katılanların muhasebe mesleğine yönelik çözümlere ait görüşlerinin anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için bağımsız örneklem t testi kullanılmıştır. Analiz sonucunda medeni durum değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Tablo 25. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler İle Yaş Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları

Mesleğe Yönelik Çözümler	N	Ort.	SS	F	p
21-30 yaş	100	4,02	,606	4.237	.01
31-40 yaş	265	3,72	,889		
41-50 yaş	133	3,92	,714		
51-60 yaş	5	3,84	,443		
Toplam	503	3,83	,799		

Tablo 25'ten de anlaşılacağı üzere 21-30 yaş arasında olanların muhasebe mesleğine yönelik çözümlerine ait ortalamasının 4.02; 31-40 yaş arası olanların 3.72; 41-50 yaş arası olanların 3.92 ve 51-60 yaş arası olanların ise 3.84'dür.

Yine ankete katılanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlara yönelik görüşlerinin anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için tek yönlü varyans (Anova) analizi kullanılmıştır. Analiz sonucunda yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Ortaya çıkan bu farklılığın, hangi gruplar arasında oluştuğunu tespit etmek amacı ile Post Hoc testlerinden Tukey testi kullanılmış olup Tablo 26'da sunulmuştur.

Tablo 26. Yaşa Göre Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler Arasındaki Farklılığın Tukey Testi Sonuçları

Tukey HSD			
Yaş	Alt Gruplar	Ortalamalar Farkı	p
21-30 yaş	31-40 yaş	,303*	,007

*. Ortalamalar Farkı 0.05 Düzeyinde Anlamlıdır.

Tablo 26'ya göre 21-30 yaş arasında olanların muhasebe mesleğine yönelik çözümlerine yönelik görüşleri ile 31-40 yaş arası olanların muhasebe mesleğine yönelik çözümleri arasında anlamlı bir fark olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 27. Katılımcıların Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler İle Çalışma Yılı Arasındaki Farklılaşmayı Ortaya Koyan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları

Mesleğe Yönelik Çözümler					
	N	Ort.	SS	F	p
5 yıldan az	116	4,03	,663	5.548	.00
6-10 yıl	180	3,72	,844		
11-15 yıl	207	3,82	,812		
Toplam	503	3,83	,799		

Tablo 27'den de anlaşılacağı üzere 5 yıldan az süreli çalışma yılına sahip olanların muhasebe mesleğine yönelik çözümlerine ait ortalamasının 4.03; 6-10 yıl çalışma yılına sahip olanların 3.72; 11-15 yıl arası çalışma yılına sahip olanların ise 3.83'dür.

Yine ankete katılanların muhasebe mesleğine yönelik algıladıkları sorunlara yönelik görüşlerinin anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için tek yönlü varyans (Anova) analizi kullanılmıştır. Analiz sonucunda çalışma yılı değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Ortaya çıkan bu farklılığın, hangi gruplar arasında oluştuğunu tespit etmek amacı ile Post Hoc testlerinden Tukey testi kullanılmış olup Tablo 28'de sunulmuştur.

Tablo 28. Çalışma Yılına Göre Muhasebe Mesleğine Yönelik Çözümler Arasındaki Farklılığın Tukey Testi Sonuçları

Tukey HSD			
Çalışma Yılı	Alt Gruplar	Ortalamalar Farkı	p
5 yıldan az	6-10 yıl	,313*	,003

*. Ortalamalar Farkı 0.05 Düzeyinde Anlamlıdır.

Tablo 28'e göre çalışma yılı 5 yıldan az olanların muhasebe mesleğine yönelik çözümlerine yönelik görüşleri ile 6-10 yıl arası çalışma yılı olanların muhasebe mesleğine yönelik çözümleri arasında anlamlı bir fark olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 29. Hipotezlerin Değerlendirilmesi

	Hipotez Sonucu
H1. Katılımcıların mesleğe yönelik algıladıkları sorunlarla çözümler arasında anlamlı bir ilişki vardır.	KABUL
H2. Katılımcıların sosyo-demografik bilgileri ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.	KABUL
H2a. Katılımcıların meslek dağılımı ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.	KABUL
H2b. Katılımcıların cinsiyetleri ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.	KABUL
H2c. Katılımcıların medeni durum ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED
H2d. Katılımcıların yaş dağılımı ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.	KABUL
H2e. Katılımcıların çalışma yılı ile algıladıkları sorunlar arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED
H3. Katılımcıların sosyo-demografik bilgileri ile algıladıkları çözümler arasında anlamlı bir farklılık vardır.	KABUL
H3a. Katılımcıların meslek dağılımı ile algıladıkları çözümler arasında anlamlı bir farklılık vardır.	KABUL
H3b. Katılımcıların cinsiyetleri ile algıladıkları çözümler arasında anlamlı bir farklılık vardır.	KABUL
H3c. Katılımcıların medeni durum ile algıladıkları çözümler arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED

