

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

**ULUSLARARASI STANDARTLAR ÇERÇEVESİNDE
MUHASEBE MESLEĞİNDE KALİTE: TÜRKİYE'DE
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA**

Doktora Tezi

**Hazırlayan
Hatice İLLEEZ**

**Danışman
Prof. Dr. Şaban UZAY**

**Bu çalışma; Erciyes Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi
tarafından SDK-2013-4739 kodlu proje ile desteklenmiştir.**

**Şubat 2020
KAYSERİ**

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Adı-Soyadı : Hatice İLLEEZ

İmza :

TEZ İNTİHAL TESLİM FORMU



T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
REKTÖRLÜĞÜ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Tez Başlığı: “Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Muhasebe Mesleğinde Kalite: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma”

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 169 sayfalık kısmına ilişkin, 23/01/2020 tarihinde **Turnitin** intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı: % 21 dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Giriş dahil
- 2- Ana Bölümler dahil
- 3- Sonuç dahil
- 4- Alıntılar dahil/hariç
- 5- Kapak hariç
- 6- Önsöz ve Teşekkür hariç
- 7- İçindekiler hariç
- 8- Kaynakça hariç
- 9- Özet hariç
- 10- Yedi (7) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez İntihal Raporu Uygulama Esaslarını inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. 30/01/2020

Adı Soyadı : Hatice İLLEEZ
Öğrenci No : 4030540805
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe-Finansman
Program Adı : Doktora

Danışman: Prof. Dr. Şaban UZAY

Öğrenci: Hatice İLLEEZ

YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI

Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Muhasebe Mesleğinde Kalite: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma adlı Doktora tezi, Erciyes Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Tez Yazma Yönergesi’ne uygun olarak hazırlanmıştır.

Tezi Hazırlayan
Hatice İLLEEZ

Danışman
Prof. Dr. Şaban UZAY

İşletme ABD Başkanı
Prof. Dr. Asuman AKDOĞAN

KABUL VE ONAY

Prof. Dr. Şaban UZAY danışmanlığında **Hatice İLLEEZ** tarafından hazırlanan “Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Muhasebe Mesleğinde Kalite: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında **Doktora** tezi olarak kabul edilmiştir.

12/02/2020

JÜRİ:

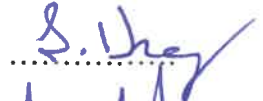

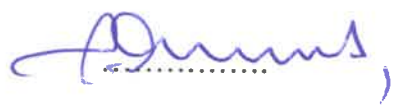


Danışman : Prof. Dr. Şaban UZAY

Üye : Prof. Dr. Hikmet ULUSAN

Üye : Prof. Dr. Azzem ÖZKAN

Üye : Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK

Üye : Doç. Dr. Semra AKSOYLU

ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 24/02/2020 tarih ve 08 sayılı kararı ile onaylanmıştır.


24/02/2020
 Prof. Dr. Kenan GÜLLÜ
 Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Muhasebe Mesleğinde Kalite: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma isimli tez çalışmasının muhasebe meslek mensuplarına ve meslek kalitesine katkı sağlayacağını ümit ediyorum. Tez çalışmam sürecinde bana destek ve yardımlarını esirgemeyen, tecrübeleriyle bana ışık tutan, Tez Danışmanı saygıdeğer hocam Prof. Dr. Şaban UZAY’a teşekkür ederim.

Tez çalışmasının teorik ve uygulama bölümlerinin oluşturulmasında bilgileriyle yol gösteren, yoğun iş temposunda vakit ayıran değerli hocam Masum TÜRKER’e şükranlarımı sunuyorum.

Tez çalışmamda kullandığım anketleri dolduran meslek mensuplarına ve araştırmanın finansal desteğini sağlayan Erciyes Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi’ne teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmamın görüşme bölümünde yoğunluklarına rağmen vakit ayıran Meslek Oda Başkanları ve diğer meslek yetkililerine ve saygıdeğer hocam Prof. Dr. Azzem ÖZKAN’a teşekkür ederim.

Akademik çalışmalarım sırasında desteklerini hep yanımda hissettiğim anneme, babama, eşime ve yaşam kaynaklarım kızım ve oğluma teşekkür ediyorum.

Hatice İLLEEZ

Kayseri, Şubat 2020

**ULUSLARARASI STANDARTLAR ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE
MESLEĞİNDE KALİTE: TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Hatice İLLEEZ

Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Şubat 2020

Danışman: Prof. Dr. Şaban UZAY

KISA ÖZET

Finansal tabloların gerçeği yansıtması meslek mensubu dışındaki birçok faktör yanında, muhasebe meslek mensupları ile de yakından ilgilidir. Dolayısıyla muhasebe mesleğinin kalitesinin ele alındığı bu çalışmada standartlar yanında mesleğin uygulayıcıları olarak meslek mensuplarının görüş ve önerileri de dikkate alınmıştır.

Çalışmamızın temelini oluşturan Papatya Modeli esas alınarak meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur. İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının meslekte kaliteye bakış açıları anket yöntemi kullanılarak değerlendirilmiştir.

Çalışmamızda 302 muhasebe meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Meslek mensuplarının meslek kalitesini haksız rekabet, ücret ve kurumsallaşma en çok etkileyen faktörler olarak tespit edilmiştir.

Ayrıca meslek odaları başkanları ve meslek yetkilileri ile görüşme yapılarak muhasebe mesleğinin kalitesinin artırılmasına yönelik görüş ve önerileri alınmıştır. Meslek yetkilileri ise ücret tahsilatı, mesleğe giriş koşulları, sürekli eğitim ve haksız rekabet konularında sorun yaşandığını belirtmişlerdir.

Muhasebe mesleğinde kalitenin artırılması için yapılan analizler ile meslek mensuplarının bakış açıları birlikte dikkate alınarak çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Mesleği, Denetim Mesleği, Kalite Kontrol

**QUALITY OF ACCOUNTING PROFESSION IN ACCORDANCE WITH
INTERNATIONAL STANDARDS: A SURVEY ON ACCOUNTING
PROFESSIONALS IN TURKEY**

Hatice İLLEEZ

Erciyes University, Social Sciences Institute Ph. D Program Thesis, February 2020

Supervisor: Prof. Dr. Şaban UZAY

ABSTRACT

Financial statements reflect the truth, beside many factors except accountancy profession, closely related to accounting professionals. On account of, in this study, which examines the quality of the accounting profession, the opinions and suggestions of the professionals as the practitioners of the profession were taken into consideration. The opinions of the professionals were applied based on the Daisy Model which form the basis of our study. Scope of this study is to evaluate accounting professionals perspectives on quality by a survey for accountants working in Istanbul, Ankara and Izmir.

The survey was applied to 302 accountancy professionals. Unfair competition, wages and institutionalization have been found to be the most influential factors in the professional quality of professional accountants.

Also comments and suggestions were taken to improve the quality of the accounting profession by the chambers and other accounting professionals of meetings. They stated that there was a problem with the collection of fees, entry conditions to the profession, continuing training and unfair competition.

The necessary information for increasing the qualifications in the accounting profession and the perspectives of the members of the profession are considered together and solution proposals are presented.

Keywords: accounting profession, quality control, auditing

İÇİNDEKİLER

ULUSLARARASI STANDARTLAR ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE MESLEĞİNDE KALİTE: TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

	Sayfa
BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK	i
TEZ İNTİHAL TESLİM FORMU	ii
YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI.....	iii
KABUL VE ONAY	iv
ÖNSÖZ	v
KISA ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
KISALTMALAR	xviii
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM

MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİ İLE MESLEK KURULUŞLARI

1.1. Muhasebe Mesleği	3
1.1.1. Muhasebe Mesleğinin Tarihiçesi ve Tanımı	4
1.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Türleri	6
1.1.2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)	8
1.1.2.2. Yeminli Mali Müşavir (YMM)	8

1.2. Denetim Mesleği	9
1.2.1. Denetim Mesleğinin Tarihçesi ve Tanımı.....	11
1.2.2. Denetçi Türleri	13
1.2.2.1. Bağımsız Denetçi	13
1.2.2.2. İç Denetçi	14
1.2.2.3. Kamu Denetçisi.....	15
1.2.3. Denetim Türleri.....	16
1.3. Muhasebe ve Denetim Mesleği ile İlgili Kuruluşlar.....	18
1.3.1. Uluslararası Meslek Kuruluşları	18
1.3.1.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	18
1.3.1.2. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü	21
1.3.1.3. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu.....	23
1.3.1.4. Avrupa Muhasebeciler Birliği.....	24
1.3.2. Türkiye'deki Meslek Kuruluşları.....	25
1.3.2.1. TÜRMOB-Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliği	25
1.3.2.2. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu-KGK	27

2. BÖLÜM

MESLEKTE KALİTE

2.1. Denetim Mesleğinde Kalite.....	30
2.1.1. Denetim Mesleğinde Kalite İle İlgili Uluslararası Çalışmalar.....	32
2.1.1.1. Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (ISQC-1)	32
2.1.1.2. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	33
2.1.1.3. Kalite Güvence Standartları	35
2.1.1.4. Denetçiler için Meslek Etiği.....	36

2.1.2. Denetim Mesleğinde Kalite ile İlgili Türkiye'deki Çalışmalar.....	41
2.1.2.1. Kalite Kontrol Standardı 1-KKS-1.....	43
2.1.2.2. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol-BDS-220..	48
2.1.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Kalite Kontrolü.....	50
2.1.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun Kalite Kontrolü	56
2.1.2.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu-TTK.....	57
2.1.2.5. KGK'nın Kalite İnceleme Çalışmaları Sonuçları	58
2.1.3. Denetim Mesleğinde Kalite Göstergeleri.....	60
2.2. Muhasebe Mesleğinde Kalite.....	63
2.2.1. Muhasebe Mesleğinde Kalite ile İlgili Uluslararası Çalışmalar	64
2.2.2. Muhasebe Mesleğinde Kalite ile İlgili Türkiye'deki Çalışmalar.....	66
2.2.2.1. Haksız Rekabetle Mücadele Yazılımının Meslek Mensuplarınca Kullanılması Hakkında Mecburi Meslek Kararı.....	67
2.1.2.2. Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları için Büro Yönetimi Kılavuzu	70
2.1.2.3. Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet Ve Kalite Güvence İlke Ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı.....	74
2.1.2.4. Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları için Kalite Kontrol Rehberi.....	79
2.1.2.5. Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık Şirketleri için Şirketleşme ve Kurumsallaşma Yol Haritası	84
2.1.2.6. TÜRMOB Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği	88
2.1.2.7. Meslek Mensupları Açısından Kurumsallaşma Projesi	89
2.1.2.8. Muhasebeciler İçin Meslek Etiği	91
2.1.3. Muhasebe Mesleğinde Kalite Göstergeleri	94

3. BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ AÇISINDAN KALİTEYİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

3.1. İç Faktörler.....	101
3.1.1. Kurumsallaşma.....	101
3.1.2. Fiziki Koşullar.....	103
3.1.3. İnsan Kaynakları:	104
3.1.4.Kapasite:.....	104
3.1.5.Bilgi Teknolojileri:.....	105
3.1.6. Haksız Rekabet:	108
3.1.7. Mesleki Eğitim ve Sürekli Eğitim:.....	110
3.1.8.Ücret.....	113
3.1.9.İmaj:	114
3.1.10. Kayıtdışılık:.....	114
3.1.11. Kişilik Kavramı:.....	116
3.1.12.Risk Yönetimi:	116
3.1.13. İş kültürü	117
3.2.Dış Faktörler	117
3.2.1. Bağımsız Denetim:.....	117
3.2.2. Etik Gereklilikler:	118
3.3.3. Gözetim.....	120
3.3.4. Müşteri Özellikleri:	121
3.3.5. Muhasebe Standartları:	122
3.3.6. Vergi Denetimleri:	123
3.3.7. Yasal Sistem ve Mevzuatlar:.....	124

4. BÖLÜM

MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ AÇISIYLA MUHASEBE MESLEĞİNDE KALİTEYE İLİŞKİN MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

4.1. Literatür Taraması	126
4.2. Araştırmanın Amacı	132
4.3. Araştırmanın Kapsamı	133
4.4. Araştırmanın Yöntemi	133
4.4.1. Nicel Araştırma-Anket Tekniği	134
4.4.2. Nitel Araştırma-Görüşme Tekniği	134
4.5. Araştırmada Elde Edilen Bulgular ve Analiz	135
4.5.1. Anket Tekniği	135
4.5.1.1. Bağımsız Meslek Mensuplarından Elde Edilen Bulgular	136
4.5.1.1.1. Demografik Özellikler	136
4.5.1.1.2. İşyeri Bilgileri	137
4.5.1.1.3. Genel Bilgiler	138
4.5.1.1.4. Zorlukların Önem Sırası	139
4.5.1.1.5. Bağımsız Meslek Mensuplarının Meslek ile İlgili İfadelere Katılımları	142
4.5.1.2. Bağımlı Meslek Mensuplarından Elde Edilen Bulgular	144
4.5.1.2.1. Demografik Özellikler	144
4.5.1.2.2. İşyeri Bilgileri	145
4.5.1.2.3. Genel Bilgiler	147
4.5.1.2.4. Zorlukların Önem Sırası	148
4.5.1.2.5. Bağımlı Meslek Mensuplarının Meslek ile İlgili İfadelere Katılımları	152

4.5.2. Analizler.....	154
4.5.3. Görüşme Tekniği.....	159
4.6. Değerlendirme.....	165
SONUÇ.....	167
KAYNAKLAR	170
ÖZGEÇMİŞ.....	197



TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo -1: Muhasebe ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkiler:.....	15
Tablo -2: Türkiye’deki Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Bilgisi	26
Tablo -3: KGK’nın 2018 Yıllık İnceleme Raporunda En Sık Tespit Edilen Bulguların Dağılımı	59
Tablo -4: Kalite Kontrol Rehberi Bölümleri.....	80
Tablo -5 Kalite Kontrol Listesi	83
Tablo -6: Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesi.....	93
Tablo -7: Bağımsız Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri	136
Tablo -8: Bağımsız Meslek Mensuplarının İşyeri Bilgileri	137
Tablo -9: Bağımsız Meslek Mensuplarının Genel Bilgileri.....	138
Tablo -10: Bağımsız Meslek Mensuplarının Karşı Karşıya Kaldıkları Zorluklar	139
Tablo -11: Bağımsız Meslek Mensuplarının Yeni Düzenlemelere ve Standartlara Ayak Uydurmada Yaşadıkları Zorlukların Önem Sırası	139
Tablo -12: Bağımsız Meslek Mensupları için Zorluk Yaratan Düzenlemelerin Önem Sırası.....	140
Tablo -13: Bağımsız Meslek Mensupları için Küresel Muhasebe Mesleğinin Karşılaştığı Sorunların Önem Sırası	140
Tablo -14: Bağımsız Meslek Mensuplarından Müşterilerin Beklentilerinin Önem Sırası	141
Tablo- 15: Bağımsız Meslek Mensuplarına Göre Kaliteli Hizmeti Tanımlayan Göstergelerin Önem Sırası	141
Tablo -16: Bağımsız Meslek Mensuplarının Gelişmeleri Takip Ettikleri Araçların.....	141
Tablo -17: Bağımsız Muhasebecilere Göre Muhasebe İle İlgili Eğitimleri Kimlerin Alması Gerektiğinin Önem Sırası	142

Tablo -18: İşletme Sahiplerinin Kişilik Kavramını Bilmemelerinin Muhasebeyi Olumsuz Etkileyeceği Yönlerin Önem Sırası	142
Tablo -19: Bağımsız Meslek Mensuplarının Meslek ile İlgili İfadelere Katılım Dereceleri Tablosu	143
Tablo -20: Bağımsız Meslek Mensuplarının Muhasebede Kaliteye İlişkin Ek Olarak Belirttiği Diğer Konuların Dağılımı.....	144
Tablo -21: Bağımlı Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri	145
Tablo -22: Bağımlı Meslek Mensuplarının İşyeri Bilgileri	146
Tablo -23: Bağımlı Meslek Mensuplarının İşyerlerinin Genel Bilgileri.....	147
Tablo -24: Bağımlı Meslek Mensuplarının İşlerini Yaparken Karşı Karşıya Kaldıkları Zorlukların Önem Sırası.....	148
Tablo -25: Bağımlı Meslek Mensuplarının Yeni Düzenlemeler Ve Standartlara Ayak Uydurmada Yaşadıkları Zorlukların Önem Sırası	149
Tablo -26: Bağımlı Meslek Mensuplarına Göre Düzenlemelerden Zorluk Yaratanların Önem Sırası.....	149
Tablo -27: Küresel Muhasebe Mesleğinin Karşılaşacağı Sorunların Önem Sırası.....	150
Tablo -28: Bağımlı Meslek Mensuplarından Müşterilerin Beklentilerinin Önem Sırasına Göre Dağılımı	150
Tablo -29: Bağımlı Meslek Mensupları İçin Kaliteli Hizmeti Tanımlayan Göstergelerin Önem Sırası.....	151
Tablo -30: Bağımlı Meslek Mensuplarının Meslek Ve Mevzuat İle İlgili Gelişmeleri Takip Ettikleri Araçların Önem Sırası	151
Tablo -31: Bağımlı Meslek Mensuplarına göre Muhasebe ile İlgili Eğitimleri Kimlerin Alması Gerektiğinin Önem Sırası	151
Tablo -32: Bağımlı Meslek Mensuplarına göre İşletme Sahiplerinin Kişilik Kavramını Bilmemelerinin Muhasebeyi Olumsuz Etkileyeceği Yönlerin Önem Sırası	152
Tablo -33: Bağımlı Meslek Mensuplarının Meslek ile İlgili İfadelere Katılımları.....	153

Tablo -34: Bağımlı Meslek Mensuplarına Göre Muhasebede Kaliteyi Etkileyen Diğer Konular.....	154
Tablo -35: Muhasebe Meslek Mensubunun Cinsiyeti ile Ücret Tahsilat Sıkıntıları Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız T Testi Sonuçları	155
Tablo -36: Muhasebe Meslek Mensubunun Cinsiyeti ile Kayıtdışılık Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız T Testi Sonuçları	156
Tablo -37: Muhasebe Meslek Mensubunun Bağımlı/Bağımsız Olması ile Kurumsallaşmaya Bakışı Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız T Testi Sonuçları	156
Tablo -38: Muhasebe Meslek Mensubunun Bağımlı/Bağımsız Olması ile Fiziki Koşulların Kaliteye Etkisi Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız T Testi Sonuçları.....	156
Tablo -39: Muhasebe Meslek Mensubunun Unvanı ile Yasal Sistem ve Mevzuat Takibi Arasındaki İlişkiyi Ölçen One Way Anova Testi Sonuçları	157
Tablo -40: Muhasebe Meslek Mensubunun Unvanı ile Haksız Rekabet Arasındaki İlişkiyi Ölçen One Way Anova Testi Sonuçları.....	158
Tablo -41: Muhasebe Meslek Mensubunun Unvanı ile Bilgi Teknolojileri Arasındaki İlişkiyi Ölçen One Way Anova Testi Sonuçları.....	158

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1: Uluslararası Denetim Ve Güvence Standartları Kurulu Tarafından Yayınlanan Bildirilerin Yapısı	23
Şekil 2: Muhasebe Mesleğinde Kaliteyi Etkileyen Faktörler – Papatya Modeli (Taraftmdan geliştirilmiştir.).....	100
Şekil -3: Muhasebede Uzmanlaşma için Gerekli Mesleki Eğitimin Aşamaları.....	111



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
CFO	: Chief Financial Officer (Finans Grubu Başkanı)
CIO	: Chief Information Officer (Bilgi Sistemleri Grubu Başkanı)
CPA	: Certified Public Accountant
FEE	: Federation of European Accountants
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC	: International Auditing Practices Committee
IESBA	: The International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	: International Federation of Accountants
IPSAS	: International Public Sector Accounting Standards
ISA	: International Standards on Auditing
ISQC	: International Standards on Quality Control
İSMMM	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KKS	: Kalite Kontrol Standartları
KMM	: Kurumsal Mali Müşavirlik
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
PAIB	: Professional Accountants in Business Committee
PAO	: Professional Accountancy Organization
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board
QAR	: Quality Assurance Report
SME	: Small and Medium Sized Enterprises
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SMP	: Small and Medium Practices Committee
SOA	: Sarbanes Oxley Act
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TESMER	: Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TKY	: Toplam Kalite Yönetimi
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UES	: Uluslararası Eğitim Standardı
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Muhasebenin ürettiği, daha sonra denetçinin uluslararası standartlar çerçevesinde denetlediği finansal tabloların kalitesi, hazırlayan muhasebe meslek mensuplarının kalitesi ile de yakından ilgilidir. Aşırı iş yükü, haksız rekabet, kayıt dışı ekonomi, iş kültürü, profesyonel yönetim ve kurumsallaşma eksikliği, yasal düzenlemelerin, yaptırımların etkin uygulanmaması gibi birçok iç ve dış faktörlerin etkisiyle hazırlanan finansal tabloların bir kısmının gerçeği tam olarak yansıtmaktan uzak olduğu gözlemlenmektedir. Söz konusu sorun, hem bağımsız muhasebecileri hem de bağımlı muhasebecileri ilgilendirmekte olup, muhasebe mesleğinin toplumdaki imajını da olumsuz etkilemektedir. Hem yurtdışında hem de Türkiye’de meslekte kalite algısına ilişkin bazı çalışmalar yapılmıştır. Söz konusu çalışmaların bir kısmı denetim mesleğini, bir kısmı da muhasebe mesleğini ilgilendirmektedir.

Çalışmamızın temel amacı, muhasebe mesleğinin kalitesinin artırılmasını sağlayacak faktörleri belirlemek ve söz konusu faktörler ile meslek mensuplarının görüşleri dikkate alınarak daha kaliteli muhasebe hizmeti yapılmasına yönelik öneriler geliştirmektir.

Bu amaç doğrultusunda tez çalışmasının birinci bölümünde denetim ve muhasebe mesleğinin tanımı yapılacak, meslek türleri ve mesleğin tarihçesi açıklanacaktır. Uluslararası ve ulusal mesleki kuruluşların muhasebe ve denetim mesleğine katkısı hakkında bilgiler verilecektir.

İkinci bölümde ise meslekte kalite ile ilgili hem uluslararası hem de Türkiye’deki çalışmalar hakkında detaylı bilgiler verilecektir. Üçüncü bölümde tez çalışmasının esasını oluşturan tarafımızdan geliştirilen “Papatya Modeli” ile muhasebe mesleğinde kaliteyi etkileyen faktörler açıklanacaktır.

Çalışmanın son bölümünde ise, bağımlı ve bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarına meslek kalitesini hangi faktörlerin etkilediğini ve kaliteyi artırmaya

yönelik neler yapılabileceğini ortaya koymak amacıyla yapılan anketler analiz edilecektir. Elde edilen bulgular değerlendirilecektir. Ayrıca meslek oda başkanları ve meslek yetkilileri ile yapılan görüşmelere yer verilecektir.

Sonuç olarak; muhasebe mesleğinde kaliteyi etkileyen faktörlerin ışığında meslek mensuplarının da görüşleri doğrultusunda muhasebe meslek mensupları için kaliteyi artıracak öneriler belirlenecektir.



1. BÖLÜM

MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİ İLE MESLEK KURULUŞLARI

Muhasebe ve denetim birbiriyle ilişkili iki alandır. Muhasebe, denetimin temel dayanağı; denetim ise muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır.

Günümüzde ekonomik ve sosyal alanda meydana gelen hızlı değişimler işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmelerine ve ölçeklerinin büyümesine neden olmaktadır. Bu duruma paralel olarak işletmelerin mali tablolarına ilişkin güvenilir bilgiye olan ihtiyaç da artmaktadır. İşletme ile iş ilişkisinde olan karar alıcılar, işletmeye ilişkin bilgileri doğrudan kaynağından öğrenme olanağına sahip değildir. Bu nedenle karar alıcılar işletmeye ilişkin olarak başkaları tarafından hazırlanan bu bilgilerin güvenilirliğine inanmak durumundadır. Doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın giderek artması bağımsız denetim faaliyetlerini de işletmeler için çok önemli bir gereksinim haline getirmiştir.

Bu bölümde önce muhasebe mesleği ve tarihçesi, sonra denetim mesleği ve tarihçesi hakkında bilgi verilecektir. Muhasebe ve denetim mesleği açıklandıktan sonra uluslararası ve Türkiye'deki meslek kuruluşları hakkında açıklamalar yapılacaktır.

1.1. Muhasebe Mesleği

Muhasebe mesleğinin Dünyada ortaya çıkışı 18. yüzyıl sonlarında olmuştur. Sanayi devriminin gerçekleşmesi ile birlikte kurulan büyük şirketlerde muhasebeye olan ihtiyaç artmıştır. Böylece muhasebecilik mesleği önem kazanmıştır. 19. yüzyılın ortalarından itibaren muhasebecilik örgütlü bir meslek haline gelmeye başlamıştır.

Türkiye'de muhasebe mesleği uzun yıllar meslek yasası olmadan yürütülmüştür. Ekonomik gelişmeyle birlikte işletmelerin muhasebeyle olan bağları gün geçtikçe artmış, kanunlar neticesinde meslek yasasına ihtiyaç doğmuştur.

Muhasebe mesleği ekonomik, sosyal, finansal ve teknolojik alanlarda ortaya çıkan değişikliklerle birlikte artan oranda önem kazanmaya başlamış ve günümüzde toplum ve ticaret hayatı içinde oldukça etkili bir konuma gelmiştir. Söz konusu mesleğin zaman içinde kazandığı önem ve saygınlığın; mesleğin tercih edilme sebepleri arasında yer alan önemli faktörlerden olduğu görülmektedir.¹

1.1.1. Muhasebe Mesleğinin Tarihçesi ve Tanımı

Muhasebe ve Denetim Mesleğinin, yasal dayanağa kavuşma çabaları 1932 senesinden başlamaktadır. 1932 senesinde ilk meslek yasası tasarısı, bakanlıklar arasında gidip geldikten sonra Maliye Bakanlığı'nın arşivinde kaybolmuştur.

Cumhuriyetin ilk yıllarında devlet, mesleğin gelişmesinde çok önemli bir dönemeci daha atlamış ve bu hizmeti dışarıdan muhasebe uzmanlarından sağlamak yerine kendi kurumları içerisinde oluşturduğu muhasebe uzmanlarına başvurmuştur. 1938 yılında çıkarılan ilk Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) Kanunu (3460 Sayılı Kanun) muhasebe mesleği için önem taşıyan "Yüksek Denetleme Kurulu"nu kurmuş ve bu kurul, KİT'lerin denetlenmesiyle görevlendirilmiştir. 1937'de "Türk Ticaret Kanunu" ve 1950'de "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları" ile "Vergi Usul Kanununun" yürürlüğe girmesi, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarını derinden etkilemiştir.

1937'de çıkarılan Türk Ticaret Kanununun 1956'daki tashihi ve Türkçeleştirilmesi sırasında, muhasebe mesleğinin gelişimi için doğan bir fırsat daha, kanunun ticari işlemlerin kanuna uygunluğunun denetlenmesinde muhasebe mesleği yerine mahkemeleri tanınması ile kaçırılmıştır. Türkiye'de muhasebe mesleğinin yasal dayanağa kavuşmasının gecikmesinin sebeplerinden birisi de, kanunlaşma sürecinin tamamı ile Maliye Bakanlığının kontrolüne bırakılmış olması ve muhasebe mesleğinin gerçekte

¹Gökgöz, Ahmet ve Mustafa Zeytin, "Muhasebe Mesleğinin Seçilmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi: Yalova ve Bilecik İlleri Örneği", Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 2012, Kış, Sayı:8, s.69

sadece bir bölümünü oluşturan "Vergi Denetimi" boyutunda değerlendirilmiş olmasıdır.²

Ekim 1942'de Prof. Dr. Arkun, İsmail Otar ve 12 arkadaşı tarafından "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği"nin kurulması, ülkemizde özel kesim işletmelerinin denetlenmesini sağlayacak bir mesleğin kurulması amacıyla ortaya çıkan ve günümüze kadar yaşamış bulunan ilk ciddi girişimdir.³

1967'de bu ilk Muhasebe Uzmanlığı Derneğinin adı "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" (TMUD) olarak değiştirilmiş ve günümüze kadar yaşaması sağlanmıştır. Dernek, ülkemizde mesleğin tanımlanması ve anlaşılması, dünya uygulamalarının ülkemize anlatılması ve ülkemizin yurt dışındaki mesleki çalışmalara katkısı konusunda büyük hizmetler görmüştür. TMUD, 1938'den sonra, 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan tüm meslek yasası hazırlık çalışmalarına katılmış, ülkemizde uygun bir meslek yasasının çıkması için tasarılar hazırlamış ve Maliye Bakanlığı'na ve Türkiye Büyük Millet Meclisi (T.B.M.M.) komisyonlarına önerilerde bulunmuştur.⁴

Avrupa Birliği'nde 1978 yılında kabul edilen 4. Yönerge ve 1983 yılında kabul edilen 7. Yönerge muhasebe standartları ile ilgili konuları içermektedir. Ülkemizde ise yürürlüğe giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" 13.06.1989 tarihinde 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 3568 Sayılı Kanun, mesleğin kapsamını, mesleğe giriş koşullarını, mesleki staj ve mesleki yeterlilik sınavını, Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) tasdik yetkilerini düzenlemiştir.

Dünyada "Uygulayan" ile "Denetleyen"in aynı kişi olmaması ve güven tesisi ilkelerini kabul eden ilk kurallardan biri 3568 sayılı kanundur.⁵ Söz konusu yasa ile muhasebe mesleği, mesleği icra edenler ve denetleyenler olarak iki temel gruba ayrılmıştır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere (SMMM) muhasebe yetkisi, SMMM ve YMM'lere

² Avder, Erdoğan, "Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği", 14.11.2019 <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/>

³ Aysan, Mustafa, "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi", 1996, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi Dergisi, s.3

⁴ Aysan, Mustafa, age., s.3

⁵ Çamlıca, Mustafa, "Türkiye'de Güven Tesisi ve Kamu Gözetimi Yaklaşımı", *İSMMM 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 26-30 Kasım 2014, s.1.

denetim yetkisi, YMM'lere ilave olarak bir nevi vergi denetimi olan tasdik denetimi yetkisi verilmiştir.

Kanunda SMMM ve YMM tanımlarına meslek mensuplarının türleri bölümünde daha detaylı değinilecektir.

1.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Türleri

Kanunun amacı; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (TÜRMOB) kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.

3568 sayılı Kanunda muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu şöyle açıklanmıştır; Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

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

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu, yukarıdaki yazılı işleri yapmanın yanında yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. Yeminli mali müşavirler muhasebe

ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

Muhasebe mesleğini geliştirecek kişiler meslek mensuplarıdır. 3568 sayılı Kanunda meslek mensuplarına yönelik şartlar belirtilmiştir. Meslek mensuplarının taşıması gereken şartlar; genel ve özel şartlar olarak iki gruba ayrılmıştır.

Meslek mensubu olabilmenin genel şartları 3568 sayılı Kanunun 4. Maddesinde şöyle belirtilmiştir:

- a) T.C. vatandaşı olmak
- b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- d) Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlardan vb. mahkûm olmamak.
- e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Meslek mensubu olanlar için unvanlarına göre ayrı ayrı özel şartlar belirtilmiş olup aşağıda sırasıyla açıklanacaktır. Ayrıca her unvan için staj süreleri ve sınavlar ile ilgili bilgilerde farklılık göstermektedir.

3568 sayılı Kanunda 26.07.2008 tarihinde yapılan değişiklikle Serbest Muhasebeci unvanı kaldırılmıştır. Ancak Türkiye’de TÜRMOB üye istatistiklerine göre (Erişim tarihi: 14.11.2019) 8.199 kişi serbest muhasebeci olarak çalışmaktadır. Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce; serbest muhasebeci unvanını almış olanlar ile serbest muhasebecilik stajına devam edenlerden başarılı olanlar; altı ayı geçmemek üzere, TÜRMOB tarafından verilen mesleki uyum eğitimine katılarak bu eğitimi tamamladıkları tarihten itibaren beş yıl içinde yapılacak özel serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarına beş defa girebilirler. Bu sınavlarda başarılı olanlar, SMMM unvanını almaya hak kazanırlar. Mesleki uyum eğitiminin konuları ve ücreti ile

yapılacak özel sınavın usul ve esasları Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB tarafından müştereken belirlenir.

Söz konusu sınavlarda başarılı olamayanlar veya sınava katılmayanlar ise sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışabilirler. Bu madde uyarınca SMMM unvanını almaya hak kazananların;

- a) Yeminli mali müşavirlik sınavına katılabilmeleri için belirtilen şartları,
- b) İlgili kanunları uyarınca bağımsız denetçi unvanıyla denetim yapabilmeleri için söz konusu mevzuatta belirtilen şartlara ilave olarak belirtilen eğitim şartını taşımaları zorunludur.

1.1.2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)

Muhasebe mesleğinde Kanunda belirtilen iki unvandan biridir. TÜRMOB üye istatistiklerine göre 101.796 kişi SMMM olarak çalışmaktadır. SMMM olabilmek için genel şartların yanı sıra özel şartlar da taşınmalıdır. Ayrıca staj süreleri de SMMM için farklı belirlenmiştir.

SMMM olmak için; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından lisanüstü seviyesinde diploma almış olmak, en az üç yıl staj yapmış olmak, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak, serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak gibi genel şartlar aranmaktadır. Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) tarafından yazılı olarak yapılır.

1.1.2.2. Yeminli Mali Müşavir (YMM)

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu; işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak ve tasdik işlerini yürütmektir. TÜRMOB üye istatistiklerine göre 4.768 kişi YMM olarak çalışmaktadır.⁶

YMM'ler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.⁷

YMM olabilmenin özel şartları 3568 sayılı Kanunun 9. maddesinde belirtilmiştir:

- a) En az 10 yıl SMMM'lik yapmış olmak,
 - b) YMM'lik sınavını vermiş olmak,
 - c) YMM ruhsatını almış olmak,
- şartları aranır.

Meslek mensupları muhasebe uygulamalarının yanında, muhasebe mesleğinin uzmanlık alanlarından olan denetim mesleğinde de ilerleyebilmektedirler. Aşağıda denetim mesleği hakkında bilgi verilecektir.

1.2. Denetim Mesleği

Denetim, muhasebe sürecini gözden geçirecek finansal tabloların dürüstlüğü hakkında bir yargıya ulaşmayı esas alır. Denetim ile yeni bir bilgi yaratılmaz, muhasebe ile yaratılmış olan bilgilerin değeri artırılır. Hegarty 2007⁸ yılındaki çalışmasında finansal raporlama sisteminin alt yapısını oluştururken muhasebe standartları, yasal düzenlemeler, gözetim ve yaptırımlar, eğitim ve öğretim, muhasebe mesleği ve ahlak ve denetim standartları gibi birçok unsurdan bahsetmiştir. Bu nedenle sağlam bir finansal raporlamanın temelinde denetim de yer almaktadır.

⁶ TÜRMOB üye istatistikleri-Erişim Tarihi: 14.11.2019

⁷ İbiş, Cemal. Uluslararası Denetim Standartları, www.adana.smmmo.org.tr/teblig_sirkuler/cemalibis , (Erişim Tarihi: 13.06.2013), slayt 95

⁸ Hegarty, John, "Striking The Balance Global-V-Local, Rules-V-Principles", 4. *Uluslararası Muhasebe Konferansı*, 15-17 Kasım, MODAV, 2007, s.4

Arens'e göre denetim, bilgi ile belirlenmiş kriterler arasındaki yazışma derecesini belirlemek ve raporlamak için bilgi hakkında kanıtların toplanması ve değerlendirilmesidir. Denetim yetkili ve bağımsız bir kişi tarafından yapılmalıdır.⁹

Denetim bilgi riski üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir. Böylece, bilgi kullanıcıları denetçinin görüşlerine güvenerek işletme yönetimi tarafından açıklanan bilgileri kararlarında kullanabilirler.¹⁰

Finansal tabloların bağımsız denetiminin ekonomik yaşamdaki önemi nedeniyle denetim çalışmalarının belli bir kalitede ve seviyede yürütülmesi gerekmektedir. Belirli nitelikleri taşımayan bir denetim çalışması ve bunun sonucunda hazırlanan denetim raporları, hiçbir yarar sağlayamamaktadır. Bu tür bir denetim, karar vericilerin yanılmasına ve denetçinin sorumlu duruma düşmesine neden olmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetim gerçekleştiren her meslek üyesinin, kamunun beklentisi doğrultusunda, gerekli dikkat ve özeni göstererek kaliteli bir denetim yapılması beklentisini karşılaması gerekmektedir. Çünkü gerçekte, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardan yararlanan kişilerin, çoğu zaman bu tabloların objektifliğini değerlendirme konusunda, yeterli bilgi ve beceri veya zamana sahip olmadıkları düşünülmektedir.

Bağımsız dış denetim çalışmalarının kaliteli ve yeterli bir duruma gelebilmesi ancak bazı kıstasların geliştirilmesiyle sağlanabilir. Geliştirilecek olan bu kıstasların tarafsızlığı sağlaması amacıyla, yasalarca veya meslek kuruluşlarınca belirlenmiş ya da uygulamada genel kabul görmüş olmaları zorunludur. İşletmelerin bağımsız denetim için belirlenmiş ve denetçilerin çalışmaları esnasında uymak zorunda oldukları ve uluslararası alanda genel kabul görmüş bu temel kurallara “genel kabul görmüş denetim standartları” denilmektedir. Genel kabul görmüş denetim standartları; bir denetçide bulunması gereken mesleki özellikleri, denetim sürecinde yapılması gereken faaliyetleri, denetim raporunun yazımı aşamasında uyulması gereken kuralları genel hatlarıyla belirlemektedir. Diğer bir deyişle, bu standartlar, denetim faaliyetleri sırasında denetçilerin uyması gereken asgari kurallardan oluşmaktadır.

⁹ Arens, Alvin A. and all, *Auditing and Assurance Services*, Pearson Education Ltd., 15th Edition, 2013, p.28

¹⁰ Cömert, Nuran, Şaban Uzay, Seval Kardeş Selimoğlu vd., *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2013, s.10

1.2.1. Denetim Mesleğinin Tarihçesi ve Tanımı

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) bağımsız denetim anlayışı 1930'lu yıllarda başlamaktadır. 1934 yılında yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kanunu halka açık şirketlere muhasebe denetiminden geçmiş mali tablolarını periyodik olarak yayınlama zorunluluğu getirerek, bağımsız denetimin önemini hüküm altına almıştır.¹¹

Denetçilik mesleği İngiltere ve Almanya'da da uzun geçmişe sahiptir. Fransa'da ise 1988 yılında bağımsız denetimi örgütlemek için dernek kurulmuştur. Yunanistan'da ise 1955 yılında kurumsallaşmıştır.

Avrupa Birliğinde muhasebe ve denetim konularında direktifler yayınlanmıştır. 1984 yılında yayımlanan ve dünyada yaşanan finansal skandalların ardından 2006 yılında değişiklik geçiren Sekizinci Yönergede bağımsız denetim ve denetim standartlarına ilişkin hükümler yer almaktadır.

Bağımsız Denetim'in Türkiye'deki ilk tanımı 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye (KHK) göre; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.

Bağımsız denetim önceleri isteğe bağlı sonra da yasal düzenlemelerle ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatına konulan düzenlemelerle 1987 yılında SPK Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile Türkiye'de uygulamaya geçmiş bir olgudur.¹² Halka açık şirketlerde ise ilk denetim faaliyetinin 1989 yılında uygulamaya konduğu görülmektedir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulmasının ardından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde Bağımsız Denetim; Finansal

¹¹ Uzay, Şaban, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes, "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 95-2009, s.128.

¹² Sayar, Zafer, "Meslekte Yeni Uzmanlık Alanları ve Uluslararası Gelişmeler", *Gündemde Öne Çıkanlar- TURMOB*, sayı: 35, s.26.

tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde ifade edilmektedir.¹³

Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) denetimin kapsamında sadece finansal tabloların denetiminin yapılması yeterli görülmemiş ayrıca finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olan yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi de bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla denetimin kapsamı tüm muhasebe sistemini içerecek şekilde geniş tutulmuştur.¹⁴

Bağımsız denetim tanımında geçen önemli kavramlar; finansal tablolar ve dipnotlar, muhasebe ilkeleri ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), sistematik ve güvenilir kanıt toplama, denetim raporu olarak sıralanmıştır.¹⁵

Bağımsız denetimi, diğer mesleklerden ayıran en önemli fark, müşterinin çıkarlarını değil, toplumda finansal raporları kullanacak olan ilgili kesimlerin çıkarlarını ön planda tutmasıdır. Dolayısıyla denetim raporunu alan kesimler, bu rapora güvenmedikleri sürece, uygulamada denetim hizmetinin değeri azalır ve buna bağlı olarak da denetime duyulan ihtiyaç ve talep de düşer.¹⁶

Bağımsız denetim sektörü bilindiği üzere finansal tablolar (ve dipnotları) ile üretilen bilgilerin kullanıcıları için karar almada güvenilir olmalarına ve dolayısıyla bu bilgilerin kullanılabilir olmasına hizmet eden ve özü itibarıyla nihayetinde kamu adına yapılan bir faaliyet sorumluluğuyla gerçekleştirilen bir çalışmadır. Söz konusu niteliğinin bir sonucu olarak da tüm dünyada ve ülkemizde meslek mensuplarının yetişmesi ve yetkilendirilmesinden başlayarak bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşları

¹³ KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, madde 4/b.

¹⁴ Selimoğlu, Seval Kardeş, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, *Bağımsız Denetim- Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış*, Nobel Akademik Yayıncılık, Aralık 2017, s. 46.

¹⁵ Selimoğlu vd, age., s.10.

¹⁶ Uzay, Şaban, "Denetimde Kalite", TURMOB ve Konya SMMM Odası, *1. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı*, 14-17 Mayıs 2009, Konya, s1.

düzeyinde son derece yoğun düzenleme, denetim ve gözetim kurallarına tabi olarak gerçekleştirilen bir faaliyettir.¹⁷

Bağımsız denetim sürecinde elde edilen bilgi kişi ve kurumları ilgilendirdiği kadar ülke ekonomisini de ilgilendirmektedir. Başlangıçta özel sektör ile başlayan bağımsız denetimler daha sonra yasal düzenlemelerle yön bulmuştur. Bağımsız denetimi gerçekleştirecek denetçiler yasalar ile tanımlanmıştır.

1.2.2. Denetçi Türleri

Denetim faaliyetlerini yürüten kişilere denetçi denilmektedir. Denetçi, “mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki özelliklere sahip denetim faaliyetlerini yürüten kişi” şeklinde tanımlanabilir.¹⁸

KGK'nın Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler olarak tanımlanmıştır.

Denetçiler üçe ayrılmaktadır.

- 1- Bağımsız Denetçi
- 2- İç Denetçi
- 3- Kamu Denetçisi

1.2.2.1. Bağımsız Denetçi

Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve

¹⁷ Üstündağ, Saim, “Bağımsız Denetim Sektörünün Sorunları ve Geleceği”, *11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu İSMMMO*, Antalya,2014, s.1

¹⁸ Selimoğlu, Seval Kardeş ve Şaban Uzay, “Denetimin Genel Çerçevesi”, 1-11. *In: “Muhasebe Denetimi”* (Eds: Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay). 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s.10.

değerlendirilerek rapora bağlanmasını sağlamak üzere 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişilerdir.¹⁹

Bağımsız denetçilik, muhasebe mesleğinin özel bir uzmanlık alanı olup, ayrı bir mesleki unvan olarak değerlendirilmektedir. Bağımsız denetçilerin asıl faaliyet alanı finansal tabloların denetimidir. Ancak günümüzde büyük ölçekli bağımsız denetim firmaları, bütün denetim ve güvence hizmetlerini verebilmektedir.²⁰

Bağımsız denetçilerin dış denetçi olarak anılmalarının nedeni, denetledikleri işletmenin bir çalışanı olmamalarından ileri gelmektedir. Dış denetçiler; eğitimleri, uzmanlıkları, yetenekleri ve bağımsızlık nitelikleriyle denetim sürecinde çok önemli bir işlevi yerine getirirler. Bu nedenle denetledikleri işletmeye karşı sorumluluklarının yanı sıra toplumsal bir sorumluluk da taşırlar.

1.2.2.2. İç Denetçi

Bağlı bulunduğu örgütün organizasyon şemasında yer alan, doğrudan yönetim kuruluna veya genel müdüre bağlı olarak faaliyet gösteren denetçilerdir.²¹

Kurum veya işletmeye ücret akdi ile bağlı olarak çalışan kişilerin yönetim adına yaptıkları denetimdir. Yönetime rapor olarak sunarlar.²²

Günümüzde iç denetçilerin zamanlarının önemli bir kısmını faaliyet denetimi almaktadır. Çünkü günümüz iş ortamında geçerli olan yoğun rekabet koşulları, işletmeleri daha verimli çalışmaya zorlamaktadır.²³

¹⁹ KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, madde 4/a.

²⁰ Selimoğlu, Seval Kardeş, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay vd., *Bağımsız Denetim- Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış*, TÜRMOB Yayınları-479, 2015, s.21.

²¹ Selimoğlu, Uzay, 2009, s.10.

²² Çamlıca, Mustafa, "Türkiye'de Güven Tesisi ve Kamu Gözetimi Yaklaşımı", *11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMÖ*, 28 Kasım 2014, Antalya s.3.

²³ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay vd., 2015, s.21.

1.2.2.3. Kamu Denetçisi

Çeşitli kamu kurumlarının denetim-teftiş biriminde görev yapan, devlet adına denetim yapan ve denetim raporunu bağlı olduğu kamu birimine sunan denetçilerdir. Sayıştay Denetçileri, İş Müfettişleri ve Gelir İdaresinin Teftiş elemanları kamu denetçilerine örnek olarak gösterilebilir.²⁴ Kamu denetçisi, kamu kurumlarına bağlı olarak çalışır. Kamu yararını gözeterek görev yapar. Tarafsız ve objektif davranmakla birlikte kamu yararı ön planda tutularak denetim faaliyetini yürütür.²⁵

Muhasebe ve denetim mesleklerinin birbiriyle ilişkisi Tablo 1’de özetlenmiştir:

Tablo -1: Muhasebe ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkiler:

MUHASEBE	DENETİM
Mali Nitelikte ve Parayla İfade Edilen İşlemlerin Oluşması, Tespiti ve Analizi	Mali Tabloların Yönetimden Alınması
Mali Nitelikte ve Parayla İfade Edilen İşlemlerin Belgelerine Dayanarak Muhasebe Kayıtlarına Alınması	Mali Tablolar ile İlgili Kanıt Toplama ve Bu Kanıtları Değerlendirme
Beyanname ve Bildirgelerin Hazırlanması ve Bildirimlerde Bulunulması	İşletme Yönetimi Tarafından Hazırlanan Bilgilerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre Doğruluğunun ve Güvenilirliğinin Saptanması
Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI) Doğrultusunda Mali Tabloların Hazırlanması	Denetim Raporunun Düzenlenmesi
Mali Tablolar ve Denetim Raporunun Yıllık Faaliyet Raporu ile Ortaklara Sunulması	Denetim Raporunun Müşteriye Sunulması

Kaynak: İbiş, Cemal, Uluslararası Denetim Standartları, adanasmmmo.org.tr, slayt 18

Muhasebe ve denetimin birbirini tamamlayan meslekler olduğu tabloda görülmektedir. Muhasebe belge ve muhasebe kayıtlarıyla mali tabloları oluştururken, denetim ise mali tabloların hangi belgelere dayandığını, belgelerin güvenilirliğini belirleyerek denetim raporunu hazırlamaktadır.

²⁴ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay vd., 2015, s.21.

²⁵ Çamlıca, age s.3.