H3d. Katılımcıların yaş dağılımı ile algıladıkları çözümler arasında anlamlı bir farklılık vardır.	KABUL
H3e. Katılımcıların çalışma yılı ile algıladıkları çözümler arasında anlamlı bir farklılık vardır.	KABUL



SONUÇ VE TARTIŞMA

Muhasebe her tür kuruluşun bütün mali işlemlerini takip eden, bu işlemleri kaydeden, sınıflandıran, rapor haline getiren ve sonuçları analiz eden bir işletme bilgi sistemidir. Tanımından da anlaşılacağı üzere muhasebe bilimi kurum ve kuruluşlar için oldukça önemlidir. Muhasebe tarafından sunulan bilgiler işletmelerin günlük faaliyetlerinin yönetiminden, politika oluşumunda ve çalışmaların en yüksek verimlilik derecesini ulaşmasında yönetime en büyük yardımı sağlayan şekilde düzenlenmelidir. Şeklinde ifade edilebilir.

Buna ek olarak ülkemizde kamu giderlerinin karşılanması noktasında kullanılan en temel gelir kalemi vergi gelirleri olarak bilinmektedir. Kamuya ilişkin hizmetlerin sağlıklı bir şekilde verilmesi ve devamlılığının sağlanması açısından vergi gelirlerinin büyük bir önemi vardır. Vergi gelirlerinin toplanması aşamasında en çok karşı karşıya kalınan sorunların başında kayıt dışı gelirler gelmektedir. Kayıt dışı gelirler, kayıt içerisinde olmakla birlikte muhasebe hileleri ve belgelerin tahrif edilmesi suretiyle ortaya çıkabilmektedir. Bunun yanında kayıtların eksik tutulması, sahte fatura ve gider belgelerinin düzenlenmesi, giderlerin yüksek gösterilmesi gibi nedenlerle de kayıt dışı kalan ve vergilendirilemeyen gelirler bulunmaktadır. Söz konusu kayıt dışılığın önlenmesinde en önemli rolü muhasebe meslek mensupları oynamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği ve yasalara uygun surette davranarak faaliyet icra etmeleri, devletin vergi gelirlerini adil ve düzenli bir şekilde toplamasında önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinde bağımsız ve tarafsız bir şekilde davranmaları gerekmektedir.

Dünyadaki global hareketler ve küreselleşmeyle beraber uluslararası yatırımlar dünya genelinde hız kazanmaktadır. Bunun neticesinde yatırımcılar açısından finansal bilgi sunumunda, her yerde aynı anlamı ifade etmekte olan şeffaf, gerçekçi ve karşılaştırma yapılmasını sağlayan muhasebe dilinin ortaya konulması, ihtiyaç haline gelmiştir. Yaşanan bu gelişmeler ortaya çıkan gerekliliğe paralel olarak uluslararası muhasebe sistemlerinin sürekli revizesi ve güncellenmesi gerekmektedir. Bu noktada muhasebe eğitiminin de sürekli güncellenmesi hayati öneme sahiptir.

Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Eğitimi ise ; Eğitim kavramı bireylerin davranışları bakımından onlarda istendik değişiklikler ortaya koyma sürecini ifade

etmektedir. Ülkemizde profesyonel muhasebe mesleğine ilişkin yapılan ilk yasal düzenlemenin 1989 senesinde çıkartılan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olduğunu belirtmiştik. Bu kanun ile muhasebe meslek mensupluğunun Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olmak üzere üç unvana ayrıldığı görülmektedir. Söz konusu meslek grupları arasındaki Serbest Muhasebeci unvanının 2008 yılında yürürlüğe giren 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile kaldırıldığı ve mesleğin iki ünvanlı duruma getirildiği bilinmektedir. Bu tarihten itibaren muhasebe mesleği için iki meslek grubunun faaliyetleri yasal olarak tanınmıştır. Şeklinde ifade edilebilir.

Ülkemizdeki muhasebe eğitiminin temel amaçlarına bakıldığında, işletme organizasyonlarının ve işletmelerle maddi ilişkileri bulunan kurum ve kişilerin alacakları kararlarda yönlendirici olacak verilerin toplanması, işlenmesi ve bunların doğruluklarının denetlenmesi, raporların özetlenerek incelenmesi neticesinde ortaya çıkarılan sonuçların karar alma sürecinde kullanılması ve uygulanması konularında görevli meslek mensuplarının niteliklerinin artırılmasının amaçlandığı görülmektedir

Ülkemizde muhasebe ve finans eğitimi; orta öğretim düzeyinde meslek liseleri ve Anadolu meslek liselerinde, ön lisans seviyesinde meslek yüksekokullarında ve lisans seviyesinde ise yaygın biçimde iktisadi ve idari bilimler fakülteleri içerisinde ilgili bölümlerde verilmektedir. Muhasebe ve finans alanına yönelik eğitim almak ve mesleki geleceği konusunda bu doğrultuda hareket etmek isteyen öğrencilerin ilköğretimlerini tamamladıktan sonra Anadolu meslek liseleriyle meslek liselerine gitmekte, ortaöğretimlerini tamamladıktan sonra sınavsız biçimde meslek yüksekokullarının ilgili bölümlerine geçiş yapmaları mümkün olmaktadır. Adayların lise bitiminde üniversite sınavını kazanmaları durumunda muhasebe ve finans eğitimine lisans seviyesinde devam edebilmeleri mümkündür.

Uluslararası muhasebe sistemlerinde ; 4 kıta üzerinde uygulanan muhasebe meslek mensup eğitim ve şartlarının da değerlendirmesi ile Ülkemizde uygulanan aynı uygulamanın karşılaştırılmasında da;

Kıta muhasebe sistemlerinde sürekli eğitimin devam ederken, ülkemizde bu eğitimlerin meslek ruhsatından sonra olmadığı, kıta muhasebe sisteminde meslek mensubu adaylarının eğitim sırasında da mesleğe yönelmelerinin sağlandığı, bu sırada da mesleki deneyimlerini arttırdığı görüldüğü, Ülkemizde ise adayların öncelikle eğitimlerini tamamlamaları, sonrasında ömeslek için gerekli imtihan

aşamalarından geçmeleri ve deneyimlemelerini daha sonraya bıraktıklarından hem aday hemde meslek mensubu olarak tecrübesiz ve gün şartlarına ayak uyduramadıkları gözlemlenmiştir.

Ayrıca meslek mensuplarının güncel ve global muhasebe ve ticaret sistemi içinde kendilerini eğitim dışı kaldıkları için eğtmedikleri, eski yasa ve kanunlara bağlı kalarak belirli bir kalıp dışınada çıkamadıkları gözlemlenmiştir.

Araştırmanın Konu ve Nedeni olarak ; S.M.M.M. ve YMM meslek adaylarının eğitim sorunları, eğitim irdelenmesi ve örneklerle karşılaştırmalı çözüm önerileri oluşturmak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Bunun yanında katılımcıların meslek dağılımı, cinsiyet, medeni durum, yaş ve çalışma yılı ile meslek mensuplarının algıladıkları sorunlar ve çözümleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını ortaya koymak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Bu araştırmanın ana hareket noktası, muhasebe meslek mensuplarının mesleğe ilişkin sorun ve çözüm alanlarının tespit edilmesi amacıdır.

Bu Araştırma içerisinde İstanbul ilindeki 503 S.M.M.M. ve YMM meslek adayına anket uygulanmış ve elde edilen veriler SPSS programında analiz edilmiştir. Anket soruları temelde 3 ana bölümden oluşmuştur. Bunlardan birincisi 6 sorudan oluşan sosyo-demografik bilgilerdir. İkinci ana bölüm muhasebe mesleğine yönelik sorun alanları bir diğer ana bölüm ise mesleğe yönelik çözüm önerileridir. Sorunlar ve çözümler faktör analizi ile belirlenmiştir.