1.2.3. Denetim Türleri

Denetim türleri çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Denetim türleri, yapılma amacına, nedenine, kapsamına, uygulama zamanına göre aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir: ²⁶

1-Amaçları Bakımından Denetim Türleri

-Mali Tablolar Denetimi

-Uygunluk Denetimi

-Faaliyet Denetimi

-Özel Amaçlı Denetimler

2-Kapsamına Göre Denetim Türleri

-Genel Denetim

-Özel Denetim

3-Yapılma Nedenine Göre Denetim Türleri

-Yasal Denetim

-İsteğe Bağlı Denetim

4-Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

-Devamlı Denetim

-Ara Denetim

-Son Denetim

Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir.²⁷ Denetim türleri üç başlık altında ele alınabilir: Finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi.

²⁶ Dalak, Güldem, Denetim ve Kalite Denetimi, Muğla Üniversitesi SBE Dergisi, Güz 2000, Cilt 1, Sayı 1, s.68.

²⁷ Açık Öğretim Fakültesi Yayını, http://www.kolayaof.com/ornek_ozet/%C4%B0%C5%9EL401U.pdf (Erişim Tarihi:10.12.2017)

Finansal Tabloların Denetimi; Finansal tablolar, işletme dışına işletme ile ilgili finansal bilgi sunmanın temel araçlarıdır ve işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını para birimi olarak gösterir. Finansal tabloların denetiminin amacı, ilgili taraflara sunulmuş geniş içerikli bilgilerin bu tabloların düzenlenme ilkelerine ve amacına uygun olarak konmuş ölçütlerle uyumlu olup olmadığını belirlemektir. Burada bu ölçütleri oluşturan temel öge, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Denetçi, daha sonra da değinileceği gibi, denetim raporunda da incelemiş olduğu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uygunluğunu ortaya koyacaktır.

Uygunluk Denetimi; Her işletme; faaliyet amaçlarına ulaşmak için işletme içinde bir dizi yordamı, kuralı ve politikayı oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır. Ayrıca yasalar ve hükümetlerce yapılan düzenlemeler de işletmece uyulması zorunlu (veya gerekli) olan ve iç işleyişe yansıyan öğelerdir. İşletme yönetimi; konmuş bu politikalara, kurallara, yordamlara örgüt bölümlerince uyulup uyulmadığını belirlemek amacıyla denetim yapılmasını isteyebilir. Denetçi için bölümlerce uyulması gerekli bu kurallar, ölçütlerdir; bölümlerin bu ölçütlere uyma ve uygulama derecesinin denetçi tarafından belirlenmesi uygunluk denetimidir. Doğal olarak uygunluk denetiminden elde edilen sonuçlar, denetçi için finansal tabloların denetiminde de yol gösterici olacaktır. Denetçi, örgüt bölümlerinin kurallardan uzaklaşmasının finansal tablolara bir sorun olarak yansiyebileceğini ya da kurallara uygun hareket edilmesinin finansal tabloların doğruluğunu güçlendirecek bir yansıması olacağını düşünerek denetimini planlayacaktır.

Faaliyet Denetimi; Faaliyet denetimi, örgütsel faaliyetlerin sistematik bir biçimde incelenerek bu faaliyetler için kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğe ilişkin sonuçlarının saptanmasıdır. Etkinlik, işletmenin bölümler temelinde belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşmasının ölçüsüdür. Verimlilik ise belirlenmiş hedeflerle bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır. Faaliyet denetimi, başarı denetimi veya yönetim denetimi olarak da anılmaktadır ve genellikle finansal tabloların denetiminden veya uygunluk denetiminden daha güç bir denetimdir.

Kapsamına göre denetim türleri ise; bir işletmenin her türlü işlem ve kayıtları ile muhasebe çalışmalarının tümünü kapsayan denetime genel denetim, sadece belli bir konuda yapılan denetime de özel denetim adı verilir.

Yapılış nedenlerine göre denetimleri şöyle açıklayabiliriz;

Zorunlu Denetim; yasalara göre yapılması zorunlu olan denetimdir. Ülkemizde daha çok büyük ölçekli şirketler bağımsız denetim yaptırmak zorunda kalmaktadır.

İsteğe Bağlı Denetim; şirketlerin yasal zorunluluk olmadan denetim yaptırmalarıdır.

Uygulanma zamanına göre denetimler; İşletmenin muhasebe çalışmalarının incelenme dönemi ve buna ilişkin düzeltmeler; yıl boyunca yapılıyorsa Devamlı Denetim, 3 aylık ve 6 aylık gibi kısa hesap dönemlerinde yapılıyorsa Ara Denetim ve hesap dönemi kapandıktan sonra yapılıyorsa da Son Denetim olarak adlandırılmaktadır.

Muhasebe ile başlayan işlemlerin devamında denetim ile raporlaştırılması sağlanmaktadır. Böylece muhasebe ve denetim birbirinden etkilenen meslekler olmaktadır. Aşağıda muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili kuruluş ve komiteler hakkında bilgi verilecektir.

1.3. Muhasebe ve Denetim Mesleği ile İlgili Kuruluşlar

Denetim ve muhasebe mesleği ile ilgili öncelikle uluslararası kuruluşlar oluşmuş daha sonra Türkiye’de meslek örgütleri ile birlikte yasallık kazanmıştır.

1.3.1. Uluslararası Meslek Kuruluşları

Uluslararası kuruluşlara baktığımızda öncelikle Amerika’da kurulduklarını görmekteyiz. Daha sonra Avrupa’da oluşturulan yapılar yayınladıkları standartlar ve direktiflerle gerek denetim mesleğine gerekse muhasebe mesleğine yol göstermiştir.

1.3.1.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)²⁸, 130 ülkede 175 üyeye sahip, muhasebe mesleği ile ilgili uluslararası bir organizasyondur. Öncelikle ulusal mesleki muhasebe örgütlerinin üyesi olduğu bir kuruluş olan IFAC, kamu uygulamalarında, ticaret ve sanayi alanlarında, hükümetlerde ve akademik alanlarda çalışan 2,5 milyon muhasebeciyi kapsamaktadır. IFAC, bağımsız standart oluşturma kurullarıyla birlikte

²⁸ IFAC-(International Federation of Accountants)

uluslararası etik standartlar, denetim ve güvence standartları, eğitim standartları, kamu sektörü muhasebe standartlarını geliştirmektedir.²⁹

IFAC'ın misyonu; kamu yararına hizmet etmek ve muhasebe mesleğini güçlendirmektir. IFAC misyonunu şunları yaparak gerçekleştirir;

- Yüksek kaliteli uluslararası standartların gelişimini destekleyerek
- Bu standartların kabulünü ve uygulanmasını artırarak
- Muhasebe meslek örgütlerinin kapasitesini oluşturarak ve
- Kamu yararına olan konuları açıkça söyleyerek.

IFAC'ı Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları Komitesi (SMP Committee-Small and Medium Practices Committee) profili artırmak ve SMP'lerin kapasitesini küresel olarak oluşturmak için çalışır.³⁰

Küçük ve orta ölçekli muhasebe firmalarının ne olduğuna ilişkin olarak, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC)'nun SMP Komitesi tarafından yapılan bir tanımlamada, müşterilerinin çoğunluğu küçük ve orta büyüklükteki işletmelerden (KOBİ) oluşan, kendi işyerindeki sınırlı teknik kaynaklara ek olarak dış kaynakları kullanan ve profesyonel kadroları sınırlı olan muhasebe yapıları olarak tanımlanmıştır.³¹

IFAC'ın SMP ve SME'ler³² için amaçları şöyle sıralanmıştır:³³

- SMP'ler için üyelere yardım etmek
- SME'leri desteklemek için SMP'lerin kapasitesini oluşturmak
- Tavsiyeleri gözden geçirmek, pratik destekleri artırmak
- Rehberler doğrultusunda yüksek kalitede çalışmalarını için SMP'lerin kapasitesini artırmak.

²⁹ IFAC resmi web sitesi-www.ifac.org

³⁰ IFAC SMP Komitesi, <http://www.ifac.org/about-ifac/small-and-medium-practices-committee/about-smp-committee>, Erişim Tarihi: 14.10.2019

³¹ Uzunhasanoğlu, Defne, "Küçük Ve Orta Ölçekli Muhasebe Firmalarında Sürdürülebilir Başarı İçin Kurumsal Yaklaşım Ve Kalite Kontrolü", *11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMMO, Antalya, 2014, s.1

³² Small and Medium Sized Enterprises

³³ Attolini, Giancarlo, "IFAC SMP Committee Guides", *18. WCOA*, 9 Kasım 2010, slayt 3.

IFAC'ın SMP Komitesi SMP'lerde çalışan profesyonel muhasebecilerin ilgilerini temsil etmektedir. Komite rehberlik ve araçlar geliştirmekte ve SMP ve (standart koyucular, düzenleyiciler ve politikayı belirleyenler tarafından dikkate alınan) SME sektörlerinin ihtiyaçlarını güvence altına almak için çalışmaktadır. Komite, özellikle SME'leri desteklerken ki rol ve değerlerinin farkındalığını ve küçük iş sektörlerinin tamamının önemini artırmak için SMP'ler adına ne düşündüğünü açıkça söylemektedir. SMP Komitesi, bir başkan ve bir başkan yardımcısı olmak üzere 18 gönüllü üyeden oluşmaktadır.³⁴

IFAC, 30 yıldan uzun bir zamandır yüksek kalitede hizmet verilmesinde, değişen taleplerin karşılanması için gereken uyumun sağlanmasında ve uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının yakınsamasının desteklenmesinde muhasebe mesleğine önderlik etmektedir.³⁵

SMP Komitesi denetim kalitesi ile ilgili çok sayıda çalışmalar ve anketler yapmıştır. Bu çalışmalar sonucunda denetim kalitesi kadar küresel muhasebe mesleğinin de çok önemli olduğu ortaya konulmuştur.³⁶

IFAC çatı kuruluş olup, SMP komitesi aracılığı ile muhasebe büroları için kılavuzlar oluşturmaktadır. Ayrıca International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) organizasyonu ile denetim kalitesini artıracak standartlar hazırlamaktadır. Denetçiler için Kalite Kontrol Standartları, Etik Kuralları, Eğitim standartları hazırlanmıştır.

Muhasebe Meslek Örgütü'nün (PAO)³⁷, IFAC bünyesindeki PAO Gelişim Komitesi tüm dünyada güçlü ve sürdürülebilir muhasebe meslek kuruluşları oluşturmayı başarmak konusunda IFAC'a yardım görevini üstlenmiştir. Komite iki temel alan üzerinde çalışmaktadır:³⁸

- Muhasebe mesleğinin temel unsurlarını oluşturmak ve geliştirmek

³⁴ IFAC SMP Komitesi, <http://www.ifac.org/about-ifac/small-and-medium-practices-committee/about-smp-committee>, Erişim Tarihi: 14.10.2019

³⁵ Valle, Fermin Del, "Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler", *12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*, İstanbul, 20-24 Temmuz 2008, s. 17

³⁶ Attolini, Giancarlo, "A Framework for Audit Quality", IFAC, s.1

³⁷ PAO-Professional Accountancy Organization

³⁸ PAO, IFAC

- Güçlü bir meslek kurmak için paylaşım konusunda cesaretlendirmek

IFAC PAO kapasite oluşturma programı dünyadaki PAO'ların gelişim ve büyümesini destekler. Program, muhasebe mesleğinin büyümesi ve gelişmesi için duyulan küresel ihtiyaçları çözmek için çalışır.

Komite üyeleri, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ekonomiler ve farklı sektörlerin biraraya gelmesinden oluşmaktadır.

Örgütün temel prensibi “Muhasebeciliğin zenginleştiği yerde ekonomiler büyür” olmuştur.³⁹ Alanında uzman, güçlü muhasebecilik örgütleri tarafından desteklenen muhasebecilik mesleği, küçük, orta ve büyük firmalara, sermaye şirketlerine, kamu hizmetlerine, ekonomik büyümeye katkıda bulunur.

1.3.1.2. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)⁴⁰, Amerika’da muhasebe meslek mensupları tarafından elde edilen unvanlardan biri olan Certified Public Accountant (CPA) yani “mali müşavir” lerin oluşturduğu bir kuruluştur. AICPA, 1922 yılındaki kuruluşundan bugüne kadar muhasebe ve muhasebe eğitimleri üzerine ağırlık vermiştir. AICPA, 128 ülkede 370.000 meslek mensubuyla hizmet vermektedir. AICPA üyesi meslek mensupları sanayi-ticaret, yönetim, eğitim gibi birçok alanda uygulamalı destek vermektedirler. AICPA, mesleğe yönelik etik standartlarla birlikte birçok sektördeki (özel firmalar, devlet, yerel yönetimler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar gibi) denetçilere yönelik Amerikan denetim standartlarını oluşturmaktadır. AICPA aynı zamanda Mali Müşavirlik (CPA)⁴¹ sınavını yapan tek kuruluştur. Kuruluş ayrıca sürekli mesleki eğitimler ve konferanslar düzenlemektedir. Kuruluşun oldukça fazla ilgi alanları bulunmaktadır. AICPA’nın web sitesine baktığımızda 14 adet ilgi alanı olduğunu görmekteyiz.⁴² Bunlar şöyle sıralanmıştır:

- 1- Muhasebe Eğitimi
- 2- Ticaret, Sanayi ve Yönetim

³⁹ IFAC, Developing Profession, <https://www.ifac.org/about-ifac/developing-global-profession>

⁴⁰ AICPA-(American Institute of Certified Public Accountants)

⁴¹ Certified Public Accountant

⁴² AICPA, Interest Areas, <http://www.aicpa.org/INTERESTAREAS/Pages/default.aspx>

- 3- Denetim Kalitesi Merkezi
- 4- Çalışan Yardım Planları
- 5- Firmalar için Uygulama Yönetimi (PCPS)
- 6- Hukuk ve Değerlendirme
- 7- Yönetimsel Denetim Kalitesi Merkezi
- 8- Bilgi Teknolojisi
- 9- Finansal Raporlama Merkezi
- 10- Gözden Geçirme
- 11- Kişisel Finansal Planlama
- 12- Meslek Etiği
- 13- Vergi
- 14- Genç CPA Ağı

CPA belgesi almayı düşünen uluslararası adayların bilmesi gerekenler şunlardır:⁴³

- Uluslararası adaylarla Amerika'daki adayların başvuru süreci aynıdır.
- Hangi eyalette belgeyi alacağınızı karar verip o eyaletin “Muhasebe Kuruluyla” irtibata geçilmelidir.
- Eyalet Kurulu ne yapmanız gerektiği, almanız gereken dersler, sınava girmenize izin verildiği hakkında bilgi verecektir.
- Sınavı geçtikten sonra Eyalet Kurulu belgenizi tebliğ eder. Böylece CPA belgesi sahibi olarak AICPA'ya tam üyelik için uygun olursunuz.

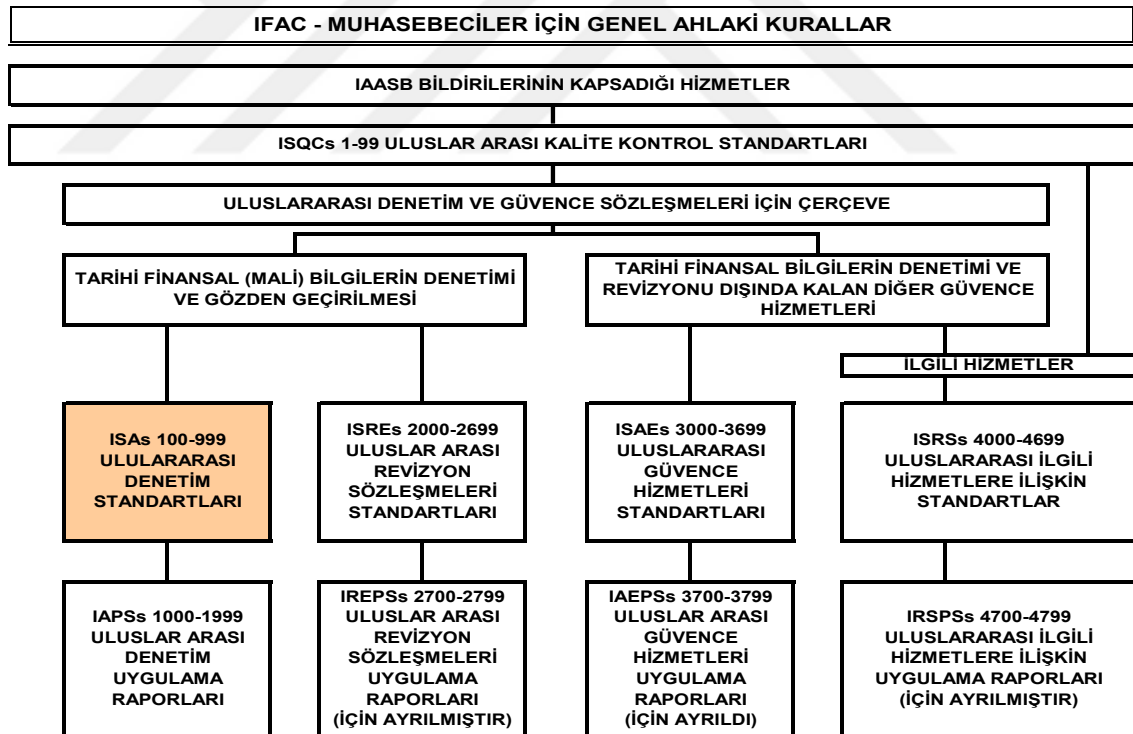
AICPA esasında Amerika için CPA belgesi şartlarını belirleyen bir kuruluştur. Dünyada geçerliliği olan CPA belgesinin verildiği tek kurum olması nedeniyle AICPA'nın çalışmaları önemlidir.

⁴³ AICPA, Become a CPA, <http://www.aicpa.org/BecomeACPA/Pages/international-applicants.aspx>

1.3.1.3. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun (IAASB)⁴⁴ temelini Mart 1978 de kurulan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC-International Auditing Practices Committee) oluşturmaktadır. Komite, 2002 yılında IAASB olarak faaliyetlerine devam etmiştir. IAASB yüksek kalitede Uluslararası Denetim Standartları (ISA-International Auditing Standards) ve güvence standartları sunmaktadır.⁴⁵

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanan bildiriler yapı itibariyle Şekil-1’de gösterilmiştir. Bu standartlardan 1 adet Kalite Kontrol Standardı, 37 adet Bağımsız Denetim Standardı, 2 adet Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı, 4 adet Güvence Denetimi Standardı ve 2 adet İlgili Hizmetler Standardı Türkçe’ye çevrilmiştir.



Şekil 1: Uluslararası Denetim Ve Güvence Standartları Kurulu Tarafından Yayınlanan Bildirilerin Yapısı

Kaynak: Bertan Karaimer, “Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim”, izsmmmo.org.tr, slayt 4.

⁴⁴ IAASB- (International Auditing and Assurance Standards Board)

⁴⁵ IAASB, www.iaasb.org/about-iaasb

IFAC çatısı altında denetim alanında çalışmalar yapan IAASB, denetim ve güvence standartları ile kaliteye önem verdiğini göstermektedir. Muhasebe mesleğinde kaliteye ilişkin bilgilerin temeli, IAASB’ın yayınladığı denetim standartlarına dayanmaktadır.

1.3.1.4. Avrupa Muhasebeciler Birliği

Avrupa Muhasebeciler Birliği⁴⁶, eski ismiyle FEE- Federation of European Accountants (Fédération des Experts-comptables Européens), Avrupa’da muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. Toplam 32 ülkeden 44 meslek örgütünü bir araya getirmiştir. Birliğe üye meslek kuruluşları; 15 Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkeyi, dokuz AB’ye aday ülkeyi temsil etmektedir. Bu ülkelerdeki üye kuruluşlar; yaklaşık %94’ü AB ülkelerinden olmak üzere, 500.000 meslek mensubunu kapsamaktadır. Birlik, Belçika yasalarına göre “Uluslararası bir Örgüt” olarak, 30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile kurulmuştur. Kâr amacı olmayan bir kuruluştur.

Avrupa Muhasebeciler Birliğinin amacı, Avrupa Muhasebe Mesleğini uluslararası düzeyde temsil etmek olup, IFAC, IAASB ve Dünya Ticaret Örgütü gibi kuruluşların çalışmalarına da aktif olarak katılmaktadır. Standart koyucu olmayıp, uzmanlaşmış çalışma grupları vasıtasıyla bu sayılan faaliyet konularında AB kurumlarının düzenlemeye ilişkin girişimlerini izleyerek görüşlerini bu kuruma aktarmakta ve Avrupa Muhasebecilik Mesleğini uluslararası platformda temsil etmektedir.⁴⁷ Birlik, 30. Kuruluş yıldönümünde 7 Aralık 2016 tarihinde ismini Avrupa Muhasebeciler Birliği – Accountancy Europe olarak değiştirmiştir.

Amerika’da başlayan ve Avrupa’da devam eden denetim ve kalite standartlarının kurucu örgütleri olarak önce Amerika sonra da Avrupa kuruluşlarının açıklanması sebebiyle Avrupa Muhasebeciler Birliği’nin de Avrupa’da çatı kuruluş olduğunu vurgulamak gerekmektedir.

⁴⁶ Accountancy Europe

⁴⁷ FEE- Federation of European Accountants, www.fee.be

1.3.2. Türkiye'deki Meslek Kuruluşları

Türkiye'de muhasebe mesleği denildiğinde ilk akla gelen kuruluş TÜRMOB'dur. TÜRMOB'un kurulmasının ardından uluslararası gelişmeler takip edilerek standartlara uyumu kolaylaştırmak için denetim ve muhasebe standartları ile ilgili farklı kuruluşlar oluşmuştur.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1 inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMUDESK'in görevlerini yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır. TMSK bütün yetkilerini KGK'na devretmiştir.

TÜRMOB tarafından 20.02.2003 tarihinde oluşturulan ve devredilmiş yetkilere sahip Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) tarafından Uluslararası Denetim Standartları bire bir dilimize tercüme edilerek meslek mensuplarımıza sunmayı prensip edinmiştir. TÜDESK bütün yetkilerini KGK'na devretmiştir.

Türkiye'de meslek kuruluşları sürekli bir değişim sonucunda günümüzdeki duruma gelmiştir. Denetim ve Muhasebe standartları farklı kurulların görevi iken şu an tek çatı altında KGK bünyesinde toplanmıştır. Meslek odası olarak da işlemler tek elden TÜRMOB tarafından yürütülmektedir.

1.3.2.1. TÜRMOB-Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliği

TÜRMOB bünyesinde Adana, Ankara, Antalya, Bursa, Eskişehir, Gaziantep, İstanbul ve İzmir YMM odaları (8 adet) ile 77 adet SMMM odaları mevcuttur. SMMM Odalarına kayıtlı 8.199 SM ve 101.796 SMMM bulunmaktadır. YMM Odalarına kayıtlı

4.768 YMM bulunmaktadır.⁴⁸ Odalara kayıtlı 114.763 meslek mensubunun eğitim bilgisi Tablo-2 de sunulmuştur.⁴⁹

Tablo -2: Türkiye’deki Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Bilgisi

OKUL TÜRÜ	SM	SMMM	YMM	TOPLAM
İlköğretim	849	373	0	1.237
Meslek Lisesi	3.731	7.414	0	11.145
Ön Lisans	1.166	2.452	0	3.618
Lisans	2.409	82.997	3.708	89.114
Yüksek Lisans	44	8.383	736	9.163
Doktora	0	177	324	501
TOPLAM	8.199	101.796	4.768	114.763

Kaynak: TÜRMOB Üye İstatistikleri, Erişim Tarihi: 14.11.2019

Meslek mensuplarının %77,7’sinin lisans mezunu olduğu ve %88,7’sinin SMMM olduğu Tablo 2’de görülmektedir.

Denetçilerin TÜRMOB’dan ruhsat alan meslek mensuplarından oluşması, denetim faaliyetlerinde yapılan mesleki kusur nedeniyle TÜRMOB Disiplin Kurulu tarafından meslekten ihraç boyutuna kadar cezalandırılmaları yetkisi sadece TÜRMOB’da vardır. SPK ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) gibi kurulların böyle bir yetkisi olmayıp, denetim yetkisini iptal edebilmektedirler ve bunun yanında denetçinin cezalandırılması gerektiğini TÜRMOB’dan talep etmektedirler.⁵⁰

TÜRMOB tarafından meslek mensuplarının daha kaliteli hizmet sunması için 13 Aralık 2013 tarihinde “Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı” yayınlanmıştır. Bu karar ile işyeri, işyeri yönetimi, hizmet ve kalite güvence konularında ilke ve esaslar getirilmiştir.

⁴⁸ Türmob Üye İstatistikleri, <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx> Erişim Tarihi:14.11.2019

⁴⁹ Türmob Üye İstatistikleri, <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx> Erişim Tarihi: 14.11.2019

⁵⁰ Akın, Ahmet, Meslek Mensupları Açısından Türkiye Denetim Standartlarının Değerlendirilmesi, slayt14.

TÜRMOB, 1993 yılında Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) adı altında bir merkez kurmuştur. TESMER, Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik stajlarına ilişkin çalışmaları gerçekleştirmekte, mesleki sınavlar için hazırlık kursları düzenlemekte ve sınavlara hazırlık kitapları yayımlamaktadır.

1.3.2.2. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu-KGK

Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı KHK ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir üst kuruldur.

KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur.

KGK'nın görevleri şunlardır: ⁵¹

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek. Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamaktır.

KGK'nın bu görevlerinin hepsini aynı çatı altında toplaması uluslararası uygulamalarla örtüşmemektedir. Örneğin; ABD'de muhasebe standartlarını Finansal Muhasebe Standartları Kurulu-FASB belirlerken, bundan tamamen bağımsız AICPA-Amerikan Mali Müşavirler Enstitüsü denetim standartlarını belirlemekte, denetim uygulamalarının

⁵¹ KGK, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf

gözetimi ise PCAOB⁵² adlı kamu kurumu niteliğindeki KGK muadili Kamu Gözetim Kurulu tarafından yürütülmektedir.⁵³

Türkiye’de standartlar konusunda en yetkili kurum olan KGK’nun organizasyonunda üç adet Gözetim ve Denetim dairesi ile iki adet Standartlar Dairesi yer almaktadır.⁵⁴

KGK, TMS/TFRS setlerini her yıl güncelleyerek yayınlamaktadır. 2019 setinde; 45 adet Denetim Standardı, 1 adet Kalite Kontrol Standardı, 1 adet Etik Kurallar ve 1 adet İlke Kararları mevcuttur.

Muhasebe mesleğinin daha kaliteli olması için yapılan ulusal ve uluslararası çalışmalara ikinci bölümde daha detaylı yer verilecektir.

⁵² PCAOB-Public Company Accounting Oversight Board

⁵³ Sayar, Zafer, “Kgk Ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş Ve Yetki Farklılıkları”, *İSMMM 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 26-30 Kasım 2014, S.17

⁵⁴ KGK, Teşkilat Yapısı, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-178-733-kgk-teskilat.html

2. BÖLÜM

MESLEKTE KALİTE

Muhasebe mesleğinde kalite konusunda ayrıntılara geçmeden önce daha kurumsallaşmış, standartları oluşmuş denetimde kalite konusu tanıtılacaktır. Denetim mesleğinde kalite konusunda ilk çalışmalar Sarbanes Oxley yasası ile başlamıştır.

2002 yılında yayımlanan Sarbanes Oxley yasası (SOA) kamu muhasebe mesleğinin düzenleyici yapısını önemli derecede değiştirdi. Önceden daha az düzenlemeleri olan muhasebe mesleğine üçüncü tarafların bakışını artırdı.⁵⁵ Yasa, kurumsal yönetim anlayışının zorunlu olarak uygulanması, bağımsız denetimin daha katı kurallara bağlanması, bağımsız denetimin gözetimi gibi konuları zorunlu tutarak, yatırımcının mali sisteme yeniden güven duymasını sağlamak amacıyla uygulamaya konulmuştur. Diğer taraftan SOA, muhasebe meslek mensubunun bozulan imajı, kaybolan itibarı ve güvenini yeniden kazanabilmek yönünde de çok önemli bir adım olmuştur.⁵⁶

Mesleğin kendi kendini düzenleme mantığı çerçevesindeki denetim faaliyetleri içerisinde en kapsamlı örnek ABD’de görülmüştür. Amerikan meslek örgütü AICPA önderliğinde 1970’li yıllarda isteğe bağlı olarak, 1980’li yılların ortalarından itibaren ise kuruluşlar nezdinde bağımsız denetimin kalite kontrolüne ilişkin denetim faaliyetleri gerçekleştirilmiştir.⁵⁷

Muhasebe ve denetim mesleği 2000’li yıllara değişim ve dönüşüm süreci yaşayarak girmiştir. Yaşanan gelişmeler ve uluslararası alanda alınan kararlar mesleğin yapılanmasından, uygulanmasına kadar yeni kurallar ve sistemler bütünü içerisinde

⁵⁵ Caplan, Dennis, Diane Janvrin and James Kurtenbach, Research in Accounting Regulation, 2007, Volume 19, 3–34

⁵⁶ Demirel, Erol, Muhasebe Mesleğinde Sürdürülebilir İletişim: Muhasebe Meslek Mensubuna Güven, Onu İtibarlaştırma Ve Kurumsallaşma, 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMÖ, 26-30 Kasım 2014, s.3

⁵⁷ Sayar, Zafer, 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, age. s.2

hareket etmesini zorunlu kılmıştır. Standartlar mesleğin temel kılavuzu haline gelmiştir. Uluslararası karaktere sahip olan bu yapı, muhasebe mesleğinin ve muhasebenin yeni kültürünü oluşturmaktadır.⁵⁸

Müşteri beklentilerine cevap verirken, verilen hizmetin belirli kalite standartlarına sahip olması ve müşteriler açısından ilerleyen zamanlarda da hizmetlerin aynı kalitede sunulacağına güvencesinin verilmesi son derece önemlidir. Bu aynı zamanda potansiyel müşterilerde de verilecek hizmetlerin belirli kalitede olduğu izlenimini yaratacaktır. Tabi ki kalitenin sağlanması kadar sürdürülmesi de çok önemlidir.⁵⁹

Bağımsız denetim kuruluşları, yaptıkları bağımsız denetimin kalitesinin kontrolünü sağlayacak yeterli, etkin işleyen ve uygulama kolaylığı bulunan politika ve prosedürleri makul bir güvence verecek şekilde sağlayan bir gözetim sistemi kurmak zorundadırlar.⁶⁰

Kaliteli bir denetim çerçevesine ulaşabilmek için hem denetim fonksiyonu kaliteli bir şekilde gerçekleşmeli hem de ülke genelinde oluşturulan bir kalite güvence sistemi (gözetim sistemi) ile denetimin kalitesi denetlenmelidir. Denetimde kaliteye ulaşmanın ön koşulu, denetçilerin kalitesini sağlamaktır. Bu ise denetçinin yeterli ve sürekli eğitiminden, meslek ahlakı kurallarına uymasına kadar birçok konuyla yakından ilişkilidir.⁶¹

2.1. Denetim Mesleğinde Kalite

Denetimin kalitesi ile ilgili standart olarak kabul edilip her bir bağımsız denetim faaliyetinde uygulanması amacıyla Avrupa Birliği tarafından bir çalışma başlatılmış ve Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri ile Malta, Kıbrıs ve Türkiye gibi ülkelerdeki üst denetim kurulu başkanlarının da katılımıyla bir rapor hazırlanmıştır. Raporun başlığı “Denetim Kalitesi İle İlgili Temel İlkeler (Guidelines on Audit Quality)” olup, rapor dört bölümden oluşmaktadır.⁶²

⁵⁸ TÜRMOB, www.turmob.org.tr/TurmobWeb_Attachment.pdf

⁵⁹ Demirel, Erol, age, s.6

⁶⁰ Karaimer, Bertan, Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim, izsmmmo.org.tr, slayt 57

⁶¹ Uzay, Şaban, Denetimde Kalite, s2

⁶² ECA-II, 03.05.2016, www.eca.europa.eu

- Birinci bölüm: Genel bilgiler, temel tanımlar, üst denetim kuruluşu türleri ve temel ilkelerin uygulandığı denetimler,
- İkinci bölüm: Denetim sürecinin gözden geçirilmesini içeren “kalite kontrol”,
- Üçüncü bölüm: Denetim sonrası kalite güvencesinin özellikleri,
- Dördüncü bölüm: Kalitenin artırılması için gereken, özellikle insan kaynaklarının, kurumsal risklerin ve dış ilişkilerin yönetimi gibi kurumsal ölçütlerdir.

Denetim Kalitesi ile İlgili Temel İlkeler kapsamında denetimle ilgili sekiz adet temel özellikten bahsedilmektedir.⁶³

1. *Önemlilik*; denetimi yapılan işletmenin büyüklüğü ve kamu üzerindeki etkisi ile tespit edilebilmektedir.
2. *Güvenilirlik*; denetim sürecindeki işlemlerin somut kanıtlarla ispatlanabilmesini ifade etmektedir.
3. *Objektiflik*; denetimin tarafsız, adil ve önyargısız bir şekilde gerçekleştirilmesidir.
4. *Denetimde kapsam*; gerçekleştirilen denetimin planlanan denetim sürecinde yer alan tüm unsurları içermesini öngörmesidir.
5. *Zamanında olma*; süreçteki tüm işlemlerin gerçekleştirilerek denetim sonuçlarının belirtilmiş olan zaman süresi içinde teslim edilmesi demektir.
6. *Açıklık*; denetim sonuç ve görüşlerinin herkes tarafından anlaşılabilir şekilde kısa ve öz olarak sunulmasıdır.
7. *Verimlilik*; denetim için yeteri kadar kaynak tahsis edilmesidir.
8. *Etkililik*; denetim sonuç ve görüşlerinin denetlenen işletme ve ilgili kamu kurumları tarafından kabul edilebilir olmasını ifade etmektedir.

Geçmişten günümüze bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerin tespit edilmesi için yapılan çalışmalar doğrultusunda ağırlıklı olarak beş temel faktörün bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olduğu üzerine çalışmalar yapılmıştır. Bu faktörler

⁶³ ECA-I, 2004: 5

sırasıyla; Denetlenen İşletme, Bağımsız Denetim Firması, Bağımsız Denetçi, Bilişim Teknolojisi Kullanımı ve Yasal Düzenlemeler ve Kurumlardır.⁶⁴

Bu nedenle, ülkeler ulusal düzenlemelerini, uluslararası düzenlemeleri takip ederek oluşturmalıdırlar.

2.1.1. Denetim Mesleğinde Kalite İle İlgili Uluslararası Çalışmalar

Denetimde kalite ile ilgili ilk çalışmalar uluslararası alanda ortaya konulmuştur. Türkiye daha sonra bu standartlardan yararlanarak ulusal standartlar olarak çeviri yapmıştır.

IFAC tarafından biri bağımsız denetim şirketini, diğeri ise denetimin içeriğini ilgilendiren iki ayrı standart getirilmiştir:

- 1- Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (ISQC-1)
- 2- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (ISA-220)

Bu standartlara ilave olarak Kalite Güvence Standartları ve Etik Standartlar oluşturulmuş olup, denetim firmalarının daha kaliteli ve daha etik hizmetler sunması sağlanmaktadır.

2.1.1.1. Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (ISQC-1)

Uluslararası Kalite Kontrol Standartları'nın (ISQC-1)⁶⁵ ilk versiyonu Mart 2009, ikinci versiyonu 27 Temmuz 2010'da, üçüncü ve son versiyonu Ağustos 2011'de yayınlanmıştır. ISQC-1'de durum çalışmaları, formlar, Kalite Kontrol menülerine örnekler yer almaktadır. SMP'ler için Kalite Kontrol Rehberinin amacı ISQC-1'i kullanan SMP'lere yardım etmektir.⁶⁶

⁶⁴ Ada, Şebnem ve Mahmut Yardımcıoğlu, "Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Literatür İncelemesi", Journal of Social and Humanities Sciences Research, 2017, Vol-4/14, pp.1732-1740.

⁶⁵ ISQC-1: Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements

⁶⁶ Attolini, Giancarlo, IFAC SMP Committee Guides, WCOA, 9 Kasım 2010, slayt 13

İkinci versiyonundaki temel değişiklikler şunlardır⁶⁷; Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartlar Kurulu (IESBA)⁶⁸ kodlarının 2009 revizyonuna uyum, 2010 elkitabı için güncelleme rehberi geliştirme ve renk dizaynıdır.

ISQC-1'in amacı denetim firmalarının tarihi finansal tablolarının denetimi ve diğer güvence ve ilgili hizmet bağlantıları için kalite kontrol sistemleri ile firmanın sorumluluklarını belirleyen standartlar oluşturmak ve rehberlik sağlamaktır.⁶⁹

ISQC-1'in getirmiş olduğu kalite kontrol standartlarının oldukça detaylı olması, bu standardın küçük ve orta büyüklükteki muhasebe firmaları tarafından anlaşılmasını güçleştirmiştir. IAASB, KOBİ'ler için daha az kapsamlı denetim standardı oluşturulmasına ihtiyaç olmadığı görüşünde olduğunu açıklamıştır.

KOBİ'lerin denetim standartlarına uyumunu kolaylaştırmak için IFAC tarafından 2007 yılında *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Denetiminde Uluslararası Denetim Standartlarını Kullanıma İlişkin Rehber* yayınlanmıştır. Ayrıca küçük ve orta ölçekli muhasebecilerin uluslararası bağımsız denetim kalite kontrol standartlarına uyumlarını kolaylaştırmak için ise 2009 yılında *Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları İçin Kalite Kontrol Kılavuzu* yayınlanmıştır.

IFAC SMP komitesinin yayınladığı ve Kalite Kontrol Kılavuzunun tamamlayıcısı olan *Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Firmaları için Büro Yönetimi Kılavuzu* da KOBİ'lere yol gösterecek olup, 2011 yılında TÜRMOB tarafından Türkçeye çevrilmiştir.

2.1.1.2. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol

Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (ISA-220) ⁷⁰ Uluslararası Denetim Standardı'nın amacı denetim firmalarının ve bireysel olarak denetçinin yeterli kalitede denetim yapmasını sağlamak amacıyla prosedürler belirlemek ve standartlar oluşturmaktır. Standart, 15 Haziran 2005 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

⁶⁷ Attolini, Giancarlo, age. slayt 15

⁶⁸ The International Ethics Standards Board for Accountants

⁶⁹ Uzunhasanoğlu, Defne, 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, s.4

⁷⁰ ISA 220-Quality Control for an Audit of Financial Statements

Söz konusu standardın amacı, denetim firmalarının ve bireysel olarak denetçinin yeterli kalitede denetim yapmasını sağlamak amacıyla prosedürler belirlemek ve standartlar oluşturmaktır.⁷¹

ISA-220'ye göre müşteri ile olan ilişkilerin ve denetim sözleşmelerinin kabulünde aşağıdaki unsurların göz önünde bulundurulması gerekir:

- Müşteri işletme ile ilgili üst düzey yönetici ve şirket ortaklarının dürüstlüğü
- Denetim sözleşmesi yapılacak şirkete yeterli zaman ve kaynağın tahsis edilebilecek olması
- Müşteri firmanın ve denetim ekibinin etik değerlere sahip olmasıdır.

Denetim firmaları tüm denetimin Uluslararası Denetim Standartları ve ilgili ulusal standart ve uygulamalara uygun bir şekilde yürütüldüğünden emin olmak amacıyla kalite kontrol politika ve prosedürleri dizayn edip uygulamalıdır.

Kalite kontrol prosedürlerinin amacı aşağıda belirtilen konularla bağlantılıdır:

Profesyonel gereklilik: Bağımsızlık, dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve profesyonel davranışı içerir.

Denetim ekibinin yeteneği ve bilgi seviyesi: Denetim ekibi yeterli bilgi seviyesine sahip olmalıdır.

Uygun Personelin Atanması: Her pozisyon için yeterli teknik ve bilgi seviyesindeki denetim personeli atanmalıdır.

Yetkilendirme: Denetim ekibi yeterli seviyede gözlemlenmeli ve yapılan iş kalite standartlarına uygun bir şekilde yeterli güvence sağlayacak şekilde kontrol edilmelidir.

Danışmanlık: Gerekli görüldüğü takdirde içeriden ya da şirket dışı uzman yardımı alınmalıdır.

Müşterinin Kabulü: Müşteri kabul edilirken bağımsızlık prensibi göz önünde bulundurulmalıdır.

⁷¹ Bilgin, Nil Aslı, Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, sayfa 35

Gözlemlenme: Kalite kontrol politikalarının etkinliği ve yeterliliği sürekli olarak gözlemlenmelidir.

Standarda göre sorumlu ortak baş denetçi, denetim sözleşmesine göre yapılacak olan denetimin kalitesinin bütünü ile sağlanmasından sorumludur. Halka açık olan şirketlerin denetiminde, sorumlu ortak baş denetçi kalite kontrolü ile ilgili bir gözlemcinin atanıp atanmayacağına karar vermelidir ve atanması halinde denetim sırasında meydana gelen önemli durumları kalite kontrol gözlemcisine iletmelidir. Burada kalite kontrolünün amacı denetim ekibi tarafından alınan önemli kararların ve denetim raporuna yansıtacak sonuçların değerlendirilmesidir.

2.1.1.3. Kalite Güvence Standartları

Kalite güvencesi, bağımsız denetim faaliyeti yürüten bir denetim firması ya da yasal denetçi tarafından yürütülen denetim işlerinin kalitesini ve incelenmesini sağlayan ulusal düzeyde oluşturulmuş bir dış sistemdir.⁷²

IAASB tarafından ilk defa Mart 2006 yılında oluşturulan ISAE-3402⁷³ standartları Kalite Güvence Standartları olarak anılmaktadır. Kalite güvence standartları, hizmet organizasyonları olan denetim firmalarının daha kaliteli hizmet sunması konusunda güvence oluşmasını sağlayan standartlardır.

Denetim standartları finansal tabloların nasıl denetleneceğini belirlerken, kalite güvence standartları ise denetlenen finansal tablolar ile ilgili hazırlanan denetim raporlarının gerçek durumu ne kadar yansıttığını ortaya koymaktadır.

Finansal tabloların uluslararası denetim standartlarına uygun olarak denetlendiğinden emin olmak için sistemde kalite güvence programı bulunmalıdır. Gözetimin hangi yetkili kuruluş tarafından yapılacağı ülkeden ülkeye değişmektedir. Kalite güvencesine sahip olan ülkelerin çoğu kalite güvencesi gözetim programı kullanmaktadır. Ülkemizdeki uygulama, birlikte sorumluluk şeklindedir. Sermaye piyasasında denetim yapan kuruluşların gözetimini SPK; banka denetimi yapan denetim kuruluşlarının gözetimini BDDK; tam tasdik işlemlerinin gözetimini Maliye Bakanlığı, meslek

⁷² Türker, Masum, Muhasebe Mesleğinde Kalite Güvence Sistemi ve Türkiye Deneyimi, 28-29 Mayıs 2008, Sunum, Gürcistan

⁷³ ISAE, International Standard on Assurance Engagements

mensuplarının genel denetimi ile disiplin cezalarının keskinleştirilmesini meslek odaları ve TÜRMOB gerçekleştirmektedir.⁷⁴

2.1.1.4. Denetçiler için Meslek Etiği

Denetim işletmesinin ve personelinin ilgili ahlaki yöntem/kurallara uyacağına dair makul güvence sağlamak amacıyla işletmede politikalar ve prosedürler oluşturmalıdır.

IFAC Ahlak kuralları, mesleki ahlak kurallarının temel ilkelerini oluşturmaktadır. Bununla ilgili ilkeler şunlardır:

- Dürüstlük, doğruluk,
- Tarafsızlık,
- Mesleki yeterlilik ve gerekli özen,
- Gizlilik ve sır saklama,
- Mesleki davranış kurallarına uyum,
- Bağımsızlık.

Denetim işletmesinin ortakları ve diğer kimseler (çalışanlar), IFAC tarafından belirlenmiş bağımsızlık ve ahlak kurallarına uymak ve sürdürmek amacıyla politika ve yöntemler oluşturmalıdır.

KGK'nun hazırladığı "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar" Standardının güncellenen sürümü 30/11/2017 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Standardın 1. kısmında Etik Kurallara Uyum ve Temel İlkeler, 3. kısmında ise Bağımsız Denetçiler yer almaktadır. Bağımsızlık Standartları 4. kısımda ele alınmaktadır. 1. kısım, denetçi için mesleki etiğin temel ilkelerini belirlemekte ve denetçinin uyması gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. 3. kısımda ise kavramsal çerçevenin belirli durumlarda nasıl uygulandığı açıklanmıştır. Bu kısımda, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlere karşı alınabilecek önlemlere ilişkin örnekler sunulmuştur. Etik kurallarda herhangi bir istisna getirilmediği sürece, denetçi veya denetim şirketi bu Kurallara uygunluk sağlamakla yükümlüdür.

⁷⁴ Uzay, Şaban, Denetimde Kalite, s.9

Denetçinin 1. kısımda belirtilen temel ilkelere uygunluk sağlaması zorunludur. Bu ilkeler özet olarak şöyle açıklanmaktadır:

Dürüstlük; bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmaktır. Denetçinin bilgilerin yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini, dikkatsizce sunulmuş bilgi ve beyan içerdiğini, içermesi gereken bilgileri gizlediği, yanıltıcı olduğunu düşündüğü durumlarda ve bu durumla ilişkilendirildiğini fark etmesi halinde söz konusu bilgilerle ilişkilendirilmesini sonlandırmak için gerekli adımları atması zorunludur.

Tarafsızlık; önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemektir. Denetçi tarafsızlığı zedeleyecek durumlara maruz kalabilir. Herhangi bir durum veya ilişkinin, mesleki hizmeti veya faaliyetiyle ilgili muhakemesinin tarafsızlığını bozması veya uygunsuz şekilde etkilemesi durumunda denetçi, söz konusu mesleki hizmeti veya faaliyeti yürütmemelidir.

Mesleki yeterlik ve özen; uygulama, mevzuat ve tekniklerdeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve beceriyi müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmektir.

Mesleki yeterlik; kazanılması ve sürdürülmesi olarak iki aşamadan oluşmaktadır. Mesleki yeterliğin sürdürülmesi; ilgili teknik, mesleki ve iş hayatına ilişkin gelişmelerin anlaşılmasını ve bunlara yönelik sürekli bir farkındalığı gerektirir. Sürekli mesleki gelişim, denetçinin mesleki çevrede yeterli bir şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli kabiliyetleri geliştirebilmesine ve sürdürebilmesine imkân sağlar.

Özen; bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar.

Denetçi, mesleki faaliyet kapsamında, maiyetinde çalışan kişilerin uygun hizmet içi eğitim almasını ve gözetime tabi olmasını temin etmek üzere gerekli adımları atar.

Sır saklama (gizlilik); mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek, söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür

bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamaktır.

Denetçi, başta çekirdek ailesinin bir üyesine, aile yakınlarından birine veya yakın bir iş arkadaşına, çalışanları ile danışmanlık ve yardım aldığı kişiler de dâhil olmak üzere sır saklama yükümlülüğünü yerine getirmelidir.

Sır saklama yükümlülüğü, denetçi ile müşteri arasındaki ilişkinin sona ermesinden sonra da devam eder.

Mesleğe uygun davranış: ilgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınmaktır. Denetçiler, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında kendilerini tanıtırken mesleğin itibarına gölge düşüremezler.

Denetçiler, açık sözlü ve dürüst olurlar. Sunabilecekleri hizmetler, taşıdıkları nitelikler ve edindikleri tecrübeler konusunda aşırıya kaçan iddialarda bulunamazlar. Başkalarının işleriyle ilgili kötüleyici referanslar veremezler veya mesnetsiz karşılaştırmalar yapamazlar.