Sorunlar boyutu içerisinde, “Meslektaşlar tarafından daha ucuz defter tutulması eğitimlerden kaynaklanan eksikliklerden kaynaklanmaktadır.”, “Meslekteki görev süresinin durumu, bireylerin bu alandaki ve eğitime yaptığı destek ve pratikler açısından etkilenmekte ve olumlu gelişimler yaratmaktadır.” Ve “Ticaret Lisesi, Meslek Yüksek Okulu ve Lisans Eğitimlerinde verilen paket program bilgilerinin, pratik hayata uyumlu anlatılmaması, meslek adaylarının yetersizliğine sebep olmaktadır.” ifadeleri yer almaktadır. İkinci boyutta yer alan yer alan ifadelerin ise mesleğe yönelik ortaya çıkan sorunların iyileştirilmesine yönelik çözümleri içerdiğinden dolayı “çözümler” olarak isimlendirilmesi kararlaştırılmıştır. Bu boyut içerisinde, “Meslek eğitimlerinin yapılması sırasında, her yılın sonunda meslek adaylarına güncel uygulamalara tabi sınavlar uygulanmalıdır.”, “Meslek mensubu adaylarının meslek ve güncel işlemlere ilgilerinin artırılması için teşvik ve destekler sağlanmalıdır.”, “Okullarda ki meslek eğitimlerinin deneyim ve güncel uygulamalara uyumluluğu aralıklı yapılacak sınavlarla denetlenmelidir.”, ve “Eğitmenlere, eğitmen

adaylarına bu eğitimlere başlamadan önce meslek birlik veya odalarınca gerekli formasyonlar verilmelidir.” gibi ifadeler yer almaktadır.

Katılımcıların Sorun ve Çözüm Önerileri içinse; Bizim araştırmamızda mesleğe yönelik sorunların giderilmesi bağlamında katılımcılar aşağıdaki önerilerde bulunmuşlardır:

- Sınavların aralıklı bir şekilde yapılması,
- Üniversitelerde muhasebe alanında eğitim veren akademisyenlerin günlük hayatta pratikte mesleki tecrübelerinin olması,
- Okullarda verilen meslek eğitimlerinin pekiştirilmesi için uygulanan staj süresi ve kalitesi artırılması,
- Meslek mensubu ve stajer öğretmenin arasındaki sosyal ilişkilerin geliştirilmesi,
- Stajer meslek adaylarının, staj sırasında iş deneyimlemeleri, kısa aralıklı sınavlara tabi tutulması
- Meslek mensubu adaylarının meslek ve güncel işlemlere ilgilerinin artırılması için teşvik ve desteklerin sağlanması,
- Okullarda ki meslek eğitimlerinin deneyim ve güncel uygulamalara uyumluluğu aralıklı yapılacak sınavlarla denetlenmesi,
- Eğitimcilerle, eğitim adaylarına bu eğitimlere başlamadan önce meslek birlik veya odalarınca gerekli formasyonların verilmesi,
- Meslek mensuplarının, eğitimlerinin güncel olması.

Önerilere bakıldığında mesleğin sorun alanlarının çoğunlukla teorik eğitimin pratikte kullanılabilir bir biçimde kurgulanmamasından kaynaklandığı yorumu yapılabilir.

Literatüre bakıldığında yapılan bir araştırmada⁹⁷ ücret, mensuplara verilen eğitimlerin azlığı ve toplumda muhasebecilere yönelik algının olumsuz olması ve mesleğe dönük yönetmeliklerin sıklıkla değiştirilmesi ortaya çıkan sorunlardan

⁹⁷ Şaban Uzun, Şükran Güngör, Muhasebecilerin sorunları ve beklentileri: Kayseri ve Nevşehir illeri uygulaması, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2004, 22, 94-104.

sadece bir kaçı olarak dile getirilmiştir. Bizim araştırmamızda katılımcıların çoğu mesleğe yönelik verilen eğitimlerin güncel olması ve odalar ve birlikler aracılığıyla bu eğitimlerin sürekli hale getirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Yine araştırmamızda “Şu anki mevcut meslek eğitimi sisteminde bireylerin mesleğe yeni katıldıklarında, cesaretsizliğe ve eksik bilgi donanımına sahip olmaları ve sorumluluklarını yerine tam getirememeleri sistemi her zaman olumsuz etkilemektedir.” İfadesine verilen katılımcı cevapları da bunu destekler niteliktedir. Kalaycı ve Tekşen⁹⁸ yaptıkları çalışmada da görüldüğü gibi , çalıştığı kuruma daha az vergi ödeten muhasebecilerin daha kıymetli olarak algılandığını dile getirmiştir. Bu çalışmada ayrıca, haksız rekabet, iş yükünün aşırı yoğun olması ve mesleğe yönelik değişikliklerin yeterince takip edilememesi gibi sorunların mesleğe zarar verdiği vurgulanmıştır. Bu çalışmada yine Kalaycı ve Tekşen’in, mesleğe dönük sorunların giderilmesi bağlamında hizmet içi eğitimlerin sıklaştırılmasını, yasal değişikliklerin meslek mensuplarına kısa sürede aktarılmasını, mensuplar arası sosyal ilişkilerin geliştirilmesini önemelerine de değinilmiştir. Banar ve Ekergil’in ⁹⁹ yaptıkları çalışmaya atıfen de muhasebe mesleğine dönük sorunların sürekli ve nitelikli eğitimlerin verilmeyişi, iletişim yeteneklerinin ve araçlarının yetersizliği olarak dile getirmiştir.