Bağımsız denetçiler ile ilgili durumlar 3. kısımda şöyle açıklanmaktadır:

Denetçinin görevlendirilmesi: Denetçinin yeni bir müşteri kabul etmeden önce, bu kabulün temel ilkelere uyumu engelleyen herhangi bir tehdit oluşturup oluşturmayacağını belirlemesi zorunludur. Tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek mümkün değilse denetçi, müşteriyi kabul etmez. Denetçi, her tür tehdidin ciddiyetini değerlendirir. Tehditler, aşağıdaki kategorilerden bir veya birkaçının kapsamına girmektedir:

- Kişisel çıkar,
- Kendi kendini denetleme,
- Taraf tutma,
- Yakınlık,
- Yıldırma.

Denetçi değişikliği yapılması durumunda, denetçinin mevcut denetçiyle görüşmelere başlaması için yazılı olarak müşteriden izin alması gerekir.

Çıkar çatışmaları: Çıkar çatışması, tarafsızlık için bir tehdit oluşturmasının yanı sıra diğer temel ilkelere yönelik tehditler de oluşturabilir. Denetçi, mesleki veya işe ilişkin muhakemesinden ödün verecek herhangi bir çıkar çatışmasına izin veremez.

Denetçinin müşteriden açık bir onay vermesini istediği ve müşterinin onay vermeyi reddettiği durumlarda, denetçi, çıkar çatışmasına yol açacak mesleki hizmetleri gerçekleştirmeyi reddeder veya bu mesleki hizmete devam etmez ya da tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli ilave önlemleri uyguladıktan sonra söz konusu ilişkileri sonlandırır.

İkinci görüşler: Denetçiden, hali hazırda müşterisi olmayan bir şirket veya işletme tarafından ya da bu ilgililer adına belirli durum ya da işlemlere ilişkin muhasebe, denetim, raporlama veya diğer standartlar veya ilkelerin uygulanmasına yönelik ikinci görüş vermesinin talep edildiği durumlar, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturabilir. Görüş isteyen şirket veya işletmenin mevcut denetçiyle iletişime izin vermeyecek olması durumunda denetçi, tüm şartları dikkate alarak istenen görüşü vermenin uygun olup olmayacağını belirler.

Ücretler ve diğer menfaatler: Denetçi, mesleki hizmetlere ilişkin görüşmeler sırasında, uygun olarak nitelendirilebilecek ücret ne ise teklif edebilir. Denetçinin, başka bir denetçiden daha düşük ücret teklifi vermesi tek başına etik ilkelere aykırı değildir. Bazı güvence dışı hizmet türleri için şarta bağlı ücret uygulaması yaygın olarak kullanılır. Ancak bu uygulama belirli durumlarda temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturabilir.

Denetçi bazı durumlarda bir müşteriyle ilgili yönlendirme ücreti veya komisyon alabilir. Denetçi bir müşteri elde etmek için yönlendirme ücreti ödeyebilir. Söz konusu yönlendirme ücretinin ödenmesi de alınması kadar tarafsızlığa ve mesleki yeterlik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturur.⁷⁵

Denetçi, ödemelerin denetim şirketinin önceki sahiplerine ya da varislerine veya hak sahiplerine yapılması şartıyla bir başka denetim şirketinin tamamını ya da bir kısmını satın alabilir. Bu tür ödemeler komisyon veya yönlendirme ücreti olarak kabul edilmez.

⁷⁵ KGG, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı, madde 240.5.

Mesleki hizmetlerin pazarlanması: Denetçinin reklam veya diğer pazarlama yöntemleriyle yeni işleri ısrarcı bir üslupla talep etmesi durumunda, temel ilkelere uyumu engelleyen bir tehdit oluşabilir.

Hediyeler ve ağırlanma: Bir müşteri tarafından, denetçiye veya çekirdek ailesinin bir üyesine ya da aile yakınlarından birine hediye ve ağırlama teklifi sunulması, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturabilir. Denetçi, her tür tehdidin ciddiyetini değerlendirir ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alır.

Emanet olarak tutulan müşteri varlıkları: Denetçi, müşterinin parasını veya diğer varlıklarını emanet olarak tutamaz. Denetçiler, müşteri varlıklarının elde tutulmasını içerebilecek hizmetlere ilişkin müşteri ve iş kabul prosedürlerinin bir parçası olarak, bu varlıkların kaynağı ile ilgili uygun sorgulamaları yapar ve yasal yükümlülükleri göz önünde bulundurur.

Tarafsızlık-Tüm Hizmetler: Denetçinin, herhangi bir mesleki hizmeti sunarken müşterilerle ya da onların yöneticileriyle veya çalışanlarıyla olan çıkarları veya ilişkilerinden dolayı tarafsızlık ilkesine uyumu engelleyen herhangi bir tehdidin olup olmadığını belirlemesi zorunludur. Örneğin, bir aile ilişkisi ya da yakın bir kişisel ilişkiden veya iş ilişkisinden dolayı tarafsızlık ilkesine yönelik olarak yakınlık tehdidi oluşabilir. Güvence hizmeti veren bir denetçi, güvence müşterisinde bağımsız olmalıdır.

Alınacak önlemlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir;

- İş ekibinden ayrılmak,
- Yönlendirme ve gözden geçirme prosedürleri oluşturmak,
- Tehdit oluşturan finansal ilişkinin veya iş ilişkisinin sonlandırılması,
- Konunun denetim şirketi bünyesinde bulunan daha üst kademedeki yöneticilerle müzakere edilmesi,
- Müşterinin üst yönetiminden sorumlu olanlarıyla konunun müzakere edilmesidir.

Önlemlerin tehditleri ortadan kaldıramaması veya kabul edilebilir bir düzeye indirememesi durumunda denetçi, ilgili işi reddeder veya sonlandırır.

Bağımsızlık: Denetim işlerinde, denetim ekibi üyelerinin, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin denetim müşterilerinden bağımsız olması kamu yararını ilgilendirir. Dolayısıyla bağımsızlık, bu kurallar tarafından zorunlu kılınmıştır.

Bu bağlamda; bağımsızlık koşullarının neler olduğunu personele ve ona bağlı diğer kişilere iletmelidir. Bağımsızlığı tehdit eden koşulları belirleme ve değerlendirmeler yaparak bunları ortadan kaldırmak ya da makul düzeye indirmek için davranışlar sergilemelidir. Bunların başarılabilmesi durumunda, belirlenmiş olan politika ve yöntemler, yönetimin çekilmesini sağlamalıdır.

Denetim şirketinin, bir işi kabul edip etmeme veya bir işe devam edip etmeme konusunda ya da belirli bir kişinin denetim ekibi üyesi olup olmayacağı hususunda karar verirken bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemesi ve değerlendirmesi zorunludur. Bağımsızlığa yönelik tehditlerin ciddiyeti değerlendirilirken, nicel faktörlerin yanı sıra nitel faktörler de dikkate alınır.

Bağımsızlık hükümlerinin uygulanacağı işletmeler belirlendikten sonra, güvence ekibi ve denetim şirketinin, güvence müşterisi olarak kabul edilecek taraflardan bağımsız olması gerekmektedir.

Denetimde kalite üzerine açıklamalarda bulunduğumuz bu bölümde özet olarak denetimin kalitesinin belirli standartlarla sağlandığını söyleyebiliriz. Hem uluslararası hem de Türkiye'deki standartlar denetimin kalitesini artırmak amacıyla oluşturulmuş ve uygulanmaya başlanmıştır. Kalite Kontrol Standartları (KKS-1) ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS-220) na ek olarak Etik Kurallar da daha kaliteli denetim için gereklidir.

Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde Muhasebe açısından kalitenin nasıl artırılması hususunda denetim kalitesini ilgilendiren standartlardan yararlanılarak, muhasebe kalitesini etkileyen unsurlar üzerine açıklamalar yapılacaktır.

2.1.2. Denetim Mesleğinde Kalite ile İlgili Türkiye'deki Çalışmalar

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) muhasebe ve denetim standartlarının Türkiye'ye uyarlanmasında tek yetkili kurumdur.

KGK'nın 26 Aralık 2012 tarihinde yayımladığı "Bağımsız Denetim Yönetmeliği" nde bağımsız denetim kuruluşunda bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen ortakların YMM ya da SMMM ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşacağı ifade edilmektedir.⁷⁶

Türkiye'de yapılan denetimlerde kalite kontrolünü sağlamak amacıyla 3568 sayılı kanun çerçevesinde bazı düzenlemeler yer almaktadır. Örneğin meslek mensubu olabilmenin bazı şartları vardır. Dolayısıyla meslek mensupları belirli bilgi seviyesine sahip olmak zorundadırlar.

Türkiye'de BDS 220'de⁷⁷ belirtilen denetim ekibinin yeterli derecede bilgi seviyesine sahip olma şartı ülkemizde 3568 sayılı kanundaki meslek mensubu olabilmek için belirlenen şartların yerine getirilmesi ile sağlanmaktadır.

Ayrıca SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte⁷⁸ ISA 200'de belirtilen profesyonel gereklilikle ilgili (bağımsızlık, dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve profesyonel davranış) denetçide bulunması gereken özelliklere yer verilmiştir.

Sermaye Piyasası Kanunu ise, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemek amacıyla yürürlüğe girmiştir. Bu amacın gereği olarak, anılan Kanun'un 16'ncı maddesinde "*Muhasebe, Mali Tablo ve Rapor Standartları ile Bağımsız Denetleme*" düzenlenmiştir. Bu düzenleme paralelinde çıkarılan Tebliğ de gerek bağımsız denetim kuruluşunun gerekse denetçinin sahip olması gereken vasıflar belirlenmiştir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ'in dördüncü kısmında kalite kontrolüne yer verilmiştir.⁷⁹

⁷⁶ KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, madde 4-ç.

⁷⁷ BDS 220 standardının ilk sürümü 14/11/2013 tarihli ve 28821 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁸ 04 Ocak 1990 tarihli 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁹ SPK Tebliğ Seri X/22

Ülkemizde kurumsal ve büyük denetim firmalarının yanı sıra daha küçük ve kurumsal olmayan denetim firmaları da bulunmaktadır. Ülkemizde 30 Haziran 2018 tarihi itibarıyla 256 denetim firması yetkilendirilmiştir. Denetim firmalarının 135 adedi temel alanda, 72 adedi temel alan-bankacılık-sermaye piyasası alanlarında, 55 adedi ise tüm alanlarda faaliyet göstermektedirler.⁸⁰

Kurumsal olan firmalarda sürekli olarak Türkiye’deki ve dünyadaki yeni gelişmelerle ilgili çalışanlar eğitilmektedir. Ancak diğer birçok denetim firmasında verilen eğitim daha çok usta çırak ilişkisine dayanmaktadır. Dolayısıyla işe yeni giren denetçiler iş esnasında gözlemlene yolu ile yapılan işi öğrenmeye çalışmaktadırlar.

Kaliteli bir denetimin kaçınılmaz ön koşulu, o denetime gereken özen ve titizliğin gösterilmesidir. Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de denetim şirketlerinin en önemli kaynağı ellerindeki insan gücüdür ve bu güç de birim maliyetleri verilen hizmetin kalitesi ile doğru orantılıdır. KGK’nın standartları düzenlemesi neticesinde KKS-1 ve BDS-220 standartlarında kalite konusu detaylı şekilde vurgulanmıştır.

Türkiye Denetim Standartları’na (TDS) baktığımızda çalışmamızla ilgili olan KKS-1 ve BDS-220 standartlarını görmekteyiz. Kalite Kontrol Standartları 1 Denetim şirketlerini kapsamı açısından muhasebecileri ilgilendirmektedir. Ancak kanaatimizce muhasebe meslek mensuplarının daha kaliteli hizmet sunabilmeleri açısından meslek mensuplarına yönelik Kalite Standartları da belirlenmelidir.

2.1.2.1. Kalite Kontrol Standardı 1-KKS-1

Kalite Kontrol Standardı olarak ISQC-1, KGK tarafından “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol” tercüme edilen standarttır. Bu standart 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 2 Ekim 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu standartla birlikte denetim şirketinin amacı makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır.

⁸⁰ KGK. <http://kgk.gov.tr/> İstatistik, Tablo-3-Sicile Kaydedilen Bağımsız Denetim Kuruluşları.

KKS-1’de “denetim” kelimesi; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin olarak denetim şirketi tarafından verilen her bir hizmeti ifade eder.

KKS-1’de “küçük şirketler, kendi kalite kontrol sistemlerinin belgelendirilmesinde elle tutulmuş notlar, kontrol listeleri ve formlar gibi şekil olarak daha basit yöntemler kullanabilir” denilmiştir.

Standardın “Küçük Şirketlere Özgü Hususlar” bölümünde hiçbir çalışanı bulunmayan ve tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçiler için; uygun personelin denetim ekibinde görevlendirilmesine, gözden geçirme sorumluluklarına ve izleme sonuçlarının yıllık olarak denetim şirketi bünyesindeki sorumlu denetçilere iletilmesine ilişkin ana hükümlerin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Personelin kalite kontrole ilişkin konularla ilgili görüş ve endişelerini bildirmesinin teşvik edilmesi, kalite kontrol sistemi hakkında denetim şirketinin geri bildirim almaya önem verdiğini gösterir.

Büyük denetim şirketlerine kıyasla küçük denetim şirketlerinin politika ve prosedürlerinin belgelendirilmesi ve bildirilmesi daha basit ve daha dar kapsamlı olabileceği belirtilmiştir.

Kalite kontrol sisteminden sorumlu olan kişi veya kişilerin yeterli ve uygun deneyim ve beceriye sahip olmaları; kalite kontrol sorunlarını belirleyebilmelerini, anlayabilmelerini ve bunlara yönelik uygun politika ve prosedürler geliştirebilmelerini sağlar. Bu kişi veya kişilerin gerekli yetkiye sahip olması, bunların söz konusu politika ve prosedürleri uygulayabilmelerini sağlar.

Denetim şirketinin yeni veya mevcut bir müşteriden yeni bir denetim sözleşmesi kabul edebilmesi için gerekli yeterlik, beceri, kapasite ve kaynaklara sahip olup olmadığının değerlendirilmesi, söz konusu denetime özgü yükümlülüklerin ve ilgili tüm kademelerdeki mevcut şirket personelinin niteliklerinin gözden geçirilmesini gerektirir.

Genel olarak denetim şirketinin müşterinin dürüstlüğü hakkındaki bilgisi, müşteriyle ilişkisini devam ettirdiği süreyle paralel olarak artacaktır.

Bir müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine karar verilirken mevcut veya önceki denetimler sırasında ortaya çıkan önemli konular ve bu konuların ilişkinin devam etmesine olan etkileri dikkate alınır. Örneğin bir müşteri, denetim şirketinin gerekli uzmanlığa sahip olmadığı bir alanda ticari faaliyete başlamış olabilir.

Kamu sektöründe görev yapan denetçiler, mevzuat uyarınca atanabilirler. Politika ve prosedürlerin oluşturulması, kamu sektörü denetçilerinin risk değerlendirmesi yapmalarında ve raporlama sorumluluklarını yerine getirmelerinde değerli bilgiler sağlayabilir.

Etkin işe alma süreç ve prosedürleri, çalışmalar için gerekli yeterlik ve kabiliyetleri geliştirme kapasitesine ve bu kabiliyetleri yeterli biçimde kullanabilmesine imkân veren uygun karakter özelliklerine sahip dürüst kişileri seçmesinde denetim şirketine yardımcı olur.

Denetim şirketi personelinin yeterliğinin devamlılığı büyük ölçüde uygun seviyedeki sürekli mesleki gelişime bağlıdır. Bu sayede denetim şirketi personeli bilgi ve kabiliyetlerini muhafaza edebilir. Etkin politika ve prosedürler, her kademedeki şirket personeli için sürekli uygulamalı eğitim ihtiyacını dikkate alır ve personelin gerekli yeterlik ve kabiliyetlerini geliştirebilmesi ve bunları sürdürebilmesi için ihtiyaç duyulan eğitim kaynaklarını ve desteğini sağlar.

Denetim şirketi, bünyesinde teknik imkânların ve eğitim kaynaklarının bulunmaması gibi hâllerde şirket kadrosunda yer almayan uygun yeterliğe sahip kişilerin hizmetinden yararlanabilir. Denetim şirketinin büyüklüğü ve içinde bulunduğu şartlar, denetim şirketinin performans değerlendirme sürecinin yapısını etkileyecektir. Özellikle küçük şirketler, kendi personelinin performansını değerlendirirken şekil bakımından daha basit yöntemler kullanabilir.

Denetim şirketi, politika ve prosedürleri aracılığıyla denetimin yürütülme kalitesinin tutarlılığını artırır. Bu tutarlılık, genellikle yazılı veya elektronik rehberler, yazılımlar veya diğer standart belgelendirme biçimleri ile sektöre veya denetimin konusuna özgü rehberlerin oluşturulması suretiyle sağlanır. Uygun bir ekip çalışması ve eğitim,

denetim ekibinin daha az deneyimli üyelerinin kendilerinden beklenen çalışmanın hedeflerini açık şekilde anlamalarına yardımcı olur.⁸¹

Ekip üyeleri arasındaki istişarede, denetim şirketinin kolektif deneyimi ile teknik uzmanlığının yanı sıra uygun araştırma kaynakları da kullanılır. İstişare, kalitenin artırılmasına ve mesleki muhakemenin kullanımının geliştirilmesine yardımcı olur. Denetim şirketi politika ve prosedürlerinde istişareye gerekli ölçüde yer verilmesi, zor ve tartışmalı konularda personeli istişareye teşvik eden ve istişareyi bir güç olarak kabul eden bir kültürün geliştirilmesine yardımcı olur.⁸²

Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmenin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı aşağıdaki şekilde olmalıdır:⁸³

- Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme tamamlanmaya kadar denetim raporuna tarih verilmez. Ancak denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeye ilişkin belgelendirme, rapor tarihinden sonra tamamlanabilir.
- Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin zamanında ve denetimin uygun aşamalarında gerçekleştirilmesi, önemli sorunların rapor tarihinde veya rapor tarihi öncesinde gözden geçiren kişiyi tatmin edecek şekilde ve gecikmeden çözülmesini sağlar.
- Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin kapsamı, diğer hususların yanı sıra denetimin karmaşıklığına, denetlenen işletmenin borsada işlem görüp görmediğine ve raporun içinde bulunulan şartlara uygun olmama riskine bağlıdır. Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi, sorumlu denetçinin sorumluluklarını azaltmaz.

Kalite kontrol sisteminin denetim firmalarındaki oluşumu sırasında, lider konumundaki kişiler, kalite kontrol sisteminden sorumlu, şirketin büyüklüğüne göre, yeterli ve uygun tecrübeye sahip, yetkili, bir veya daha fazla kişi belirlemelidir. Denetim şirketin yapısını ve hizmetlerini belirten güncel bir kalite kontrol rehberi yayınlanmalıdır. Tüm kalite

⁸¹ KKS-1, paragraf 32.

⁸² KKS-1, paragraf 37.

⁸³ KKS-1, paragraf 42-44.

kontrol sisteminin en doğru şekilde işleyebilmesi için firmalarda yeterli kaynak ayrılmış olmalıdır.⁸⁴

Denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda görev alan denetçiler, kaliteli bir denetim çalışması gerçekleştirmek için azami gayret göstermek, aşağıda belirtilen denetim kalitesini sağlayacak ve koruyacak ilkeleri uygulamak zorundadırlar,⁸⁵

a. Mesleki Gereklilikler: Kuruluşun ve denetçinin; bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve profesyonel davranış ilkelerine uygun davranması.

b. Mesleki Yeterlilik: Kuruluşun ve denetçinin, sorumluluklarını doğru bir şekilde yerine getirebilmesi için gerekli teknik bilgiye ve mesleki yeterliliğe sahip olması.

c. Görev Dağılımı: Denetim çalışmasının gerekli düzeyde teknik bilgi, mesleki yeterlilik ve beceriye sahip olan denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmesi.

d. Yönlendirme: Denetimin istenen kalitede olabilmesini ve denetim sonunda tam ve doğru bir görüş bildirilebilmesini teminen, yapılan işin her seviyede gözden geçirilmesi ve denetçinin görevleri konusunda yönlendirilmesi.

e. Görüş Alma: Mesleki sır olgusunun göz önünde tutulması ve şirketin adının belirtilmemesi kaydıyla, gerekli görülen durumlarda, konuyla ilgili deneyimi ve bilgisi olan kişilerden görüş alınması.

f. Görev Kabulü ve Devamlılık: Yeni görev kabulü için veya gelecek dönemlerde denetime devam edilebilmesi için değerlendirme yapılması, yapılacak değerlendirmede kuruluşun durumunun özellikle bağımsızlık ilkelerine uygunluk ve verilecek hizmetin kapsam ve boyutu yönünden değerlendirilmesi.

g. İzleme: Kalite kontrol metotlarının yeterliliği ve işlevselliğinin izlenmesidir.

Denetim şirketleri ve bağımsız denetçilerin daha kaliteli hizmet vermesini sağlayan KKS-1 ile birlikte denetçiler, denetim faaliyetlerinin kalitesini artırmak için BDS-220 standardını da kullanmalıdırlar.

⁸⁴ Eroğlu, Nevber Zeynep, Bağımsız Denetim İşlerinde Kalite Kontrolünün Sağlanması, Proceedings of INTCESS 2017 4th International Conference on Education and Social Sciences 6-8 February 2017- Istanbul, Turkey, p. 903

⁸⁵ Uygun, Rahmi, Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/rahmiuygun/008/>, 20.12.2018

2.1.2.2. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol-BDS-220

Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (BDS-220) Hakkında Tebliğ 2 Kasım 2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olup 1 Ocak 2013 tarihinden sonraki dönemlere ait finansal tabloları kapsamaktadır. BDS 220, finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve uygun hâllerde denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenler. BDS-220, ilgili etik hükümlerle birlikte dikkate alınır.

“Mali Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” standardının amacı; mali tabloların denetimi de dâhil, (geçmiş) mali bilgilerin denetimine ilişkin kalite kontrol hakkında işletme personelinin belirli sorumluluklarına dair yol göstermektir. Bu standarda göre; sözleşme ekibi; bireysel denetim sözleşmelerine uygulanabilir olan kalite kontrol yöntem ve işlemlerini uygulamalıdır.

BDS-220’ye göre; Tarihi Mali Bilgiler ve Diğer Güvence İle İlgili Hizmet sözleşmelerini denetleyen ve gözden geçiren denetim şirketleri (Bağımsız denetim kuruluşları), işletme ve çalışanların; mesleki standartlara ve diğer düzenlemelere, yasal gerekliliklere uyumunu ve ayrıca sözleşme ekibi ve işletme tarafından yayınlanacak denetim raporunun mevcut durum ve şartlara uygunluğunu sağlayacak bir kalite kontrol düzeni kurmaları gerekir.

Denetim ekipleri, denetim şirketinin kalite kontrol sistemi kapsamında ilgili denetim için geçerli kalite kontrol prosedürlerini uygulamakla ve denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin bağımsızlığa ilişkin bölümünün işlerliğini sağlamak amacıyla denetim şirketine gerekli bilgileri sunmakla sorumludur.

Sorumlu denetçi, görevlendirildiği her bir denetimin genel kalitesinden sorumludur.

Bu standarda göre Sözleşme ekibinin (sözleşmeyi yapan ekip) görevleri şunlardır:

- Denetim sözleşmelerine uygun; uygulanabilir kalite kontrol yöntem, teknik ve işlemlerini yerine getirmek,
- Bağımsız olarak işletmenin kalite kontrol yapısının (bölümlerinin), ilgili işletmede uygulanmasını sağlamak,

- Bağımsız denetim işletmesi (firma) veya diğer taraflar başka herhangi bir bilgi ya da öneri sunmazlarsa yukarıda açıklanan kalite kontrol yöntem ve işlemlerine uymak.

Bu standarda göre sözleşme ortağı; meslek ahlak kurallarına uygunsuzluk durumuna karşı duyarlı, dikkatli ve tetikte olmalıdır. Meslek ahlak kurallarına ilişkin konular; araştırma ve gözlem süresince, denetim sözleşmesinin başlangıcından denetimin sonuçlanmasına kadar sözleşme ortağı ve diğer sözleşme ekibi üyeleri arasında ortaya çıkabilir. Sözleşme ekibi üyelerinin, meslek ahlak kurallarının gereklerine uymadığı; bağımsız denetim işletmesinin kendi içyapısından veya başka yollarla ortaya çıkarsa, sözleşme ortağı bağımsız denetim işletmesindeki başka kişilerle gerekli ve uygun kararı alır.

Sorumlu denetçi, denetim süresince gözlem ve gerekli hâllerde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin ilgili etik hükümlere uymadığını gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur. Sorumlu denetçi, denetim ekibi ile bu ekibin üyesi olmayan denetçinin faydalandığı uzmanların tamamının:

(a) Denetimin, mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi ve

(b) Düzenlenecek denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olması

için gerekli yeterlik ve beceriye sahip olduğundan emin olur.

Sorumlu denetçi, yapılan gözden geçirmelerin, denetim şirketinin gözden geçirme politika ve prosedürlerine uygun olarak yürütülmesi sorumluluğunu üstlenir.

Denetimin kalitesini gözden geçiren kişi, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargılar ile denetçi raporunun oluşturulması sırasında ulaşılan sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirir. Bu değerlendirme aşağıdakileri içerir:

(a) Önemli hususların sorumlu denetçi ile müzakere edilmesi,

(b) Finansal tabloların ve önerilen denetçi raporunun gözden geçirilmesi,

(c) Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi,

(ç) Denetçi raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen raporun uygun olup olmadığının değerlendirilmesidir.

Denetim ekibi içinde, istişare edilen kişilerle veya -uygun hâllerde- sorumlu denetçi ile denetimin kalitesini gözden geçiren kişi arasında görüş farklılıklarının bulunması durumunda denetim ekibi, denetim şirketinin bu farklılıkların ele alınmasına ve çözüme kavuşturulmasına ilişkin politika ve prosedürlerini uygular.

Sorumlu denetçi, her bir denetimin genel kalitesine ilişkin sorumluluğu üstlenirken, atacağı adımlar ile denetim ekibinin diğer üyelerine vereceği mesajlarda denetimin kalitesi açısından:

- Denetim çalışmalarının mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesinin önemini,
- Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyumun önemini,
- İçinde bulunulan şartlara uygun denetçi raporu düzenlenmesinin önemini,
- Denetim ekibinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilmesinin önemini,
- Denetimin yürütülmesinde kalitenin vazgeçilmez bir unsur olduğunu vurgular.

2.1.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Kalite Kontrolü

Sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması için sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesi amacıyla SPK ve ilgili mevzuatla verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere kurulmuştur. Kurul, idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişisidir ve yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanır.

Bağımsız denetim ve kamuyu aydınlatma alanlarında Amerika Birleşik Devletleri'nde yürürlüğe konulan reform niteliğindeki düzenlemeler diğer ülkelerin ilgili otoritelerince de takip edilmiş ve benzer düzenlemeler yapılmıştır. Bu çerçevede ülkemizde halka açık

şirketler nezdinde yapılacak olan bağımsız denetimi düzenleyen, kamunun aydınlatılmasına ilişkin kuralları belirleyen idari otorite olan Sermaye Piyasası Kurulu da birtakım düzenlemeler yapmıştır.

Sermaye piyasasında bağımsız dış denetime ilişkin genel hükümler 28.07.1981 tarihinde kabul edilen 2499 sayılı “Sermaye Piyasası Kanunu”nun 16. 22/d ve 22/e maddelerinde düzenlenmiştir. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16. ve 22/d maddeleri hükümlerine dayanılarak hazırlanan “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik” ilk kez 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

1996 yılında ise sermaye piyasasında gelişmelere bağlı olarak dört bölümden oluşan Seri X, No: 16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ yürürlüğe konulmuştur.

Uluslararası alanda yaşanan gelişmeler neticesinde, SPK tarafından, Uluslararası Denetim standartları ile tam uyumlu Seri X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, hazırlanmış ve 12.06.2006 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Düzenlemeler temel olarak Seri:X, No:16, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’de yapılmıştır. Seri:X, No:19 ve Seri:X, No:21 sayılı tebliğlerle söz konusu tebliğin bazı hükümleri değiştirilmiş ve tebliğe bazı yeni maddeler eklenmiştir.

Bağımsız denetçi açısından alınması yasaklanan hizmetler konusunda; Seri:X, No:19 Tebliği ile Seri:X, No:16, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’in bazı maddeleri değiştirilmiştir. Seri:X, No:16 Tebliğinin “Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar” başlıklı 11’inci maddesine üç fıkra eklenerek;

-Bağımsız denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda istihdam edilen denetim elemanları ve diğer personelinin, bağımsız denetim hizmeti verdikleri firmalara, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;

a) Defter tutmak ve buna ilişkin diğer hizmetleri verme,

b) Finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans, ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde müşavirlik yapma, belge düzenleme ve rapor hazırlama,

c) Değerleme ve aktüerya hizmetleri verme,

d) İç denetim destek hizmetleri verme,

e) Tahkim ve bilirkişilik yapmak,

f) Diğer danışmanlık hizmetlerini verme, faaliyetlerinde bulunamayacakları,

-3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde; mali tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetlerinin yukarıda belirtilen yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmeyeceği,

-Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu bir danışmanlık şirketinin, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremeyeceği, bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetlerinin de dahil olduğu hususları hükme bağlanmıştır.

Seri X/22 de finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin kontrol aşağıdaki hususları içerir⁸⁶:

a) Bağımsız denetim ekibinin özellik arz eden bağımsız denetim işleriyle ilgili olarak bağımsız denetim kuruluşunun bağımsızlığı konusundaki değerlendirmeleri,

b) Bağımsız denetim sırasında tespit edilen önemli riskler, bağımsız denetim ekibinin değerlendirmeleri ve cevapları da dâhil olmak üzere risk değerlendirmeleri,

c) Önemlilik ve önemli riskler konusunda alınan kararlar,

⁸⁶ SPK Seri X/22, madde 5.

- ç) Görüş farklılıkları nedeniyle danışma gerektiren durumlarda, bu hizmetten yararlanılıp yararlanılmadığı ve ulaşılan sonuçlar,
- d) Bağımsız denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş ve düzeltilmemiş yanlışlıkların niteliği ve önemi,
- e) İşletme yönetimine, yönetimden sorumlu kişilere veya diğer düzenleyici otoritelere iletilecek hususlar,
- f) Gözden geçirme için seçilen çalışma kâğıtlarının önemli kararları ve ulaşılan sonuçları gösterir nitelikte olup olmadığı ve
- g) Bağımsız denetim raporlarının uygunluğu.

Finansal tabloların bağımsız denetiminin kalite kontrolüne ilişkin olarak yukarıda belirtilen hususların tamamı veya bir kısmı, finansal bilgilerin bağımsız denetiminin kalite kontrolüne ilişkin incelemede de aranır.

Bağımsız denetim kuruluşları, yaptıkları bağımsız denetimin kalitesinin kontrolünü sağlayacak yeterli, etkin işleyen ve uygulama kolaylığı bulunan politika ve prosedürleri makul bir güvence verecek şekilde sağlayan bir gözetim sistemi kurmak zorundadırlar.

Sorumlu ortak baş denetçi, gözetim sonuçlarını bağımsız denetim kuruluşu tarafından veya lisans anlaşması yaptığı kuruluşun iç sirkülerleriyle belirlenen yöntemlere uygun olarak değerlendirir. Sorumlu ortak baş denetçi;

- a) Gözetim sonuçlarında yer alan eksikliklerin bağımsız denetimi etkileyip etkilemediğini ve
- b) Bu duruma çözüm için bağımsız denetim kuruluşu tarafından alınan önlemlerin yeterli olup olmadığını değerlendirir.

Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemindeki eksiklikler belirli bir bağımsız denetim işinin bağımsız denetim standartlarına ve mevzuata uygun yapılmadığı veya bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmadığı anlamına gelmez.

SPK Muhasebe Standartları Dairesi tarafından en son Şubat 2014 tarihinde yayınlanan “2013 yılı Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışmaları Faaliyet Raporu”nda 2013 yılı içerisinde, 13’ü kapsamlı kalite kontrol ve 9’u sınırlı kalite kontrol olmak üzere toplam 22 bağımsız denetim kuruluşu kalite kontrol ve denetim alanında çalışmalarda bulunmuş ve bunların 20’si sonuçlandırılmıştır. Söz konusu kalite kontrol denetimlerinde 52 adet bağımsız denetim dosyası incelenmiştir.

2013 yılında SPK tarafından bağımsız denetim kuruluşları nezdinde yapılan kalite kontrol ve denetim çalışmaları sonucunda genel olarak aşağıda yer alan tespitlere ulaşılmıştır;⁸⁷

1. Kuruluş şartlarının kaybedilmesi halinde sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisi Kurulca iptal edilmektedir (Tebliğ’in İkinci Kısmı).
2. Bağımsız denetimin planlanması, müşteri şirkete özgü koşullar nedeniyle ilave denetim teknikleri uygulanması ve farklı denetim stratejileri geliştirilmesini gerektirebilmesi nedeniyle denetimin sonucunu etkileyen ve denetim riskini azaltan dinamik bir süreçtir. Bağımsız denetim kuruluşlarının metodolojisi olarak değerlendirilen genel bağımsız denetim plan ve programları kuruluş şartları arasında değerlendirilmekte olup, bu programların güncel tutulması gerekmektedir (Tebliğ’in İkinci Kısmı).
3. Bağımsız denetim çalışmalarının belgelendirilmesi hususu büyük önem taşımakta olup, belgelendirilmemiş bir bağımsız denetim çalışması yok hükmündedir (Tebliğ’in İkinci ve On Sekizinci Kısımları/BDS 230-520).
4. Her bir bağımsız denetim alanıyla ilgili çalışma kağıdı düzenlenerek yeterli bağımsız denetim kanıtı toplanması hususu bağımsız denetim faaliyetinin özünü oluşturmaktadır (Tebliğ’in On dördüncü Kısmı/BDS 500).
5. Bağımsız denetimin planlanması, önemlilik seviyesinin belirlenmesi ile işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ile iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine

⁸⁷ SPK (2014),2013 yılı Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışmaları Faaliyet Raporu

ilişkin çalışmalardaki yetersizlikler, tüm bağımsız denetim sürecini sorgulanır hale getirmektedir (Tebliğ'in Dokuz, On ve On Birinci Kısımları/BDS 300-315-320).

6. Bağımsız denetimde uzman çalışmalarından denetim kanıtı olarak yararlanılması mümkün olmakla birlikte, bağımsız denetçinin uzmanın tarafsızlığını ve mesleki yeterliliğini değerlendirmesi ve uzman çalışmasında kullanılan varsayım ve yöntemlerin uygunluğu ile ulaşılan sonuçların doğruluğunu gözden geçirmesi gerekmektedir (Tebliğ'in Yirmi Sekizinci Kısmı/BDS 620)

7. Esas itibarıyla finansal raporlama standartlarında düzenlenmiş olmakla birlikte bağımsız denetim fonksiyonu içerisinde özel bir öneme sahip muhasebe tahminleri, gerçeğe uygun değer hesaplamaları, ilişkili taraf işlemleri ve işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi hususları gerçeğe uygun sunumu önemli ölçüde etkilemesi sebebiyle bağımsız denetim standartlarında da ayrıca düzenlenmiştir (Tebliğ'in Yirmi, Yirmi Bir, Yirmi İki ve Yirmi Dördüncü Kısımları/BDS 540-550-570). Ayrıca, örtülü kazanç aktarımı incelemelerine konu olması nedeniyle ilişkili taraf işlemlerine Kurulca önem verilmektedir.

8. Bağımsız denetim çalışmasının nihai ürünü olan bağımsız denetim raporu görüşüne ilişkin olarak yapılan hata ve eksiklikler, bağımsız denetim çalışması sonucundan beklenen makul güvence verme mekanizmasının işlerliğini zedelemekte ve bağımsız denetçinin ve bağımsız denetim kuruluşunun müteselsil olarak paydaşlara karşı hukuki ve cezai sorumluluğunu doğurabilmektedir (Tebliğ'in Yirmi Dokuz ve Otuzuncu Kısımları/BDS 700-701).

9. Mesleki yeterliliğin sağlanması amacıyla gerekli eğitimlerin verilmesi ve mesleki etik ilkelere uyum sağlanmasına yönelik kurumsal yapının oluşturulması ve bu yapının amaca uygun olarak işletilmesi ile bağımsız denetim kalitesinin kontrolünün gereği gibi yapılması, bağımsız denetim çalışmalarında görülen eksikliklerin ve yetersizliklerin giderilmesinde önemli bir etken olup; bu hususlar, bağımsız denetim işinin kalitesinin artırılmasında başlıca unsurlar olarak değerlendirilmektedir (Tebliğ'in İkinci ve Dördüncü Kısımları/KKS 1).

10. Kurul'a bildirim yükümlülüklerinin zamanında ve tam olarak yerine getirilmesi gerekmektedir (Tebliğ'in İkinci Kısmı).

Sermaye piyasasının istikrar ve güven ortamına dayalı olması nedeniyle, kamuya açıklanan bilgilerin gerçeği ve doğruyu tam olarak yansıtması ve güvenilir olması gerektiği açıktır. Kamuya açıklanan finansal raporların doğruyu yansıttığına ilişkin makul güvence sağlamakla görevli olan bağımsız denetim kuruluşlarının, sermaye piyasasının etkinliğinin sağlanmasında en önemli pay sahiplerinden birinin kendileri olduğu bilinciyle faaliyetlerini gerçekleştirmeleri gerektiği hususu büyük önem taşımaktadır.

2.1.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun Kalite Kontrolü

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), finansal piyasalardaki denetim ve gözetim sisteminin etkinliğinin artırılması ve bağımsız karar mekanizmalarına kavuşturulması yönündeki politikalar uyarınca, 23.06.1999 tarihli ve 23734 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir otorite olarak kurulmuş, 01.11.2005 tarihli ve 25983 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 5411sayılı Bankacılık Kanunu ile de bağımsızlık, etkinlik ve kapasite açısından güçlendirilmiştir.⁸⁸

BDDK tarafından yapılacak denetimlerde Kalite Güvence Sisteminin kurulmuş olması gerektiği yönetmelikle belirtilmiştir.⁸⁹ Kalite güvence sistemi, denetimde yer alan tüm süreçleri kapsayan ve Kurumun denetimden beklenen amaçlara ulaşması yönünde, denetimlerde kalitenin sürekli olarak artırılmasını, tutarlılığı, raporların asgari bir standartta düzenlenmesini ve denetim standartlarının sürekli geliştirilmesini sağlayan bir sistemdir. Kurum, denetim sistemi ve ürünlerinin uluslar arası kabul gören ilke ve standartlara uyumunu kalite güvence sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirir ve bunların beşer yıllık dönemler itibariyle bağımsız bir analize tabi tutulmasını sağlar.

Kurul, bağımsız denetim kuruluşlarının Bankacılık Kanunu kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri geçici veya sürekli olarak listeden

⁸⁸ BDDK, <http://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Kurulus/9>

⁸⁹ BDDK Yönetmeliği,

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.10522&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=denetleme%20kurumu%20taraf%C4%B1ndan> – Erişim Tarihi: 15.10.2018

çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir.⁹⁰

2.1.2.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu-TTK

Küreselleşme sonucu yaşanan hızlı değişme ve gelişmeyle birlikte 1956 yılından beri yürürlükte olan “6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)” günümüz ihtiyaçlarına cevap vermekte yetersiz kalmış ve yerini 13 Ocak 2011’de “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu”na bırakmıştır. TTK muhasebe uygulamalarında ve raporlamaya ait düzenlemeleri yapmanın yanı sıra KGK’yı da yetkilendirmiştir. TTK’nın uygulanmaya başlanmasından itibaren kanunun bazı maddelerinde değişiklik yapılmıştır.⁹¹

Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetim sözleşmesi, denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin seçildiği hesap dönemi için, denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin seçiminden itibaren en geç 60 gün içinde yapılır. Bu süre içinde, denetimi üstlenenin yazılı ihtarına rağmen denetlenen işletme sözleşme yapmaktan kaçınırsa, denetimi üstlenen durumu izleyen 10 gün içinde Kamu Gözetim Kurum’una bildirir.⁹²

TTK, anonim şirketlere, *Kurumsal Yönetim İlkeleri* temelinde yapılanmaları için zorunlu kurallar getirmektedir. Bu düzenlemelerin en önemlisi *Uluslararası Finansal Raporlama ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum* ile ilgili getirilen düzenlemelerdir. İlgili düzenlemeler *Kurumsal Yönetim İlkeleri*’nin yasada yer alan hesap verilebilirlik ve şeffaflık blokları ile de bağlantılıdır. Bu kapsamda, KOBİ’lere yönelik geliştirilen *Muhasebe Standartları*, söz konusu bloklar çerçevesinde *Kurumsal Yönetim İlkeleri*’nin küçük ve orta boy işletmeler tarafından da uygulanması yönünde bir zorunluluk olmaktadır.⁹³

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile uyumlaştırılmıştır. TTK m.69 yılsonu finansal tablolar; TMS’ye uyularak düzenlenmeli,

⁹⁰ BDDK Yönetmeliği, http://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat_0001.pdf

⁹¹ Sağlam, Necdet, Nurcan Azgın 2016, “Türk Ticaret Kanunu ve Son Yasal Düzenlemelerin Finansal Raporlama ve Denetime Etkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:21, No:5 s.1515-1526.

⁹² KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği, madde 29-3

⁹³ Tunç, Ferruh, Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Kurumsallaşmayla İlgili Düzenlemeler, *İSMMM 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu* 2011, Antalya, s.3

açık ve anlaşılır olmalı, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır. Bu maddede finansal tabloların çıkarılma süresi ile ilgili kesin bir zaman aralığı belirlenmemiştir. Bu süre genelde 3 aylık dönemlerdir. TTK m.72(1) finansal tabloların işletmenin varlıklarını, kaynaklarını, dönem ayırıcı işlemleri ve tüm gelir ve giderlerini TMS'ye uygun olarak gösterme zorunluluğunu ifade eder.

TTK 77. madde, şeffaflık ilkesinin gereği olarak pasifte yer almayan sorumluluk ilişkilerinin ekte açıklanmasını öngörmektedir. Kısacası tüm sorumlulukların kayıt altına alınması ve kayıt dışı sorumluluk bırakmayarak şirketin yüz yüze kalabileceği tüm tehlikelerden haberdar olunması sağlanmaktadır. Buna göre kanun maddesinde; “Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilânçonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir” denilmektedir.⁹⁴

TTK, dönem sonu finansal tabloların nasıl düzenleneceğini ve bu tablolarda nelerin bulunacağını belirlemiştir. Ayrıca, şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için karşılık ayrılmasında olduğu gibi değerlendirme hükümleri konusunda da mevcut vergi düzenlemelerinden ayrılmaktadır.

TTK, TMS ile uyum içinde daha kaliteli finansal tablolar hazırlanmasını sağlamaktadır.

2.1.2.5. KGK'nın Kalite İnceleme Çalışmaları Sonuçları

KGK tarafından, 2014 ve 2015 yıllarında denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemlerine yönelik incelemeler, 2016 yılında ise seçilmiş dosya incelemeleri yapılmıştır. Bu kapsamda; 2014 yılında 63, 2015 yılında 48 olmak üzere toplam 111 denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemi, 2016 yılında ise 26 denetim kuruluşu ve 6 bağımsız denetçi incelenmiştir. 2017 yılında seçilmiş dosya incelemelerine devam

⁹⁴ Bilen, Abdulkadir, Hasan Solmaz, Said Çevik 2014, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe ve Finansal Tablolarda Oluşan Değişiklikler”, Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C:2 S:6 Yaz 2014, s.19

edilmiş olup, toplam 54 bağımsız denetim kuruluşu ve 4 bağımsız denetçi nezdinde inceleme yapılmıştır.

2017 yılında toplam 61 bağımsız denetim kuruluşu ve 8 bağımsız denetçi nezdinde inceleme yapılmıştır. Yapılan incelemelerin 58'i dosya incelemelerinden 11'i ise diğer incelemelerden oluşmaktadır.

2018 yılında seçilmiş dosya incelemelerine devam edilmiş olup, toplam 66 bağımsız denetim kuruluşu ve 10 bağımsız denetçi nezdinde inceleme yapılmıştır. KGK'nın 2018 yılında 76 denetim dosyası incelemesi sonucu tespit edilen eksik ve yanlışlıkların yoğunlaştığı alanlar Tablo-3'te özetlenmiştir.⁹⁵

Tablo -3: KGK'nın 2018 Yıllık İnceleme Raporunda En Sık Tespit Edilen Bulguların Dağılımı

2018	Sıklık Oranı
Stoklar	%53
Maddi Duran Varlıklar	%43
Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	%38
Hasılat	%36
İşletmenin Sürekliliği	%34
Dış Teyitler	%33
İlişkili Taraflar	%32
Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	%29
Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapılacak İşler	%26
Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma	%24

Stokların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığının tespitine yönelik eksiklikler tespit edilmiş. Bu eksiklikler genellikle; stok sayımına katılım gösterilmesine, stokların tetkik edilmesine, net gerçekleşebilir değer testlerine, stok alımlarında vade farkı ayrıştırılmasına yönelik denetim çalışmalarında yoğunlaşmaktadır.

⁹⁵ KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2018, <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5192/Y%C4%B1ll%C4%B1k-I%CC%87nceleme-Raporlar%C4%B1> Erişim Tarihi: 14.11.2019

Maddi duran varlıkların denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir. Maddi duran varlıklar açısından eksikler genellikle; maddi duran varlığın mevcudiyeti, finansal tablo açıklamalarının yeterliliğine, amortisman hesaplamalarına ve arsaların üzerine inşa edilen binaların ayrı muhasebeleştirilmesine ilişkin denetim çalışmalarına yoğunlaşmaktadır.

Finansal tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili olarak yeterli çalışmanın yapılmadığı, denetim ekibi içinde hileye ilişkin sorumlulukların yerine getirilme noktasında eksikliklerin olduğu tespit edilmiş.

KGK tarafından gerçekleştirilen dosya incelemeleri sonucu tespit edilen eksikliklerin özellikle belirli alanlarda yoğunlaştığı görülmektedir. Bu çerçevede denetim kuruluşu ve denetçilerin yürütecekleri denetimlerde özellikle yükümlülük veya sorumluluklara ilişkin gerekli dikkat ve özeni göstermeleri denetim kalitesinin artırılması açısından önem arz etmektedir.