Yapılan başka bir araştırmada ¹⁰⁰ mesleğe dönük sorunlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Muhasebe mevzuatının sık değişmesi,
- Çalışanların nitelikli olmaması,
- Mesleğe yönelik işlemleri gerçekleştirmede kullanılan paket programlarda yaşanan sorunlar,
- Kariyer olanaklarının uzun süreli olması,
- Tek düzen muhasebe sisteminde yetersizlik,

⁹⁸ Şeref Kalaycı ve Ömer Tekşen, Muhasebecilik mesleğinde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri: Isparta il merkezi uygulaması, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2006, 31, 90-101.

⁹⁹ Banar K. Ekergil, Muhasebe meslek mensuplarının hizmet kalitesi: sunulan hizmetlerin kalitesi ile müşteri memnuniyeti ilişkisi Eskişehir uygulaması, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2010, 10, 39– 60.

¹⁰⁰ Abitter Özulucan vd., Muhasebe meslek mensuplarının güncel sorunları, uygulamada karşılaştıkları yetersizlikler ve meslek odalarından beklentilerinin unvanları ve mesleki deneyim süreleri yönüyle incelenmesi: Türkiye genelinde bir araştırma, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, 2010, 31, 41-64.

- Vergi ve prim, ücret yetersizliği
- Mensuplara yönelik toplumdaki olumsuz imaj,
- Mesleğe dönük bilimsel çalışmaların yetersizliği ve bu alanda çalışanlar ile akademisyen arasındaki iletişim eksikliği

Bizim araştırmamızda katılımcılar mesleğe dönük sorunları;

- Meslektaşlar tarafından daha ucuz defter tutulması,
- Eğitim eksikliği,
- Meslekteki görev süresinin durumu,
- Eğitim kurumlarında verilen paket programlarının gerçek hayatla bağdaştırılmaması,
- Mesleğe dönük değişikliklerin ilgili meslek mensuplarına geç iletilmesi,
- Eğitim kurumlarında öğrenim gören farklı düzeydeki öğrenciler arasında mesleğe adapte olma yönünde farklılaşmaların olması,
- Meslek adaylarına staj yapma zorunluluğunun getirilmesi olarak ifade etmişlerdir.

Gökgöz ve Zeytin'in¹⁰¹ yaptıkları çalışmada mesleğe yönelik sorunları; iş yoğunluğu, maaşın azlığı, bürokratik işlemlerin fazlalığı, mükellefin geç evrak teslim etmesi olarak ortaya koymuş iken bu çalışmada yasal değişikliklerde meslek mensuplarından görüş alınmasını, muhasebe standartlarının uygulamaya geçirilmesi, kayıt dışı ile etkin mücadele, hizmet içi eğitimin nitelik ve sayısının artırılması gibi öneriler ortaya konmuştur. Tugay ve Tekşen'in¹⁰² yaptıkları çalışma sonucunda muhasebe mesleğine yönelik sorunların ortadan kaldırılması için, meslek odalarının resmi kurumlarla olan ilişkilerin çözümünde yardımcı bir rol oynaması, muhasebecilerin sorumluluklarının azaltılmasına yönelik çalışmaların yapılması ve

¹⁰¹ Ahmet Gökgöz ve Mustafa Zeytin, Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde karşılaştıkları sorunlar ve beklentiler: Bilecik ve Yalova illeri uygulaması, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2012, 17(1), 477-493.

¹⁰² Osman Tugay ve Ömer Tekşen, Muhasebe meslek mensuplarının sorunları: Burdur ilinde bir araştırma, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2014, 19, 223-232.

muhasebecilik mesleğinin toplumdaki itibarının düzeltilmesi yönünde çalışmaların yapılması gerektiği ortaya konmuştur.

Bu çalışmada elde edilen veriler ve yapılan literatür incelemesi sonucunda aşağıdaki öneriler ortaya konmuştur:

Araştırmanın İstanbul ilindeki muhasebe mensupları üzerinde gerçekleşmesinden yola çıkarak araştırmanın genellenebilirliği noktasında farklı örneklem kitleleri üzerinde araştırmalar gerçekleştirilebilir.