2.1.3. Denetim Mesleğinde Kalite Göstergeleri

Kaliteye ilişkin düzenlemeler öncelikle denetim alanında yapılmıştır. Denetim personeli, denetim süreci ve denetim sonuçları için PCAOB tarafından kalite göstergeleri oluşturulmuştur. Denetim personeli; uygunluk, beceri ve odaklanılan konular başlıklarında kaliteli olmalıdır. Denetim süreci açısından; üst yönetimin yaklaşımı ve liderliği, teşvikler, bağımsızlık, altyapı, gözetim ve iyileştirme alanlarında kalite aranmaktadır. Denetimin sonuçlarına bakıldığında ise; finansal tablolar, iç kontrol, işletmenin sürekliliği, denetçi ve denetim komitesi arasındaki iletişim, dava ve yaptırımların kaliteli olması beklenmektedir.⁹⁶

PCAOB tarafından Denetim Kalitesi Göstergeleri: Kavramsal Metin Çalışmasında denetim kalitesinin üç unsur esas alınarak ölçüldüğü görülmektedir. Bunlar; girdiler, çıktılar ve süreçler.⁹⁷

PCAOB tarafından oluşturulan kalite göstergelerinin detayı şöyledir:⁹⁸

⁹⁶ KPMG, Denetimin Kalitesi, <http://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-denetimin-kalitesi-sunum.pdf>

⁹⁷ Şaban Uzay, age. S. 10

Denetim Personeli Açısından:

Uygunluk	Beceri	Odaklanılan konular
Kıdemli denetçilerin zamanının toplam denetim işlerindeki payı	Denetim personelinin deneyimi	• Harcanılan denetim saatleri ve risk alanları
Denetim ortağının iş yükü	Denetim personelinin sektörel deneyimi	• Denetim saatlerinin denetimin farklı aşamalarına dağılımı
Denetim müdürü ve diğer denetim ekibi üyelerinin iş yükü	Denetim personelinin değişim oranı	
Teknik muhasebe ve denetim kaynakları	Ortak hizmet merkezlerinde yürütülen denetim işinin miktarı	
Özel bilgi ve uzmanlığa sahip kaynaklar	Denetim personelinin aldığı eğitimlerin saati	

Denetim personeli diğer bir deyişle denetim profesyonellerine geçerlilik, yeterlilik ve yoğunlaşma konularındaki kalite göstergelerine ilişkin istihdam kaldırıcı, denetim ekibinin tecrübesi, riskli alanlar ve denetim saati gibi sorular hem denetim firması hem de denetim sözleşmesi düzeyinde sorulmaktadır.⁹⁹

Denetim Süreci Açısından:

Üst yönetimin yaklaşımı ve liderliği	Teşvikler	Bağımsızlık	Altyapı	Gözetim ve iyileştirme
Denetim firması personeli ile yapılan bağımsız anketlerin sonuçları	Kalite derecelendirmeleri ve ücretler	Bağımsızlık gerekliliklerine uyum	Kaliteli denetimi destekleyen altyapı yatırımları	Denetim firmasının iç kalite değerlendirme sonuçları
	Denetim ücreti, harcanan emek ve müşteri riski			PCAOB inceleme sonuçları ve Teknik yeterlilik sınavları

⁹⁸ KPMG, <http://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-denetimin-kalitesi-sunum.pdf>

⁹⁹ Şaban Uzay, age. S. 11

Denetim süreci açısından üst yönetim ve liderlik, teşvikler, bağımsızlık, altyapı gibi kalite göstergelerinde denetim ücreti-saati, denetim firmasının iç kalite inceleme sonuçları, kalite derecelendirme ve ücret konularına yönelik sorular sorulmaktadır.¹⁰⁰

Denetim Sonuçları Açısından:

Finansal tablolar	İç kontrol	İşletmenin sürekliliği	Denetçi ve denetim komitesi arasındaki iletişim	Dava ve yaptırımlar
Finansal tabloların hata sebebiyle tekrar yayınlanması durumunun sıklığı ve etkileri	İç kontrol zayıflıklarının zamanında raporlanması	İşletmenin sürekliliği hakkında zamanında raporlama	Denetim komitesi üyeleri ile yapılan bağımsız anketlerin sonuçları	PCAOB ve SEC'nin denetim firması aleyhinde davaları
Suistimal veya diğer finansal raporlama hileleri				Denetim firmasına karşı açılan özel davalar
Finansal raporlama kalitesinden denetim kalitesine dair sonuç çıkartma				

Denetim sonuçları açısından hile diğer finansal raporların yanlışlıkları, KGK ve SPK yaptırım uygulama eğilimleri sorulmaktadır.

Dünyadaki dokuz farklı otorite tarafından yayınlanan kalite göstergelerinin ortak maddeleri şöyledir:¹⁰¹

¹⁰⁰ KPMG, <http://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-denetimin-kalitesi-sunum.pdf>

¹⁰¹ KPMG, Denetimin Kalitesi, <http://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-denetimin-kalitesi-sunum.pdf>

Gösterge	Kaç çerçevede yer aldığı	Gösterge	Kaç çerçevede yer aldığı
1. Denetim personelinin aldığı eğitim saatleri	8	8. Denetim personelinin iş yükü	5
2. Denetim kalitesi ile ilgili görüşler	6	9. Yeni denetim metodoloji ve araçları geliştirmek için yapılan yatırım	4
3. Denetim ortağı başına düşen denetim personel sayısı	6	10. Personel değişim hızı	4
4. Deneyim süresi	6	11. Bağımsızlık	4
5. Düzenleyici kuruluş incelemeleri	6	12. Denetim personeli memnuniyet anketi	3
6. Denetim ortağının iş yükü	5	13. Teknik kaynak desteği	3
7. Denetim personelinin sektör deneyimi	5	14. Yönetimin yaklaşımı	3

Kalite göstergelerinden dünyada en çok üzerinde durulan konuların başında eğitim gelmektedir. Denetim personeli sayısı, deneyim süresi, işyükü gibi göstergelerde önemli derecede üzerinde durulmaktadır. Dünya genelinde eğitim başta olmak üzere kalite göstergelerine önem verildiği anlaşılmaktadır.

PCAOB “denetim kalitesi göstergeleri” ni geliştirme projesini 2012 yılında stratejik planında benimsemiştir. Sayısal nitelikte göstergeler kullanılarak denetim kalitesi genel çerçevesi oluşturulmuştur. Kurul niteliksel değerlendirmeleri de dışlamamış yapılacak olan denetim kalitesi analizlerinde kullanılacak olan sayısal verilerin her olayın kendine has özellikleriyle birlikte harmanlandığı niteliksel bir analizi tavsiye etmiştir. 2,5 yıllık bir çalışmadan sonra başlangıçta teklif edilen yetmiş gösterge yirmi sekiz adede indirgenerek denetim sürecinin her alanını aydınlatacak dengeli bir portföy oluşturulmuş ve kamusal yorum isteğiyle kamuya açıklanmıştır.¹⁰²

2.2. Muhasebe Mesleğinde Kalite

Muhasebe meslek mensupları diğer meslek mensupları ile karşılaştırıldıklarında görece olarak hem bireyler hem de firmalar açısından geleneksel olarak uluslararası şekilde

¹⁰² Yükçü, Süleyman ve Özlem Koçakoğlu, “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) Denetim Kalitesi Göstergeleri”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2016, Sayı:18 (Özel Sayı-1); s.291

faaliyet göstermektedirler. Bu anlamda muhasebe meslek mensuplarının diğer meslek mensuplarından daha mobil oldukları söylenebilir. Örneğin, İrlanda Muhasebe Örgütü yaptığı bir basın açıklamasında, üyelerinin dünyada 90 ayrı ülkede faaliyet göstermekte olduğunu ifade etmiştir. Bu eğilimin arkasındaki temel unsur, işletme faaliyetlerinin özellikle son yıllarda daha fazla küresel nitelik kazanmasıdır. İşletmelerin çok uluslu hale gelmelerinin bir sonucu olarak bu işletmeler finansal danışmanlarının da çok ulusluluğa cevap verebilecek nitelikte olmalarını beklemektedirler.¹⁰³

Macintosh, muhasebeyi edebiyata uyarlayarak, muhasebe raporlarını yazıya, muhasebecileri yazarlara, denetçileri de eleştirmenlere benzettirir.¹⁰⁴

Muhasebe mesleğinin uluslararasılaşması için dünya genelinde uygulanan standartları bütün ülkelerin oluşturması gerekmektedir. Uluslararası alanda yapılan çalışmalarda denetimde kalite olgusu irdelenmiş olmasına rağmen muhasebe mesleğinde kalite konusuna çok fazla değinilmemiştir.

Bu bölümde amacımız; denetimde kalitenin önemi kadar muhasebe mesleğinde de kalitenin ne derece önemli olduğunu ortaya koymaktır. Muhasebe mesleğinde kaliteye yönelik uluslararası ve ulusal çalışmalar açıklanacaktır.

2.2.1. Muhasebe Mesleğinde Kalite ile İlgili Uluslararası Çalışmalar

Muhasebe mesleğinin kalitesinin artırılması ve geleceğe hazırlanması için IFAC tarafından yapılan çalışmalar neticesinde mesleğin dijital ve veritabanlı, yetenek ve becerilerden etkilenen, müşteri odaklı, büyüme ve değişim zihniyetinde olacağı tespit edilmiştir.¹⁰⁵

IFAC bünyesinde muhasebe mesleğini düzenlemek ve geliştirmek için farklı komiteler kurulmuştur. SMP Komitesi, PAO Gelişim Komitesi yanısıra İş Hayatındaki Profesyonel Muhasebeciler Komitesi (PAIB)¹⁰⁶ de iş hayatında ve muhasebe

¹⁰³ Bayazıtlı, Ercan, Orhan Çelik, (2003). Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Mesleğin Yeterliliğinin Ölçülmesi Ve Bu Konudaki IFAC Kuralları, 6. *Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, s. 15,.

¹⁰⁴ Macintosh, Norman Belding. (2005). *Accounting, Accountants and Accountability*, Routledge, New York, p. 23.

¹⁰⁵ IFAC, Preparing a Future Ready Profession, <https://www.ifac.org/preparing-future-ready-profession>
Erişim Tarihi: 01.12.2019

¹⁰⁶ Professional Accountants in Business Committee

konularında stratejik etkiye sahiptir.¹⁰⁷ Muhasebe mesleğinin gelişmesi için çeşitli çalışmalar yapmaktadırlar. Komitenin üyeleri arasında İbrahim Murat Çağlar isminde bir Türk de bulunmaktadır.

Komitenin muhasebe mesleğinin gelişimi için 2015 yılından günümüze kadar yedi yayını bulunmaktadır. 2018 yılındaki yayınlarından en önemlisi “İşletmelerde Muhasebecileri Desteklemek” üzerine olan yayındır.¹⁰⁸ Yayının içindeki yaklaşımın açıklamasında hizmet sunumunu daha etkin bir şekilde geliştirmek için dört anahtar etkinleştiriciden bahsetmektedir:

- 1- Yönetişim ve Strateji
- 2- Kapasite ve İnsanlar
- 3- Bilgi ve Eğitim
- 4- Üye ve Paydaş Katılımı

Yayında 2,8 milyon muhasebecinin 1,5 milyonunun bağımlı meslek mensubu olarak işletmelerde çalıştığı belirtilmektedir.

Komite 2019 yılında “Muhasebe Teknisyenleri için Açıklayıcı Bir Yetkinlik Çerçevesi” yayınlamıştır. Muhasebe mesleği için muhasebe teknisyenlerinin özelliklerinin önemli olduğu belirtilmiştir. Komitenin Ocak 2017 de yaptığı Ortadoğu ve Kuzey Afrika bölgelerini kapsayan bir atölye çalışmasında “Kalite ve Gelişim” konusu ele alınmıştır. Bu bölgelerdeki muhasebe firmalarının yeteri kadar UFRS’yi benimsemediği ortaya konulmuştur. Düzenleyici kurumlar ve hükümetin desteği ile UFRS sınavları yapılması ve sertifika verilmesi önerilmiş, UFRS bilgisine sahip üyelerin de uygulama lisanslarını yenilemesine ihtiyaç olduğu vurgulanmıştır.

IFAC tarafından hazırlanan 2018 raporunda Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları’nın (IPSAS)¹⁰⁹ 2023 yılı sonuna kadar %73 oranında uygulanması planlanmaktadır. IPSAS eğitimlerinin ve IPSAS’a harcanacak kaynakların artırılarak uyumun sağlanacağı belirtilmiştir.

¹⁰⁷ PAIB, <https://www.ifac.org/who-we-are/committees/professional-accountants-business-committee>
Erişim Tarihi: 01.12.2019

¹⁰⁸ PAIB, Developing the Accountancy Profession, Publications, Supporting Accountants in Business, 17 January 2018

¹⁰⁹ International Public Sector Accounting Standards

IAASB ise Kalite Kontrol Rehberini güncelleyerek üç bölüm halinde 2018 yılında yayınlamıştır. Ayrıca Muhasebe Mesleğinde Uluslararası Etik Kodlar da IESBA tarafından güncellenmiştir.

IFAC tarafından, Kalite Güvence (QA-Quality Assurance) ve Soruşturma-Disiplin (I&D- Investigative-Disciplinary) sistemlerinin etkin bir şekilde kurulması ve uygulanması için bazı çözüm önerileri getirilmiştir. Kalite güvence kılavuzları ve prosedürlerinin oluşturulması ve eğitimlerin düzenlenmesi için bir komite kurulması ile kalite güvence inceleme sürecinin teşvik edilmesi önerilmiştir.

Uluslararası çalışmaların yanısıra Türkiye'deki çalışmalar da uyum sağlamak açısından önemlidir.

2.2.2. Muhasebe Mesleğinde Kalite ile İlgili Türkiye'deki Çalışmalar

Türkiye'de 2011 yılında yasalaşan TTK'nın ardından UFRS'nin kabulü, vergi ve ilgili alanlarda sıklıkla değişen düzenlemeler, KOBİ'lerin ihtiyaçlarını ve bilginin kıymetini artırmıştır. Bu durum, muhasebe firmaları için bir taraftan yeni fırsatlar getirmiş; ancak bir taraftan da, bilginin elde edilmesi için daha fazla zaman, emek ve maliyet harcanması gerekmiştir. Bu durum, muhasebe mesleğini yürütenlerin başarılı olabilmek ve sürdürülebilirliği sağlamak için daha donanımlı ve örgütlü olmaları gerektiğini göstermekte olup, artık muhasebe firmalarının daha fazla kurumsallaşması ve daha kaliteli bir yönetim ve çalışma anlayışını kendi çalışma ortamlarının yanı sıra yaptıkları işlere yansıtmaları gerekmektedir. Bu anlayış çerçevesinde muhasebe firmalarının kurumsallaşması ve kaliteye önem vermeleri konusu gerek uluslararası arenada gerekse TÜRMOB ve meslek odalarının en önemli gündemlerinden biri haline gelmiştir.¹¹⁰ TÜRMOB kurumsallaşma, mesleki itibar ve güvenin sağlanması doğrultusunda pek çok düzenleme yapmıştır. Bunların başlıcaları şunlardır;¹¹¹

- Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı¹¹²

¹¹⁰ Uzunhasanoğlu, Defne, age. 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, s. 3.

¹¹¹ Demirel, Erol, Muhasebe ve Denetim Meslek Mensuplarının Kurumsallaşma Yolundaki Aşamaları ve Meslek Örgütünün Katkıları, İSMMO 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 5-9 Ekim 2011 Antalya, s.8.

¹¹² 18.10.2001 tarihli resmi gazetede yayımlanmıştır.

- SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik¹¹³
- SMMM ve YMM Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği¹¹⁴
- Haksız Rekabet Yazılımının Meslek Mensuplarınca Kullanılması Hakkında Mecburi Meslek Kararı¹¹⁵
- Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı¹¹⁶
- Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ¹¹⁷
- TÜRMOB Sürekli Mesleki Gelişim Eğitimi Yönetmeliği¹¹⁸

TÜRMOB'un yaptığı bu düzenlemelerden özellikle; "Haksız Rekabetle Mücadele Yazılımının Meslek Mensuplarınca Kullanılması Hakkında Mecburi Meslek Kararı", "Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı" ve "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ", kurumsallaşma, mesleki itibar ve güvenin oluşturulup korunmasında çok önemli bir role sahiptir.

2.2.2.1. Haksız Rekabetle Mücadele Yazılımının Meslek Mensuplarınca Kullanılması Hakkında Mecburi Meslek Kararı

Haksız rekabet, muhasebecilerin başlıca sorunudur ve konu ile ilgili kesimlerden çözülmesini bekledikleri başlıca istekleridir. Haksız rekabetle mücadeleyi sadece mesleki oda ve TÜRMOB'dan beklememek gerekir. Başta mükellefler olmak üzere konu ile ilgili diğer kesimlerin (akademisyenler gibi) de ilgisi çekilmelidir.

¹¹³ 19.10.2007 tarihli resmi gazetede yayımlanmıştır.

¹¹⁴ 21.11.2007 tarihli resmi gazetede yayımlanmıştır.

¹¹⁵ 13 Aralık 2013 tarihli resmi gazetede yayımlanmıştır.

¹¹⁶ 13 Aralık 2013 tarihli resmi gazetede yayımlanmıştır.

¹¹⁷ 27 Mart 2014 tarihli 28954 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹¹⁸ 23 Haziran 2018 tarihli 30457 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Muhasebeciler kaliteli hizmet vermek, müşteriye değer yaratmak yoluyla bu sorunun üstesinden gelecektir.¹¹⁹

Söz konusu yazılım, TÜRMOB tarafından 13.12.2013 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Haksız rekabetle mücadele kapsamında muhasebe bürolarında uygulanacak olan Meslek kararı “e-birlik projesi” olarak da adlandırılmaktadır. TÜRMOB tarafından illerde farkındalık eğitimleri verilerek haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmıştır.

Meslek kararı ile meslek mensupları müşterileri ile olan ilişkilerine devam ederken başka bir meslek mensubunun müdahalesi engellenmiş olacaktır. Müşteri ile yapılan sözleşme sonucunda sistemden işlemler yürütülecektir. Müşteri sözleşmesi iptal edileceği zaman diğer meslek mensupları müdahil olacaktır. Ayrıca sözleşme bedeli belirli tutarın altında olamayacak ve böylece haksızlıkla müşteri kazanma yolu kapatılmış olacaktır.

Mecburi meslek kararı, yazılı hizmet sözleşmesi düzenlemeden iş kabul edilmemesi, ücret tarifesine uyulması ve bunun sonucunda ücretsiz veya tarifenin altında iş görülmesinin önüne geçilmesi, sözleşmeden dolayı ücret borcu olan müşteriye bu edimini yerine getirmeden bir başka meslek mensubu tarafından iş yapılmasının engellenmesi, stajyerlerin ve bürolarda bağımlı çalışan meslek mensuplarının işten ayrılması halinde daha önce çalıştığı büronun müşterilerine iki yıl geçmedikçe hizmet vermeme yasağına uyup uymadıklarının izlenmesi ve bu yöndeki aykırı uygulamaları sonlandıracak önlemlerin alınması amacıyla hazırlanmıştır.

TÜRMOB Yönetim Kurulu, mecburi meslek kararının amaçları doğrultusunda yazılımda her türlü değişikliği yapabilecek olup, yazılımın içeriğinde yer alan bilgiler şöyledir:

- a - Meslek mensubunun yazılıma gireceği bilgiler diğer meslek mensuplarının erişimine kapalıdır.
- b - Odaya bildirilmesi zorunlu sözleşme tipleri yazılımın içine ayrı ayrı eklenebilmektedir.

¹¹⁹ Uzay, Şaban, Şükran Güngör Tanç, “Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2004, 22. Sayı, s. 14.

c - Sözleşmenin taraflarına ilişkin her türlü kimlik bilgisine yer verilebilmektedir.

d - Sözleşmede belirlenen ücret ile tarifede belirlenmiş olan ücretin karşılaştırmasını sağlayacak bir ücrete hesaplama tablosunda yer verilmektedir.

e - Sözleşme ücretinin tarifedeki ücretten düşük olması halinde yazılım meslek mensubunu uyaracak özelliğe sahiptir. Bu durumda yazılım meslek mensubuna düşüklük nedenlerini açıklamaya olanak vermektedir.

f - Sözleşmenin sona ermesi halinde, meslek mensubu yazılım üzerinden bu durumu odasına bildirirken gerekçelerini de açıklayabilmektedir. Sonlandırma işlemi müşterinin borcunu ödememesinden kaynaklanıyor ise borç miktarı yazılımda görülebilmektedir.

g - Sözleşmelerin yürürlüğü süresince meslek mensubunun müşterisine düzenlediği serbest meslek makbuzlarının kaydına olanak tanımaktadır. Bu bilgilerden hareketle meslek mensubuna yazılım üzerinden çeşitli tablolar çıkarma olanağı sağlanmaktadır.

h - Sözleşmelerden doğan damga vergisi yükümlülükleri ile ilgili bildirimler düzenlenebilmektedir.

Her meslek mensubu bağlı olduğu odasından şifre alarak yazılımı kullanmak zorundadır. Meslek mensubu, mevcut müşterileri ile dönem sonunda yenilediği sözleşmeleri, dönem sonundan itibaren iki ay içerisinde, dönem içinde ilk defa yapılan, yıl içinde yenilenen veya sona erdirilen sözleşmeleri ise otuz gün içerisinde tam ve eksiksiz bir şekilde bağlı olduğu odaya bildirmek zorundadır.

Meslek mensubu müşterileri ile yaptığı sözleşmelerini yazılım üzerinden bağlı bulunduğu odasına bildirmek zorundadır. Meslek mensubu bu sözleşmeleri bağlı olduğu odasına yazılım üzerinden bildirmemiş veya eksik bildirmiş ise, odanın yönetim kurulu kendisini bir yazı ile uyarır ve asgari 30 günlük ek bildirim süresi tanır. Yazıda, hiç bildirilmeyen veya eksik bildirilen sözleşmelerin ek sürede odaya bildirilmemesi veya eksik bildirilmesi halinde Disiplin Yönetmeliğine göre meslek mensubunun disiplin soruşturmasına tabi tutulacağı ayrıca belirtilir. Buna rağmen bildirimde bulunmayan veya eksikliği tamamlamayan meslek mensubu hakkında, oda yönetim kurulu tarafından disiplin soruşturması başlatılır.

Mecburi Meslek Kararının yürürlüğe girmesinin ardından uygulanmaya başlaması gerekmektedir. Ancak bu projeyi meslek mensuplarının tamamının kullanmadığı ortadadır. Sisteme veri girişleri Haziran ayının son gününe kadar yapılabilmektedir. Haksız rekabetle mücadele açısından önemli bir gelişme olan bu projenin en kısa sürede tamamen uygulanabilir hale gelmesi beklenmektedir.

2.1.2.2. Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları için Büro Yönetimi Kılavuzu

Söz konusu kılavuz IFAC'ın Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları Komitesi (SMP Komitesi) tarafından İngilizce olarak Haziran 2010 tarihinde yayınlanmıştır. Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları için Büro Yönetimi Kılavuzu, Nisan 2011 tarihinde TÜRMOB tarafından Türkçeye çevrilmiş ve IFAC'ın izniyle çoğaltılmıştır.

Kılavuzun alt modülleri şöyledir:¹²⁰

Module 1: Firmanız için Planlama

Module 2: Büro Modelleri ve Ağlar

Module 3: Firmanızın oluşturulması ve büyütülmesi

Module 4: İnsan Gücü

Module 5: Teknoloji ve e-ticaret

Module 6: Müşteri ilişkileri yönetimi

Module 7: Risk yönetimi

Module 8: Haleflik planlaması

Büro Yönetimi Kılavuzu, küçük ve orta ölçekli uygulamalara firmalarını nasıl daha iyi yönetebilecekleri ve bunun sonucunda bu firmaların güvenilir, karlı ve profesyonel bir şekilde çalışmalarını hakkında rehberlik sağlaması amacıyla hazırlanmış olup, büro yönetimi ilkeleri bilgisi, strateji planlama, personel yönetimi ve haleflik planlaması gibi konuları içeren bir rehberdir.¹²¹

Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları (SMP); müşterileri çoğunlukla küçük ve orta ölçekli kuruluşlardır (SMEs). Sınırlı olan şirket içi kaynakları desteklemek için harici

¹²⁰ TÜRMOB, Yayın no: 405, Nisan 2011.

¹²¹ Uzunhasanoğlu, Defne, age. s.6

kaynaklar kullanılır ve az sayıda çalışana sahiptir. SMP'yi oluşturan unsurlar bir bölgeden başka bölgeye farklılık göstermektedir.¹²²

Üye kuruluşlar ve muhasebe büroları Büro Yönetimi Kılavuzunu ya olduğu gibi ya da kendi ihtiyaçlarına ve görevlerine uygun olarak modülleri ayrı ayrı uyarlayarak kullanmaktadır. Kılavuz, üye kuruluşların ve diğer kurumların eğitim materyalleri dergiler veya web sitesi makaleleri, özelleştirilmiş kontrol listeleri ve form ve büro yönetimi programları gibi “türev ürünler” geliştirebilecekleri bir taban sağlaması için tasarlanmıştır.

Kılavuz, sonuç olarak SMP'leri daha uzun ömürlü ve başarılı yapmak için bu uygulamaların yönetim ve işletim etkinliğini geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bu itibarla, söz konusu kılavuzun amacı; SMP'ler tarafından karşılaşılan fırsat ve güçlüklerle cevap vermek; uygulamaların rekabetçiliğini, kârlılığını ve dayanıklılığını geliştirmek; yönetim uygulamalarının uzmanlığını, becerisini ve etkinliğini genişletmek; yüksek kaliteli hizmetler için müsait olan bir ortam sağlama amacıyla yönetim uygulamalarında yer alanlara pratik yardım sağlamak; küresel en iyi uygulamaları ve en yeni büro yönetimi tekniklerini göz önüne çıkarmaktır.

Aşağıda modüller özet olarak tanıtılıp her modül için örnek kontrol listesi verilmiştir:

Modül 1-Firmanız için Planlama: Her şirket için başarı yolunda gerekli olan şey kendi stratejisini, yani ortakların ve çalışanların izlemesi gereken yolu bilmesidir. İş ve stratejik planlama süreçleri ile şirketteki stratejik planın geliştirilmesi ve uygulamaya konulmasını yöneten daha detaylı politikalar incelenmektedir.

- Firmanızın sunacağı kilit hizmet alanlarında sağlam temellere sahip misiniz?
- Mesleki bilginizde herhangi önemli bir açıklık var mı?
- Bu hizmetlerin verilmesinde pratik bir tecrübe kazanabiliyor musunuz?
- Becerileriniz ve tecrübeniz bu kilit beceri ve hizmet alanlarında yaşadığınız yeni problemleri çözmede yeterince esnek mi?

Modül 2- Uygulama (Büro) Modelleri ve Ağlar: Bir muhasebe bürosuna sahip olma ve bunun işletilmesi ve mevcut farklı modeller ile ilgili dikkate alınması gereken yapısal

¹²² TÜRMOB, Yayın No: 405, s. 840

hususları ele almaktadır. Bir şirketteki kâr paylaşımının ve karar almanın incelenmesini ve kârlılığa değer katmada ve bunu geliştirmede ağların kullanımını içermektedir.

- Şirkette karar alma süreci nasıl işlemektedir?
- Kâr paylaşımının nasıl yapılacağı belirlenmiş midir?

Modül 3- Firmanızın Oluşturulması ve Büyütülmesi: Bir büyüme stratejisi geliştirme, artan düzenleme ve rekabet ile başa çıkma, pazarlama ve firma kültürünün geliştirilmesi meselelerini daha derinlemesine keşfederek Modül 1 ve Modül 2’de yer alan konuları daha da genişletmektedir.

- Düzenli ve isabetli mesleki gelişim ile becerilerinizi sürdürmede çaba sarf ediyor musunuz?
- Ortağım veya ortaklarım kim olacak? Uyumlu muyuz?

Modül 4- İnsan Gücü: Şirketinizin iyi hizmet sağlama ve başarılı olma derecesi personelinizin ve liderliğinizin kabiliyeti ile belirlenmektedir. Şirketinizin amaçlarını başarmasında en önemli rolü oynayacak anahtar unsurlar olan çalışanlar incelenmektedir. Bu modül, firmanız büyüme gösterdikçe cevap verilmesi gereken olan şirketinizin çalışanlarını çekme, muhafaza etme ve eğitime gibi personel meseleleri ile birlikte bir lider olarak sizin rolünüzü ele almaktadır.

- Tek olarak mı veya bir ekibin parçası olarak mı çalışmayı tercih edersiniz?
- Kendinizi bir lider olarak mı yoksa tabi olan birisi olarak mı düşünüyorsunuz?
- Diğer insanlarla uğraşmayı seviyor musunuz (gözleme, motive etme, yönetme ve kimi zaman da yapıcı eleştiride bulunma)?
- Tarafsız olabiliyor musunuz ve iyi düşünülmüş bir mantık yürütmeye açık mısınız?
- Çalışma saatlerine, tatillere, diğer izinlere ve bir çalışanı etkileyebilen kısa süreli aile durumlarına uyum sağlamak için esnekliğe karşı yaklaşımlar benimsediniz mi?

Modül 5- Teknoloji ve e-ticaret: Sürekli bir değişim, artan düzenleme ve küresel raporlama sistemlerinden oluşan bir iklimde, şirketlerin teknolojileri ile ilgili olarak en iyi uygulamaları benimsemeleri çok daha önem arz etmektedir. Bu modül teknolojinin bir muhasebe firmasının başarısında oynadığı rolü incelemektedir. Başarıya ulaşmada;

etkili seçim, teknolojilerin uygulamaya geçirilmesi ve yönetimi ve aynı zamanda bu araçları kullanmaları için çalışanların eğitilmesi tüm firmalar için temel esaslardır.

- Donanımınız, yazılımınız ve elektronik olarak saklanan herhangi bir bilginiz ne kadar güvenlidir?
- Yazılımlarınızın tamamı lisanslı mı?
- Yedeklerinizin başarılı bir şekilde geri getirilip getirilemeyeceğini biliyor musunuz?
- Firmanızın güvenli bir web sitesi var mı?

Modül 6- Müşteri İlişkileri Yönetimi: Güçlü ve etkili müşteri ilişkileri başarılı bir muhasebe bürosunun bel kemiğidir. Muhasebecilerin müşterileri ile sahip olduğu ilişkiler muhasebe şirketine değer katması açısından temel teşkil etmektedir. Artan rekabet, şirketlerin müşteri ilişkilerini korumalarını ve güçlendirmelerini gerektirmektedir. Artan düzenlemeler de müşterilerinizi tanımaya hiç olmadığı kadar fazla önem katmaktadır. Bu modül, müşteri ilişkilerinin geliştirilmesini ve sürekli olarak korunmasını; ağırları, yönlendirmeleri ve diğer müttetikleri içeren müşteri ilişkilerinizin geliştirilmesi ve sağlamlaştırılması ile ilgili stratejileri ele almaktadır.

- Önceki muhasebeciden ayrılmasındaki gerekli neden?
- Müşterilerimizin hangi hizmetlere ihtiyacı var?
- Her müşterinin dosyalarını ne sıklıkla inceliyorsunuz?

Modül 7- Risk Yönetimi: Risk kavramı muhasebeciler için tanıdıktır. Fakat risk ve risk yönetimi konusu, yıllar içinde yasal davaların sayısının ve boyutunun artması ile birlikte önem kazanmıştır. Bu modül, risk yönetimini ve bunun uygulama (büro) ömründeki özel etkisini incelemektedir. Bu modül bir muhasebe şirketindeki risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve bunlara karşı önlem alınması için bir taslak sağlamaktadır. Bu modül, etik tehditler ile başa çıkmada kullanılabilecek etiksel konuları ve önlemleri, kalite kontrol sistemlerinin rolünü ve sigorta gibi ek risk azaltma yollarını tartışmaktadır.

- Firmanın yönetimi ve iç kontrol prosedürleri var mı?
- Dava edilme olasılığı ve herhangi bir hak talebine ilişkin potansiyel kapsamı nedir?

- Risk yönetimi ile ilgili olarak personelin rolleri ve sorumlulukları tanımlandı mı ve görüşüldü mü?

Modül 8- Haleflik Planlaması: Profesyonel muhasebeciler yaşlandıkça, düşünceleri kaçınılmaz olarak şirketteki varlıklarının değerlerine ve şirketten ve daha sonra da muhasebe mesleğinden ayrılma stratejilerine kaymaktadır. Bu modül, muhasebecilerin düzenli çıkışını sağlayan ve desteklemeye hazır hale gelmek için uygulanabilecek stratejilere imkân veren destekleme planının önemini incelemektedir. Bu modül, değerlendirme ve fiyatlandırma ve konsolidasyon seçenekleri, füzyonlar ve iç ve dış satın almalar hakkında tartışmaları içermektedir.

- Füzyonda gerekli hüküm ve koşulları listeleyin.
- Yeni şirket yapısı üzerine anlaşmaya varın.
- Yönetim, sorun çözme, ayrılma hükümleri, değerlendirme formülü ve sermaye yatırımı üzerinde anlaşmaya varın.
- Sağlanacak hizmetler üzerinde anlaşmaya varın.
- Karar alma süreçleri üzerinde anlaşmaya varın.
- Yönetici ortağa karar verme sürecini belirleyin.
- Ortaklık/Hissedarlık anlaşması geliştirin.

Her bir modül; başlık, içindekiler, giriş ve rehberlik, vaka analizleri, kontrol listeleri ve okunacak ek metinlerden oluşmaktadır. Her bir modül mümkün olduğunca bağımsız tasarlanmaya çalışılmıştır.

2.1.2.3. Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet Ve Kalite Güvence İlke Ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı

Meslek mensuplarının kurumsallaşmasına ilişkin olarak uzun çabalar sonucunda TÜRMOB'un 5.10.2013 tarihli genel kurul toplantısında alınmış onay kararının akabinde 2014 yılında alınmış bir meslek kararıdır. TÜRMOB'un aldığı ve 13.12.2013 tarih ve 28850 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmak suretiyle “*Muhasebe Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri İçin İşyeri, Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı (Meslek Kararı)*” olarak yürürlüğe girmiştir.

Bu mecburi meslek kararının amacı, muhasebe, denetim ve danışmanlık işletmeleri tarafından verilecek olan hizmetlerin, değişen toplumsal duyarlılık ve sorumluluklar doğrultusunda kurumsal bir anlayışla sunulmasını temin etmek üzere meslek mensuplarının işyeri, hizmet ve kalite güvence ilke ve esaslarını düzenlemektir.

Başka mesleklerde de benzer uygulamalar bulunmaktadır. Örneğin; eczacılar istedikleri her yere eczane açmamaktadır. Nüfus yoğunluğu gibi faktörler etkili oluyor. Ayrıca inşaat mühendisleri de en fazla beş farklı projede görev alabiliyor. Böylece daha kaliteli hizmet her alanda sunulmaya çalışılıyor.

Muhasebe Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri İçin Meslek kararına göre meslek mensuplarının uymak zorunda oldukları esaslar üç ana başlık altında toplanmaktadır;¹²³

- İşyerine İlişkin Hususlar; mekan, güvenlik, yazılım
- İşyeri Yönetimine İlişkin Hususlar; işyeri yönetimi ve hizmet yönetim ve uygulama, müşteri ilişkileri, kurumsal yönetim, haksız rekabet
- Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esaslarına İlişkin Hususlar; kalite güvence programı, gözetim

İşyerine İlişkin Hususlar:

Müşteri ve çalışan sayısı ile birlikte hizmet çeşitliliğine uygun olarak; hizmet üretim, yönetim, eğitim, ortak kullanım ve destek hizmetleri ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde bir mekân olmasının gerekliliği bu kararda belirtilmiştir.

Yükselen'e göre, iş kapasitesini dikkate alarak çalışanlarla beraber çağdaş bir ofis düzeni kurmak gerekmektedir.¹²⁴

Meslek mensupları tarafından, faaliyette buldukları alanlarda, müşteri bilgileri, hizmet ve çalışan güvenliği ile varlıkların korunmasını sağlayacak; varlık, bilgi ve iş güvenliğine ilişkin prosedürler oluşturulmalı ve gerekli önlemler alınmalıdır.

¹²³ Uzunhasanoğlu, Defne, age., s. 9

¹²⁴ Yükselen, Cemal, Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi ve İş Kapasitesinin Değerlendirilmesi, 6. Türkiye Haksız Rekabet Kongresi, 29 Nisan 2015, Konya, s. 44.

Meslek mensupları ve çalışanlarının kullanacakları mobilya, mefruşat, teknik ekipman ve yazılım konularına ilişkin esaslar, yapılan işin niteliğine uygun olarak hazırlanmalı ve hizmetin kalitesini arttıracak prosedürler belirlenmelidir.

İşyeri Yönetimine İlişkin Hususlar:

İşyerinin kurumsal yönetimi konusunda dikkat edilmesi gerekenler özetle açıklanmıştır. Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri, büyüklük, işlerin çeşitliliği, her bir faaliyetin iş hacmi, müşteriye sunulacak işlerin karmaşıklığı ve faaliyet gösterdikleri çevrenin değişim hızı gibi faktörleri dikkate alarak yapılanmalıdır.

Üst yönetimden en alt basamaklara kadar faaliyetlerin sistematik, eşgüdümlü, katılımcı ve etkin bir biçimde yürütülmesi için gerekli koşullar sağlanmalıdır.

Yükselen; bürolarımızda, meslek şirketlerimizde bir stratejik planın, bir uygulama planının olması gerektiğini belirtiyor.¹²⁵

Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri yönetimi vizyon, misyon ve stratejisi doğrultusunda ilkelerini belirlemek ve yöneticilerine karar ve eylemlerinde yol göstermek amacıyla yönetim politikalarını yazılı olarak belirlemelidir.

İşyerinin nasıl yönetileceği hangi insan kaynaklarından yararlanılacağı meslek kararında belirtilmiştir. Müşteri hizmet politikaları ile birlikte insan kaynakları, mali ve idari işler ve bilgi teknolojileri politikalarını oluşturmalı ve bu politikalar doğrultusunda prosedürlerini belirlemelidir.

Meslek mensupları, kendi olanakları ölçüsünde yönetsel faaliyetleri açıklığa kavuşturacak düzeyde; plan ve bütçe yönetimi, kalite yönetimi ve çalışma usul ve esaslarına ilişkin prosedürler oluşturmalıdır. İnsan kaynakları yönetimi ile ilgili temel politikaları ile bunların işleyişine ilişkin prosedürlerini yazılı doküman olarak hazırlamalıdır. Prosedürler, insan kaynakları planlaması, işe alım, oryantasyon, eğitim ve geliştirme, performans değerlendirme sistemi, kariyer yönetimi ve personel özlük işlerini kapsamalıdır.

Hizmet yönetimi ve kalite güvence esaslarına ilişkin hususlar:

¹²⁵ Yükselen, age. s.44.

Meslek kararında detaylandırılmıştır. Sunulacak hizmete uygun kaynakların etkin ve verimli kullanılması ve kaynakların hizmetin etkili bir şekilde yerine getirilmesi için gerekli önceliklere göre tahsis edilmesi amacıyla planlama yapılmalıdır. Bu plan ile öncelikler, olası riskli alanlar ve ilgili kontroller önceden belirlenerek yazılı hale getirilmelidir.

Hizmetin uygulama sürecinde; bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme esasları yazılı olarak belirlenmelidir. Elde edilen bilgi ve belgenin kayıt altına alınması, saklanması ve gerektiğinde ibraz edilmesi amacıyla her bir hizmet için ayrı ayrı çalışma kağıtlarından oluşan çalışma dosyaları düzenlenmelidir. Çalışma sonuçları raporlanmalıdır. Raporlar; varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında hizmetin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir.

Müşteri ilişkileri yönetimi kapsamında; teklif hazırlanması, sözleşme düzenlenmesi, risk yönetimi ve müşteri memnuniyetinin değerlendirilmesine ilişkin politika ve prosedürler oluşturulmalıdır. Bu mecburi meslek kararı, mesleki faaliyeti yürütürken; meslek kararı ve diğer mesleki mevzuatla sınırlı ve tutarlı olmak kaydıyla, etkili bir pazarlama ve tanıtım yürütülmesini, kurumsal kimlik ve marka oluşturulmasını teşvik eder. Meslek mensupları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'ne uygun davranmakla yükümlüdür.

Muhasebe, denetim ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren meslek mensupları, ilgili hizmet faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir Kalite Güvence ve Geliştirme Programı hazırlamalı ve bu programı sürdürmelidir. Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin dönemsel olarak ve devamlı suretle değerlendirilmesini sağlamalıdır.

Kalite Güvence Geliştirme Programı (QAR)¹²⁶ uygulaması, kurumlardaki iç denetim faaliyetinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirildiği bir çalışmadır. Kurumların iç denetim faaliyetlerinin Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygun olduğuna ilişkin güvence sağlayan QAR çalışmaları sonucunda iç denetim faaliyetinin kurumlara değer

¹²⁶ Quality Assurance Report

kattığı görülmektedir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından gerçekleştirilmektedir ve bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır.¹²⁷

Kalite Güvence değerlendirmeleri; hesap verebilirlik ve şeffaflığın sağlanması amacıyla, en az yılda bir kez olmak üzere kalite programı çalışmalarını ve sonuçlarını rapor etmelidir. Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri tarafından, kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlediğine dair makul bir güvencenin sağlanması amacıyla, tamamlanmış hizmetlerle ilgili periyodik olarak yapılan kalite kontrolleri de dâhil devamlı olarak uygulanan kalite kontrol yöntemlerinin işleyişi izlenmelidir.

Gözetim açısından işyerinin ve meslek örgütünün sorumlulukları vardır. Meslek mensupları iş bu meslek kararı düzenlemelerine göre oluşturacakları işyeri, hizmet ve kalite güvencesine ait politika ve süreçleri ile bunlara yönelik uygulamalarını belgeleyerek raporlar, politika ve iş süreçlerini meslek faaliyete başlamalarından itibaren altı ay içinde bağlı oldukları odalara beyan ederler. Elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dâhil, raporlanan politika, süreç ve uygulamalar 5 yıl süreyle saklanır. İşyerinin bu sorumlulukları yerine getirmesi 1 Ocak 2016 tarihi itibarıyla zorunlu hale gelmiştir.

Odalar, seçilmiş yeterli sayıda çalışma dosyaları ve diğer bilgi, bildirim ve belgeler çerçevesinde, meslek mensuplarının oluşturdukları işyeri, hizmet ve kalite güvence standartları kapsamında faaliyette bulunup bulunmadıklarını inceler ve denetler. İnceleme ve denetim faaliyetleri odalar tarafından her yıl hazırlanan yıllık inceleme ve denetim planı kapsamında yürütülür. İnceleme sonuçları her yıl bir raporla açıklanır. Yapılan inceleme ve denetimler, meslek mensuplarınca bu meslek kararı kapsamında uygulanan ilke ve esasların gözden geçirilmesi ve yürütülen faaliyetlerinin bu meslek kararına uygunluğunun denetimini kapsar. Odalar, bir takvim dâhilinde yürüteceği inceleme ve denetimlerin yanı sıra ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli gördüğü diğer hallerde de inceleme ve denetim yapar.

Odalar, inceleme ve denetimleri kendi meslek personeli eliyle yürütebileceği gibi, illerde odalar bünyesinde oluşturulacak kurul veya komiteler yoluyla da

¹²⁷ TİDE, “QAR Kurumlara Nasıl Değer Katıyor”, İç Denetim Dergisi, 2013, S. 34, s. 6

gerçekleştirebilir. İnceleme ve denetimler TÜRMOB tarafından belirlenen usul ve esaslara uygun olarak yapılır.

Yapılan inceleme ve denetimler sonucunda,

1. Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uymayanlar,
 2. Belirtilen hususlarla ilgili olarak bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyenler,
 3. Birlikçe veya Birlik tarafından görevlendirilenlerce istenen bilgi ve belgeleri vermeyenler,
 4. Hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı rapor düzenleyenler veya bilgi verenler,
 5. Bu meslek kararının ilgili diğer hükümlerine aykırılıkları tespit edilenler,
- hakkında Disiplin Yönetmeliği hükümleri uygulanır.

Meslek mensupları inceleme ve denetimler sonucunda tespit edilen hususlar ile ilgili olarak gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler.

2.1.2.4. Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları için Kalite Kontrol Rehberi

IFAC tarafından 2011 yılında *Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları İçin Kalite Kontrol Rehberi*¹²⁸ İngilizce olarak yayımlanmıştır. Bu kılavuz 2016 yılında TÜRMOB tarafından Türkçeye çevrilmiştir. Tablo-4, Rehberin her bir bölümünün içeriğini özetlemektedir.¹²⁹

¹²⁸ Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices, IFAC

¹²⁹ Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları için Kalite Kontrol Rehberi, TÜRMOB Yayını, Nisan 2016, s. vi.

Tablo -4: Kalite Kontrol Rehberi Bölümleri

Bölüm	Başlık	Amaç
1	Muhasebe Firmasında Kalite Konusundaki Liderlik Sorumlulukları	Kalite kontrole odaklı bir iç kültürü desteklemek amacıyla muhasebe firmasının sorumluluklarını tanımlamak
2	İlgili Etik Kurallar	Mesleki etik kurallarını açıklayan temel ilkeler hakkında rehberlik sağlamak
3	Müşteri İlişkilerinin ve Özel Denetimlerin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	Uygun kabul ve devam ettirme politika ve prosedürlerinin kurulması hakkında rehberlik sağlamak
4	İnsan Kaynakları	Etkili kalite kontrolleri ve politikalarının insan kaynakları bileşeni hakkında rehberlik sağlamak
5	Denetim Performansı	Denetim ortağı rolünü belirten, planlama, denetleme ve inceleme, istişare, görüş farklılıklarının çözümü ve denetim kalite kontrol incelemesinin performansı gibi denetim performansına dahil olan bileşenler hakkında rehberlik sağlamak.
6	İzleme	Muhasebe firmasının izleme programı, inceleme prosedürleri, gözlemcinin raporu, eksikliklerin belirlenmesi ve ortadan kaldırılması ile şikayet ve iddialara cevap verilmesi de dahil olmak üzere firmanın kalite kontrol sistemi ile ilgili politika ve prosedürlerinin izlenmesi hakkında rehberlik sağlamak.
7	Belgelendirme	Hem denetim düzeyinde (denetim kalite kontrol incelemesi de dahil) hem de muhasebe firmasının kalite kontrol sistemi düzeyinde muhasebe firmasının belgelendirme koşulları hakkında rehberlik sağlamak.

Kaynak: Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları için Kalite Kontrol Rehberi, TÜRMÖB Yayını, Nisan 2016, s. vi.

Rehberde bir muhasebe firmasının genel politikaları şöyle sıralanmıştır:

- Etik davranışa ve hizmet kalitesine birincil öncelik olarak uymak; ticari hususlar yapılan işin (denetim ve güvence hizmeti) kalitesinin önüne geçmemelidir,
- IESBA Etik Kuralı'nın okunması, anlaşılması ve takip edilmesi,
- Bağımsızlığa yönelik tehditleri belirleme, açıklama ve belgelendirmede ve belirlenen tehditleri ele almada izlenecek süreçlerde muhasebe firmasının ve kişilerin sorumluluklarını anlamak,
- Bağımsızlığın zarar görebildiği (ya da öyle görüldüğü) durumlardan kaçınmak,
- Bunların kanıtları olarak kayıtların tutulması da dahil olmak üzere, sürekli mesleki gelişim kurallarına uymak,
- Meslekteki güncel gelişmelerin, uygulamadaki finansal raporlama çerçevesi ve güvence standartlarının (örneğin UFRS ve UDS'ler), açıklama ve

muhasebeleştirme pratiklerinin, kalite kontrol, firma standartları ile ilgili sektör ve müşteriye özgü gelişmelerin takibinde kalmak,

- Gereksinim duyulduğunda ve talep edildiğinde, bilgi ve deneyim paylaşımı yoluyla onlara yardım etmek ve müşteri hizmetlerinin kalitesini artırmak üzere diğer ortaklara ve personele kibar bir biçimde yardım sağlamak,
- Denetim ve büro faaliyetlerine harcanan zamanı (hem ücretlendirilebilen hem de ücretlendirilemeyen) izlemek ve tanımlamak üzere zaman kayıtları (firmanın zaman ve faturalama sistemlerine düzenli olarak girişi yapılan) tutmak,
- Büro ve bilgisayar ekipmanlarını (network ve iletişim kaynakları da dahil) ve diğer paylaşılan varlıkları emniyet altına almak ve düzgün bir şekilde kullanmak ve korumak, müşteri gizliliğini ve mahremiyetini dikkate alarak firmanın teknolojik kaynaklarını sadece uygun iş amaçları için kullanmayı kapsar,
- Muhasebe firması ve müşteri verilerini, işletme ve müşteri bilgilerini ve kişisel bilgilerin korunmasını ve tam olarak gizli kalmasını sağlamak,
- Müşteri ya da muhasebe firması hakkında, muhasebe firmasında üretilen elektronik temelli bilgilerin, muhasebe firmasının networkunda uygun bilgi saklama prosedürlerine göre (eğer varsa) saklanmasını sağlamak,
- Muhasebe firmasının kalite kontrolü, bağımsızlık da dahil olmak üzere etik, gizlilik konularında ciddi ihlaller ya da muhasebe firması kaynaklarının uygunsuz kullanımı (Web ve e-posta sistemleri de dahil) hakkında herhangi bir gözlemini firmanın ortağına ya da müdüre bildirmek,
- Mesleki öneri verildiğinde ya da talep edildiğinde, tüm önemli müşteri iletişim bilgileri kayıtlarının uygun kayıtlarını belgelendirmek ve saklamak,
- Bağımsızlık tehlikesi yönetimi, zor ya da tartışmalı konular, fikir ayrılıkları ve çıkar çalışmaları konularında tüm ciddi istişare, tartışma, analizler, kararlar ve sonuçların uygun kayıtlarını belgelendirmek ve saklamak,
- Muhasebe firmasının, çalışma saatleri, devamlılık, idare, toplantı zaman ve süreleri ile kalite kontrol konusundaki standart uygulamalarının izlenmesidir.

Küçük muhasebe firmaları söz konusu olduğu durumlarda, firma kalite kontrol incelemesini dış hizmet sağlayarak gerçekleştirebilir.

Kalite kontrol sisteminden kimin sorumlu olduğuna bakılmaksızın, ortak(lar), muhasebe firmasının ticari kaygılarının kalite sorumlulukları yönetiminin önüne geçmemesi, performans değerlendirmesi, ücret ve ödüllendirmenin kalitenin üstünlüğünü göstermesi ve kalite kontrol politikaları ve prosedürlerini geliştirmek, belgelemek ve desteklemek üzere yeterli kaynak ayrılması hakkında dikkatli olacaklardır.

Muhasebe firmasının kalite kontrol sistemi, sadece etkili bir izlemeden daha fazlasını gerektirir. Yürürlüğe koyma süreci gereklidir ve uyumsuzluk, dikkate almama, gerekli özen ve dikkat eksikliği, suiistimal ve boşluklardan yararlanma durumlarında sonuçlar ve düzeltici prosedürler içermelidir.

Muhasebe firmasının kalite kontrol, etik ve dürüstlüğe kişisel katılım ve katkı dahil olmak üzere uyum, liderlik, yenilik, eğitim, gelişim ve işbirliğinin pozitif pekiştirilmesi ve tanınması yoluyla güçlü ve etkin bir kalite kontrol sistemine, muhasebe firmasının bağlılığının güçlendirilmesi ve ağırlık verilmesi önemlidir.

Performans değerlendirmesinin kullanımı; muhasebe firmasının, personelin mesleki gelişimlerine devam etmeleri için personeli özendirdiği, iyi davranış ve performansının desteklendiği ve yapıcı eleştiri için bir fırsat sağladığı bir yoldur.

Muhasebe firmasının, incelemeyi tamamlamak ve bu incelemenin uygun belgelendirmesini sağlamak için standart kalite kontrol listesi kullanması önerilir¹³⁰.

Kalite Kontrol Rehberinde yer alan Kalite Kontrol listeleri Tablo-5'te verilmiştir.

¹³⁰ Kalite Kontrol Rehberi, 2016, s. 80-81.

Tablo -5 Kalite Kontrol Listesi

1	Finansal tabloları ya da diğer konuları inceleyin.
2	Taslak raporu inceleyin ve içinde bulunulan durumlara uygun olup olmadığını belirtin.
3	Denetim sözleşmesi durumunda, önemli denetim risklerini belgelendiren çalışma kağıtlarını ve muhasebe firmasının bu risklere yanıtını inceleyin.
4	İnceleme için seçilen çalışma kanıtlarının, önemli yargılar ve ulaşılan sonuçla ilgili olarak yapılan işi yansıtır yansıtmadığını belirleyin.
5	Yapılan sözleşme kabulü (ya da geçerliyse sürdürülmesi) prosedürlerine dair kanıt belgelendirmesini inceleyin.
6	Diğer denetçilerin ya da muhasebe meslek mensuplarının çalışmaları üzerinde bir güven varsa, değerlendirme prosedürlerini inceleyin.
7	İlgili yasama, ilgili olduğu durumlarda listeleme kuralları ve kriterlerle (örneğin UFRS'ler) uyuma ilişkin prosedürleri inceleyin.
8	Sözleşme (denetim) ekibi seçiminin uygunluğunu inceleyin.
9	Sözleşme mektubunu inceleyin.
10	Yönetim ya da yönetimden sorumlu olanlar tarafından imzalanan belgeleri inceleyin.
11	İşletmenin sürekliliği hususlarıyla ilgili sonuçları inceleyin.
12	Güvence sözleşmesi yönetimi tarafından yapılan çalışma kağıtlarının uygun bir biçimde incelenmesinin kanıtlarını inceleyin.
13	Finansal kuruluşlarla ilgili olarak düzenleyici kazanımlar gibi sözleşmeyle ilgili yayınlanan diğer raporları inceleyin.
14	Müşteriye sağlanan güvence-dışı hizmetlerin düzeyini inceleyin.
15	Sözleşme sırasında tespit edilen düzeltilmiş ve düzeltilmemiş yanlış beyanların önemini ve niteliğini inceleyin.
16.	Sözleşme ekibinin, Network firması personeli ve uzmanları da dahil muhasebe firması ve personelin bağımsızlığının değerlendirmesini inceleyin.
17.	Zor ya da tartışmalı konular ile fikir ayrılıkları ile ilgili olarak diğer ortaklarla yapılan istişarenin ve sonuçların uygun olduğu ve uygulandığına dair kanıtları inceleyin.
18.	İstişare yapılan uzmanlardan alınan önerileri inceleyin.
19.	Yönetime ve yönetimden sorumlu olanlara ve geçerli olduğu durumlarda, düzenleyici kurumlara iletilecek hususları inceleyin.
20.	Finansal tablo açıklamalarını etkileyen, sözleşmenin, tartışmalı zor ya da karmaşık unsurları hakkında kararları incelemek için denetim kalite kontrol incelemesi süresince sözleşme sorumlu ortağıyla bir görüşme yapın.
21.	Kalite kontrol inceleme uzmanının önerilerinin sözleşme (denetim) sorumlu ortağı tarafından kabul edilmediği ve sorunun inceleme uzmanının memnun olacağı bir şekilde çözülmediği durumlarda, muhasebe firmasının görüş ayrılıklarını ele alma prosedürleri takip edilerek sorun çözülünceye kadar rapora tarih verilmeyebilir. Varsa, detayları verin.

Kalite kontrol politikaları ve prosedürleri, muhasebe firmasının iç kontrol sisteminin anahtar kısmıdır. İzleme temel olarak, bu kontrol sisteminin anlaşılması ve bu kontrol sisteminin tasarlanıp etkili bir biçimde işleyip işlemediği ve hangi derecede tasarlanıp etkili bir şekilde işlediği sürecinden oluşur. İzleme ayrıca, özellikle zayıflıklar

bulunduysa ve mesleki standartlar ve pratikler değişmişse sistemi geliştirmek için öneriler geliştirmeyi de kapsar.

Muhasebe firmasının kalite kontrol sistemini izlemek, sürekli ya da dönemsel bir süreç olabilir. İzleme programının bir parçası olarak, muhasebe firması sözleşme ekibine önceden uyarı vermeden seçilebilecek sözleşmeleri tek tek teftiş edecektir.

Kalite kontrol politikaları ve kalite güvence sistemleri eşliğinde muhasebe firmalarının kalitesi gözle görülür şekilde artacaktır.

2.1.2.5. Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık Şirketleri için Şirketleşme ve Kurumsallaşma Yol Haritası

TÜRMOB Genel Sekreteri Yahya Arıkan, 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu'nda konuyla ilgili, *“büyük hedefin adı; denetim işini öğrenmek ve de kurumsallaşmaktır. Çünkü kurumsallaşma bir kültürdür, bu kültür için de camiamız güçlerini birleştirmek zorundadır, ayakta kalmanın yolu da budur. Kurumsallaşma, ortak aklımızın ürünüdür ve ancak bu başarılırsa kazanma şansımız olacaktır. Herkes, kendi ufak derebeyliklerini, krallıklarını bırakıp asgari müştereklerde birleşmelidir”* açıklamasında bulunmuştur.¹³¹

Bu gereklilikle İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından 2011 yılında “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşma” başlığı altında “Küçük ve Orta Ölçekli Denetim Firmaları için Yönetim Kılavuzu” yayınlanmıştır. Bu kılavuzun 1. bölümünde yönetim prosedürleri, 2. Bölümünde operasyonel prosedürler anlatılmaktadır.

Yönetim prosedürleri bölümünde aşağıdaki başlıklar detaylandırılmıştır:¹³²

1. Etik Kurallar
2. Üst Yönetim Yapılanması ve Çalışma Prensipleri
3. Varolan Ortaklığa Giriş İçin Sorular
4. Yeni Bir Ortaklığa Giriş İçin Sorular

¹³¹ Arıkan, Yahya, Kurumsallaşma ve Denetim, 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 6 Ekim 2011, Antalya, Açılış konuşması

¹³² Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşma, Küçük ve Orta Ölçekli Denetim Firmaları İçin Büro Yönetim Kılavuzu, İSMMM Yayın No. 145, İstanbul 2011.

5. Ortaklık Sözleşmesinde Bulunması Gereken Konular
6. Örnek Şirket Birleşme Modeli
7. Örnek Ortaklık Sözleşmesi
8. Örnek Kar Dağıtım Modeli
9. Örnek Emeklilik Planı
10. Risk ve Bağımsızlık Politikası

Etik Kurallar, denetim şirketinin tüm çalışanlarından beklentilerini yansıtmalı ve kamu, müşteriler, birbirleriyle olan ilişkilerini düzenlemelidir. Kamuya karşı yükümlülüklerden dürüstlük doğrultusunda, gerek iş gerekse kişisel ilişkilerde güvenilir ve açık sözlü olunmalı, ticari hırslar hiçbir zaman profesyonel ve etik sorumlulukların önüne geçmemelidir. Hizmet kalitesi konusunda da kamu ve müşterilerin yüksek hizmet kalitesi bekledikleri, itibarın sunulan hizmetin kalitesine bağlı olduğu vurgulanmıştır. Her çalışan profesyonel hizmet kalitesinden sorumlu tutulmuştur.

Müşterilere karşı yükümlülüklerde ise hizmet, faturalama, gizlilik, hediyeler, tedarikçilerle ilişkiler önem kazanmıştır. Sunulan hizmet standartlara uygun olmalı, hizmet bedeli ve proje giderleri sisteme kaydedilerek faturalanmalı, müşteri bilgileri gizli tutulmalı, nakit ve nakit benzeri hediyeler alınmamalı-verilmemeli, tedarikçilerin durumu her zaman takip edilmelidir.

Çalışanlara karşı dürüst, güven ortamında, eşit istihdam ve terfi dahilinde, saygı ve adil muamele ile işler yürütülmelidir. Şirketin menfaati ön planda olmalıdır. Çalışanlara sağlıklı, güvenli ve verimli bir çalışma ortamı sağlanmalıdır. Ofislerde şiddet içerikli davranış ve/veya saldırgan tutum ve/veya tehditkâr konuşma ve davranış biçimleri kesinlikle kabul edilmemelidir. İletişim ve bilgisayar sistemleri öncelikli olarak iş amaçlı kullanılmalıdır. Şirket varlıkları kişisel çıkarlar için kullanılmamalıdır.

Üst yönetim yapılanması ve çalışma prosedürleri, organizasyon yapısı, ortaklar kurulu, yönetim kurulu, icra kurulu rol ve sorumlulukları açıklanmalıdır. Var olan veya yeni bir ortaklığa girişte sorulması gereken sorular belirlenmelidir. Şirket birleşmesi, ortaklık veya kar dağıtım modelleri oluşturulmalıdır. Risk ve bağımsızlık politikaları açıklanmalıdır.

Sunulması planlanan hizmet ile ilgili Şirket ortağı veya müdürü, hizmetin bağımsızlık kurallarına uygun olup olmadığına karar verilebilmesi için şirkete çok detaylı bir hizmet kapsamı sunmalıdır.

Bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde bedelli veya bedelsiz hizmet vermeleri durumunda bağımsızlığın ortadan kalkacağı hizmetler şöyle listelenmiştir;

- Muhasebe defterlerinin tutulması
- Değerleme ve aktüerya hizmetlerinin verilmesi
- Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonunun yerine getirilmesi
- İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi
- Yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi
- Hukuki danışmanlık hizmetinin verilmesi
- Finansal bilgi sistemi kurulması
- Muhasebe ve finans konularında danışmanlık hizmeti verilmesidir.

Operasyonel Prosedürler ise şu alt başlıklardan oluşmuştur:

1. İnsan Kaynakları Politikası
2. Firma Yönetim Sistemi
3. Müşteri İlişkileri Yönetimi Prosedürü
4. Satın Alma ve Mali İşler Politikası
5. Faturalama ve Tahsilat Politikası
6. Yazışma Politikası
7. Yedekleme ve Arşiv Politikası
8. Bilgisayar Kullanım Politikası
9. Bilgi Teknolojileri Ekipman Temini Politikası
10. Ekipman Talep Formu
11. Ekipman Devretme Formu

İnsan gücü planlaması ile belirlenen ihtiyaçlar doğrultusunda, prensip olarak her yıl Mayıs-Temmuz aylarında işe alımlar gerçekleştirilmektedir. İşe alım sürecinde ilk görüşmeler İnsan Kaynakları (İK) uygulamalarından sorumlu yönetici, ikinci görüşmeler ise İK'dan sorumlu şirket ortağı tarafından gerçekleştirilmelidir. İşe alım

süreci sonrasında uygun bulunan adaylara ilgili ortağın gözetiminde içeriğinde pozisyonun adı, teklif edilen ücret paketi, diğer sosyal olanaklar gibi bilgilerin yer aldığı “iş teklif mektubu” gönderilmektedir. Göreve başlangıçla birlikte oryantasyon programı gerçekleştirilmektedir. İlgili otoritelere işe alım hakkında bildirimde bulunmalıdır.

İdeal olarak denetim şirketlerinde çalışanların performansları; müşteri hizmetleri, teknik bilgi ve uygulama, yetenek yetiştirme, şirket kurallarına uyum ve katkı olarak dört temel alanda değerlendirilmelidir. Değerlendirmeler, ara yıl veya yıl sonunda olacağı gibi proje bazında da yapılabilir.

Ücretlendirme sistemleri yetenekli çalışanların şirkete çekilebilmesi, elde tutulması ve motive edilmeleri için önemli bir araçtır. Ücretlendirme düşünülürken sadece çalışanın baz maaşı değil, kişinin diğer yan haklarıyla eline geçen tüm maddi olanaklar düşünülmelidir. Yetenekli çalışanların elde tutulması ve geliştirilmeleri için en önemli araçlardan birisi de etkin bir kariyer planlama sistemidir. Kariyer yolu açık görevlerde yükselmeler, belirli bazı kriterlerin sağlanması ile mümkün olabilmektedir. Bu kriterler, performans seviyesi, liyakat, deneyim süresi (her pozisyonda en az bir yıl) ve şirket ihtiyaçları olup; yönetsel pozisyonlara yükselmeler ve bu pozisyonlar içerisindeki yükselmeler (Müdür Yardımcısı ve üstü) yönetim kurulu tarafından ayrıca değerlendirilmektedir.

Yükselmeler prensip olarak yılda bir kez gerçekleştirilmektedir. Yükselme çalışmaları Mayıs ayında başlamakta, Haziran ayında İnsan Kaynakları Bölümü’nce duyurulmakta ve ücret artış dönemini takiben (Ekim) çalışanlar yeni görevlerinin özlük haklarından yararlanmaya başlamaktadırlar. Bu süre içerisinde mevcut özlük haklarında bir farklılık yaratmamaktadır.

Her çalışanın kendi seviyesindeki ilgili teknik bilgi ve birikimi alabilmesi için eğitim programlarının oluşturulması ve tatbiki İK yöneticisi ve sorumlu ortağın en önemli öncelikleri arasında olmalıdır. Denetçi yardımcısı için staja başlama eğitimi; muhasebe 24 saat, hukuk sekiz saat, vergi 16 saat olarak kılavuzda örneklendirilmiştir. Denetim, TMS/TFRS eğitimi için 55 saat öngörülmüştür. Stok sayımı eğitimi için üç saat yeterli görülmüştür. SMMM yeterlilik eğitiminde vergi mevzuatı ve uygulaması için 16 saat, ticaret ve borçlar hukuku için sekiz saat belirlenmiştir. Denetçi olabilmek için de 50 saat

TMS/TFRS eğitimi ve yıllık denetim yaklaşımı eğitimi alınmalıdır. Sınırlı denetim ve TFRS'deki gelişmeler eğitimi sekiz saat olmalıdır.

Çalışma saatleri, zaman çizelgesi uygulaması, giyim, personel ve özlük hakları, izinler, hizmet sözleşmeleri gibi konular çalışma düzeni ve disiplin alanının daha da detaylandırılmalıdır.

Firma yönetimi, müşteri yönetimi, sözleşme yönetimi, kalite kontrol yönetimi, insan kaynakları performans yönetimi, muhasebe entegrasyonu, yedekleme planları, arşivleme politikası, bilgisayar kullanım politikaları detaylı şekilde açıklanmalıdır. Bilgi teknolojilerine ekipman temininde nasıl bir politika izleneceği belirtilmelidir.

Meslek mensuplarına yönelik kalite standartları oluşturulurken de mesleğin kalitesini ve ahlaki-etik yönünü etkileyen unsurların ışığında hareket edilmelidir.

2.1.2.6. TÜRMOB Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği

TÜRMOB tarafından 23 Haziran 2018 tarihinde yayınlanan yönetmeliktir.¹³³ Yönetmelik; yaşam boyu öğrenme sürecini SMMM ve YMM'lere benimsetmeyi, uygulama ve mevzuat açısından yetkin olmalarına sağlamayı, yüksek kaliteli hizmet sunmaları için yetkinliklerini artırma ve geliştirmeyi sağlamayı amaçlamaktadır.

Tüm meslek mensuplarının, meslek ruhsatlarını edindikleri yılı takip eden yılın ilk gününden başlayarak, meslekle ilişkilerinin kesildiği güne kadar sürekli mesleki geliştirme eğitim programlarına düzenli olarak katılımı zorunlu tutulmuştur.

Sürekli mesleki geliştirme eğitim programlarına katılmayan meslek mensupları hakkında disiplin yönetmeliği uygulanmakla birlikte büro tescil belgeleri vize edilmemekte, çalışanlar listesi kayıt ve faaliyet belgesi alma talepleri yerine getirilmemektedir. Sürekli mesleki geliştirme eğitim programını tamamlamayan meslek mensupları stajyer mentorluğu yapamamaktadır.

Her meslek mensubunun yılda en az 30 saatlik ve her üç yılda en az 120 saatlik sürekli mesleki geliştirme eğitim programına katılması gerekmektedir. Üç yıllık dönemde 120 saatin üzerinde mesleki gelişim eğitimi alınması halinde, bu eğitimler izleyen üç yıla

¹³³ TÜRMOB Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği, Resmi Gazete, 23.06.2018, Sayı:30457

devredilmemektedir. Uzaktan eğitimlere ve yüz yüze eğitimlere her yıl en az 10'ar saat katılım sağlanmalıdır.

TESMER ve TESMER Şubeleri eğitim faaliyetlerinin planlamasını yapmaktadır. Sürekli Mesleki Geliştirme Merkezi tarafından akredite olmuş seminer, sempozyum, konferans, bilgisayar kursları, yabancı dil kursları da eğitim saatlerinden sayılmaktadır.

2.1.2.7. Meslek Mensupları Açısından Kurumsallaşma Projesi

Türkiye'deki muhasebe mesleğinin global muhasebe mesleği standartlarına ulaşması amacıyla İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) meslek mensuplarının hizmet sunumlarında kurumsallaşması büyük önem taşımaktadır. Meslek mensuplarının kurumsal hizmet sunumu ile her türlü maddi çıkarlarının korunması, mesleki bilgilerinin artırılması ve belli konularda uzmanlaşması, mesleğini gerçek anlamda uygulama alanı bulması sağlanmış olacak, bu şekilde meslek mensuplarının saygınlığı da artacaktır. Kurumsal hizmet sunumu için meslek mensuplarından talep edilen değişken hizmetlerin yüksek kalite ve teknolojik alt yapı ile karşılanması, büro standartlarının uygulanması ve kurumsal kimlik oluşturulması gerekmektedir. Uzmanlık alanları dahilinde, yetki ve sorumlulukların dağıtılması, profesyonel bir yönetime geçilmesi, vizyon, misyon ve kalite politikası gibi unsurlar belirlenerek kurum kültürü oluşturulması ve bu kültürün tüm ortak ve çalışanlarca benimsenmesi beklenmektedir. Kurumsal hizmet sunumu ancak bir kurum çatısı altında gerçekleştirilebilir. Bu sayede Muhasebe, Danışmanlık ve Denetim hizmetleri bir sistematik içinde belirlenen kurallar, standartlar ve prosedürler ile birden fazla meslek mensubu tarafından bir kurum bünyesinde kişilerden bağımsız olarak yürütülebilecektir. İSMMMO Meslek Mensubu Kurumsallaşma Projesi ile kurumsallaşmak isteyen meslek mensuplarına en uygun modellerin oluşturulması ve uygulama desteği sağlanması amaçlanmaktadır.

İSMMMO Yönetim Kurulu'nca onaylanan İSMMMO Meslek Mensubu Kurumsallaşma Projesi Fizibilitesi Ve Yol Haritası mesleki mensuplarına tanıtılmaya başlanacaktır. Pilot model uygulaması ile meslek mensupları bilgilendirilecektir.

Serbest büro olarak çalışan meslek mensupları bir Kurumsal Mali Müşavirlik (KMM) şirketi ile işbirliği yaparak mevcut müşterilerine muhasebecilik hizmeti vermeye devam edebilecektir.

Kurumsallaşma eğitimleri alan ve pilot model uygulamalarına katılmak isteyen meslek mensuplarının;¹³⁴

- Uzmanlık alanları (Örneğin sermaye piyasaları, inşaat sektörü, sağlık sektörü, tekstil sektörü, vb. gibi)
- iş tecrübesi,
- yaşı,
- yabancı dil bilgisi,
- akademik unvanı, v.b. gibi özellikleri bir derecelendirmeye tabi tutularak “meslek mensubu değeri” hesaplanacaktır.

Ayrıca bu meslek mensuplarının mevcut müşteri portföyü;

- Sözleşme bedeli,
- Aktif büyüklüğü,
- Son üç yıllık karlılık ortalaması,
- Personel sayısı,
- Şube sayısı,
- Faaliyette bulunduğu sektör,
- Yıllık fatura adedi,
- Çalıştığı banka sayısı,
- Yevmiye kaydı adedi,
- Değişken Hizmet Beklentileri
- Müşteri Verimliliği
- Faaliyet Konularındaki İş Hacmi

Müşteri ile çalışma süresi vb. gibi kriterler ile belli bir derecelendirmeye tabi tutularak “müşteri portföyü değeri” hesaplanacaktır. Bu hesaplamalar sadece Kurumsal Mali Müşavirlik (KMM) Şirketi’ne potansiyel ortaklık yapısını belirlemek için İSMMO bünyesinde bilgi güvenliğine azami özen gösterilerek gerçekleştirilecek ve sadece meslek mensubunun kendisine yazılı bir rapor olarak verilecektir.

¹³⁴ İSMMO Meslek Mensubu Kurumsallaşma Projesi, <https://www.ismmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-31/--2186> Erişim Tarihi: 10.12.2019

2.1.2.8. Muhasebeciler İçin Meslek Etiği

Muhasebe mesleğinde etik, kaliteli hizmet için gereklidir. Velayutham'ın 2003 yılındaki araştırmasında etik, hizmet odaklı kalite ile ilişkilendirilmiştir.¹³⁵ Ayrıca Gill ise 2012 yılında etik kavramını uzmanlıkla bağdaştırmış ve genel değil özel bir alan olduğunu vurgulamıştır.¹³⁶

TÜRMOB tarafından 2014 yılında “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır¹³⁷. Bu tebliğin amacı; meslek mensubunun etik eğitimini ve TÜRMOB ile yapılacak sözleşme esaslarını belirlemektir.

Etik eğitim, muhasebe meslek mensubunun sözleşme yapmadan önce katılacağı uzaktan ve yüz yüze eğitimleri ifade etmektedir. Teorik konular uzaktan eğitim yöntemleri ile TÜRMOB tarafından oluşturulacak internet sitesi üzerinden yürütülecektir. Uygulamalı eğitim konuları için odalarda yüz yüze eğitim yöntemi uygulanacaktır. Etik eğitim konuları; etik bilgisi, etik duyarlılık, etik karar verme ve etik davranıştır.

Bir etik uygulama, uzun vadeli başarının temelidir. Muhasebe meslek mensupları için, mesleki etik kurallarının temel ilkeleri şunlardır:

- * Dürüstlük,
- * Tarafsızlık,
- * Mesleki yeterlilik ve gerekli özen,
- * Gizlilik ve
- * Mesleki davranış.

Söz konusu ilkeler doğrultusunda etik eğitim; Kamu Görevlileri Etik Kurulu tarafından belirlenen eğitim modülü ve eğitim programına uygun olarak, teorik eğitim konuları için uzaktan eğitim yöntemi ile TÜRMOB tarafından oluşturulacak etik eğitim internet sitesi üzerinden; uygulamalı eğitim konuları için Odalarda yüz yüze eğitim yöntemi ile yürütülür.

¹³⁵ Velayutham, Sivakumar, “The Accounting Profession’s Code of Ethics: Is It a Code of Ethics or A Code of Quality Assurance?”, *Critical Perspectives on Accounting*, 2003, p. 501.

¹³⁶ Gill, Matthew. (2012). *Accountants Truth*, Oxford University Press, United Kingdom, p. 123.

¹³⁷ 27 Mart 2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Gerçek yaşamdan olaylar ele alınarak etik problemlerin ortaya konması, ihlal edilen etik standartların belirlenmesi, ahlaki düşünce süreci ve karar verme modellerinin tartışılmasıdır.

Mesleki faaliyete yeni başlayacak meslek mensupları ve faaliyete devam edip etik sözleşme yapmak isteyen meslek mensupları etik eğitimine internet sitesi üzerinden kayıt yaptırmaktadır.

Eğitim katılımcısı, uzaktan eğitimde, eğitim konularını; yirmi saat ve iki haftalık süreç içerisinde tamamlar ve derslere devam TESMER tarafından izlenir. Eğitim sürecinde etik bilgisi, etik duyarlık, etik karar verme ve etik davranış konu başlıkları için eğitim değerlendirmeleri yapılır. Başarılı olanlara uzaktan etik eğitimi tamamlama belgesi verilir. Bu belge Odaya verilir. Odalar da en geç bir ay içerisinde yüzyüze eğitim faaliyetlerini gerçekleştirmelidir. Odalarda yürütülecek yüz yüze eğitim faaliyetleri, her bir eğitim grubu için altı saat ve iki günlük süreç içerisinde tamamlanır ve derslere devam durumu Odalar tarafından izlenir. Yüz yüze eğitim faaliyeti eğitimin değerlendirilmesi ile tamamlanır. Başarılı olanlara etik eğitimi tamamlama belgesi verilir. Uzaktan eğitim ve yüz yüze eğitim yöntemleri ile yürütülen etik eğitim için bir bütün olarak etik eğitim bedeli TESMER tarafından belirlenebilir.

Muhasebe meslek etiği sözleşmesi, meslek mensubunun etik eğitimi tamamlama belgesini almasından sonra meslek mensubu ile oda arasında imzalanır. Odanın internet sitesi üzerinden sözleşme imzalayan meslek mensupları ilan edilir.

Bağlı olduğu oda ile muhasebe mesleği etik sözleşmesini imzalayan meslek mensubuna, oda tarafından işyerinin görünür bir yerine asabileceği şekilde düzenlenmiş, Tablo-6'da örneği yer alan Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesi verilir.

Tablo -6: Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesi

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ TAAHHÜTNAMESİ

YMM / SMMM _____,

üyyesi olduğu Oda ile “Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi”ni imzalamış ve bu sözleşme ile;

1- Mesleğin toplumsal bir hizmetin yerine getirilmesine ilişkin olduğu bilinci ile meslek mensuplarının üstlendiği sosyal sorumlulukların gerekleri çerçevesinde mesleki faaliyeti yerine getirmeyi,

2- Dil, din, felsefi inanç, ırk, yaş, bedensel engelli ve cinsiyet ayrımı yapmadan, fırsat eşitliğini engelleyici davranış ve uygulamalara meydan vermeden hizmet vermeyi,

3- Mesleği dürüstlük, tarafsızlık, insan haklarına saygı, kamu yararı ve hukukun üstünlüğü ilkeleri doğrultusunda yerine getirmeyi,

4- Temel etik ilkelerin uygulanması ile ilgili etik çatışma ortaya çıkması halinde, çatışmanın çözümüne ilişkin olarak Oda’dan yardım almayı,

5- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğe ve diğer mevzuata uyarak, mesleği kabul edilmiş standartlara göre yerine getirmeyi,

6- Eğitimini alarak, okuduğu ve öğrendiği etik kodları uygulamayı; etik davranışı yaşamın her alanında ortaya koymayı,
taahhüt etmiştir.

Tarih : .../ .../

No:

Meslek Mensubu

Oda Başkanı

TÜRMOB Genel Başkanı

_____ **İmza** _____

_____ **İmza** _____

_____ **İmza** _____

Yönetmelik, tebliğ, genelge ve mecburi meslek kararlarına uyumsuz tutum ve davranışta bulunduğu disiplin kurullarınca tespit edilen, mesleki faaliyetini terk eden, meslek ruhsatını iade eden veya kendi isteğiyle ayrılan meslek mensuplarının sözleşmeleri feshedilir. Sözleşmesi fesholan meslek mensupları da odanın internet sitesinde gerekli açıklama yapılarak ilan edilir.

2.1.3. Muhasebe Mesleğinde Kalite Göstergeleri

Denetim mesleğinde kalite konusunda PCAOB tarafından oluşturulan denetim kalite göstergelerini açıklamıştık. Ancak muhasebe mesleğinin kalitesinin artması için oluşturulmuş kalite göstergeleri bulunmamaktadır. Muhasebe mesleğinde kalite üzerine çalışmalar yapılmış fakat kalite göstergeleri olarak sıralama yapılmamıştır.

Gençoğlu ve Ertan'ın çalışmasında Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'de Durum incelenmiş ve muhasebe kalitesini etkileyen faktörler özetle şöyle belirtilmiştir:¹³⁸

1. Muhasebe Uygulamaları
2. Ülkeler Arasındaki Farklılıklar; Yasal ve politik sistem, Finansal piyasaların gelişmişlik düzeyi, Vergi sistemi, Kültür, Ekonomik faktörler, Muhasebe Mesleğine verilen önem ve altyapı
3. İşletmelere Özgü Faktörler; İşletmelerin büyüklüğü, İşletmelerin sermaye yapıları, İşletmelerin sahiplik yapısı, Denetim firmaları, Yabancı menkul kıymetler borsalarında kote olma, Kurumsal yönetime verilen önem.

Çankaya, Karakaya ve Keleş'in araştırmasında Muhasebe Bilgi Kalitesinin Boyutları şöyle sınıflandırılmıştır:¹³⁹

1. İşletme Dışı Faktörler
 - a. Muhasebe Dışı Faktörler; Ülkenin ekonomisi, vergi sistemi, politik sistem, dış çevre
 - b. Muhasebeyle İlgili Faktörler; muhasebe mesleğine verilen önem, ülkedeki uygulanan muhasebe sistemiyle ilgili hukuki düzenlemeler
2. İşletmeye Özgü Faktörler
 - a. Muhasebe Dışı Faktörler; Sürekli iyileşme, risk yönetimi ve denetim, yönetim bakış açısı ve stratejileri, şirket yapısı, büyüklüğü ve ait olduğu piyasa

¹³⁸ Gençoğlu, Ümit Gücenme ve Yasemin Ertan; Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak 2012, s. 3-18

¹³⁹ Çankaya, Fikret, Aykut Karakaya ve Neslihan Keleş, "Muhasebe Bilgi Kalitesinin Boyutlarının İncelenmesi: Bir Uygulama", Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi, Kış-2019, Cilt:8, Sayı:16, s.166

- b. Muhasebe İçi Faktörler; muhasebe personeli, eğitim ve etik, iletişim, tahakkuklar, UFRS.

Güleç ve Öztürk'ün araştırmasında 2013-2017 yılları arasında en çok atıf alan 150 makale incelenmiş ve şeffaflık (28 çalışma), UFRS (19 çalışma), denetim kalitesi (16 çalışma) konularındaki makalelerin olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe kalitesi konusunda ise sadece 5 çalışma yapıldığı belirtilmiştir.¹⁴⁰

Muhasebe kalitesi konusunda çalışmaların yeteri kadar olmaması nedeniyle çalışmamızın 3. Bölümünde Muhasebe Mesleği Açısından Kaliteyi Etkileyen Faktörler daha önceki araştırmalar dikkate alarak oluşturduğumuz "Papatya Modeli" üzerinden daha detaylı açıklanacaktır.

¹⁴⁰ Güleç, Ömer Faruk ve Erkan Öztürk, "Muhasebe Alanında Türkiye'deki Tezlerle Uluslararası Alan Endekslerinde Taranan Dergilerde Yayımlanan Makalelerin Karşılaştırılması", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Temmuz 2019, Sayı:12, s.228

3. BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ AÇISINDAN KALİTEYİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Muhasebenin sadece denetimden ibaret olmadığı anlaşılacak meslek mensuplarının ve mesleğin kalitesi üzerine çalışmalar son zamanlarda artmıştır.

Barth, Landsman ve Lang'e göre muhasebe kalitesinde kazanç yönetimi, kayıpları zamanında tanıma ve değer ilişkisi kavramları önemli üç etkidir.¹⁴¹ Söz konusu etkenler dışında Ertan'ın çalışmasında belirttiği muhasebe bilgi sistemi, muhasebe uygulamaları, işletme büyüklüğü, işletme sermaye yapısı gibi etkenler de mevcuttur.¹⁴²

Kanada Mali Müşavirler Odası'nın Ağustos 2012'de yayınladığı bir makalede meslek mensuplarının sahip olması gereken teknik yeterlilikler; finansal raporlama, strateji ve yönetim, yönetim muhasebesi, denetim ve güvence, finans ve vergi olarak belirtilmiştir.

Ayrıca meslek mensuplarının, profesyonel ve etik davranış, problem çözme ve karar verme, iletişim, kişisel yönetim, takım çalışması ve liderlik gibi yetkinliklere de sahip olması gerektiği vurgulanmıştır.¹⁴³

Imhoff bir çalışmasında muhasebe kalitesi ve günümüz finansal raporlama sisteminin bütünlüğü ile ilgili problemlerin en güçlü etkeninin zayıf kurumsal yönetim olduğundan bahsetmiştir.¹⁴⁴

¹⁴¹ Barth, Mary E., Landsman, Wayner. And Lang, Mark H., "International Accounting Standards and Accounting Quality", Journal of Accounting Research, Vol. 46, No.3, June 2008.

¹⁴² Ertan, Y. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartlarının Denetim ve Muhasebe Kalitesi Üzerindeki Etkisi: Bir Uygulama*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Bursa.

¹⁴³ Canada CPA, News from the Profession. "Leaders endorse the need for unifying Canadian accounting profession", *Chartered Accountants of Canada Magazine*, August 2012, s.18.

¹⁴⁴ Imhoff, Eugene A. (2003). Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance, *Accounting Horizons Supplement*, pp. 126.

Hribar ve arkadaşları da muhasebe kalitesinin denetim ücretleri ile aynı yönlü ilişkisini ortaya koymuşlardır.¹⁴⁵

Enofe ve arkadaşlarının (2012) araştırmasında; muhasebe mesleğini etkileyen temel değişiklikler incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda bilgi teknolojisi ile birlikte küresel standartların muhasebe mesleğini etkileyen iki önemli değişiklik olduğu ortaya konulmuştur.¹⁴⁶

İslam'a göre muhasebe mesleği gelecekte önemli değişikliklerle karşılaşacaktır. Bu değişiklikler; dijital teknoloji, küreselleşme ve yeni düzenlemelerdir. Dijital teknolojilerin geleneksel çalışma ortamını etkileyeceğini, küreselleşmenin muhasebe meslek mensuplarına farklı fırsatlar yaratacağını ve yeni düzenlemelerin ise mesleğe olumlu etkisi olacağını belirtmiştir.¹⁴⁷

Birçok ülkede farklı çalışmalar yapılmıştır. Zhang ve Cheng'in Çin'de yaptığı araştırmada; 20 milyon muhasebecinin sadece 150.000 adedi belge sahibi olup, %60'ı lise ve üstü eğitim düzeyinde olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe mesleğinin kalitesinin ahlaki değerlere, profesyonel etiğe, yenilikçi düşünceye, sürekli eğitime ve profesyonel bilgiye bağlı olduğu açıklanmıştır.¹⁴⁸ Vietnam'da muhasebe hizmeti sunan 145 firmaya yapılan bir anket çalışmasında ise muhasebede insan kaynaklarının kalitesini işkültürü, gelir ve eğitimin etkilediği tespit edilmiştir.¹⁴⁹

Daniela ve arkadaşlarının çalışmasında, iş dünyasında rekabetçi bir avantaj yaratmak için muhasebe meslek mensuplarının fırsat oluşturacağı tek yerin kalite kültürü olduğu vurgulanmıştır.¹⁵⁰ Üretici ve tüketici açısından çeşitli avantajlar sağlayan kalite sisteminin uygulanması aşamasında; yönetim, eğitim, teknolojik ve dış faktörlerden kaynaklanan zorluklar olmak üzere dört ana grupta toplanabilen zorluklar mevcuttur.

¹⁴⁵ Hribar, Paul, Kravet, Todd and Wilson, Ryan., "A New Measure of Accounting Quality", Rev. Account Stud., Springer Science + Business Media, New York 2013, p. 506.

¹⁴⁶Enofe, Augustine, Pesi Amaria, Dan Anekwu, "Major Changes Affecting the Accounting Profession: Empirical Investigation", International Journal of Business and Public Administration, 2012, s.77

¹⁴⁷ İslam, Muhammad Azizul, "Future of Accounting Profession: Three Major Changes and Implications For Teaching and Research", School of Accountancy, QUT, Brisbane, Australia, February 10, 2017.

¹⁴⁸ Zhang, Wan-rong ve Xiao Cheng, "The Requirement of Accounting Talent Literacy under the Rapid Development of Economy", 4th International Conference on Social Science and Development (ICSSD 2018), p.170-173.

¹⁴⁹ Do, Duc Tai vd., "Determinants Influencing The Quality Of Accounting Human Resources: The Case Of Hanoi, Vietnam", 10th NEU-KKU International Conference, 9-10 May 2019, p.711.

¹⁵⁰ Daniela, Avram Greti, Avram Marioara, Avram Costin Daniel, "The Importance of Quality in the Accounting Profession", European Integration-Realities and Perspectives, Proceedings, 2016, p.284

Artan rekabet şartları, muhasebenin ilgi gruplarına karşı artan sorumluluğu, yasal ve mesleki düzenlemeler muhasebe mesleğinde kaliteli hizmet ihtiyacını hızlandırmıştır. Bu amaçla, daima kaliteye öncelik veren Toplam Kalite Yönetimi (TKY) anlayışının muhasebe mesleğinde de uygulanması ihtiyaç haline gelmiştir. TKY'nin sürekli gelişme, müşteri odaklılık ve katılımcılık öğeleri muhasebe mesleğinde aşağıdaki gibi uygulanabilir.¹⁵¹

a. Sürekli Gelişme Öğesi: Sürekli gelişme öğesi içinde bulunan durumu yeterli görmeyip, sürekli ilerlemeyi öngörmektedir. Sözkonusu öğe bağlamında; muhasebe mesleğinde kaliteli hizmet üretimi için sürekli iyiyi aramak; zamanı tasarruflu kullanmak, teknolojiden ileri düzeyde yararlanmak, sıfır hatalı hizmet üretimini gerçekleştirmek ve yapılan bir işte hata bulup düzeltme yerine o hataların oluşmaması için gerekli önlemleri almak gibi bir takım unsurlar yerine getirilmelidir.

b. Müşteri Odaklılık Öğesi: Müşteri odaklılık öğesi, genel olarak müşteri gereksinimlerinin iyi tespit edilmesi ve sözkonusu gereksinimin en iyi şekilde karşılanmasını öngörmektedir. Hizmet işletmelerinde “müşteri odaklılık” öğesi en temel öğedir. Zira müşteri beklentilerini tatmin etme düzeyi, hizmet kalitesi için ölçü kabul edilmektedir. Her iki kesime de hizmet götüren muhasebe meslek mensubu, özellikle mükellefin daha az vergi ödeme vb. türündeki istekleri karşısında, bu alandaki yasal düzenlemeler çerçevesinde hizmetin yerine getirilmesi gereğini bilmeli ve karşı tarafa da bunu en iyi şekilde anlatarak hizmeti yerine getirmelidir.

c. Katılımcılık Öğesi: Katılımcılık öğesi, işletme içinde üst yönetimden en alt kademeye kadar tüm çalışanların faaliyetlere katılımının sağlanmasını öngörmektedir. Sözkonusu öğenin muhasebe mesleğinde uygulanması; muhasebe uygulamalarında ve denetim faaliyetlerinde kullanılacak prosedürlerin ve izlenecek politikaların geliştirilmesinde, rapor, beyanname vb. hazırlanmasında stajyerden, en üst düzey meslek elemanına kadar büyük çoğunluğun katkısının alınmasını gerektirir. Bu sayede olası hatalar önlenecek ve hizmet kalitesinde arzu edilen “sıfır hata”ya ulaşılması kolaylaşacaktır.

¹⁵¹ Kaya, Uğur, Abdulkirim Daştan, “Toplam Kalite Yönetiminin Muhasebe Mesleğinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma”, Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 19, Nisan 2005, Sayı: 1, s.392

Muhasebe mesleğinde arzu edilen hizmet kalitesine ulaşmak için yukarıda özetlenen sözkonusu öğelerin dışında, işyerindeki temizlik ve düzen, personel eğitimi ve öğretimi, kayıt araçlarındaki son teknolojilerin kullanımı vb. unsurlarda vazgeçilmez birer öğe niteliği taşımaktadır.¹⁵²

Muhasebe mesleğini desteklemek için güçlü etki oluşturulacak alanlar şöyle sıralanabilir :¹⁵³

- Dolandırıcılık ve yolsuzlukla mücadele
- Finansal raporlamanın ötesine geçme
- Kurumlar vergisinde adalet
- Yüksek kalite ve akıllı düzenlemeleri teşvik etme
- Sağlam kamu ve özel sektör yönetişimi ve finansal yönetim
- Muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilir organizasyonlara, piyasalara ve ekonomilere katkısı.

Muhasebede kalite dinamik bir konu olup, birçok faktöre bağlıdır. Muhasebede kaliteye ulaşmanın ön koşulu, meslek mensubunun kalitesini sağlamaktır. Bu ise yeterli eğitimden, meslek ahlakı kurallarının uygulanmasına kadar birçok konuyla yakından ilişkilidir.¹⁵⁴

Meslek mensubunun kendisinden başka, iç ve dış çevre, ekonomik alt yapı, müşteri sayısı, iş yoğunluğu, fiziki şartlar gibi faktörlerde kaliteyi etkilemektedir.¹⁵⁵

Muhasebe mesleğinde kalitenin önemi çok açıktır. Bu nedenle meslekte kalitenin artması için gerekli faktörlerin belirlenmesi esastır. Muhasebe mesleğinde kaliteyi etkileyen faktörleri gösteren Şekil-2 “Papatya Modeli” tarafımızdan geliştirilmiştir. ¹⁵⁶

Muhasebe mesleğinde kaliteyi etkileyen faktörler Şekil-2’den yararlanılarak açıklanacaktır.

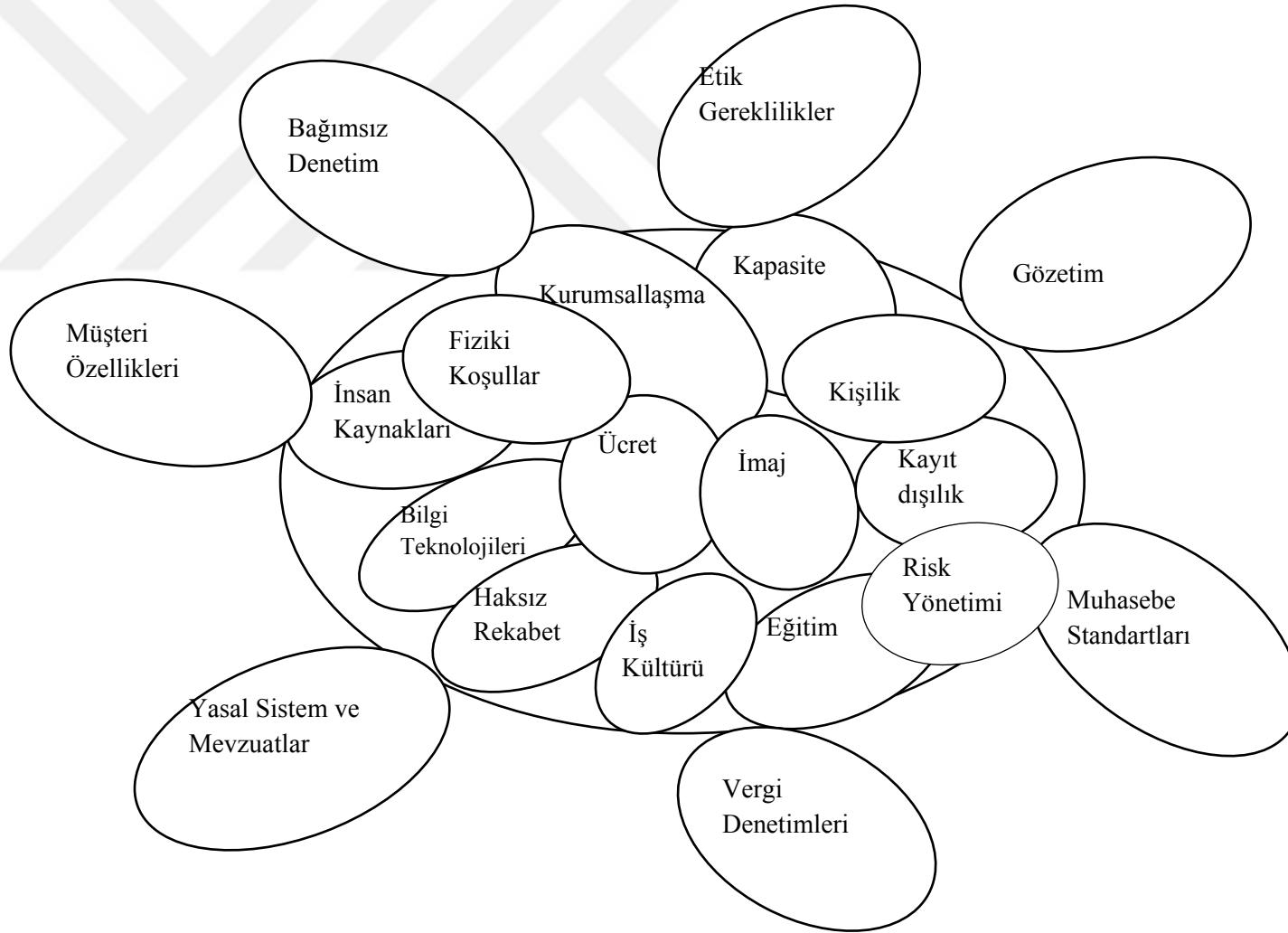
¹⁵² Kaya ve Daştan, age. s.393

¹⁵³ IFAC PAIB Komitesi, <https://www.ifac.org/news-events/2016-12/relevant-accountancy-profession>

¹⁵⁴ Sanlı, Nail, “ TÜRMOB’un Kalite Güvence Sistemine Yaklaşımı”, İSMMMO, 2nd International Symposium on Auditing in Turkey, 2008-İstanbul, Yayın No:92, s. 324

¹⁵⁵ Uzay, Şaban, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegrasyonlarının Geleceği: Meslekte Kalite Arayışı”, 18. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ankara, Eylül-2010, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 399, s.372

¹⁵⁶ Uzay, Şaban, Şükran Güngör Tanç, Muhasebecilerin sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İleri Uygulaması, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2004, 22. Sayı, sayfa 7 çalışmasından yararlanılarak oluşturulmuştur.