Sonuç olarak çözüm önerilerimiz de şöyle olacaktır;

Araştırmada muhasebe mesleğine yönelik sorun ve çözümlere dönük ilişkilerin karşılaştırılmasında cinsiyet, yaş, eğitim durumu, medeni durum gibi değişkenlere yer verilmiştir. Gelecekteki araştırmalarda katılımcıların mezun oldukları okul türü, meslekteki çalışma süresi gibi değişkenlere göre farklılaşma olup olmadığı ortaya konabilir.

Araştırmada muhasebe mesleğine dönük sorunlar ve çözüm önerilerinin ortaya konmasında odak grup görüşmeleri yapılarak nitel araştırmalar gerçekleştirilebilir.

Meslek mensup adaylarının eğitimlerinin nitelikli olması, eğitimlerin mesleki tecrübesi yüksek olan eğitmenler tarafından verilmesi, meslek mensubu adaylarının eğitim ve gelişiminde oldukça etkili olacaktır. Bu adayların eğitimlerinin yanı sıra uygulamalarının da nitelikli olarak gerçekleştirilmesi adına, dönemsel sınavlara tabi tutulmaları, mesleki gelişimlerinin sürekli takip edilmesi, uygulama olarak da mesleğe hazır hale getirilmeleri sağlanmalıdır.

Sürekli değişen mevzuat ve diğer sistemlere adapte olabilmesi adına eğitim ve sonrasında meslek mensubu adaylarının ve meslek mensuplarının sürekli eğitime tabi tutulması daha faydalı olacaktır.

Meslek mensuplarının gerekli şartları yerine getirdikten sonra meslek ruhsatına sahip olmaları ile mesleki yeterliliklerini geliştirmeleri adına oda ve birlik tarafından uluslararası standartlara uygun eğitimlere tabi tutulması önem arz etmektedir.

Uluslararası muhasebe sistemlerinde uygulanan sürekli eğitimin de bizim mesleki eğitim sistemimizin içine entegre edilmesi de mesleğin ve meslek

mensuplarının gelişimi ve uluslararası standartlarda kendilerini ifade edebilmeleri ve rekabet güçlerini arttırıcı bir etken olacaktır.

Son olarak muhasebe mesleğine dönük sorunlar ile katılımcıların kişilik tipleri arasındaki ilişki ortaya konabilir. Disiplinler arası bir çalışmayı gerekli kılan bu çalışmayla mesleğe yönelik sorunlar ile meslek mensuplarının kişilik yapıları ortaya konmuş olacaktır.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKDOĞAN Nalan, AB'ye Üye Ülkeler Arasında Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş-Dördüncü ve Yedinci Yönerge Muhasebe Standartlarının IAS'e Yakınlaştırma Çalışmaları, Prof.Dr.Yüksel Koç Yalkın'a Armağan. TÜRMOB Yayınları, 2003.

AKGÜL A., ÇEVİK Osman, İstatistiksel Analiz Teknikleri "SPSS'te İşletme Yönetimi Uygulamaları", Emek Ofset, Ankara, 2003

AKGÜL Başak ve AKAY Hüseyin, Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004.

ALPTÜRK Ercan, Muhasebe Ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

AYAN Mehmet, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Mimoza Yayınları, Konya, 1998.

BAYAZITLI Ercan, Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi, TÜRMOB Yayınları-139, Ankara, 2000.

BAYRAM N., Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi. Ezgi Kitabevi. Bursa, 2009.

DURMUŞ Cem Niyazi ve TAŞ Oktay, *SPK Düzenlemeleri Ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2008.

EREN Fikret, Borçlar Hukuku Genel Hükümleri, Beta Yayınları, Cilt 1, 6. baskı, İstanbul, 1998.

ERTÜRK Selahattin, *Eğitimde Program Geliştirme*, Yelkentepe Yayınları, No: 4, 1984.

GÜÇLÜ Faruk, Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008.

GÜREDİN Ersin, Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Yayınları 2. Baskı, No:835, Eskişehir, 1995.

GÜREDİN Ersin, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, AÖF Yayınları, Eskişehir, 1998.

KOÇ Yalkın, *Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar-Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, 12. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2001.

ÖRTEN Remzi, *İşletme ve Muhasebe Bülteni*, Sayı:25 Nisan 1988.

ÖZEN Şükrü *Yeni Kurumsal Kuram: Örgütleri Çözümlemede Yeni Ufuklar ve Yeni Sorunlar*, Derleyenler: A. Selami Sargut ve Şükrü Özen, İçinde: Örgüt Kuramları, İkinci Baskı, İmge Kitabevi, Ankara, 2007.