Şekil 2: Muhasebe Mesleğinde Kaliteyi Etkileyen Faktörler – Papatya Modeli (Taraftmdan geliştirilmiştir.)

3.1. İç Faktörler

Muhasebe meslek mensubunun kendisi ve çalışma koşullarını içeren faktörlerden oluşmaktadır.

3.1.1. Kurumsallaşma

Kurumsallaşma; uluslararası literatürde, bir kavram, bir sosyal rol, özel değerler ve kurallar ya da davranış biçimlerini kurum veya toplum içerisinde kabul görmüş gelenek ya da kural olarak yerleştirme sürecini tanımlayan sosyal kuram olarak tanımlanmaktadır.¹⁵⁷

Kurumsal yönetimin en önemli fonksiyonu finansal raporlama sürecinin kaliteli olmasını sağlamaktır. Finansal raporlama sürecinin kalitesinin artması, muhasebe kalitesinin de artması sonucunu doğuracaktır.

Bu kapsamda bağımsız denetim düzenleme ve uygulamalarında mevcut sistemler sorgulanır hale gelmiştir. Tartışmalar sonucu bağımsız denetimde kalıcı ve yapısal mekanizmalara ve kurumsal yönetimi güçlendirecek düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Dünyada bu düzenlemelere öncülük eden ABD’de yasalaşan Sarbanes Oxley Yasası (SOX) bu düzenlemelerin ilk örneği olmuştur.¹⁵⁸

Yönetim kurulunun her yıl bağımsız denetime konu edilecek olan ve sonrasında olağan genel kurula sunulacak olan yıllık faaliyet raporunun kapsamı, kanunda son derece yenilikçi bir bakış açısıyla belirlenmiş; bu bağlamda kurumsal yönetim ilkesine ağırlık verilmiştir. Yıllık faaliyet raporunun 6102 sayılı TTK. Md 516 hükmünde açıklanan asgari içeriği, dürüst resim verme ilkesi uyarınca şirketin yönetsel ve finansal anlamda gerçek durumunu yansıtmalı, mali değerlendirmeler açısından finansal tablolarıyla uyum içinde bulunmalıdır. Kurumsal yönetim açıklaması da, şirketin kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde riayet ettiğini ortaya koymalıdır.¹⁵⁹

¹⁵⁷ Sönmez, Ülkü, Ülkemizde Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşmanın Önündeki Engeller, 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 08.10.2011, s. 4

¹⁵⁸ Sayar, A.R. Zafer, 11. Muh. den semp. s.1

¹⁵⁹ Yavrucu, Ayhan, Yeni Ticaret Kanunu’nun Temel Felsefesi, İSMMMO 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 5-9 ekim 2011 Antalya, s. 6

Kurumsal itibarın ana unsurlarından bir tanesi, dört temel ilkesi bulunan (şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluk) “kurumsal yönetim”dir. Bir kurumun “yönetim kalitesi” aynı zamanda, kurumsal itibarının da bir göstergesidir. Kaliteli bir yönetim, müşterilerin, yatırımcıların, çalışanların, medyanın, yerel yönetimlerin kısaca herkesin itibar algısını olumlu yönde destekleyecektir. Bir kurumun yönetim ve hizmet kalitesine olan güven var olduğu sürece, başta müşteriler olmak üzere bütün hedef kitle, o kuruma her ortamda sahip çıkacaktır ki bu kurumsal itibarın getireceği bir sonuç olacaktır.¹⁶⁰

Özçelik’in araştırmasında kurumsal yönetim temelinde muhasebe bilgi kalitesinin kamu hisse oranı ile ters orantılı olduğu belirtilmiştir. Kurumsal yönetimin diğer göstergeleri olan, sahiplik yoğunluğu, yönetim kurulu üye sayısı, bağımsız üye sayısı, icracı üye ve denetleme kurulu üye sayısı, muhasebe bilgi kalitesi ile pozitif bir ilişki içerisinde olduğu vurgulanmıştır.¹⁶¹

Dünyanın her yerinde ekonomik faaliyetlerin en önemli kısmı aile şirketleri tarafından gerçekleştirilmekle birlikte, kurumsallaşmayı başaramamaları durumunda ömürlerinin çok uzun olmadığı görülmektedir. Avrupa’da, Amerika’da yaşı 100-200 yılı aşan çok sayıda irili ufaklı firmaya rastlamak mümkündür. Türkiye’de ise bu şekilde bir gelişme trendi gösteren firma yok denecek kadar azdır. İşletmelerde kurumsallaşmama ya da kurumsallaşamamaya bağlı olarak üretimin devamlılığında sorunlar yaşanmakta, şirketlerin büyük bölümü ikinci kuşak tarafından yönetilemeden kapanmaktadır.¹⁶²

Günümüzde geline artan rekabet koşullarında kurumsallaşmanın sağlanabilmesi için şirketleşme önemlidir. Farklı uzmanlık alanlarına sahip olan meslek mensuplarının bir araya gelerek yarattığı bir güçbirliği olması durumunda başarı söz konusu olabilecektir. Verilebilecek tüm hizmetlerin tek bir çatı altında toplanabilmesi için şirketleşme önemlidir.

Bu çatı, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” belgesine sahip olan ortakların bir araya gelerek yaratacağı tek bir şirket ile olabileceği gibi, mevzuatın izin verdiği ölçüde her

¹⁶⁰ Demirel, Erol, 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, s.6

¹⁶¹ Özçelik, Hakan, “Kurumsal Yönetim Temelinde Muhasebe Bilgi Kalitesinin Geliştirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Nisan 2018-Özel Sayı, s.543

¹⁶² Çelik, Orhan, Kurumsallaşmanın Sağlanmasında TMSK’nın Rolü, 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2011, Antalya, s.1

biri ayrı tüzel kişilik olan denetim, muhasebe, vergi ve danışmanlık şirketlerinin bir araya gelerek yapılanmaları sureti ile de gerçekleştirilebilir.

İSMMM'nun Meslek Mensubu Kurumsallaşma Projesi ile meslek daha kaliteli hale gelecektir.

3.1.2. Fiziki Koşullar

İstanbul SMMM Odası'nın yayınladığı “Küçük ve Orta Ölçekli Denetim Firmaları İçin Yönetim Kılavuzu”nda telefonlar, faks, e-posta, internet sayfası, telefon rehberlerinde yer alma, şirketin açılışının tanıtımı, kırtasiye ve antetli kağıt, ofis ekipmanları, işletme sermayesi gibi fiziksel kaynaklara ve ekipmanlara meslek mensuplarının ve bürolarının ihtiyacı olduğu belirtilmiştir.

Modern ve geniş fiziksel ortamlarda çalışmak personelin iş verimliliğinin artmasında önemli bir destektir. Örneğin; yaz aylarında çalışılan ofisin klimalı olması veya çalışılan ortamda gürültü ve karmaşanın olmaması personelin daha verimli çalışmasına ve iş kalitesinin artmasına yardımcı olacaktır. Böylece iyi bir fiziksel ortam oluşturularak hataların azalmasında personele dolaylı olarak destek olacaktır.¹⁶³

Yayla ve Cengiz, yaptıkları çalışmalarında muhasebe bürolarının hizmet kalitesini ve müşterilerinin memnuniyet düzeylerini araştırmak üzere Trabzon'da bir uygulama gerçekleştirmişlerdir. Bunun sonucunda güvenin hizmet kalitesini algılamada en etkili alt boyut olduğu sonrasında ise fiziki unsurların etkisi belirlenmiştir.¹⁶⁴

Meriç ve Karabayır'ın araştırmasının sonucunda muhasebecileriyle 16-20 yıl çalışanların fiziksel unsur algılarının muhasebecileriyle 21 yıl ve üzerinde çalışanların fiziksel unsur algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur.¹⁶⁵

Muhasebe bürolarının alanı, işyeri ekipmanları, çalışan sayısı gibi unsurların muhasebe mesleğinde kaliteyi etkileyeceği düşünülerek belirli standartlara bağlanmalıdır. Örneğin;

¹⁶³ Demir, Berna, “Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 48, s.152, Ekim 2010.

¹⁶⁴ Yayla, H. E., Cengiz, E, “Muhasebe Bürolarında Algılanan Hizmet Kalitesi ve Mükelleflerin Tatmin Düzeylerine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi-II”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2006, Sayı:31, s.180

¹⁶⁵ Meriç, Serkan, Karabayır, M.E, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Mükelleflerinin Kalite Algıları: Kars İlinde Bir Uygulama”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Kasım 2019, Sayı:12-3, s.578

büro alanı 30 m² den az olmamalı, her çalışana bilgisayar ve internet sağlanmalı, mükellef sayısına göre çalışan sayısı belirlenmeli gibi.

3.1.3. İnsan Kaynakları:

Herhangi bir muhasebe firmasının zenginliği çoğunlukla, firmanın istihdam ettiği ya da firmada hizmet veren meslek personelinin sayısına ve kalitesine bağlıdır. Bu durum doğal olarak muhasebe firmasının başarısının, personelinin yönetimi ile doğrudan bağlantılı olmasını sağlar.¹⁶⁶ Firma personeli kadar stajyerlerin de meslekte önemli bir yeri vardır. Stajyerler geleceğin meslek mensubu olarak doğru yönlendirilmeli ve iyi eğitilmelidir.

Bir ülkenin ekonomik, mali ve sosyal açılardan gelişmesinde önemli bir rol üstlenmesi beklenen muhasebecilerin, toplumun beklentilerine uygun olarak niteliklerinin yükseltilmesinde, staj döneminin başarılı bir şekilde planlanması önemlidir. Adayların staja kabulünden başlayarak, staj dönemi boyunca yanında veya gözetiminde staj yapılan meslek mensubunun rehberliği, meslek kuruluşunun zorunlu eğitim programları, adaya profesyonel bir muhasebecide bulunması gereken mesleki yeterlilikleri ve değerleri kazandıracaktır.¹⁶⁷

İşe almadan işten çıkarmaya kadar her aşama meslek mensubu tarafından yazılı hale getirilmelidir. Bu durum da ancak Kalite Güvence Sistemi ile olur. Denetim firmalarının yazılı olarak hazırladığı kalite güvence programlarında insan kaynaklarına ayrıca önem verilmektedir. Meslek mensupları da hangi niteliklerde çalışana ihtiyaç duyduklarını belirleyip iş ilanı verirken bu özelliklere göre hareket etmelidirler. Mülakat gibi sınavların sonuçları açık bir şekilde ifade edilmelidir. Ücret, performans değerlendirmesi, terfi konuları yeterli şekilde açıklanmalıdır.

3.1.4.Kapasite:

Meslek mensupları kapasitelerinin üstünde işyükü ile çalışmaktadırlar. Sayım ve Usman'ın araştırmasında yoğun iş yükünün meslek mensubunun kişisel gelişimine, özel

¹⁶⁶ Kalite Kontrol Rehberi, 2016, s. 25

¹⁶⁷ Uzay, Şaban, "Muhasebe Meslek Stajyerlerinin Sorunları ve Beklentileri: Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:25, Ocak 2005, s. 70.

hayatına ve yeterli tatile vakit bırakmadığı şeklindeki şikâyetlerin tespit edildiği belirtilmiştir.¹⁶⁸

Çelik ve Şendurur'un araştırmasında muhasebe mesleğinde devam eden sorunlardan birinin ise iş yükünün fazla olduğu belirtmiştir. Ankete katılan mensuplardan yaklaşık % 94.4'ü bu yargıya katıldığını ve kesinlikle katıldığını belirtmişlerdir.¹⁶⁹

TÜRMOB tarafından hayata geçirilen e-Birlik projesi ile getirilecek yeni uygulamada defteri tutulan işletmelerin bilgilerine karşılık puan verilmektedir. Muhasebe büroları için puan kotası belirlenmektedir. Böylece bürolar kotayı aşamayacak ve fazla mükellefin defterini tutamayacaktır. Sonuçta kalite artacaktır. Örneğin, A işletmesinin puanı üç, B işletmesinin puanı iki gibi işletmeler için sistem tarafından puan belirlenecektir. Muhasebe bürosunda çalışanlara da puan verilecektir. Örneğin, mali müşavir için 100 puan, stajyer için 20 puan gibi. Mükellef işletmelerin toplam puanları muhasebe bürolarının toplam puanlarını geçemeyecektir. Meslek mensupları toplam puan kadar mükellefin defterini tutabilecekler, bunun üzerinde mükellefe sahip olamayacaklardır. Böylece muhasebe bürolarının kapasitelerinin üstünde defter tasdiki yapmasının önüne geçilerek daha kaliteli defterler hedeflenmektedir. Örneğin; SMMM için yılda 1500 defter tasdiki yerine e-Birlik projesi ile belki 250 defter tasdikine izin verilecektir. Hem haksız rekabet önlenecek hem de defter kalitesi artacaktır.

3.1.5.Bilgi Teknolojileri:

Muhasebecinin mesleki bilgisinin gelişimi açısından bilgi teknolojileri önemlidir. Ofis ortamında en son teknolojiler ne kadar takip edilirse işler kolaylaşır ve daha kaliteli hizmet sunulabilir. Örneğin; ofislerde son teknoloji hesap makineleri yerine eski fasit makineler kullanmaya devam edilirse zaman kaybı ve kalitesiz işler ortaya çıkar. Ayrıca muhasebe büroları için en temel uygulama muhasebe programlarıdır. Bilgi teknolojilerinin hızla değer yitirdiği günümüz şartlarında programların güncellenmesi büyük önem taşımaktadır. Bu durum muhasebe mesleği için maliyet olarak nitelendirilse de meslek faaliyetlerinin kalitesi için bir gerekliliktir.

¹⁶⁸ Sayım, Ferhat ve Özlem Usman, "Muhasebe Mesleği İçin Mesleki Durum Analizi Kriterlerinin Belirlenmesi", Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:7, Sayı: 12, s.117

¹⁶⁹ Çelik, Yunus ve Utku Şendurur, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştığı Sorunlar ve Beklentileri: Muş ve Ağrı İlleri Örneği", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Mart 2020, Sayı:13 (1), s.35

Sürekli değişim, artan mevzuat ve global raporlama sistemlerinin ortaya çıktığı bir ortamda, muhasebe firmasının kullanabileceği teknolojiler konusunda en iyi uygulamaları benimsemeleri çok daha kritik bir hal almıştır. Teknolojilerin etkin seçimi, uygulanması ve yönetimi ve ayrıca çalışanların bu araçları kullanmak üzere eğitilmeleri herhangi bir firmanın başarısı için temel unsurları oluşturmaktadır.¹⁷⁰

Muhasebe meslek mensubunun yeni kuşak işlere liderlik yaparak müşterilerine hizmet verebilmesi için; kamu yararına odaklanarak dürüstlük, güven, tarafsızlık, doğruluk ve mesleki teknik nitelikler gibi etik değerleri temel alarak çeşitliliği, yeni teknolojileri ve yeniliği öğrenmesi zorunluluğu doğmuştur.¹⁷¹

Ayrıca gelişen teknoloji; TTK ve Maliye Bakanlığı düzenlemelerinden e-defter, e-fatura, e-arşiv konularını ön plana çıkarmıştır. Gelişen teknolojinin muhasebede kaliteye etkisi en çok kayıt tutma zamanını azaltarak değer yaratması olarak görülmektedir.

Dijitalleşmeyle birlikte işlemlere hız ve çeşitlilik gelirken gereksiz iş yükü azalmakta ve daha yararlı alanlara yönelmeye imkan tanımaktadır. Günümüzde bile hala ülkemizde “mali müşavirlik” olarak isimlendirilen meslek maalesef müşavirlik (danışmanlık) görevini çok az yapabilmekte, zamanının çoğunu mevcudu kaydetme ve raporlamaya ayırmaktadır. Teknolojinin giderek daha fazla oranda yaratacağı zamanın danışmanlık hizmetlerine yönlendirilmesi, kaliteli, anlaşılır, şeffaf finansal bilgi sunmak gelecekte muhasebe mesleğinin ana hedefini oluşturacak, teknolojinin de yardımıyla vergisel kayıtların yükünden kurtulup bilgi amaçlı raporlama ve danışmanlık faaliyetleri bu mesleğin ana temasını oluşturacaktır.¹⁷²

İş dünyasının dijital çağ ile baş edebilmek amacıyla geleceği düşünerek araştıran ve gelişen yapısına karşılık muhasebe mesleğinin önderleri de muhasebe mesleğinin geleceğini şekillendirmek için düşünmek, tasarlamak ve yaratıcı olmak sorumluluğunu hissederek çalışmalarını sürdürmektedirler. Bugünlerde dijital ekonomide, herhangi bir kuruluşun finansal yapısının güçlendirilmesi, işletmelerdeki üst yöneticilerinin işbirliğinin ve ekip çalışmasının düzeyine bağlı olarak gerçekleştirilmektedir. Özellikle,

¹⁷⁰ Demirel, Erol, 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, s. 8

¹⁷¹ Türker, Masum, “Dijitalleşme Sürecinde Küresel Muhasebe Mesleğinin Yeniden Şekillenmesine Bakış”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mart 2018, Sayı:20(1), s.202

¹⁷² Yücel, Göksel, Burcu Adiloğlu, “Dijitalleşme-Yapay Zekâ, Muhasebe, Beklentiler”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 2019, Temmuz, Sayı:17, s.47

CFO Chief Financial Officer (Finans Grubu Başkanı) -CIO Chief Information Officer (Bilgi Sistemleri Grubu Başkanı) ilişkisinin sağlığı önemlidir ve bu ilişkinin “dijital büyüme etkisi” olarak yükselmesi beklenmektedir.

Dijital dünyada liderlik sağlamak için veri analizi süreci büyük öneme sahiptir. Dijital teknolojide başarılı veri analizinin çerçevesi şu üç soruna odaklanmaktadır:¹⁷³

I- Büyük veri nelerden oluşur?

- * Bilgi işlem gücü
- * Veri kaynakları
- * Altyapı

II- Fırsatları ve riskleri nelerdir?

- *Kavrayış
- *Tahmin (Öngörü)
- *Otomasyon

III- Büyük veri bize nasıl bir fayda sağlar?

- *İşletmeler
- *Muhasebe meslek mensupları
- *Politika yapıcılar (Kural koyucular)

İşletmelerin finansal ve finansal olmayan verilerinin kayıt ve analiz edilerek raporlanması gelecekte daha da hızlı ve karmaşık bir duruma dönecektir. Bu süreçten sorumlu olan şirket yöneticileri ve mali işler sorumluları, endüstri 4.0 ile değişen iş yöntemlerine uyum sağlayacak yeni donanımlara sahip olmalıdır. Nesnelerin de birbirleriyle iletişime geçmesi sonucu muhasebe işlemlerinde emek gücünün azalması ile geleneksel muhasebe yaklaşımı da bir değişim sürecine girecektir. Kaydedilen bilgi işletmelerde büyük veri tabanları oluşturmaktadır. Kullanılabilir anlamlı bilgiye erişmek ve bilgi kullanıcılarına zamanlı ve faydalı bilgi sunmak bir uzmanlık işidir. Bu nedenle teknolojiyi kullanabilen, sistem tasarlama mühendislerine ihtiyaç vardır.¹⁷⁴

¹⁷³ ICAEW, Information Technology Faculty, “Big data and analytics-the impact on the accountancy profession”, ICAEW, London, 2019, p. 3

¹⁷⁴ Erturan, İlkay Ejder ve Emre Ergin, “Muhasebe Mesleğinde Dijitalleşme: Endüstri 4.0 Etkisi”, The Journal of Academic Social Science, Sayı:72, s.155

Onat, Akın ve Aydoğdu'nun araştırmasında, muhasebe paket programı konusunda en çok aranılan program çok büyük farkla Logo programıdır. Ayrıca şletmeler ř ilanlarında muhasebe elemanlarının MS Office programlarını bilmesini istemektedirler.¹⁷⁵ Günümüz şletmelerinde verilere internet ortamında ulaşmak için bulut yazılımlar tercih edilmektedir.

Bulut muhasebe uygulanması şletmeler açısından incelendiğinde kullanımının yaygınlaştığı görölmektedir. Yapılan çalışmaların bu yönde olduğuna dair Türkiye'de de çalışmalar mevcuttur. Türkiye'de bulut bilişim alt yapısını kullanan muhasebe yazılımları şletmeler tarafından kullanılmaktadır. Başta bankalar olmak üzere, TESMER ile TÜRMOB gibi kurumların da bulut muhasebeyi, oluşturdukları projeler ile destekledikleri görölmektedir.¹⁷⁶

Bulut muhasebenin uygulanması teknolojik gelişmelerdeki hızla benzer oranda artmakta, şletmeler için hem olumlu hem de olumsuz etkileri söz konusudur. Olumsuz etkilerini azaltabilmek için, bilgi ve iletişim teknolojileri kullanırken güvenliği sağlamak için bilgi güvenliği geliştirilmeli, bulut muhasebe ile ilgili düzenlemelere detaylı bir şekilde yer verilmelidir. Bulut muhasebe uygulanabilmesi adına yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Bulut bilişim altyapısının yeterli olması için alt yapı ve uluslararası şartlara uygun seviyeye zorunlu uygulamalar ile getirilmelidir.

3.1.6. Haksız Rekabet:

TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'nın ortak çalışması olan ve Gelir İdaresi Başkanlığı ile görüşmelerin devam ettiği Meslek Kararı kapsamındaki e-Birlik projesi meslek faaliyetlerine haksız rekabet alanında yeni boyutlar kazandıracaktır.

Söz konusu proje ile yazılı hizmet sözleşmesi düzenlemeden iş kabul edilmemesi, ücret tarifesine uyulması ve bunun sonucunda ücretsiz veya tarifenin altında iş görölmesinin önüne geçilmesi, sözleşmeden dolayı ücret borcu olan müşteriye bu edimini yerine getirmeden bir başka meslek mensubu tarafından iş yapılmasının engellenmesi,

¹⁷⁵ Onat, Osman Kürşat, Osman Akın ve Aslan Aydoğdu, "Türkiye'de Muhasebe Bilgi Teknolojileri Kullanımının Kariyer Planlaması Etkisi", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:9, Sayı:21 (Özel Sayı), 2017 Ekim, s.327

¹⁷⁶ Buyruk Akbaba, Ayşe Nur, "Bulut Muhasebe ve şletmelerde Uygulanması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2019, Sayı:82, S.21-40

stajyerlerin ve bürolarda bağımlı çalışan meslek mensuplarının işten ayrılması halinde daha önce çalıştığı büronun müşterilerine iki yıl geçmedikçe hizmet vermeme yasağına uyup uymadıklarının izlenmesi ve bu yöndeki aykırı uygulamaları sonlandıracak önlemlerin alınması gibi mesleki faaliyetleri etkileyecek unsurlar izlenebilecektir.¹⁷⁷

İSMMMO'nun Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu'nun 2018 yılında incelediği 1320 adet dosya incelenmiş ve 684 adet dosyaya yaptırım uygulanmıştır. Dosyalara yönelik hazırladığı raporunda bulgular şöyledir:¹⁷⁸

- Muhasebe ve Denetim standartlarına uymamak, mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde gereken mesleki özeni göstermemek konusunda 366 dosya,
- Asgari ücret tarifesinin altında ücret talep etmek veya ücretsiz hizmet vermek konusunda 20 dosya,
- Bir meslek mensubuna olan ücret borcunu ödememiş iş sahibine hizmet vermek konusunda 20 dosya,
- Meslek mensupları hakkında asılsız ihbar ve şikayette bulunmak, Kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçek dışı veya yanıltıcı açıklamalarda bulunmak, yönetmelik ile belirlenen reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak konularında 30 dosya incelenmiştir.

Dikmen'in Giresun ilinde yaptığı araştırmasında, deneyim süresi 20 yıldan fazla olan muhasebe meslek mensupları 3,37 ortalama değer ile, TÜRMOB tarafından meslek mensuplarına yönelik hazırlanan mesleki uzmanlık kurslarının meslek mensupları arasında bilgi, tecrübe ve eğitim konularından dolayı yaşanan haksız rekabeti engelleyeceği ifadesine katılmaktadırlar.¹⁷⁹

Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu'nun mesleğin kalitesinin artmasına yönelik önerileri şöyledir:¹⁸⁰

- Değişimin gerisinde kalmak istemiyorsak Mesleğimizin teknolojik alanda yaşayacağı değişimler doğrultusunda yeniden yapılandırmalıyız. Meslek

¹⁷⁷ Uzunhasanoğlu, Defne, age., s. 11

¹⁷⁸ İSMMMO, Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu 2018 Faaliyet Raporu, s.7-8

¹⁷⁹ Dikmen, Beyhan Beller, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Haksız Rekabetin Değerlendirilmesi: Giresun İl Merkezinde Bir Araştırma", Karadeniz Sosyol Bilimler Dergisi, İlkbahar 2019, Y.11, C.11, s. 109.

¹⁸⁰ İSMMMO, Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu 2018 Faaliyet Raporu, s.9

mensubundan talep edilen hizmet çeşitliliği artmış Uzmanlaşma ve Kurumsallaşma kaçınılmaz hale gelmiştir.

- Zorunlu eğitim bir an önce hayata geçirilmelidir. Yoğun rekabet ortamında donanımlı olan meslek mensupları önemli bir rekabet avantajına sahip olacaktır.
- Haksız Rekabetle Mücadele Yazılımının Meslek Mensuplarınca Kullanılması Hakkında Mecburi Meslek Kararı yayımlanmış ve bu meslek kararı ile de ücret unsurunu ön plana çıkararak “Haksız Rekabet” yapan meslek mensuplarımızın engellenmesi hedeflenmiştir.
- Haksız Rekabetin önlenmesinin, en önemli koşullarından birtanesi de, Müşteri ile sözleşme şartlarının mutabık kalınarak e-birlik sistemine doğru ve eksiksiz olarak girilmesidir.
- Şikayete bağlı olarak tespit edilebilen haksız rekabete neden olan davranışların azaltılması ya da çok aza indirilmesi için meslektaşlar arasında zorunlu eğitim kapsamında bilgilendirme çalışmaları yapılmalıdır.
- Hizmet kalitesi meslek kararı uygulamasının hayata geçirilmesi ile, meslek mensuplarımız yaptıkları iş kalitesi ile ön plana çıkacak ve hayal edilen haklı rekabet ortamı oluşacaktır.
- Kendi çıkarları uğruna mesleğe zarar verenleri, mesleki dayanışma bilinci ile tespit edip, ilgili yönetmelikler çerçevesinde verilecek cezalar ile bu kişilerin yarattıkları sıkıntılardan kısa sürede kurtulabiliriz.
- Etik Kurallar muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken ve mesleğin itibarının yükseltilmesini sağlayan mesleki kurallardır. Haksız rekabetle mücadele için Etik eğitimler tüm hızıyla devam etmelidir.

3.1.7. Mesleki Eğitim ve Sürekli Eğitim:

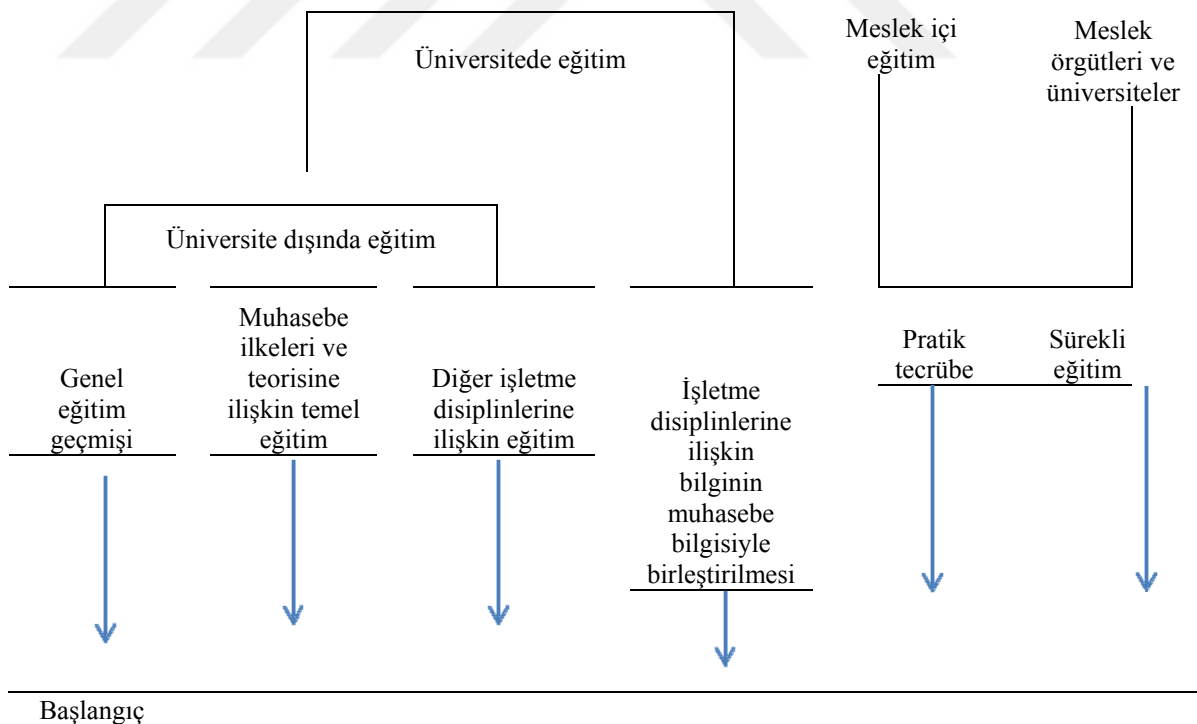
Meslek örgütü, meslek mensubunun teknik ve mesleki becerilerini sürdürebilmesini ve geliştirebilmesini sağlayacak olan sürekli mesleki eğitim faaliyetlerine ulaşım olanaklarını sunarak yardımcı olmalıdır.

IAESB'nın Uluslararası Eğitim Standardı (UES) 7, *Sürekli Mesleki Gelişim: Yaşam Boyu Öğrenme ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Geliştirilmesi Programı*, IFAC üyesi meslek kuruluşlarının, bir muhasebe meslek mensubunun sürekli üyeliğinin bir entegre unsur olarak bir sürekli mesleki gelişim (SMG) uygulamaya koymasını açıklar. UES 8,

Denetçiler için Yeterlilik Kuralları, denetim meslek mensupları için yeterlilik şartlarını açıklar ve IFAC üye kuruluşlarının üyelerinin bu koşulları yerine getirdiğine dair politikalar ve prosedürler kurmaları gerekmektedir. Muhasebe firmasının içindeki insan kaynaklarından sorumlu kişinin, dışarıdan mesleki gelişim kurslarına katılmayı onaylaması kaliteyi artıracaktır.

Ortakların ve personelin, kendi mesleki gelişim kayıtlarını (uygun olduğu yerde, muhasebe firmasının rehberlerine bağlı kalarak) saklamaktan sorumlu olmaları önemlidir. Muhasebe firması içindeki insan kaynaklarından sorumlu kişi, gerekli eğitim ve sürekli mesleki gelişimi sağlamak üzere her bir ortak ve personel ile ilgili meslek kayıtlarını yıllık olarak incelemeyi ve eğer gerekirse, tüm eksiklikleri ele almak üzere gerekli önlemleri belirlemeyi seçebilir.

Şekil-3 meslek mensubunun, meslekte uzmanlaşabilmesi için gerekli olan eğitim faaliyetlerini özetlemektedir:



Şekil -3: Muhasebede Uzmanlaşma için Gerekli Mesleki Eğitimin Aşamaları¹⁸¹

¹⁸¹ Hacirüstemoğlu, Rüstem; Muhasebede Uzmanlaşma, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 93, 2009, s. 21

Uluslararası eğitim standartlarına göre, meslek mensubunun eğitimi aşağıdaki konulara odaklanmalıdır:¹⁸²

- Finansal muhasebe ve raporlama,
- Yönetim muhasebesi ve kontrol,
- Vergi,
- İşletme Hukuku ve Ticaret Hukuku,
- Denetim ve güvence,
- Finans ve finansal yönetim;
- Mesleki değerler

Uluslararası Eğitim Standartlarının 7.si Mesleki Gelişimin Devamlılığı Standardında hayatboyu öğrenme açıklanmıştır. IFAC'ın önemli bir rolü de Mesleki Gelişimin Devamlılığı ile ilgili fırsat ve kaynakları üyelerine duyurmak, muhasebecilerin hayat boyu öğrenme için sorumluluklarıyla yüzleşmelerini sağlamaktır.¹⁸³ Hayat boyu öğrenme yöntemini ilke edinen TÜRMÖB tarafından Eylül ayında Türkiye genelinde eş zamanlı gerçekleştirilmeye başlanan, meslek mensuplarının haksız rekabet, meslek etiği ve kurumsallaşma konularında farkındalığının artırılması ile uygulama birlikteliğinin sağlanmasını amaçlayan “Farkındalık Eğitimleri” tamamlanmıştır.

IFAC muhasebe eğitimlerinin süresi için herhangi bir sınırlama getirmemektedir. Ancak meslek örgütünün, kendi üyelerinin belirli sürede edinebilecekleri sürekli mesleki eğitim programları için minimum seviye belirlemesi gerekmektedir. Bu konu edilgen eğitimde her yıl minimum 120 saatlik programlı eğitimidir. Etken eğitimde de minimum sürelerin belirlenmesi gerekir. Ayrıca, meslek mensubunun sürekli mesleki eğitimi sonucu kazandığı bilgi ve beceri seviyesinin ölçümü de tarafsız ve güvenilir olmalıdır.

Yalçın (2012) araştırmasında; meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri arttıkça eğitime ve mesleği düzenleyici kuruluşların iletişimine daha fazla önem verdikleri sonucu ortaya çıkmıştır. Böylece meslekte eğitimin sürekliliği yadsınamaz bir gerçektir.¹⁸⁴

¹⁸² Hacırüstemoğlu, s. 22

¹⁸³ Lange, Paul De, Beverley Jackling, İlias G. Basioudis, A Framework of Best Practice of Continuing Professional Development for the Accounting Profession, 2013, Accounting Education: an international journal, s.494

¹⁸⁴ Yalçın, Selçuk, Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesiyle İlgili Tutumları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2012-Temmuz, s.126

3.1.8. Ücret

TÜRMOB, e-Birlik Projesi kapsamında ücret ve sözleşme ilkeleri getirilmiştir. Müşteriden alınan ücretin toplam gelir içerisindeki oranı ne kadar düşükse bağımsızlığın arttığı kabul edilir. Örneğin, bir müşteriden alınan ücret toplam gelirin tamamını oluşturuyorsa (tek müşteri) bağımsızlıktan bahsedilemez. Bir müşteriden alınan ücret toplam gelirin yüzde 1'ini oluşturuyorsa muhasebecinin bağımsız hareket edeceği kabul edilebilir.¹⁸⁵

Ücret politikası çalışanların elde tutulması ve yeni çalışanların firmaya kazandırılması açısından çok önemlidir. Meslek mensuplarının sundukları hizmetlerin hangi standartlara göre ücretlendirileceği belirtilmelidir. Özellikle kalifiye personelin firmada kalmasının sağlanması için sadece maaş yeterli olmayabilir. Bu nedenle grup sigortası, bireysel emeklilik, ulaşım gibi yan etkenler de hizmet kalitesini etkileyebilir. Bu sebeple de çalışanların ücretlerinin belirlenmesinde uygulanacak ücret politikası büyük önem arz etmektedir.

Uşak ilindeki muhasebe meslek mensuplarının genel itibarıyla sorunlarına bakıldığında, çok yüksek bir çoğunluk iş yüklerinin fazla olduğundan ve özel hayatlarına zaman ayıramadıklarından, alınan ücretlerin emeklerinin karşılığı olmamasından ve diğer meslektaşlarının mevcut tarifinin altında bir fiyattan defter tutmasından şikayet etmektedirler. Meslek mensuplarının mükelleflerine ilişkin beklentileri, mükelleflerinin ücretlerini zamanında ve tam ödemesi, belgelerini zamanında ve eksiksiz teslim etmesi şeklindedir.¹⁸⁶

Kocaeli’de ikamet eden muhasebe meslek mensuplarının mesleklerinden memnun olmamasının sebebi, %58,6’lık oranla düşük ücretlere bağlamıştır.¹⁸⁷

Küçük’e göre, bağımsız denetim için belirlenen tarifede olduğu gibi her sektöre uyabilecek bir asgari tarife anlayışı yerine iş için harcanması gereken süre, ayrılması gereken insan kaynağı, uyulması gereken asgari prosedür ve adımlar ile işin kalitesine

¹⁸⁵ Çamlıca, Mustafa, s.4

¹⁸⁶ Gündüz, Meral ve Ercan Özen, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Mesleki Memnuniyetlerinin Analizi: Uşak İli Örneği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan/2016, s.88

¹⁸⁷ Kızıl, Cevdet, Tunay Aslan ve Ömür Kızay, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve İlgili Çözüm Önerileri: Kocaeli Örneği”, İdaacademia Muhasebe ve Maliye Dergisi, Ocak 2019, Cilt:2, Sayı:1, s.23

odaklanan bir tarife anlayışı denetim paydaşlarının tamamı için daha yüksek bir fayda yaratılmasına sebep olacaktır.¹⁸⁸

3.1.9. İmaj:

Muhasebe mesleğine bakış açısı olumlu olursa meslekte kalite artar. Mesleğin imajını zedelememek için daha kaliteli işler yapılır. Meslek kuruluşunun, sahip ve yöneticilerinin saygın, güvenilir, danışılan ve referans kabul edilebilirliğini sağlamak saygınlık ve imaj için gereklidir.¹⁸⁹ Muhasebe meslek mensubu olmayı daha çok işletme bölümü öğrencileri kariyer basamağı olarak görmektedir. Ancak mesleğin imajı olumlu yönde artırıldığında hukuk fakültesi gibi mesleği ilgilendiren diğer alanlardan da mesleğe kariyer odaklı olarak yaklaşım sağlanabilir.

Kesimli ve arkadaşlarının araştırmasında, meslek mensuplarının yaşam doyumu düzeylerinde cinsiyetlerine ve medenî durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Ancak yaşam doyumu düzeylerinde mesleği isteyerek seçip seçmemelerine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur. Mesleğini kendisi isteyerek seçenlerin yaşam doyumu düzeyleri diğerlerine göre anlamlı derecede daha yüksektir.¹⁹⁰

Muhasebe meslek mensuplarının mesleği icra ederken tatmin olmaları ve işlerini severek yapmaları hem mesleğin kalitesini artıracak hem de mesleğin imajını olumlu etkileyecektir.

3.1.10. Kayıtdışılık:

Kayıtdışılıkta en fazla zarar gören meslek mensuplarının başında muhasebe meslek mensupları gelmektedir. Bürokratik işlemlerin azaltılması ile kayıt dışı ekonominin

¹⁸⁸ Küçük, Şaban, “Meslekte Haksız Rekabete Yol Açan Uygulamalar ve Mesleki Kalite Standartları Önerisi”, KPMG, 2016, s.174

¹⁸⁹ Demirel, Erol, 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMO, Antalya, 2014, s.3

¹⁹⁰ Kesimli, İffet, Bahar Doğramacı Yalçın, Bülent Kılıç, “Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşam Doyum Düzeyleri”, International Journal of Economic and Administrative Studies, UIİD-IJEAS, 2018 (17. UİK Özel Sayısı), s. 851

önlenmesi ve azaltılması muhasebecilerin sundukları hizmetlerin kalitesinin artmasını sağlayacaktır.¹⁹¹

Vergi kanunlarına uyumun artırılması, kayıt dışılığının önlenebilmesi gibi nedenlerle başlatılan muhasebede e-dönüşüm ile E-Fatura, E-Defter, E-Arşiv gibi uygulamalar kullanıma girmiştir. Kayıt dışı ekonomiyi tespit edebilmek, vergi kaçığını önleyerek vergi gelirlerinin artırılmasını sağlayabilmek, mükelleflerin denetiminin çok daha hızlı ve kaliteli olarak yapılabilmesini olanak sağlamak, bilgiye erişim hızını arttırabilmek, işletme maliyetlerinde tasarruf sağlayabilmek, belgelerin muhafazasını kolaylaştırabilmek gibi amaçlar nedeniyle muhasebenin e-dönüşüm süreci başlamıştır.¹⁹²

Ülkemizdeki e-fatura uygulaması ile kayıtdışılığın biraz daha önüne geçilmiş olsa da etik gerekliliklerle birlikte kayıtdışılığın daha da azalması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı, kayıtdışılıkla mücadele kapsamında tüm mükellefler için uluslararası derecelendirme kuruluşu gibi derecelendirme yapılacağını açıklamıştır.

Kayıtdışılıkla mücadelede en önemli gelişmelerden biri de yazarkasa pos cihazlarıdır. Maliye Bakanlığı tam geçişin 1-2 yılda tamamlanacağını belirtmektedir. Ayrıca kayıtdışılıkta AB ortalaması yüzde 18,5 olarak belirtilmektedir. Türkiye olarak AB ortalamasına 3-5 yıl içerisinde yaklaşılması planlanmaktadır.

Yazarkasa pos, e-fatura uygulamalarının muhasebeye katkısı çok önemlidir. Bu uygulamalar neticesinde muhasebe kayıtları hem zaman yönünden, hem de kayıtdışılığı önlemek yönünden doğru bilgi sunmaktadır. Doğru bilgi neticesinde de muhasebe hizmet kalitesi artmaktadır.

¹⁹¹ Uzay, Şaban, Şükran Güngör Taç, age. s.12

¹⁹² Karasioğlu, Fehmi ve Okan Garip, "E-Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Karaman'da Bir Araştırma", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Cilt 22, Sayı 2, Kasım 2019, s.444

3.1.11. Kişilik Kavramı:

İşletmeleri yöneten sahip / ortakların ya da yöneticilerinin sosyal sorumluluk kavramına uygun hareket etmeleri, işletmenin mali durumunu ve faaliyet verimliliğini olumlu yönde etkileyecek olup, işletmenin sürekliliğini de sağlayacaktır.¹⁹³

Mükelleflerle yaşanan sorunlardan biri olan işletmenin özel kişiliği kavramına uyulmamasının temelinde mükelleflerin özel harcamalarını gider olarak göstermek istemesi gelmektedir.¹⁹⁴

3.1.12. Risk Yönetimi:

Büro Yönetimi Kılavuzu'nda risk yönetimi kontrol listeleri yer almaktadır. Böylece bürolar sundukları hizmetin riskini azaltarak kalitesini artırabilirler. Kılavuzda bir firmadaki potansiyel riskler şöyle tanımlanmıştır:

- Gerçekleştirilen hizmetler
- Sözleşme riski
- Kabul/Süreklilik riski
- Performans riski

Başarılı bir yönetici olmak isteyenler için genel yönetim yetkinliklerinin liderlik, etik ve sosyal sorumluluk, süreç yönetimi ve iyileştirmesi, yönetişim ve risk yönetimi olduğu belirtilmiştir. Muhasebe eğitimi de dâhil olmak üzere işletme eğitiminde, etkin örgütsel performans ve verimli kariyerler için bütünleşmiş genel yönetim yetkinliklerinin kazandırılması gerektiği vurgulanmıştır.¹⁹⁵

Yeni teknolojiler, dijitalleşme ve endüstri 4.0 birçok alanı etkilemektedir. Yönetim muhasebesi ve risk yönetimi bu değişikliklerden etkilenen iki alandır. Etkin yönetim muhasebesinin risk yönetiminde kilit bir rol oynayabileceği ve risk yönetimi sürecini tamamlayabileceği değerlendirilmektedir. Yönetim muhasebecisinin yeni yetkinlikleri,

¹⁹³ Samur, Muharrem, “Sosyal Sorumluluk Kavramına Uygun Oluşturulmayan Muhasebe Kayıt Düzeni ve Mali Tabloların İşletmelere Getireceği Riskler Ve Çözüm Önerileri”, Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2019, Sayı: 29, s.136

¹⁹⁴ Yürekli, Emin ve Serkan Özdemir, “Muhasebe Yetkinliği Özelinde Meslek Mensupları ile Mükellefler Arasında Yaşanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri: Denizli İli Örneği”, Social Sciences Studies Journal, 2017, Vol.3, p.1015

¹⁹⁵ Yaşar, R. Şebnem, “Kalıpların Dışına Çıkmak: Yetkinlik Odaklı Muhasebe Eğitimi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak/2019, s.90

özellikle stratejik yönetim, raporlama ve kontrol, iş zekâsı ve operasyonlar ve liderlik risk yönetimi ile yakından ilişkili olarak bulunmuştur.¹⁹⁶

Yatırımcılar, şirketlerin tüm ilgili riskleri dikkate aldığını görmek istemektedirler. Muhasebeciler riskleri belirlemeye ve bunlara yönelik stratejiler geliştirmeye yardımcı olabilirler.¹⁹⁷

3.1.13. İş kültürü

Örgüt bilgi kalitesini yükseltmek için bir kültüre sahip olursa, muhasebe bilgi sisteminde bilgi kalitesi yükselecek ve bilgi kalitesinin sonuçlarında önemli bir etkiye sahip olacaktır. Bu yüzden, bilgi kalitesine odaklanan örgütsel kültürün, bilgi çıktısının yüksek kalitede olmasına önderlik etmesi olasıdır.¹⁹⁸

Küreselleşme ve dolayısıyla ortak muhasebe uygulamalarının yaygınlaşması sonucu kültürün muhasebe üzerindeki etkisinin azalması ve böylece finansal bilgilerin daha kolay ve gerçekçi bir şekilde karşılaştırılabilirliğinin sağlanması beklenmektedir.¹⁹⁹

Şirket içinde kabul görmüş kurallar, etik değerler iş kültürünü oluşturur. Şirketin yönetilme biçiminden, personele karşı tavır ve kıyafet kurallarına kadar birçok konu iş kültürünün kapsamına girmektedir. Bu nedenle de muhasebe mesleğinde hizmet kalitesinin artması için iş kültürüne gerekli özen gösterilmelidir.

3.2.Dış Faktörler

Meslek mensubu dışında kalan faktörlerden oluşmaktadır.

3.2.1. Bağımsız Denetim:

Denetim, muhasebeyi kaliteli hale getirir. Denetim muhasebenin kalitesini artırır. TÜRMOB Eski Genel Başkanlarından Nail Sanlı bir açıklamasında, Bağımsız denetimi

¹⁹⁶ Köse, Tunç ve Şafak Ağdeniz, "The Role of Management Accounting in Risk Management", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ağustos 2019 Özel Sayı, s.509

¹⁹⁷ Memiş, Mehmet Ünsal, "Kurumsal Sürdürülebilirlikte Muhasebe ve Denetimin Önemi", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 28, Sayı 3, 2019, s.138

¹⁹⁸ Demir, Berna, 2010, s.151

¹⁹⁹ Yılmaz, Züleyha ve Zeynep Şahin, "Muhasebe-Kültür İlişkisi İle İlgili Çalışmaların İçerik Analizi Yöntemi İle İncelenmesi". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Özel Sayı 2018, Sayı:20, s.123

muhasebe mesleğinden ayrı bir meslek değil, muhasebe mesleğinin teknik bir uzmanlık alanı olarak gördüklerini belirtmiştir.²⁰⁰

Bağımsız denetim “İşletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” şeklinde tanımlanmıştır.²⁰¹

Bu tanımlardan yola çıkarak bağımsız denetimin iki amacı bulunduğu söylenebilir. Denetimin birinci amacı mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğunu tespit etmektir. Bu amacını tamamlar nitelikteki ikinci amacı ise mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının tespit edilmesidir. Denetim birbirini takip eden aşamalardan oluşan bir süreçtir ve bu süreç denetçinin seçilmesi ile başlar. Denetçinin seçilmesi ve işe alınmasından sonra denetim süreci genel olarak üç ana aşamada sonuçlanır. İlk aşama denetimin planlanmasıdır. İkinci aşama denetim programının uygulanması aşamasıdır. Üçüncü ve son aşama ise denetim sonuçlarının raporlanmasıdır.

Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir. Bağımsız denetim tarafından yapılan finansal denetim, muhasebenin bir dalı olmayıp, muhasebe ve diğer işlemlerin sonuçlarına ve verilere dayanan bağımsız bir disiplin olarak ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetim, yönetimin finansal işlemleri değerlendirmesinde ve yorumlamasındaki olumlu ve olumsuz yönleri belirler ve bir yerde işletmenin finansal tabloları üzerinde onay fonksiyonu üstlenmektedir.²⁰²

3.2.2. Etik Gereklilikler:

Etik, ne zaman “hayır” denmesini, ne zaman müşteri, personel ya da hatta ortak ilişkisini bitirmeyi bilmeyi içerir. Bir ortak ya da personelle bir etik sorun ortaya çıksın ya da çıkmayın, firma uyumsuzluk olması durumuyla başa çıkmak için bir sistem

²⁰⁰ TÜRMOB, Gündemde Öne Çıkanlar, TÜRMOB Haber Bülteni, Sayı:35, 14.11.2014, s. 3

²⁰¹ SPK, Seri X/22 md. 4.

²⁰² Eroğlu, Nevber Zeynep, Bağımsız Denetim İşlerinde Kalite Kontrolünün Sağlanması, *Proceedings of INTCESS 2017 4th International Conference on Education and Social Sciences*, 6-8 February 2017- Istanbul, Turkey, s. 896.

kurmalıdır. Bağımsızlık ve tarafsızlık, muhasebe meslek mensupları tarafından sunulan muteber güvence hizmetleri hükümleri için gerekli ön şartlardır. Kişisel çıkar, kendi kendini teftiş, taraf tutma, yakınlık ve gözdağı gibi tehditlerle karşılaşıldığında uygun önlemler alınmalıdır.

Muhasebe meslek mensupları mesleki etik kurallar doğrultusunda hareket etmelidirler. Meslek mensupları tarafından etik eğitimler tamamlanmalıdır. Etik sözleşmesini bütün meslek mensupları imzalamalıdır. Aksi takdirde hem etik yönden hem de haksız rekabet yönünden eksiklikler ortaya çıkabilir.

Kaya'nın Elazığ ilinde 74 meslek mensubuna yaptığı araştırmada meslek mensuplarının dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik/özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkelerini uyguladıkları tespit edilmiştir. Aynı zamanda mesleki etik kurallarıyla ilgili yapılan denetimlerin yetersiz olduğunu tespit etmiştir.²⁰³

Sayım ve Usman'ın araştırmasında Yalova ilindeki 15 Öğretim Üyesi ile SMMM'e yöneltilen sorularda meslek mensupları meslek etiği ilkelerinin önemini bilincinde olduğunu ve eğitim ile denetim hususunda eksikliklerin olduğunu belirtmişlerdir.²⁰⁴

Kıllı, Türkoğlu ve Gülmez'in çalışmasında Malatya ilindeki meslek mensupları vergi oranlarının yüksek olmasını, vergi dairesi vb. devlet kurumlarındaki bürokrasinin aşırılığını ve ülkemizde muhasebe mesleğinin hak ettiği değeri görememesini etik dışı davranışların başlıca nedeni olarak gördüklerini ifade etmişlerdir.²⁰⁵

Yel'in çalışmasında, Bolu ili merkezindeki muhasebe meslek mensupları için itibarın kazançtan daha önemli olduğu, etik ilkelere ne kadar bağlı kalınırsa mesleğin saygınlığının o kadar artacağı, meslek mensubu mükellef ile ne kadar samimi olursa

²⁰³ Kaya, Gamze Ayça, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Elazığ'da Bir Araştırma", The Journal of Academic Social Science Studies, 2016, Sayı:52, s.186

²⁰⁴ Sayım, Ferhat ve Özlem Usman, "Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algısı-Yalova Örneği", Maliye Dergisi, 2016, Sayı: 170(Ocak-Haziran), s.136

²⁰⁵ Kıllı, Mustafa, Hasan Türkoğlu ve Cancağ Gülmez, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı: Malatya İlinde Bir Araştırma", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2018, Sayı:11(1), s.46

olsun, etik ilkelerden vazgeçmemesi gerektiği ve meslek mensuplarına etikle ilgili daha fazla eğitim verilmesi gerektiği hususlarına inandıkları ortaya çıkmıştır.²⁰⁶

Muhasebe meslek mensuplarının etik sözleşme algısının ölçülmesinin amaçlandığı bu çalışmada elde edilen sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde üç boyut belirlenmiştir. Etik yeterlilik ve özen, etik duyarlık ve etik davranış olmak üzere üç boyut belirlenmiştir. Etik yeterlilik ve özen açısından, Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitim verilmesinin önemli olduğu, meslek mensupları etik ilkelerine ne kadar bağlı kalırlarsa mesleğe olan güven ve saygınlığında o kadar artacağı sonucuna ulaşılmıştır. Etik duyarlık açısından, etik sözleşmenin muhasebe hata ve hilelerinin azalmasına olumlu katkı sağlayacağı tespit edilmiştir. Etik davranış açısından ise, etik sözleşmenin meslek mensupları arasındaki haksız rekabeti azalmasına önemli bir katkı sağlayacağı, meslek mensuplarına artı bir değer kazandıracığı, mesleğin toplumsal itibarını artıracığı, etik sözleşmenin zorunlu hale getirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.²⁰⁷

3.3.3. Gözetim

Meslek örgütü tarafından yapılacak inceleme ve denetimler neticesinde gerek görüldüğünde meslek mensuplarına uygulanacak yaptırımlar belirlenecektir.

Mevcut haliyle meslek mensuplarının gözetimi TÜRMOB, Maliye Bakanlığı ve KGK tarafından yapılmaktadır.

Disiplin cezalarında, uyarma, kınama, geçici meslekten men, meslekten ihraç gibi cezalar sırasıyla uygulanacaktır. Ceza uygulamasında üç uyarma cezası alan bir kınama almış olacak, üç kınama cezası alan artık dördüncüde de kınama yerine geçici meslekten men cezası alacaktır. Bu tür değişiklikler henüz uygulamaya geçmemiştir ancak TÜRMOB’un çalışmaları devam etmektedir.²⁰⁸

²⁰⁶ Yel, Tülay, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bolu’da Bir Araştırma”, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2018, Cilt:18, Sayı: 2, s.180

²⁰⁷ Tuğay, Osman ve Muhammet Burak Kılıç, “Meslek Etiği Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Sözleşme Algısının Kuramsal Modeli”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2017 – Aralık, Cilt.9 Sayı.22, s.552

²⁰⁸ Irmak, Oruç, Nevşehir SMMM Odası Başkanı, 21.08.2015 tarihinde oda başkanının bürosunda yapılan görüşmede bilgiler edinilmiştir.

Ekergil'in çalışmasında İstanbul SMMM Odasına bağlı meslek mensuplarından 2008-2015 dönemde disiplin cezası almış olanların suçlarının dağılımı ve nedenleri araştırılmıştır. Toplam 223 disiplin cezası Resmi Gazetede yayımlanmasına rağmen, İstanbul SMMM Odası aynı dönemde 1016 disiplin dosyası incelemiştir. Bu dosyaların %74,7'si uyarma ve kınama cezalarına aittir. Disiplin suçlarının ortaya çıkış nedenleri arasında; Serbest Muhasebeci unvanının kaldırılması çabası, işletmelerin yaşadığı yoğun rekabet ortamında çıkar çatışmaları arasında meslek mensubunun yalnız kalması, devletin meslek mensubu üzerinde kurduğu baskı vb. sayılabilir.²⁰⁹

Türkiye'de 2008-2015 döneminde Maliye Bakanlığının onadığı ve Resmi Gazetede yayımlanan disiplin cezaları incelendiğinde toplam 738 disiplin cezasının 55 meslek odası tarafından verildiği görülmektedir. Bu meslek odalarından İstanbul, Ankara ve İzmir meslek odalarının 2008-2015 döneminde verdiği disiplin cezaları toplam disiplin cezalarının %53'ünü oluşturmaktadır. Türkiye'de meslek mensuplarının işlediği suçlara verilen cezalardan %72,2'sinin 'geçici olarak mesleki faaliyetlerden alıkoyma' ve %27,2'sinin 'meslekten çıkarma' oldukları tespit edilmektedir. Ayrıca yapılan araştırma sonucunda söz konusu dönemde 738 cezanın 591 meslek mensubuna ait olduğu belirlenmektedir. Bu meslek mensuplarının; 364'ü (%61,6) SM, 214'ü (%36,2) SMMM, 1'i Stajyer ve 12'si (%2,0) YMM'dir. Ceza verilen meslek mensuplarının 537'si (%90,9) erkek iken, 54'ü (%9,1) kadındır.²¹⁰

3.3.4. Müşteri Özellikleri:

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, mükelleflerin vergi planlaması şeklinde kanuni yollardan değil de, vergi planlamasının kötüye kullanılması, peçeleme, muvazaa gibi yasal olmayan yollardan vergi yüklerini azaltmaya çalışmaları, küçük işletmelerin yaygınlığı, vergi bilincinin tam oluşmaması, vergi yükü dağılımında adaletin sağlanamaması, kayıt dışılığın yüksek ve denetim oranlarının düşük olması özellikle

²⁰⁹ Ekergil, Vedat, "İstanbul SMMM Odasında Kayıtlı Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezalarının Suç Dağılımı ve Analizi: 2008-2015", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt.9, Sayı.18, 2017-Mart, s. 328-329

²¹⁰ Ekergil, age. s. 339-340

işletmeleri ekonomik özü ve yasal dayanağı olmayan uygulamalara yönlendirebilmektedir.²¹¹

İşadamlarının kültürel yapısı kaliteyi etkiler. Müşterinin bilinçsizliği, müşteri riski kaliteyi olumsuz etkiler. Müşterilerin talepleri doğrultusunda yapılan özel harcamaların, özel eğitim ücretlerinin, trafik cezalarının muhasebeleştirilmesi müşterinin kültürel ve ahlaki yapısıyla ilgilidir. Bu sebeple de müşterinin özellikleri muhasebe meslek mensubunun hizmet kalitesini önemli derecede etkilemektedir.

3.3.5. Muhasebe Standartları:

Ülkemizde muhasebe standartlarının benimsenmesinde Türk Ticaret Kanunu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye Sigorta Birliği ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu etkin rol oynamaktadır. Bu kurumların katkısı ile oluşturulan ortak muhasebe dili muhasebe kalitesini artıracaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartları halka açık şirketlerde zaten uygulanmaktadır. Ancak KOBİ'lerde finansal raporlama uygulamalarında muhasebeyi vergi yönlü olarak ele aldıkları görülmektedir. Özellikle küçük işletmelerde muhasebe kayıtları yasal bir yükümlülük olarak algılanmaktadır.

KOBİ'ler için UFRS yayımlanmıştır. Ülkemizde bu standartlarla uyumlu olarak KOBİ TFRS, 1 Kasım 2010 tarihinde Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.²¹²

KGK aynı zamanda Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nı (BOBİ FRS) 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlamıştır.

BOBİ FRS, bağımsız denetime tâbi olup TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. BOBİ FRS'nin amacı gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır.

²¹¹ Taşkın, Yasemin ve İmren Peker, "Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Alan Araştırması", Mali Çözüm Dergisi, Mayıs Haziran 2019, Sayı:29, s.85

²¹² Bozdemir, Enver, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Çalışma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2012-Nisan, s. 107

BOBİ FRS²¹³, 27 bölümden oluşmaktadır. İşletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir.

Kırkık ve arkadaşlarının çalışması sonucunda meslek mensuplarınca, BOBİ FRS'nin işletmelerin şeffaflaşmasına, kurumsallaşmasına olumlu yönde etki edeceği ve BOBİ FRS sayesinde yatırımcılar için daha güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanacağı kabul edilmiştir.²¹⁴

Muhasebe kalitesi, tüm işletmeler açısından önem verilmesi gereken bir kavramdır. İşletmelerin varlığını sürdürebilmesi, ekonomik açıdan büyümesi, yeni piyasalarda rekabet edebilecek düzeye gelmesi ve güçlü sermaye yapısına sahip olabilmesi için Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını uygulaması ve gereken önemi göstermesiyle gerçekleşecektir.²¹⁵

Boyar ve Güngörmüş'ün araştırmasında, Kariyerinden memnun olan muhasebe meslek mensuplarının UFRS değerlendirme ölçülerine yönelik bilgi düzeyleri arasında pozitif yönde bir ilişki tespit edilmiştir. Ortaya çıkan pozitif ilişki ile kariyer memnuniyeti yüksek olan muhasebe meslek mensuplarının UFRS değerlendirme ölçülerini bilme düzeylerinin yüksek olduğu görülmüştür.²¹⁶

3.3.6. Vergi Denetimleri:

Bir ülkede, muhasebe uygulamaları ve vergi düzenlemeleri arasında yakın bir ilişki bulunması, muhasebe kalitesini düşürmektedir. Çünkü, vergi yasaları hükümet için vergi toplamak gibi politik amaçlara hizmet etmekte, yatırımcılar için bilgi kalitesinin sağlanmasıyla ilgilenmemektedir. Ayrıca vergi oranının yüksek olması, işletmelerin

²¹³ KGK BOBİ FRS- [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-1%CC%87s%CC%A7letmeler-1%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBİ%CC%87-FRS\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-1%CC%87s%CC%A7letmeler-1%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBİ%CC%87-FRS)) Erişim Tarihi: 14.11.2019

²¹⁴ Kırkık, Şule, Sedat Coşkun ve Selin Coşkun, “Bobi FRS'nin Muhasebe Mesleğine Etkisinin SMMM'lerin Bakış Açuları Doğrultusunda Değerlendirilmesi: Manisa İlinde Bir Uygulama”, Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi, Mayıs2019, C.1 S.1, s. 58

²¹⁵ Uzun, Erkan, “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebe Kalitesi Üzerine Etkisi”, Akademik Bakış Dergisi, Ocak-Şubat 2018, Sayı:65, s.36

²¹⁶ Boyar, Ender ve Ali Haydar Güngörmüş, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Proaktif Kişilik Özelliklerinin, Kariyer Memnuniyeti İle UFRS' ye Bakış Açuları ve Bilgi Düzeyleri Üzerine Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2016, s.64

vergilendirilebilir geliri düşük hesaplanma doğrultusunda hareket etmelerine neden olarak muhasebe kalitesini düşürmektedir. Finansal raporlar hükümetin vergi alacağını tespit etmeye odaklanırken muhasebe kalitesi de dolaylı olarak etkilenmektedir.²¹⁷

Karapınar'ın araştırmasında katılımcılar vergi mevzuatının yapısının karmaşık olduğunu kabul etmekte, bu karışıklığın da verginin belirlenmesini zora soktuğunu ifade etmekte ve bunun sonucunda da muhtemel vergi kayıplarının oluşacağını belirtmektedirler. "Muhasebe düzensizlikleri vergileme açısından önemli bir risk unsuru oluşturmaktadır." önermesi %80,16 gibi büyük bir katılım almıştır. Buna göre muhasebedeki hatalı ve hileli işlemler vergi kayıplarının en önemli sebeplerinden biri olarak görülmektedir.²¹⁸

3.3.7. Yasal Sistem ve Mevzuatlar:

Ülkelerdeki yasal sistem ve mevzuat, muhasebecilerin kalitesini etkiler. Nitekim ülkemizde zaman içinde Maliye Bakanlığı'nın getirdiği birçok düzenleme (aylık KDV, geçici vergi, BaBs formları, e-defter, e-fatura gibi) muhasebe bilgisinin dolayısıyla mesleğin kalitesine olumlu yansımıştır.

6102 sayılı TTK ile defter kapanış tasdiki Haziran ayında yapılıyor. Ancak Kurumlar vergisi beyannamesi Nisan ayında veriliyor. Bu durumda kapanış tasdiki zamanı da öne çekilmeli aksi takdirde bilançonun gerçeği yansıtmaması, zamanında hazırlanmaması neticesinde muhasebe bilgilerinin kalitesi bozulur. Ayrıca 6102 sayılı TTK ile vergi odaklı muhasebe anlayışı terk edilerek bilgi odaklı muhasebe anlayışına yönelmek zorunda kalınması muhasebe kalitesini artırabilir.

Yasal sistem ve mevzuatlar uygulama ile uyumlu hale getirilmelidir. Böylece meslekte hizmet kalitesinin artırılması sağlanabilir.

Muhasebe meslek mensupları e-maliye uygulamalarını genel olarak kaliteyi yükseltebilecek ve etkinliği artırabilecek kadar faydalı bulmakla birlikte, elektronik ortamdaki bazı uygulamaların karmaşık olduğunu ve ilgili uygulamaların tekrar

²¹⁷ Gençoğlu, Ümit Gücenme ve Yasemin Ertan; Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak 2012, s. 12

²¹⁸ Karapınar, Seyit, "Vergi Kayıplarının Oluşumu Ve Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolüne Yönelik Bir Araştırma", Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi, 2018, Sayı:1, s.36-37

düzenlenmesinin muhasebe meslek mensupları açısından uygun olacağını düşünmektedirler.²¹⁹

Bu bölümde muhasebe mesleğinde kalite ile ilgili bilgiler ve öneriler paylaşılarak kalite kavramı detaylı şekilde incelenmiştir. Hizmet kalitesinin muhasebede ne kadar önemli olduğu vurgulanmaya çalışılmıştır. Meslek mensuplarının kalite konusunda bakış açılarının ortaya konulması amacıyla 4. bölümde meslek mensuplarına yönelik araştırmada elde edilen bulgu ve sonuçlar değerlendirilmeye çalışılmıştır.



²¹⁹ Çarıkçı, Oğuzhan ve Mahmut Sami Öztürk, “Politik Ekonomik Uygulamaların Muhasebe Mesleğinin Sürdürülebilirliği Açısından Değerlendirilmesi”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Ekim 2018, Sayı 33, s.249

4. BÖLÜM

MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ AÇISIYLA MUHASEBE MESLEĞİNDE KALİTEYE İLİŞKİN MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Uygulama araştırmasında amacımız, muhasebe meslek mensuplarının daha kaliteli muhasebe/denetim yapmasını sağlayacak unsurları detaylı şekilde açıklayıp onlara yol göstermektir. Bu amaçla mevcut durum saptanarak, uluslararası standartlara uygunluğu karşılaştırılmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın uygulama kısmını oluşturan bu son bölümde, anket yöntemiyle meslek mensuplarının görüşleri alınmıştır. Görüşme yöntemi ile de oda başkanları ve diğer meslek yetkililerinin görüşlerine ilişkin tespit, değerlendirme ve önerilere yer verilmiştir.

4.1. Literatür Taraması

Hizmet kalitesi ölçümü ile ilgili çalışmaları 1980'lerin başına kadar götürebiliriz. Hizmet kalitesi ölçümü konusundaki çalışmalar 1985'den başlayarak değişik hizmet kollarına farklı yer ve zamanlarda uygulanan çalışmalarla günümüze kadar gelmiştir.

Yıl	Yazarlar	Çalışma Konusu
1988	Parasuraman, Zeithaml ve Berry	Hizmet kalitesi ve müşteri tatmin düzeyi
1991	Higgins ve Ferguson	Müşteri ve Muhasebeci ücreti ilişkisi
1996	Armstrong ve Smith	Muhasebe hizmetini etkileyen faktörler
2004	Saxby, Ehlen ve Koski	Muhasebeci hizmet kalitesi boyutları
2005	Ece ve Abdioglu	Muhasebe meslek elemanları TKY
2006	Yayla ve Cengiz	Muhasebe bürolarında algılanan hizmet kalitesi ve yapısal model önerisi
2009	Francis ve Yu	Muhasebe hizmetlerinde fiziksel unsurlar
2009	Türk	Hizmet kalitesi-müşteri algısı
2010	Banar ve Ekergil	Muhasebe Hizmet kalitesi-müşteri memnuniyeti
2011	Ustaahmetoğlu ve Savcı	Muhasebe bürosu hizmet kalitesi algısı
2011	Ustaahmetoğlu ve arkadaşları	Algılanan hizmet kalitesi
2013	Yanık ve Yıldız	Muhasebe hizmet kalitesine ilişkin beklenti ve algı
2014	Erbaş	SMMM'lerin verdikleri hizmetin kalitesi
2014	Koç ve diğerleri	Hizmet hataları ve algılanan hizmet kalitesi-Balıkesir ili
2015	Güney ve Dızman	Muhasebe meslek mensuplarının işletmelerin beklentilerini karşılama düzeyleri-Erzincan ili
2015	Teğın	Muhasebe meslek mensuplarının hizmetlerinden beklentiler- Siirt ili
2017	Mohammed	Muhasebecilerden alınan hizmetin kalitesi ile müşterilerin memnuniyeti-Irak (Bağdat-Tikrit-Samara)
2019	Özer, Merter ve Çatı	Hizmetlere ilişkin kalite ve beklentiler
2019	Kurnaz ve Güner	Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi-Erzincan İli Örneği
2019	Tosunoğlu ve arkadaşları	Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi-Gümüşhane İli Örneği

Parasuraman, Zeithaml ve Berry'nin 1988 yılındaki çalışmalarında temel olarak tüketicilerin beklentileri ile algılamaları arasındaki boşluğu ölçmeye odaklanılmıştır. Beş boyut ve 22 ifadeden oluşan hizmet kalitesi ölçeğindeki boyutlar fiziksel unsurlar, güvenilirlik, heveslilik, güven ve empati olarak adlandırılmıştır.²²⁰ Algılanan hizmet

²²⁰ Parasuraman, Zeithaml ve Berry, 1988, "Servqual: A Multiple-Item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Service Quality", Journal of Retailing, Vol.64, N.21, Spring.

kalitesi ile beklenen hizmet kalitesi arasındaki farka bakarak hizmet kalitesi ve müşterinin tatmin düzeyini belirlemek mümkündür.

Higgins ve Ferguson 1991’de yaptıkları çalışmada SERVQUAL ölçeğini kullanarak, güvenilirlik, güvenlik, müşteriye anlama/bilme ve fiziksel özellikler boyutlarıyla hizmet kalitesini, müşteriye ilişkin bazı faktörler ile muhasebeci ücreti arasındaki ilişkiyi incelemiştir.²²¹

Armstrong ve Smith 1996 yılında, muhasebe hizmetini etkileyen faktörleri genişletmiştir. Muhasebeci ücretleri, donanım-araçları, çalışanların görünüşü, park yeri sağlama, firmanın ünü, çalışanların kalitesi, geçmiş deneyimler, arkadaş ve ilgililerin fikirleri, çalışanların davranışları, sözlü iletişim gibi pazarlama faktörlerinin muhasebe firmalarının müşteriler tarafından seçilmesindeki etkisini araştırmıştır.²²²

West’e göre muhasebe mesleğinde genel kalite standartlarının olmaması meslekte sorumluluktan kaçışa neden olmaktadır.²²³

Muhasebeci hizmet kalitesi ölçümüne yönelik Saxby, Ehlen ve Koski’nin 2004 yılında yapmış olduğu araştırmada muhasebe firmalarında hizmet kalitesi ile müşteri tatmini arasında pozitif doğrusal, hizmet kalitesi ile çatışma ve memnuniyetsizlik arasında negatif ilişki ortaya çıkmıştır. Hizmet kalitesi boyutlarından güvenilirlik (reliability) ve güven (assurance) müşteri tatminini diğer boyutlara göre daha fazla artırdığı ortaya çıkmıştır. Muhasebe hizmetinin zamanında verilmesinden daha ziyade doğru bir şekilde verilmesi gerektiği yine aynı çalışmada ortaya çıkarılmıştır.²²⁴

Ece ve Abdioğlu’nun 2005 yılındaki çalışmalarında muhasebe meslek elemanları üzerinde toplam kalite yönetiminin uygulanmasına yönelik bir model önerilmiştir. Ekonomide bilgiye ihtiyaç duyanlarla bilgi üretmek durumunda olanların kesişim

²²¹ Higgins, Lexis F. ve Ferguson, Jeffery M. 1991, “Practical Approaches for Evaluating the Quality Dimensions of Professional Accounting Services”, *Journal of Professional Services Marketing* 7-1, p.3-17.

²²² Armstrong, Robert ve Smith, Malcolm 1996, “Marketing Cues and Perceptions of Service Quality in the Selection of Accounting Firms”, *Journal of Customer Service in Marketing & Management* 2-2, p.37-59

²²³ West, Brian P. (2003). *Professionalism and Accounting Rules*, Routledge, New York, p. 171.

²²⁴ Saxby, C. L., Ehlen, C. R., & Koski, T. R. 2004, “Service quality in accounting firms: the relationship of service quality to client satisfaction and firm/client conflict”, *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 2(11), pp.75-86.

noktasında yer alan muhasebe meslek elemanları, tutarlı, güncel, değişen ve gelişen piyasa koşullarına uygun özelliklere sahip olmalıdır. Muhasebe meslek elemanlarının muhasebe sürecinde üretmiş oldukları bilgilerin işletme değerini artırmada ve rekabette avantaj sağlamadaki gücü, verimliliğinin artırılması ile ilgilidir. Modern bir yönetim yaklaşımı olan Toplam Kalite Yönetimi bu verimliliği sağlayacak özelliğe sahiptir.²²⁵

Francis ve Yu'nun 2009 yılında yapmış olduğu araştırmada ise çatışma ve memnuniyetsizliğin azaltılması için heveslilik (responsiveness) ve güven (assurance) boyutlarına odaklanılması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca muhasebe hizmetlerinde fiziksel unsurların müşterileri daha az stresli yaptığı ortaya çıkmıştır.²²⁶

Türk'ün 2009 yılında yaptığı çalışmada denetim firmalarının sunduğu hizmetin kalitesini müşterilerin nasıl algıladığı ölçülmeye çalışılmıştır. Çalışmaya borsaya kayıtlı denetime tabi bütün işletmeler dahil edilmiştir. İşletmelerin algıladıkları hizmet kalitesinin müşteri tatminini ve doğrudan sadakati anlamlı ve pozitif etkilediği tespit edilmiştir. Bu nedenle, denetim firmalarının müşterilerini tatmin etmek için müşterilerinin ne istediklerini ve denetim/denetim dışı hizmetlerin kalitesini nasıl algıladıklarını bilmeleri gerekmektedir.²²⁷

Banar ve Ekergil tarafından 2010 yılında yapılan çalışmada, Eskişehir'deki işletmelerin muhasebe meslek mensuplarından aldıkları hizmet kalitesinin, müşteri memnuniyetini nasıl etkilediği incelenmiştir. Müşteri memnuniyetini etkileyen hizmet kalitesi boyutlarının bileşenleri incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe ve müşterilerinin sektörleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları ve müşterileri ile iletişim kurmada zayıf oldukları sonucuna ulaşılmaktadır.²²⁸

Ustaahmetoğlu ve Savcı'nın 2011 yılındaki araştırmalarında Rize'de faaliyet gösteren 55 muhasebe bürosunun hizmet kalitesi algısı ölçülmüştür. Muhasebe meslek

²²⁵ Ece, Oğuzhan, Hasan Abdioğlu. "Toplam Kalite Yönetiminin Muhasebe Meslek Elemanları Üzerinde Uygulanmasına Yönelik Bir Model Önerisi", Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Bahar 2005:1, s.92.

²²⁶ Francis, Jere R. ve Michael D. Yu 2009, "Big 4 Office Size and Audit Quality", The Accounting Review: September 2009, Vol. 84, No. 5, pp. 1521-1552.

²²⁷ Türk, Zeynep. "Denetim Firmalarının Sunduğu Hizmet Kalitesi, Müşteri Tatmini ve Sadakati: Servperf Ölçeği", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, 2009, s.413.

²²⁸ Banar, Kerim, Vedat Ekergil. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi ile Müşteri Memnuniyeti İlişkisi-Eskişehir Uygulaması", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 10, Sayı 1, 2010, s.39.

mensupları sundukları muhasebe hizmet algılamalarında heveslilik ve empati boyutlarında kendilerini daha üstün kalitede algılamakta diğer boyutlarda algıladıkları hizmet ile sundukları hizmeti birbirine eşit olarak algılamaktadırlar.²²⁹

Ustaahmetoğlu ve arkadaşlarının 2011 yılında Rize’de faaliyet gösteren muhasebe bürolarından hizmet almakta olan 65 müşterinin aldıkları hizmetin kalitesi değerlendirilmiştir. Muhasebe hizmeti alan müşteriler, kendilerine sunulan hizmetin kalitesini fiziksel boyutta beklentilerinin üstünde algılamakta, diğer boyutlarda beklenen hizmet kalitesi ile algılanan hizmet kalitesi arasında anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir.²³⁰

Yanık ve Yıldız’ın 2013 yılında işletmelerin muhasebe hizmet kalitesine ilişkin beklenti ve algılarını değerlendirmek üzere yaptıkları araştırma sonunda işletmelerin aldıkları genel muhasebe hizmetlerinin kalitesi ile bekledikleri genel muhasebe hizmetlerinin kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu ortaya koymuşlardır.²³¹

Erbaş’ın 2014 yılında SMMM’lerin verdikleri hizmetin kalitesini ölçmeyi amaçladığı çalışmada 580 kişiye anket uygulamıştır. Sözü edilen katılımcılar, hizmet aldıkları SMMM’lerin fiziksel görünüm ve güvenilirlik beklentilerini karşılayamadıklarını belirtmişlerdir.²³²

Koç ve diğerlerinin 2014 yılında Balıkesir ilinde yaptıkları araştırma sonucunda ödeme, çalışan, eksik ve yanlış bilgi sunumu, yardım sever olmama ve firma isteklerinin

²²⁹ Ustaahmetoğlu, Erol, Savcı, Mustafa. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmetin Kalitesini Değerlendirmesi ve Örnek Bir Uygulama”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:22, 2011/2, s.168.

²³⁰ Ustaahmetoğlu, Erol, Davut Aygün ve Mustafa Savcı. “Muhasebe Bürolarında Sunulan Hizmetin Kalitesinin Müşteriler Tarafından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama”, Uluslararası Yönetim, İşletme ve İktisat Dergisi, Cilt 9, Sayı:18, 2013, s. 239.

²³¹ Yanık, A., Yıldız, F., “Evaluation of Accounting Service Quality Expected and Perceived by Businesses”, European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, 2013, S.60, s.85-93

²³² Erbaş, E. R, Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Servqual Modeliyle Kalitenin Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul,2014

dikkate alınmaması gibi hizmet hatalarının algılanan hizmet kalitesini olumsuz etkilediği ve bunun neticesinde müşteri memnuniyetinin azaldığı ortaya çıkmıştır.²³³

Güney ve Dızman'ın 2015 yılında muhasebe meslek mensuplarının işletmelerin beklentilerini karşılama düzeylerini ortaya çıkarmak üzere yaptıkları çalışmada Erzincan'da faaliyet gösteren 61 işletme yöneticisine anket uygulamışlardır. Elde ettikleri veriler doğrultusunda işletmelerin muhasebecilerinden memnun olma düzeylerinin genel olarak yeterli düzeyde olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.²³⁴

Teğin'in 2015 yılında Siirt ilinde 355 mükellef üzerinde yaptığı araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının hizmetlerinden beklenenlerin ve algılamının mükelleflerin demografik özelliklerine bağlı olarak değiştiğini ortaya çıkarmıştır.²³⁵ Mohammed'in 2017 yılında muhasebecilerden alınan hizmetin kalitesi ile müşterilerin memnuniyetini ortaya çıkarmak üzere yaptığı çalışmasında Irak'ın Bağdat, Tikrit ve Samara bölgelerinde bir araştırma gerçekleştirmiş ve hizmet kalitesi boyutlarından güven ile güvenilirliğin müşteri memnuniyeti üzerinde etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır.²³⁶

Özer ve arkadaşlarının 2019 yılındaki araştırmasına göre ülke genelinde mali müşavirlik hizmeti alan 197 kişiye uygulanan anket sonucunda; hizmet hatalarının mükelleflerin hizmet kalitesi algılarını negatif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Mali müşavirlik hizmeti esnasında yapılan hizmet hatalarının mükellefin memnuniyet seviyesini düşürdüğü sonucuna ulaşılmıştır.²³⁷

Kurnaz ve Güner'in 2019 yılındaki çalışmasında Erzincan Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı ve bir muhasebeciden hizmet alan şirketlere, hizmet kalitesinin müşteri

²³³ Koç, F., N. K. Şahin ve V. Özbek, "Hizmet Hataları ve Algılanan Kalite Arasındaki İlişki Üzerinde Değişirme Maliyetinin Düzenleyici Etkisi: Küçük İşletmeler ve Hizmet Satın Aldıkları Muhasebecilere Yönelik Bir Uygulama". Pazarlama ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi, 2014, S.14, s.21-46.

²³⁴ Güney, S., Dızman, Ş., "Muhasebe Meslek Mensuplarının İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyi-Erzincan İli Uygulaması". Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2015, S.19(3), s.315-336.

²³⁵ Teğin, S. (2015). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Vermiş Oldukları Hizmet Kalitesi: Siirt'te Bir Uygulama*. Yüzüncü Yıl Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Van.

²³⁶ Mohammed, W. N. M. (2017). *Muhasebecilerden Alınan Hizmet Kalitesi ve Müşteri Memnuniyetinin Servqual Yöntemiyle Değerlendirilmesi: Irak Örneği*. Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta.

²³⁷ Özer, Gökhan, Abdullah Kürşat Merter ve Mehmet Fetih Çatı. (2019). "Mükelleflerin, Muhasebe Meslek Mensuplarından Aldıkları Hizmetlere İlişkin Memnuniyet Ölçümlemesi; Kalite Ve Beklentilerine Yönelik Bir Çalışma", *Global Business Research Congress*, May 30-31 2019, İstanbul.

memnuniyeti üzerine etkisini ölçmek için anket uygulanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının hizmet kalitesi boyutlarının müşteri memnuniyetini etkilediği belirlenmiştir. Fiziksel özellikler, güvenilirlik, güvenlik ve empati boyutlarının müşteri memnuniyeti üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Heveslilik boyutunun müşteri memnuniyeti üzerinde olumsuz bir etkisi olduğu anlaşılmıştır. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarından hizmet alan şirketlerin memnuniyet düzeyinin yüksek olduğu da tespit edilmiştir.²³⁸

Tosunoğlu ve arkadaşlarının 2019 yılında Gümüşhane ilinde yaptıkları anket çalışmasında, muhasebe meslek mensuplarından alınan hizmet kalitesinin müşteri memnuniyeti üzerinde pozitif etkiye sahip olduğu söylenmektedir. Ayrıca hizmet kalitesinin alt boyutlarından somutluğun müşteri memnuniyeti üzerinde yüksek oranda etkiye sahip olduğu da çalışma sonuçlarında belirtilmektedir.²³⁹

Bağımsız muhasebeciler firma dışında olup, gerçekleşen mali olaylardan uzak kalıp, firma hakkında gerçek ve doğru bilgiye zamanında ulaşmadan muhasebe işlemlerini yapmaktadırlar. Dolayısıyla muhasebecilerin daha kaliteli bir hizmet için hangi özelliklere sahip olmaları gerektiği, fiziki şartların neler olması gerektiği ve mesleklerini nasıl yapacakları konusunda araştırmalara çalışmamızda yer verilecektir.

4.2. Araştırmanın Amacı

Mesleğin uygulayıcıları olarak meslek mensuplarının görüş ve önerileri de değerlendirilmelidir. Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının fiziki koşullar, defter sayısının sınırlanması, iş yükleri vb. birçok açıdan standartlara uyumda eksikleri olduğunu düşünmekteyiz. Çalışmamızda meslek mensuplarının daha kaliteli hizmet sunabilmesini sağlayacak faktörlerin neler olduğu ve bu faktörlerin Muhasebe Mesleğinde Kaliteyi hangi yönlerden etkileyecekleri ortaya konmaya çalışılacaktır. Meslek mensuplarının daha kaliteli hizmet sunmasını sağlayacak faktörlerin saptanması amaçlanmıştır. Modelimizde yer alan faktörlerin Muhasebe Meslek Mensuplarının

²³⁸ Kurnaz, Ersin ve Mehmet Güner, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmet Kalitesinin Müşteri Memnuniyeti Üzerindeki Etkisi: Erzincan Örneği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ağustos 2019, s.581

²³⁹ Tosunoğlu, Büşra, Selim Cengiz ve Gülşah Dönmez, “Muhasebe Meslek Mensuplarından Alınan Hizmet Kalitesinin Müşteri Memnuniyeti Üzerindeki Etkisi: Gümüşhane Örneği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ağustos 2019, s.211

Kalitesi üzerinde nasıl etkisinin olduğu araştırılacaktır. Meslek Mensupları ve diğer yetkililerin görüşleri doğrultusunda araştırma yürütülmüştür.

4.3. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın anket evreni Türkiye’de 3 büyük ilde faaliyet gösteren meslek mensuplarından oluşmaktadır. Rastsal seçim yapılarak 312 meslek mensubuna anketlerimiz yüzyüze görüşme yöntemiyle uygulanmıştır. Anketlerden 10 tanesi cevaplardaki tutarsızlık nedeniyle analiz dışı bırakılmıştır. Analiz yapılan anketlere katılan meslek mensuplarından 101 kişi bağımlı muhasebeci, 201 kişi bağımsız muhasebecidir.

Araştırmanın görüşme bölümünde ise SMMM Oda başkanları, diğer mesleki yetkililer ve akademisyenler ile görüşme yapılarak sorular yöneltilmiştir. Görüşme yapılan kişiler şoyledir:

- Prof. Dr. Cemal YÜKSELEN, TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi, Ankara, 17.12.2019
- Prof. Dr. Azzem ÖZKAN, Erciyes Üniversitesi ğretim Üyesi, Kayseri, 16.12.2019
- İdris AKÇELİK, Ankara SMMM Odası Genel İdare Müdürü, Ankara, 18.12.2019
- Abdil ERDAL, Konya SMMM Oda Başkanı, Konya, 19.12.2019
- Abdulkadir ÇETİN, Konya SMMM Oda Sekreteri, Konya, 19.12.2019
- Ali YEDİKAYA, Kayseri SMMM Oda Başkanı, Kayseri, 16.12.2019

4.4. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmamızda hem nicel hem de nitel araştırma teknikleri kullanılmıştır. Nicel araştırma tekniği olarak anket, nitel araştırma tekniği olarak görüşme yöntemleri uygulanmıştır.

4.4.1. Nicel Araştırma-Anket Tekniği

Veri toplama yöntemi olarak anket tekniği kullanılmıştır. Ankara, İstanbul ve İzmir’deki toplam 26.254 bağımsız ve 41.565 bağımlı meslek mensubundan rastsal seçim yapılarak 302 anket (201 bağımsız, 101 bağımlı) uygulanmıştır. Anket örneklemini belirlerken Yazıcıoğlu ve Erdoğan’ın oluşturdukları örneklem büyüklükleri tablosundan yararlanılmıştır.²⁴⁰ Anket formları bağımlı muhasebeciler için (EK-1) ve bağımsız muhasebeciler için (EK-2) ayrı hazırlanmıştır. Anketler üç bölümden oluşmaktadır. Bağımlı muhasebeciler için oluşturulan anket formunda birinci bölümün A kısmında demografik özellikleri, B kısmında departman bilgileri, C kısmında genel bilgiler elde edilmiştir. İkinci bölümde 9 adet soru sorulmuş ve “çok önemli, önemli, orta, önemsiz, hiç önemli değil” şeklinde önem sırasına konulması istenmiştir. Üçüncü bölümde ise 35 adet soru sorulmuş ve “kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, fikrim yok, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum” şeklinde 5’li likert ölçeği sunulmuştur. Ayrıca üçüncü bölümde 36. Soruda eklemek istenilen düşünceler için açık uçlu soru sorulmuştur.

Bağımsız muhasebeciler için oluşturulan anket formunda birinci bölümün A kısmında demografik özellikleri, B kısmında işyeri bilgileri, C kısmında genel bilgiler elde edilmiştir. İkinci bölümde 9 adet soru sorulmuş ve “çok önemli, önemli, orta, önemsiz, hiç önemli değil” şeklinde önem sırasına konulması istenmiştir. Üçüncü bölümde ise 35 adet soru sorulmuş ve “kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, fikrim yok, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum” şeklinde 5’li likert ölçeği sunulmuştur. Ayrıca üçüncü bölümde 36. Soruda eklemek istenilen düşünceler için açık uçlu soru sorulmuştur.

4.4.2. Nitel Araştırma-Görüşme Tekniği

Nitel araştırmada temel amaç, sayılar yoluyla sonuçlara ulaşmak değil, araştırılan konu ile ilgili okuyucuya betimsel ve gerçekçi bir resim sunmaktır. Bunun için de toplanan

²⁴⁰ Yazıcıoğlu, Y. ve S. Erdoğan; *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Ankara Detay Yayıncılık, 2004.

verilerin ayrıntılı ve derinlemesine olması ve araştırmaya konu olan bireylerin görüş ve deneyimlerinin mümkün olduğu ölçüde doğrudan sunulması önemlidir.²⁴¹

Görüşme tekniğinde görüşme formu yaklaşımı benimsenmiştir. Katılımcılarla görüşme önceden randevu alınarak, kendi ofislerinde ya da e-posta yolu ile gerçekleştirilmiştir. Konunun detaylandırılabilmesi için katılımcılara 10 adet soru yöneltilmiştir. (EK-3)

4.5. Araştırmada Elde Edilen Bulgular ve Analiz

Anket tekniğinde; araştırmada hem bağımlı hem de bağımsız çalışan meslek mensuplarına anket uygulandığı için elde edilen bulgular istatistiksel yöntem kullanılarak bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensupları olarak İstatistiksel programda ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

Araştırmada öncelikle frekans dağılımlarına bakılarak birinci bölümdeki cevapların dağılımlarının nasıl olduğu hakkında bilgi edinilmiştir. İkinci bölümdeki cevaplar ortalamalar alınarak değerlendirilmiştir. Araştırma modelimizin temelini oluşturan üçüncü bölümdeki cevaplar için ortalama değerler ve standart sapmalar ile yorumlama yapılmıştır. Ayrıca meslek mensuplarının cinsiyet ve bağımlı-bağımsız olmalarına göre faktörler arasındaki farkların anlamlılığı Bağımsız t testi ile analiz edilmiştir. Meslek mensuplarının unvanları ile faktörler arasındaki farkların anlamlılığı da One Way Anova testi ile analiz edilmiştir.

Görüşme tekniğinde; veriler analiz edilirken, görüşme sorularının her biri sırasıyla yazılarak, her soruya katılımcıların verdiği cevaplar toplu bir şekilde değerlendirilerek soruların altına aktarılmıştır. Katılımcıların sorulara vermiş oldukları yanıtlar tamamen kendi kişisel düşüncelerini yansıtmaktadır.

4.5.1. Anket Tekniği

Anketlerin bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensupları açısından ayrı ayrı analizi yapılmış olup, elde edilen bulgular açıklanmıştır.

²⁴¹ Yıldırım, Ali ve Hasan Şimşek, *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Seçkin Yayıncılık, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara 2005, s.39, 48.

4.5.1.1. Bağımsız Meslek Mensuplarından Elde Edilen Bulgular

Türkiye'deki bağımsız meslek mensuplarından İstanbul, Ankara ve İzmir'de faaliyet gösteren 201 kişiye yüz yüze görüşme yöntemiyle anketler uygulanmıştır.

4.5.1.1.1. Demografik Özellikler

Bağımsız Meslek Mensuplarının %31,3 ü kadın, %68,7 si erkek olup, yaş, unvan, eğitim durumu, mesleki deneyim, aylık gelir ve mesleki eğitim için ayrılan zaman dağılımları tabloda özet olarak gösterilmiştir:

Tablo -7: Bağımsız Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Yaş Aralığı	Kişi Sayısı	Yüzde (%)	Deneyim süresi (yıl)	Kişi Sayısı	Yüzde(%)
21-30	34	17,0	1-5	31	15,3
31-40	80	39,5	6-10	40	19,9
41-50	52	26,0	11-15	47	23,5
51-60	23	11,5	16-20	33	16,3
61 ve üzeri	12	6,0	21 yıl ve üzeri	50	25,0
Unvan	Kişi Sayısı	%	Aylık Gelir (TL)	Kişi Sayısı	%
Serbest Muhasebeci	31	15,5	1.000-3.000	41	20,2
SMMM	160	79,5	3.001-5.000	78	38,9
YMM	10	5,0	5.001-10.000	75	37,3
Eğitim Durumu	Kişi Sayısı	%	10.001 ve üzeri	7	3,6
Üniversite(Örgün)	120	59,7	Zaman	Kişi Sayısı	%
AÖF	51	25,4	Günde 1 saat	98	49,0
Yüksek Lisans	24	11,9	Haftada 1 gün	42	20,7
Önlisans	6	3,0	Ayda 1 gün	29	14,6
			Zaman ayıramıyorum	32	15,7

Bağımsız meslek mensuplarının yaş dağılımlarının ortalamasının 41 yaş olduğu, Bağımsız muhasebecilerin %79,5 inin SMMM olduğu, YMM unvanına sahip meslek mensuplarının ise %5 olduğu görülmektedir.

Bağımsız muhasebecilerin %59,7 si üniversite mezunu olup, Açıköğretim mezunlarının azımsanmayacak kadar yüksek olduğu, 21 yıl ve üzeri deneyime sahip bağımsız muhasebeci oranının %25 olduğu belirlenmiştir.

Bağımsız meslek mensuplarının ortalama aylık geliri 5.017 TL olarak hesaplanmıştır. Bağımsız muhasebecilerin %59,1 inin ortalamanın altında, %40,9 unun ortalamanın üzerinde gelir elde ettiği tespit edilmiştir.

Bağımsız muhasebecilerin %49 unun her gün mesleki eğitim için zaman ayırdığının görülmesine rağmen, geriye kalan bölümünün mesleki eğitim için yeterli zamanı ayırmadığı saptanmıştır.

4.5.1.1.2. İşyeri Bilgileri

Bağımsız Meslek Mensuplarının bürolarının çalışan sayısı, bilgisayar sayısı, çalışma alanı ve müşteri sayısı bilgileri özet tablosu şöyledir:

Tablo -8: Bağımsız Meslek Mensuplarının İşyeri Bilgileri

Çalışan Sayısı	Kişi Sayısı	Yüzde (%)	Bilgisayar Sayısı	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
1-5	179	88,7	1-3	115	57,0
6-10	17	8,7	4-6	74	36,8
11-20	3	1,5	7-10	8	4,1
21 ve üzeri	2	1,0	11 ve üzeri	4	2,1
Çalışma Alanı (m ²)	Kişi Sayısı	%	Müşteri Sayısı	Kişi Sayısı	%
1-20	8	4,2	1-10	8	4,2
21-30	36	17,8	11-20	33	16,4
31-40	22	11,0	21-30	41	20,6
41-50	53	26,2	31-40	23	11,6
51 ve üzeri	82	40,8	41-50	32	15,9
			51 ve üzeri	63	31,2

Bağımsız Meslek Mensuplarının bürolarında ortalama çalışan sayısı dört kişidir. Bürolarda ortalama bilgisayar sayısı dört adettir. Bu durum bize gösteriyor ki her çalışana ortalama bir adet bilgisayar düşmektedir. Bürolarda altıdan daha az bilgisayar olduğu belirtilmektedir.

Bağımsız Meslek Mensuplarının ortalama çalışma alanı 43 m² dir. Bağımsız muhasebecilerin %40,8 inin 51m² den büyük bürolarda faaliyet gösterdikleri görülmektedir.

Bağımsız Meslek Mensuplarının ortalama müşteri sayısı 36 kişidir. Bağımsız muhasebecilerin %31,2 sinin 51 den fazla müşterisi olduğu tespit edilmiştir.