SAĞLAM Necdet, *TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

SEÇER İSPSS ve LISREL ile Pratik Veri Analizi. Anı Yayıncılık. Ankara, 2013.

UÇAR Mustafa, *Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği*, Yaklaşım Yayınları, İstanbul, Mart 1996.

MAKALELER

AKBULUT Yıldız, *Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma*, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1(1), 1999.

ALLAHVERDİ Metin ve KUZUCU Seyfettin Caner, *Önlisans Muhasebe Bölümü Mezunlarının Meslek Standardı Problemi ve Bir Standart Önerisi*, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(39), 2015.

APAYDIN Fahri, *Kurumsal Teori ve İşletmelerin Kurumsallaşması*, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 1, 2009.

BANAR K., EKERGİL V., *Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi İle Müşteri Memnuniyeti İlişkisi Eskişehir Uygulaması*, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10, 39– 60, 2010

BENLİGİRAY Yılmaz ve KEPEKÇİ Celal, *Türkiye VII Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Marmaris,1985.

BOLAT Tamer ve SEYMEN Oya Aytemiz, *Yönetim ve Örgüt Düşüncesinde Kurumsalcılık, Yeni Kurumsalcılık ve Kurumsal Eşbiçimlilik*, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 1, 2006.

ÇAKMAK Şefik, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Geleceği, Vergi Dünyası, S.194, Ekim 1997.

CARPENTER Vivian L. and EHSAN H. Feroz, Institutional Theory and Accounting Rule Choice: An Analysis of Four US State Governments' Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles, Accounting, Organizations and Society, Volume: 26, 2001.

ÇÜRÜK Turgut ve DOĞAN Zeki, Muhasebe Ders ve İçeriklerinin Verilme Düzeyleri Konusunda İşletmelerin Üniversitelerden Taleplerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, c.17, Sayı:1, 2002.

DAŞTAN Abdülkerim, Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 25, Sayı: 2. 2011.

DİMAGGIO Paul J. and WALTER W., Powell, The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, American Sociological Review, Volume: 48, Number: 2, April 1983.

DİNÇ Engin, Meslek Seçiminde Etkili Faktörlerin İncelenmesi: Meslek Yüksek Okulu-Muhasebe Programı Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:16, 2008.

GENÇTÜRK Mehmet, Alınan Eğitimin Meslek Yaşamındaki Yeterlilik Düzeyinin İşletmelerin Muhasebe-Finans Bölümünde Çalışanlar Üzerinde Tespitine Yönelik Bir Alan Çalışması: Isparta, Burdur, Denizli ve Antalya Organize Sanayi Bölgeleri Örneği, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:12, 2006.

GÖKGÖZ A., ZEYTİN M., Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde karşılaştıkları sorunlar ve beklentiler: Bilecik ve Yalova illeri uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(1), 477-493, 2012.

GÜVEMLİ Oktay, 3568 Sayılı Yasada Bağımsız Muhasebeci, Mali Danışman ve Yeminli Mali Danışman Olmanın Koşulları ve Üniversite Eğitimi, Vergi Dünyası, S.115, Mart 1991.

GÜVEMLİ Oktay, XX. Yüzyılın İlk Yarisında Muhasebe Eğitimi, XX Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2001.

İBRAHİMOĞLU Nurettin ve KARA Emre, Muhasebe Meslek Mensuplarının Yönetimsel Sorunları Algılamaları Üzerine Bir Araştırma, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 13(3), 2014.

KALAYCI Ş., TEKŞEN Ö., Muhasebecilik mesleğinde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri: Isparta il merkezi uygulaması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 31, 90-101, 2006.

KARACAER Semra ve TAŞ Ayşegül, Muhasebe Eğitiminde Kalite Çalışmaları: Muhasebe Dersi Değerlendirmesi Üzerine Bir Uygulama, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, c.6, (Sayı.2): Haziran 2004.

LİYAN Gong L., The Impact of Information Technology on Accounting Theory, Accounting Profession, and Chinese Accounting Education, The Twelfth Wuhan International Conference on E-Business, 2013.

MARŞAP Beyhan, Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri, Yaklaşım Dergisi, 37: 1996.

ÖZULUCAN A., BENGÜ H., ÖZDEMİR F. S., Muhasebe meslek mensuplarının güncel sorunları, uygulamada karşılaştıkları yetersizlikler ve meslek odalarından beklentilerinin unvanları ve mesleki deneyim süreleri yönüyle incelenmesi: Türkiye genelinde bir araştırma, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 31, 41-64, 2010.

PATIR Sait, “Faktör Analizi ile Öğretim Üyelerini Değerleme Çalışması,” Erzurum: Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 23 (4), ss.69-86. (2009).

RODRİGUES Lucia L. and RUSSELL Craig, Assessing International Accounting Harmonization Using Hegelian Dialectic, Isomorphism and Foucault, Critical Perspectives on Accounting, Volume: 18, pp. 2007.

ŞENGEL Salim, Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Eskişehir, 2012.

SÜMER Haluk ve AKIŞIK Orhan, Sürekli Mesleki Eğitim ve Mali Müşavirlik Mesleği İçindeki Yeri-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı:134, Şubat 2004.

TETİK Nevzat ve DEMİREL Berkan, “Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-II”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:10, Sayı:119, Kasım 2002.

TUGAY O., TEKŞEN Ö., Muhasebe meslek mensuplarının sorunları: Burdur ilinde bir araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 19, 223-232, 2014.

UÇMA Tuğba, Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması, Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2009.

ULUSAN Hikmet, "Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 9, Cilt: 1, Mayıs 2005.

UZAY Ş., GÜNGÖR Ş. Muhasebecilerin sorunları ve beklentileri: Kayseri ve Nevşehir illeri uygulaması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 22, 94-104, 2004.

UZAY Şaban, TANÇ Ahmet ve ERCİYES Mehmet, Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe -1, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 95, 2009.

YAZICI Mehmet, "Muhasebe Standardının Tanımı", MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:18, Nisan 2003.

YILDIZ Bülent Muharrem, Vergi Kaçağının Önlenmesi Konusunda 3568 Sayılı Yasanın Etkisine İlişkin Bir Değerlendirme, Vergi Raporu.

YILDIZ Gülsevil, Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 36: 2010.

TEZLER

BULUT Halim, Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2010, **(Yayımlanmamış Doktora Tezi).**

EROĞLU Hüseyin, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki Ve Cezai Sorumlulukları, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Beykent Üniversitesi, 2016, İstanbul, **(Yayımlanmamış Doktora Tezi).**

KAYMAK Can, Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı, İstanbul, 1996, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).**

KOCAMAZ Hilal Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci, Gaziantep Üniversitesi SBE, Gaziantep, 2016, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**.

KÖKER Zeynep Ceren, Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**.

ÖZBEK Serkan, Avrupa Birliği Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci, Ankara Üniversitesi SBE, Ankara, 2004, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**.

ŞEN İlkur Koçak, İç Kontrol Sistemi Unsurlarından Kontrol Faaliyetleri: Afyonkarahisar’ da Bir Uygulama, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2008, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**.

ŞEN İlker K. Borçlanma Maliyetlerinin Türk Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi. Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2006, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans tezi)**.

TERZİ Ahmet, Muhasebe Mesleği ve Rize’deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2010, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**.

USTA Hale, Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**.

YILDIZ Hamza, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi, Bugünkü Konumu, Uygulama Alanları-Örnekler, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 1998, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**.

İNTERNET KAYNAKLARI

ÇOŞTAN Hülya, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında 5786 Sayılı Kanun Kapsamında Öngörülen Değişiklikler, <http://www.mevzuatdergisi.com>, (Erişim Tarihi: 13.02.2019).

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=7.5.4650&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=mali+m%ufffd%ufffdavir>. (Erişim Tarihi:13.02.2019).

<http://www.turmob.org.tr>. (Erişim Tarihi:19.02.2019).

<https://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-educationpronouncements> (Erişim Tarihi:19.02.2019).

https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085_Genel_Gerekce.pdf. (Erişim Tarihi:12.02.2019).

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr>

KALMIŞ Halis ve YILMAZ Berna Burcu, Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi İçin Yapılması Gereken Geliştirmeler, http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiri2.doc, (Erişim Tarihi:17.02.2019).

KÖSE Yasemin ve ŞABAN Metin, "Global Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler," <http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/3-1.pdf>, (Erişim Tarihi:17.02.2019).

SEVİĞ Veysi, Muhasebecilik Mesleğinde Görev Sorumluluk Ve Yetki, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/06MaliCozum/06-VEYSI%20SEVIG14.doc>. (Erişim Tarihi:12.02.2019).

YILMAZ Serpil ve CİĞER Ayşegül, Küreselleşme ve n lisans Muhasebe Eğitiminde Kalite Arayışı, http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiri13.doc, (Erişim Tarihi:17.02.2019).