4.5.1.1.3. Genel Bilgiler

Bağımsız muhasebecilerin hizmet sundukları sektörler, verdikleri hizmetler, mesleği seçme nedenleri ve büro için asıl büyüme aracı ile ilgili bilgiler Tablo-9'da gösterilmiştir:

Tablo -9: Bağımsız Meslek Mensuplarının Genel Bilgileri

Sektörler	Yüzde (%)	Verilen Hizmetler	Yüzde (%)
Perakende-Toptan	64,1	Defter Tutma, Beyanname Verme	87,8
İnşaat	51,8	Vergi Danışmanlığı	61,9
Bilişim	51,3	SGK Danışmanlığı	54,3
Üretim	49,7	Finansal Tabloların Hazırlanması	53,3
Eğitim	47,7	Finansal Tabloların Analizi ve Yorumlanması	38,1
Reklamcılık	43,1	Denetim Hizmetleri	23,4
Kafe	43,1	Bilirkişilik	5,6
Sağlık	42,6	Mesleği Seçme Nedeni	%
Restoran	40,0	Eğitimini aldığım için	50,5
Kuaför	31,3	İsteyerek	50,0
Ulaşım/Otomotiv	30,8	Zorunluluk	10,8
Dernek/Vakıf	27,2	İş Fırsatı olmadığından	9,8
Diğer	6,2	Baba Mesleği olduğu için	4,6
Büyüme Aracı	%	Aile baskısıyla	1,0
Yeni müşterilerden elde edilen gelir	57,9	Diğer	0,5
Mevcut müşterilerden elde edilengelir	46,2		
Verimliliğin artması	33,3		
Yeni hizmetlerden elde edilen gelir	22,1		
Kalifiye personel mevcudunun artması	10,3		
Düşük maliyetlerle iş yapma	8,7		
Diğer	1,0		

Bağımsız muhasebecilerin her sektöre hizmet sunduğu, defter tutma, beyanname verme, vergi danışmanlığı ve SGK danışmanlığı hizmetlerini verdikleri, %50 sinin isteyerek ve eğitimini aldıkları için mesleği seçtikleri görülmektedir.

Bağımsız muhasebeciler bürolarında çoğunlukla müşterilerden elde edilen gelirler ile büyümeyi seçtiği tespit edilmiştir.

4.5.1.1.4. Zorlukların Önem Sırası

1. Bağımsız Meslek Mensuplarının işlerini yaparken karşı karşıya kaldıkları zorlukların önem sırası

Bağımsız muhasebecilerin öncelikli olarak yeni düzenlemelere ve standartlara ayak uydurmakta zorlandıkları Tablo-10'da görülmektedir. Daha sonra ise personel temini-çalıştırılması, müşteri bulmak ve tahsilat konularında zorlanmaktadır.

Tablo -10: Bağımsız Meslek Mensuplarının Karşı Karşıya Kaldıkları Zorluklar

İşinizi yaparken karşı karşıya kaldığınız zorluklar	Ortalama Önem Derecesi
Yeni düzenlemelere ve standartlara ayak uydurmak	4,4
Personel temini ve çalıştırılması	4,3
Müşteri bulmak ve müşteri ile çalışmaya devam etmek	4,3
Tahsilat	4,3
Değişen müşteri ihtiyaçlarına adapte olmak	4,2
Maliyetlerdeki artış	4,2
Yeni teknolojiye uyum sağlamak	4,2
Rekabet	4,1
Düşük fiyatla iş yapma baskısı	4,1

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

2. Yeni düzenlemeler ve standartlara ayak uydurmanın zorluklarının önem sırası

Tablo-11'de yeni düzenlemelere ve standartlara ayak uydurmakta zorlanma nedenlerinden en önemlisinin; ayak uydurmanın uygun olmamasından kaynaklandığı belirtilmektedir.

Tablo -11: Bağımsız Meslek Mensuplarının Yeni Düzenlemelere ve Standartlara Ayak Uydurmada Yaşadıkları Zorlukların Önem Sırası

Yeni düzenlemeler ve standartlara ayak uydurmanın zorlukları	Ortalama Önem Derecesi
Uygun olmama	4,3
Karmaşıklık	4,2
Değişim hızı	4,2
Eşlik eden maliyetler	4,2
Meslek içi eğitim eksikliği	4,2
Zamansızlık	4,2
Hacim	4,0

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

3. Düzenlemelerden zorluk yaratanların önem sırası

Bağımsız Muhasebeciler Tablo-12 de verildiği üzere en çok vergi ve SGK düzenlemelerinin yarattığı zorlukları önemsemektedirler.

Tablo -12: Bağımsız Meslek Mensupları için Zorluk Yaratan Düzenlemelerin Önem Sırası

Düzenlemelerden sizin için zorluk yaratanlar	Ortalama Önem Derecesi
Vergi	4,5
SGK	4,5
Uluslararası Standartlar	4,2

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

4. Küresel Muhasebe Mesleğinin karşılaşıcağı sorunların önem sırası

Bağımsız muhasebeciler için küresel anlamda mesleğin karşılaşıcağı sorunların en önemlilerinin artan yasal düzenlemeler, mesleğin itibarı-güvenilirliği, kayıtdışılık ve denetçinin bağımsızlığı olduğu Tablo-13 te görülmektedir.

Tablo -13: Bağımsız Meslek Mensupları için Küresel Muhasebe Mesleğinin Karşılaştığı Sorunların Önem Sırası

Küresel Muhasebe Mesleğinin karşılaşıcağı sorunlar	Ortalama Önem Derecesi
Artan yasal düzenlemeler	4,4
Mesleğin itibarı ve güvenilirliği	4,4
Kayıtdışılık	4,3
Denetçinin bağımsızlığı	4,3
Kurumsal yönetim	4,2
Finansal tabloları hazırlayanların yetkinliği	4,2
Büroların ve işletmelerin sorunları	4,2
Kara para aklama ve yolsuzlukla mücadele	4,2
Muhasebe meslek örgütlerinin değişen rolü	4,2
Düzenleme ve standartlar	4,2
Meslek mensubunun iş hayatındaki rolü	4,2
Uluslararası vergi politikalarındaki farklılıklar	4,1

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

5. Bağımsız Meslek Mensuplarının müşterilerinin beklentilerinin önem sırası

Müşterilerin bağımsız muhasebecilerden beklentilerini incelediğimizde en önemlisinin kaliteli hizmet olduğu, daha sonra daha az vergi beklentisinin geldiği Tablo-14 te görülmektedir.

Tablo -14: Bağımsız Meslek Mensuplarından Müşterilerin Beklentilerinin Önem Sırası

Müşterilerinizin sizden beklentileri	Ortalama Önem Derecesi
Daha kaliteli hizmet	4,5
Daha az vergi	4,4
Daha düşük ücret	4,3
Düzenli analiz ve raporlama	4,3

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

6. Kaliteli hizmeti tanımlayan göstergelerin önem sırası

Bağımsız muhasebecilere göre müşteri tatmin düzeyinin kaliteli hizmeti tanımlayan en önemli gösterge olduğu Tablo-15 te belirtilmektedir.

Tablo- 15: Bağımsız Meslek Mensuplarına Göre Kaliteli Hizmeti Tanımlayan Göstergelerin Önem Sırası

Kaliteli hizmeti tanımlayan göstergeler	Ortalama Önem Derecesi
Müşteri tatmin düzeyi	4,5
Pazar payı (yıllık cirosu)	4,3
Rekabet üstünlüğü	4,1
Çalışan sayısı	3,9

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

7. Bağımsız muhasebecilerin meslekle ve mevzuat ile ilgili gelişmeleri takip ettikleri araçların önem sırası

Bağımsız muhasebeciler meslekle ve mevzuatla ilgili gelişmeleri en çok internet üzerinden takip ettiklerini Tablo-16 da belirtmektedirler.

Tablo -16: Bağımsız Meslek Mensuplarının Gelişmeleri Takip Ettikleri Araçların

Önem Sırası

Gelişmeleri takip ettiğiniz araçlar	Ortalama Önem Derecesi
İnternet	4,6
Oda bildirimleri	4,1
Kişisel araştırmalar	4,1
Dergiler	3,9

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

8. Muhasebe ile ilgili eğitimleri kimlerin alması gerektiğinin önem sırası

Bağımsız muhasebecilere göre meslekle ilgili eğitimleri öncelikle mali müşavirin sonra da muhasebe elemanlarının alması gerektiği Tablo-17 de görülmektedir.

Tablo -17: Bağımsız Muhasebecilere Göre Muhasebe İle İlgili Eğitimleri Kimlerin Alması Gerektiğinin Önem Sırası

Eğitimleri kimler almalı	Ortalama Önem Derecesi
Mali Müşavir	4,7
Ön muhasebe elemanı	4,4
Patronlar	4,3
İşadamları	4,3

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

9. İşletme sahiplerinin “kişilik kavramını” bilmemelerinin muhasebeyi olumsuz etkileyeceği yönlerin önem sırası

Bağımsız muhasebecilere göre kişilik kavramının işletme sahipleri tarafından bilinmemesi muhasebeyi öncelikli olarak özel harcamalar ve çocukların eğitim masraflarının gider yazılması yönlerinden olumsuz etkilediği Tablo-18 de belirtilmiştir.

Tablo -18: İşletme Sahiplerinin Kişilik Kavramını Bilmemelerinin Muhasebeyi Olumsuz Etkileyeceği Yönlerin Önem Sırası

Muhasebeyi olumsuz etkileyeceği yönler	Ortalama Önem Derecesi
Özel harcamalarının gider yazılması	4,2
Çocukların eğitim masraflarının gider yazılması	4,2
Trafik cezalarının gider yazılması	4,0

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

4.5.1.1.5. Bağımsız Meslek Mensuplarının Meslek ile İlgili İfadelere Katılımları

Bağımsız meslek mensuplarının daha kaliteli hizmet sunulması üzerine bazı ifadelere katılımları ölçülmeye çalışılmıştır. Tablo-19 da ifadelere katılımları ile ilgili bilgiler verilmektedir. Tabloya bakıldığında muhasebe mesleğinde kaliteyi hangi faktörlerin öncelikle etkilediği tespit edilmektedir.

Tablo -19: Bağımsız Meslek Mensuplarının Meslek ile İlgili İfadelere Katılım Dereceleri Tablosu

İfadeler	Ortalama Katılım Derecesi	Standart Sapma
Muhasebecilik hukuki sorumluluğu yüksek bir meslektir.	4,0	0,778
Kalite standartları mesleğin itibarını artırır.	3,9	0,866
Haksız rekabeti önleyici önlemler geliştirilmelidir.	3,9	0,927
İşletme yönetiminin finansal okur-yazarlığı meslekte kaliteyi artırır.	3,9	1,046
Muhasebenin önemi konusunda önce işadamları bilinçlendirilmelidir.	3,8	0,615
Şirketlerde kayıt dışılığın fazla olması mesleği olumsuz etkiler.	3,8	0,861
Meslek mensuplarının birbirleriyle haksız rekabeti mesleği olumsuz etkiler.	3,8	1,083
Büro standartları mesleğin itibarını artırır.	3,8	0,990
Meslekle, mevzuatla ilgili gelişmeler sürekli takip edilmelidir.	3,8	0,561
Belirli büyüklüğe ulaşan işletmelerde bağımlı muhasebecilik teşvik edilmelidir.	3,8	0,322
Etik kurallar mesleğin imajını olumlu etkiler.	3,8	0,968
Bağımsız denetimin yaygınlaştırılması muhasebe mesleğinde kaliteyi artıracaktır.	3,8	0,754
Staja başlamada asgari muhasebe dersi sayısı olmalıdır.	3,8	0,234
İş sürekliliği planlaması yapılmalıdır.	3,8	0,212
Düşük ücretle iş yapmak istenmemektedir.	3,7	0,984
Ücret tahsilatında sıkıntı yaşanmaktadır.	3,7	1,023
Yeni düzenlemeler ve standartlar hızla değişmektedir.	3,7	0,654
Meslekte kurumsallaşma çalışmaları olumlu etki yaratır.	3,7	0,623
Yazılı Kalite Güvence ve Geliştirme Programı olmalıdır.	3,7	0,322
Muhasebe mesleğinin kalitesi meslek mensubuna bağlıdır.	3,7	0,689
Muhasebe bürolarının fiziki koşulları hizmet kalitesini etkilemektedir.	3,7	0,547
TURMOB'un getirdiği ücret tahsilat sistemi etkin uygulanmamaktadır.	3,7	0,621
Maliyetler düşerse işlerim kolaylaşır.	3,6	0,845
Meslek mensubunun defter tuttuğu işletme sayısı sınırlandırılmalıdır.	3,5	0,564
Muhasebe mesleğinin kalitesi TURMOB'a bağlıdır.	3,5	0,236
Nitelikli işgücü bulmakta zorluk yaşanmaktadır.	3,4	0,581
E-defter uygulaması zaman tasarrufu sağladığı için asıl işimiz olan muhasebe danışmanlığına odaklanılmaktadır.	3,4	0,459
E-arşiv, saklama maliyetlerini azaltmış ve belgelere hızlı erişimi kolaylaştırmıştır.	3,4	0,652
Disiplin yönetmeliği katı uygulanmalıdır.	3,3	0,231
SMMM giriş koşulları zorlaştırılmalıdır.	3,3	0,695
E-fatura uygulaması ile maliyetler azaldığından iş yüküm azalmıştır.	3,2	0,892
Vergi düzenlemelerini uygularken zorluk yaşanmaktadır.	3,1	1,052
SGK düzenlemelerini uygularken sıkıntı yaşanmaktadır..	3,1	1,156
Yeni düzenlemelere ve standartlara ayak uydurmak zor olmaktadır.	3,0	1,069
Yeni teknolojiye uyum sağlamak zorlaşmıştır.	3,0	0,863

(1-Kesinlikle Katılıyorum 5-Kesinlikle Katılıyorum)

Hukuki sorumluluk, kalite standartları, haksız rekabet, finansal okur-yazarlık, işletme yönetimi, kayıtdışılık, büro standartları, bağımlı muhasebecilik, etik kurallar, bağımsız denetim, ücret gibi konulara bağımsız meslek mensuplarının daha fazla katılım gösterdiği, önem verdiği görülmektedir.

Çalışmamızın uygulama bölümünde anketlerde kullandığımız ifadeler ek olarak bağımsız meslek mensuplarının muhasebede kaliteyi etkileyen diğer faktörler ile ilgili verdikleri bilgiler Tablo-20 de özetlenmiştir. Kaliteyi etkileyen diğer konulara bakıldığında en önemlisinin tahsilat sorunu olduğu tespit edilmiştir. Düzenlemelerin oturtulması, mali müşavirliğin kalitesinin artırılması, eğitime ağırlık verilmesi ve TÜRMOB'un daha aktif olması konuları ise kaliteyi etkileyecek diğer konular olarak sıralanmıştır.

Tablo -20: Bağımsız Meslek Mensuplarının Muhasebede Kaliteye İlişkin Ek Olarak Belirttiği Diğer Konuların Dağılımı

Kaliteyi etkileyen diğer konular	%
Tahsilat sorunları çözülmeli	27,8
Düzenlemeler oturtulmalı-tekrar gözden geçirilmeli	16,7
Mali Müşavirlik kalitesi artmalı(Donanımlı-nitelikli kişiler olmalı)	16,7
Eğitime ağırlık verilmeli	13,9
TÜRMOB daha aktif olmalı	11,1
Angarya işler muhasebecilerden alınmalı	8,3
Muhasebeye başka bölümlerden başvuru yapılmalı-branşlara ayrılmalı.	5,6

4.5.1.2. Bağımlı Meslek Mensuplarından Elde Edilen Bulgular

Türkiye'deki bağımlı meslek mensuplarından İstanbul, Ankara ve İzmir'de faaliyet gösteren 101 kişiye yüz yüze görüşme yöntemiyle anket uygulanmıştır.

4.5.1.2.1. Demografik Özellikler

Bağımlı meslek mensuplarının %35,6 sı kadın, %65,4 ü erkektir. Bağımlı meslek mensuplarının yaş, unvan, eğitim durumu, mesleki deneyim, aylık gelir ve mesleki eğitim için ayrılan zaman ile ilgili bilgiler Tablo-21 de görülmektedir.

Tablo -21: Bağımlı Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Yaş Aralığı	Kişi Sayısı	Yüzde (%)	Eğitim Durumu	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
21-30	35	34,7	Üniversite(Örgün)	71	70,3
31-40	40	39,6	AÖF	12	11,9
41-50	22	21,8	Yüksek Lisans	11	10,9
51-60	4	4,0	Önlisans	7	6,9
61 ve üzeri	-	0,0	Deneyim süresi (yıl)	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Unvan	Kişi Sayısı	Yüzde (%)	1-5	29	28,4
Serbest Muhasebeci	75	74,2	6-10	33	32,6
SMMM	23	22,6	11-15	27	26,3
YMM	3	3,2	16-20	8	8,4
Aylık Gelir (TL)	Kişi Sayısı	Yüzde (%)	21 yıl ve üzeri	4	4,2
1.000-3.000	59	57,9	Mesleki eğitim için ayrılan zaman	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
3.001-5.000	34	33,7	Günde 1 saat	59	57,9
5.001-10.000	8	8,4	Haftada 1 gün	6	6,3
10.001 ve üzeri	-	0,0	Ayda 1 gün	12	11,6
			Zaman ayıramıyorum	24	24,2

Bağımlı muhasebecilerin %39,6 sının 31-40 yaş arasında olduğu, %74,2 sinin SM olduğu, %70,3 ünün üniversite mezunu olarak görev yaptığı görülmektedir.

Bağımlı meslek mensuplarının ortalama mesleki deneyim süresi dokuz yıldır. Bağımsız muhasebeciler ile kıyaslandığında bağımsız muhasebecilerin meslekte daha deneyimli olduğu görülmektedir. Bağımlı muhasebecilerin %32,6 sının 6-10 yıl arası deneyime sahip olduğu belirtilmektedir.

Bağımlı Meslek Mensuplarının ortalama aylık geliri 2.950 TL dir. Bağımsız muhasebecilerin aylık gelir olarak daha fazla kazanç elde ettiği ortadadır. Bağımlı muhasebecilerin %57,9 unun 3.000 TL nin altında gelir elde ettiği görülmektedir.

Bağımlı muhasebecilerin %57,9 u mesleki eğitim için her gün zaman ayırmaktadır. Ancak, %42,1 bağımlı muhasebecinin mesleki eğitim için yeterli zaman ayırmadığı Tablo-21 de görülmektedir.

4.5.1.2.2. İşyeri Bilgileri

Bağımlı meslek mensuplarının bürolarının çalışan sayısı, bilgisayar sayısı ve çalışma alanı ile ilgili bilgiler Tablo-22 de verilmiştir:

Tablo -22: Bağımlı Meslek Mensuplarının İşyeri Bilgileri

Çalışan Sayısı	Kişi Sayısı	Yüzde (%)	Bilgisayar Sayısı	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
1-5	59	58,6	1-3	64	63,7
6-10	25	24,2	4-6	21	20,9
11-20	7	7,1	7-10	10	9,9
21 ve üzeri	10	10,1	11 ve üzeri	6	5,5
Çalışma Alanı (m ²)	Kişi Sayısı	Yüzde (%)			
1-20	4	4,4			
21-30	15	14,4			
31-40	6	5,6			
41-50	28	27,8			
51 ve üzeri	48	47,8			

Bağımlı Meslek Mensuplarının ortalama çalışan sayısı yedi kişidir. Bağımlı muhasebecilerin %82,8'inin çalıştıkları ofislerde personel sayısının 10 kişiden daha az olduğu görülmektedir.

Bağımlı meslek mensuplarının %84,6'sının altı ve daha az bilgisayar bulunan ofislerde çalıştığı belirtilmektedir. Bağımlı meslek mensuplarının ortalama çalışma alanı 45 m² dir. Bağımlı muhasebecilerin 40m² üzerindeki ofislerde çalıştıkları izlenmektedir.

4.5.1.2.3. Genel Bilgiler

Bağımlı muhasebecilerin çalıştıkları işyerlerinin sektörel dağılımı, verdikleri hizmetler, muhasebe mesleğini seçme nedenleri ve mesleki motivasyonunu etkileyen faktörleri Tablo-23 te görmekteyiz.

Tablo -23: Bağımlı Meslek Mensuplarının İşyerlerinin Genel Bilgileri

Sektörler	Yüzde (%)	Verilen Hizmetler	Yüzde (%)
Perakende-Toptan	18,9	Defter Tutma, Beyanname Verme	27,7
İnşaat	15,4	Finansal Tabloların Hazırlanması	22,2
Üretim	14,7	Finansal Tabloların Analizi ve Yorumlanması	17,4
Diğer	14,7	Vergi Danışmanlığı	12,9
Reklamcılık	7,7	SGK Danışmanlığı	10,6
Ulaşım/Otomotiv	7,0	Denetim Hizmetleri	5,8
Bilişim	7,0	Diğer	1,9
Eğitim	4,2	Bilirkişilik	1,6
Sağlık	3,5	Mesleği Seçme Nedeni	Yüzde (%)
Kafe	2,8	Eğitimini aldığı için	47,6
Restoran	2,8	İsteyerek	41,1
Kuaför	1,4	Zorunluluk	5,6
Meslek Motivasyonunu Etkileyen Faktörler	Yüzde (%)	İş Fırsatı olmadığından	3,2
Çalışma ortamı	26,6	Baba Mesleği olduğu için	1,6
Çalışma saatleri	16,5	“Hiç bir şey olamazsam muhasebeci olayım” düşüncesiyle	0,8
Güven	13,3		
Özel zaman ayırma	12,0		
Ücret	12,0		
Adalet	8,2		
İş yükü	7,6		
İş arkadaşları	3,8		

Bağımlı meslek mensupları, %27,7 oranında defter tutma ve beyanname verme, %22,2 oranında da finansal tablo hazırlama hizmeti verdiklerini belirtmişlerdir.

Bağımlı muhasebecilerin mesleği seçme nedenlerine baktığımızda, isteyerek ve eğitimini aldıkları için mesleği seçtiklerini görmekteyiz.

Bağımlı muhasebecilerin meslekte motivasyonlarını %26,6 çalışma ortamının, %16,5 çalışma saatlerinin öncelikli olarak etkilediği Tablo-23 te belirtilmektedir.

4.5.1.2.4. Zorlukların Önem Sırası

1. Bağımlı meslek mensuplarının işlerini yaparken karşı karşıya kaldıkları zorlukların önem sırası

Bağımlı muhasebecilerin karşı karşıya kaldıkları en önemli zorluklar tahsilat, müşteri bulmak ve devam etmek, yeni düzenlemelere ayak uydurmak olarak Tablo-24 te sıralanmıştır.

Tablo -24: Bağımlı Meslek Mensuplarının İşlerini Yaparken Karşı Karşıya Kaldıkları Zorlukların Önem Sırası

İşinizi yaparken karşı karşıya kaldığınız zorluklar	Ortalama Önem Derecesi
Tahsilat	4,4
Müşteri bulmak ve müşteri ile çalışmaya devam etmek	4,4
Yeni düzenlemelere ve standartlara ayak uydurmak	4,4
Yeni teknolojiye uyum sağlamak	4,3
Personel temini ve çalıştırılması	4,3
Değişen müşteri ihtiyaçlarına adapte olmak	4,2
Maliyetlerdeki artış	4,2
Rekabet	4,1
Düşük fiyatla iş yapma baskısı	4,0

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

2. Yeni düzenlemeler ve standartlara ayak uydurmanın zorluklarının önem sırası

Bağımlı muhasebeciler yeni düzenleme ve standartlara ayak uydurma konusunda değişim hızı yönünden zorluk yaşadıklarını Tablo-25 te belirtmişlerdir.

Tablo -25: Bağımlı Meslek Mensuplarının Yeni Düzenlemeler Ve Standartlara Ayak Uydurmada Yaşadıkları Zorlukların Önem Sırası

Yeni düzenlemeler ve standartlara ayak uydurmanın zorlukları	Ortalama Önem Derecesi
Değişim hızı	4,3
Uygun olmama	4,2
Karmaşıklık	4,2
Eşlik eden maliyetler	4,2
Meslek içi eğitim eksikliği	4,1
Zamansızlık	4,1
Hacim	3,9

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

3. Düzenlemelerden zorluk yaratanların önem sırası

Bağımlı muhasebeciler için düzenlemelerden en çok zorluk yaratanın vergi olduğu Tablo-26 da görülmektedir.

Tablo -26: Bağımlı Meslek Mensuplarına Göre Düzenlemelerden Zorluk Yaratanların Önem Sırası

Düzenlemelerden sizin için zorluk yaratanlar	Ortalama Önem Derecesi
Vergi	4,6
SGK	4,4
Uluslararası Standartlar	4,2

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

4. Küresel Muhasebe Mesleğinin karşılaşıcağı sorunların önem sırası

Bağımlı muhasebeciler, artan yasal düzenlemelerin küresel muhasebe mesleğinin karşılaşıcağı sorunlardan en önemlisi olduğunu Tablo-27 de belirtmektedirler.

Tablo -27: Küresel Muhasebe Mesleğinin Karşılaşacağı Sorunların Önem Sırası

Küresel Muhasebe Mesleğinin karşılaştığı sorunlar	Ortalama Önem Derecesi
Artan yasal düzenlemeler	4,4
Mesleğin itibarı ve güvenilirliği	4,3
Denetçinin bağımsızlığı	4,3
Finansal tabloları hazırlayanların yetkinliği	4,3
Büroların ve işletmelerin sorunları	4,3
Kara para aklama ve yolsuzlukla mücadele	4,3
Muhasebe meslek örgütlerinin değişen rolü	4,3
Düzenleme ve standartlar	4,3
Kayıtdışılık	4,2
Meslek mensubunun iş hayatındaki rolü	4,2
Uluslararası vergi politikalarındaki farklılıklar	4,2
Kurumsal yönetim	4,1

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

4. Bağımlı Meslek Mensuplarından müşterilerin beklentilerinin önem sırasına göre dağılımı

Bağımlı muhasebecilerden müşterilerin beklentilerinin neler olduğuna baktığımızda en önemli beklentinin daha kaliteli hizmet olduğu Tablo-28 de görülmektedir.

Tablo -28: Bağımlı Meslek Mensuplarından Müşterilerin Beklentilerinin Önem Sırasına Göre Dağılımı

Müşterilerinizin sizden beklentileri	Ortalama Önem Derecesi
Daha kaliteli hizmet	4,6
Daha az vergi	4,3
Düzenli analiz ve raporlama	4,3
Daha düşük ücret	4,2

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

5. Kaliteli hizmeti tanımlayan göstergelerin önem sırası

Bağımlı muhasebeciler kaliteli hizmetin müşteri tatmin düzeyi ve pazar payı ile yakın ilişki içinde olduğunu Tablo-29 da belirtilmektedir.

Tablo -29: Bağımlı Meslek Mensupları İçin Kaliteli Hizmeti Tanımlayan Göstergelerin
Önem Sırası

Kaliteli hizmeti tanımlayan göstergeler	Ortalama Önem Derecesi
Müşteri tatmin düzeyi	4,4
Pazar payı (yıllık cirosu)	4,3
Rekabet üstünlüğü	4,2
Çalışan sayısı	4,0

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

6. Meslek ve mevzuat ile ilgili gelişmeleri takip ettikleri araçların önem sırası

Bağımlı muhasebeciler, meslek ve mevzuat ile ilgili gelişmeleri en çok internetten takip etmekte olduklarını Tablo-30 da belirtmektedirler.

Tablo -30: Bağımlı Meslek Mensuplarının Meslek Ve Mevzuat İle İlgili Gelişmeleri
Takip Ettikleri Araçların Önem Sırası

Gelişmeleri takip ettiğiniz araçlar	Ortalama Önem Derecesi
İnternet	4,6
Oda bildirimleri	4,0
Kişisel araştırmalar	4,0
Dergiler	3,7

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

7. Muhasebe ile ilgili eğitimleri kimlerin alması gerektiğinin önem sırası

Bağımlı muhasebecilere göre muhasebe ile ilgili eğitimleri mali müşavir ve muhasebe personelinin alması gerektiği Tablo-31 de belirtilmektedir.

Tablo -31: Bağımlı Meslek Mensuplarına göre Muhasebe ile İlgili Eğitimleri Kimlerin
Alması Gerektiğinin Önem Sırası

Eğitimleri kimler almalı	Ortalama Önem Derecesi
Mali Müşavir	4,7
Ön muhasebe elemanı	4,4
Patronlar	4,1
İşadamları	4,0

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

8. İşletme sahiplerinin “kişilik kavramını” bilmemelerinin muhasebeyi olumsuz etkileyeceği yönlerin önem sırası

Bağımlı muhasebecilere göre özel harcamaların gider yazılması kişilik kavramı açısından Tablo-32 de olumsuz olarak değerlendirilmektedir.

Tablo -32: Bağımlı Meslek Mensuplarına göre İşletme Sahiplerinin Kişilik Kavramını Bilmemelerinin Muhasebeyi Olumsuz Etkileyeceği Yönlerin Önem Sırası

Muhasebeyi olumsuz etkileyeceği yönler	Ortalama Önem Derecesi
Özel harcamalarının gider yazılması	4,3
Çocukların eğitim masraflarının gider yazılması	4,1
Trafik cezalarının gider yazılması	4,1

(5- Çok Önemli 1- Hiç Önemli Değil)

4.5.1.2.5. Bağımlı Meslek Mensuplarının Meslek ile İlgili İfadelere Katılımları

Bağımlı meslek mensuplarının daha kaliteli hizmet sunulması üzerine bazı ifadelere katılımları ölçülmeye çalışılmıştır. Tablo-33'te ifadelere katılımları ile ilgili bilgiler verilmektedir. Tabloya bakıldığında muhasebe mesleğinde kaliteyi hangi faktörlerin öncelikle etkilediği tespit edilmektedir.

Tablo -33: Bağımlı Meslek Mensuplarının Meslek ile İlgili İfadelere Katılımları

İfadeler	Ortalama Katılım Derecesi	Standart Sapma
Belirli büyüklüğe ulaşan işletmelerde bağımlı muhasebecilik teşvik edilmelidir.	4,3	0,986
Muhasebenin önemi konusunda önce işadamları bilinçlendirilmelidir.	4,2	0,865
Haksız rekabeti önleyici önlemler geliştirilmelidir.	4,2	0,964
Etik kurallar mesleğin imajını olumlu etkiler.	4,2	0,674
Bağımsız denetimin yaygınlaştırılması muhasebe mesleğinde kaliteyi artıracaktır.	4,2	0,532
Staja başlamada asgari muhasebe dersi sayısı olmalıdır.	4,2	0,421
İşletme yönetiminin finansal okur-yazarlığı meslekte kaliteyi artırır.	4,2	0,567
Muhasebecilik hukuki sorumluluğu yüksek bir meslektir.	4,2	0,861
İş sürekliliği planlaması yapılmalıdır.	4,2	0,359
Meslekte kurumsallaşma çalışmaları olumlu etki yaratır.	4,1	0,894
Muhasebe mesleğinin kalitesi TÜRMOB'a bağlıdır.	4,1	0,763
TURMOB'un getirdiği ücret tahsilat sistemi etkin uygulanmamaktadır.	4,1	0,894
Yeni düzenlemeler ve standartlar hızla değişmektedir.	4,0	1,052
E-arşiv, saklama maliyetlerini azaltmış ve belgelere hızlı erişimi kolaylaştırmıştır.	4,0	0,791
Maliyetler düşerse işlerim kolaylaşır.	4,0	0,763
Şirketlerde kayıt dışılığın fazla olması mesleği olumsuz etkiler.	4,0	0,967
Kalite standartları mesleğin itibarını artırır.	4,0	1,153
Büro standartları mesleğin itibarını artırır.	4,0	0,853
Meslekle, mevzuatla ilgili gelişmeler sürekli takip edilmektedir.	4,0	0,569
Muhasebe mesleğinin kalitesi meslek mensubuna bağlıdır.	4,0	0,762
Muhasebe bürolarının fiziki koşulları hizmet kalitesini etkiler.	4,0	0,561
E-fatura uygulaması ile maliyetler azaldığından iş yüküm azalmıştır.	4,0	0,766
Meslek mensuplarının birbirleriyle haksız rekabeti mesleği olumsuz etkiler.	3,9	1,057
Yazılı Kalite Güvence ve Geliştirme Programı olmalıdır.	3,9	0,239
E-defter uygulaması zaman tasarrufu sağladığı için asıl işimiz olan muhasebe danışmanlığına odaklanılmaktadır.	3,8	0,468
Meslek mensubunun defter tuttuğu işletme sayısı sınırlandırılmalıdır.	3,8	0,964
Disiplin yönetmeliği katı uygulanmalıdır.	3,7	0,753
Düşük ücretle iş yapmak istenmemektedir.	3,6	0,869
SMMM giriş koşulları zorlaştırılmalıdır.	3,4	0,716
Ücret tahsilatında sıkıntı yaşanmaktadır.	3,2	1,162
Vergi düzenlemelerini uygularken zorluk çekilmektedir.	3,2	1,118
Nitelikli işgücü bulmakta zorlanılmaktadır.	3,1	0,837
SGK düzenlemelerini uygularken zorluk yaşanmaktadır.	3,1	0,981
Yeni düzenlemelere ve standartlara ayak uydurmak zorlaşmaktadır.	3,0	0,929
Yeni teknolojiye uyum sağlamak zor olmaktadır.	3,0	0,816

Bağımlı muhasebecilik; muhasebenin önemi, haksız rekabet, etik kurallar, bağımsız denetim, staja başlamada asgari muhasebe dersi, finansal okur-yazarlık, hukuki sorumluluk, iş sürekliliği gibi konulara bağımlı meslek mensuplarının daha fazla katılım gösterdiği, önem verdiği görülmektedir.

Muhasebede kaliteye ilişkin bağımlı meslek mensuplarının ek olarak belirttiği konuların dağılımı şöyledir:

Tablo -34: Bağımlı Meslek Mensuplarına Göre Muhasebede Kaliteyi Etkileyen Diğer Konular

Kaliteyi etkileyen diğer konular	%
Diğer*	26,1
Düzenli takip ve denetim yapılmalı	21,7
Daha fazla kalifiye eleman yetiştirilmeli	21,7
TÜRMOB'un faaliyetleri geliştirilmeli ve detaylı bilgi aktarmalı	13,0
Mevzuatlar daha anlaşılır olmalı	8,7
Vergiler kontrol edilmeli	8,7

Muhasebede kaliteyi etkileyen diğer konuların açıklamasına baktığımızda; düşük maliyetli iş yapılmalı, eğitimsizlerin arındırılması sağlanmalı ve iş olanakları sağlanmalı, daha çok eğitime önem verilmeli, değişimlere devam edilmeli, Muhasebecilere bakış açısı değişmelidir. Muhasebe meslek mensuplarının daha kaliteli hizmet sunmaları öncelikle müşteri tatminini sağlayacak, daha sonra da düzenleme ve standartlara uyumu sağlayacaktır.

4.5.2. Analizler

Çalışmada oluşturulan hipotezler, $\alpha=0,10$ anlamlılık düzeyinde test edilmiştir. Araştırmanın temel hipotezleri aşağıdaki gibidir:

H1: Muhasebe meslek mensubunun cinsiyeti ile ücret tahsilat sıkıntıları arasında anlamlı farklılık vardır.

H2: Muhasebe meslek mensubunun cinsiyeti ile kayıtdışılık arasında anlamlı farklılık vardır.

H3: Muhasebe meslek mensubunun bağımlı/bağımsız olması ile kurumsallaşmaya bakışı arasında anlamlı farklılık vardır.

H4: Muhasebe meslek mensubunun bağımlı/bağımsız olması ile fiziki koşulların kaliteye etkisi arasında anlamlı farklılık vardır.

H5: Muhasebe meslek mensubunun unvanı ile yasal sistem ve mevzuat takibi arasında anlamlı farklılık vardır.

H6: Muhasebe meslek mensubunun unvanı ile haksız rekabet arasında anlamlı farklılık vardır.

H7: Muhasebe meslek mensubunun unvanı ile bilgi teknolojileri arasında anlamlı farklılık vardır.

Çalışmanın kapsamını meslek mensupları oluşturmaktadır. Bu durumda araştırma kapsamında bulunanların cinsiyetleri ile mesleğin kalitesini etkileyen faktörler arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığına bakılacak olunursa, bağımsız iki örnek T testi (Independent-Samples T-Test), kullanmak gereklidir. Bu test, iki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak amacıyla kullanılır.

H1: Muhasebe meslek mensubunun cinsiyeti ile ücret tahsilat sıkıntıları arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo -35: Muhasebe Meslek Mensubunun Cinsiyeti ile Ücret Tahsilat Sıkıntıları Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız T Testi Sonuçları

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	t	df	p
Kadın	84	4,9876	2,89541	2,873	300	0,010
Erkek	218	3,7283	3,40580			

Kadın ve erkeklerin ücret tahsilat sıkıntıları için yapılan testler sonrasında ($F=1,792$ Sig.=0,183) varyanslar homojendir ve gruplar arasında anlamlı fark ($p=0,010$) vardır. Kadın ve erkekler arasında ücret tahsilat sıkıntısında $t=2,873$ ile anlamlı fark bulunmuştur. Buna göre kadınların ücret tahsilat sıkıntısı ($\bar{x}=4,9876$), erkeklerin ücret tahsilat sıkıntısından ($\bar{x}=3,7283$) daha yüksektir. Sonuçlara göre H1 hipotez kabul edilmiştir.

H2: Muhasebe meslek mensubunun cinsiyeti ile kayıtdışılık arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo -36: Muhasebe Meslek Mensubunun Cinsiyeti ile Kayıtdışılık Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız T Testi Sonuçları

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	t	df	p
Kadın	84	3,1869	2,13421	2,962	300	0,011
Erkek	218	3,2768	3,70390			

Kadın ve erkekler ile kayıtdışılığın etkisi için yapılan testler sonrasında varyanslar homojendir ve gruplar arasında anlamlı fark ($p=0,011$) vardır. Kadın ve erkekler arasında kayıtdışılığın etkisi konusunda $t=2,962$ ile anlamlı fark bulunmuştur. Buna göre kadınların kayıtdışılığa bakışından ($\bar{x}=3,1869$), erkeklerin kayıtdışılığa bakışı ($\bar{x}=3,2768$) daha yüksektir. Sonuçlara göre H2 hipotez kabul edilmiştir.

H3: Muhasebe meslek mensubunun bağımlı/bağımsız olması ile kurumsallaşmaya bakışı arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo -37: Muhasebe Meslek Mensubunun Bağımlı/Bağımsız Olması ile Kurumsallaşmaya Bakışı Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız T Testi Sonuçları

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	t	df	p
Bağımlı	101	2,3528	0,38444	0,262	300	0,234
Bağımsız	201	2,8230	0,67078			

Meslek mensuplarının bağımlı/bağımsız olması ile kurumsallaşmaya bakışı için yapılan testler sonrasında varyanslar homojendir ve gruplar arasında anlamlı fark ($p=0,234$) yoktur. Bağımlı/Bağımsız meslek mensuplarının kurumsallaşmaya bakışı konusunda anlamlı fark bulunamamıştır. Sonuçlara göre H3 hipotez reddedilmiştir.

H4: Muhasebe meslek mensubunun bağımlı/bağımsız olması ile fiziki koşulların kaliteye etkisi arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo -38: Muhasebe Meslek Mensubunun Bağımlı/Bağımsız Olması ile Fiziki Koşulların Kaliteye Etkisi Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız T Testi Sonuçları

Grup	N	Ortalama	Standart Sapma	t	df	p
Bağımlı	101	2,1726	0,46792	0,169	300	0,863
Bağımsız	201	2,1993	0,51032			

Meslek mensuplarının bağımlı/bağımsız olması ile fiziki koşulların kaliteye etkisi için yapılan testler sonrasında varyanslar homojendir ve gruplar arasında anlamlı fark ($p=0,863$) yoktur. Bağımlı/Bağımsız meslek mensuplarının fiziki koşulların kaliteye etkisi konusundaki görüşlerinin arasında anlamlı fark bulunamamıştır. Sonuçlara göre H4 hipotez reddedilmiştir.

Mesleki unvan ile mesleğin kalitesini etkileyen faktörler arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığına bakılacak olunursa, One Way Anova testini kullanmak gerekmektedir. Anova testi iki ya da daha fazla ortalama arasında fark olup olmadığı ile ilgili gerçekleştirilen istatistiksel bir analizdir. Mesleki unvanlara baktığımızda SM, SMMM ve YMM olarak üç ayrı grubun olduğu görülmektedir. Söz konusu grupların mesleğin kalitesini etkileyen yasal sistem ve mevzuat, haksız rekabet, bilgi teknolojileri faktörleri ile ilgili düşünceleri ve arasında anlamlı farklılığın bulunup bulunmadığını inceleyen testlerin analizleri aşağıdaki gibidir:

H5: Muhasebe meslek mensubunun unvanı ile yasal sistem ve mevzuat takibi arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo -39: Muhasebe Meslek Mensubunun Unvanı ile Yasal Sistem ve Mevzuat Takibi Arasındaki İlişkiyi Ölçen One Way Anova Testi Sonuçları

İfadeler	SM (n=106)		SMMM (n=183)		YMM (n=13)		Anova	
	\bar{x}	S	\bar{x}	S	\bar{x}	S	F	Sig.
Yeni düzenlemelere ve standartlara ayak uydurmakta zorlanıyorum.	3,3125	1,2954	2,9767	1,1999	3,6486	1,1109	5,330	,000
Yeni düzenlemeler ve standartlar hızla değişiyor.	4,1905	0,6339	3,2703	0,9324	3,0930	1,1299	4,881	,001
SGK düzenlemelerini uygularken zorlanıyorum.	4,2500	1,3416	3,7442	0,7896	3,3571	0,9581	3,526	,000
Meslekle, mevzuatla ilgili gelişmeleri sürekli takip ediyorum.	4,6250	0,500	4,4884	0,7358	4,4054	0,8647	3,619	,037

Muhasebe meslek mensubunun unvanı ile yasal sistem ve mevzuat takibi arasında anlamlı fark olduğu görülmektedir. 1. ifadede farklılık daha çok Serbest Muhasebeci unvanında görülmektedir. 2. ifadede fark YMM unvanında iken 3. ifadede fark SM unvanındadır. 4. ifadede ise YMM unvanında fark görülmektedir.

H6: Muhasebe meslek mensubunun unvanı ile haksız rekabet arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo -40: Muhasebe Meslek Mensubunun Unvanı ile Haksız Rekabet Arasındaki İlişkiyi Ölçen One Way Anova Testi Sonuçları

İfadeler	SM (n=106)		SMMM (n=183)		YMM (n=13)		Anova	
	\bar{x}	S	\bar{x}	S	\bar{x}	S	F	Sig.
Meslek mensuplarının birbiriyle Haksız rekabeti mesleği olumsuz etkiler.	4,1322	0,9245	3,6698	1,2257	3,5662	1,0099	4,270	,001
Haksız rekabeti önleyici önlemler geliştirilmelidir.	4,0236	0,7921	3,3627	1,1332	3,1369	0,9210	4,132	,022
Disiplin yönetmeliği katı uygulanmalıdır.	4,0529	1,0212	3,2447	1,0678	3,5372	0,7518	3,016	,000

Muhasebe meslek mensubunun unvanı ile haksız rekabet arasında anlamlı fark olduğu görülmektedir. Her üç ifadede SMMM unvanının diğer unvanlardan farklı olduğu görülmektedir.

H7: Muhasebe meslek mensubunun unvanı ile bilgi teknolojileri arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo -41: Muhasebe Meslek Mensubunun Unvanı ile Bilgi Teknolojileri Arasındaki İlişkiyi Ölçen One Way Anova Testi Sonuçları

İfadeler	SM (n=106)		SMMM (n=183)		YMM (n=13)		Anova	
	\bar{x}	S	\bar{x}	S	\bar{x}	S	F	Sig.
Yeni teknolojiye uyum sağlamakta zorlanıyorum.	3,1332	1,5962	3,0186	1,1222	3,0166	1,0216	4,130	,016
E-defter uygulaması zaman tasarrufu sağladığı için asıl işimiz olan muhasebe danışmanlığına odaklanılmaktadır.	4,0239	0,9321	3,2203	0,7662	3,0120	0,6321	4,222	,001
E-arşiv, saklama maliyetlerini azaltmış ve belgelere hızlı erişimi kolaylaştırmıştır.	4,0520	1,1220	3,2447	0,6821	3,0360	0,6921	3,311	,000
E-fatura uygulaması ile maliyetler azaldığından iş yüküm azalmıştır.	4,0063	0,6090	4,0282	0,5269	4,0365	0,5196	3,218	,007

Muhasebe meslek mensubunun unvanı ile bilgi teknolojileri arasında anlamlı fark olduğu görülmektedir. Her üç ifadede SM unvanının diğer unvanlardan farklı olduğu

görülmektedir. SM unvanındaki meslek mensupları ile bilgi teknolojileri faktöründen 1. ifade arasında diğer unvanlara göre daha çok fark görülmektedir.

4.5.3. Görüşme Tekniği

Araştırma bulgularının değerlendirilmesinde; görüşmenin gizliliği kuralına bağlı kalınmış ve katılımcıların sözlü onayları alınarak ses kayıtları yapılmıştır. Katılımcılara yöneltilen sorulara alınan yanıtlar bir arada değerlendirilerek bulgular verilmiştir. Farklı görüşler ayrıştırılarak belirtilmiştir.

Aşağıda araştırma kapsamında katılımcılara yöneltilen sorular ve katılımcıların bu sorulara vermiş oldukları yanıtlar analiz edilerek sunulmuştur. (Görüşme Formu EK-3'te yer almaktadır).

1.SORU: Muhasebe mesleğinin kalitesini sizce hangi faktörler etkilemektedir? İç ve dış faktörler olarak ayıracak olursanız nelerden etkilenebilir?

* Küresel değişimler, ekonomik koşullar, çalışma yaşamı koşulları ve teknolojik gelişmeler gibi dış faktörler ile eğitim düzeyi ve insanların yaşam kalitesi ile aldıkları ücret ve yaptıkları işten doyuma ulaşım ulaşmadıkları gibi iç faktörler her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinin de kalitesini etkilediği düşünülmektedir.

Dijitalleşen ortamda hem teknolojiyi çok iyi kullanan hem de mesleki bilgisi fazla olan meslek mensupları tercih edileceği için gelişen sistemlere uyum sağlayan meslek mensupları ön plana çıkacaktır.

Ayrıca en önemli faktörlerden birinin eğitim olduğu belirtilmektedir. Mesleğe girişin kolay olması ve herhangi bir fakülteden lisans mezunu olanların (çevre mühendisi, pilot, veteriner vb.) tezsiz yüksek lisans yaparak mesleğe giriş stajına hak kazanmaları durumunda mesleğin kalitesi azalmaktadır. Bu nedenle mesleğe giriş sınavlarında soruların bilgiyi ölçecek şekilde hazırlanması ve objektiflik açısından test olması gerektiği üzerinde durulmaktadır.

Muhasebe mesleğinin kalitesini; teknolojik gelişmeler, ekonomik koşullar, çalışma koşulları gibi dış faktörler ile eğitim, ücret, iş tatmini gibi iç faktörler etkilemektedir.

2.SORU: İstanbul SMMM Odası'nın (İSMMMO) Meslek Mensubu Kurumsallaşma Projesi taslağı hakkında görüşleriniz neler? Kurumsallaşmanın mesleğe olumlu ya da olumsuz katkıları neler olabilir?

* İSMMMO'nun projesinin muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasına yönelik olumlu bir çalışma olduğu ve mesleğin saygınlığının artmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Şirketleşme, kurumsallaşmanın mesleğin kalitesinde artışa neden olacağı, işbölümünün meslek mensuplarını rahatlatacağı belirtilmektedir.

Kurumsallaşma sayesinde küçük muhasebe büroları birleşerek uzmanlaşacak ve birbirini destekleyecektir. Kurumsallaşma projesi ile "küçük olanı koru" yaklaşımı yaygınlaşacaktır.

3.SORU: Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri için İşyeri, Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı'nın Muhasebe Bürolarına getireceği yenilikler neler olabilir? Meslek mensupları bu duruma hazır mı?

* Muhasebe bürolarının daha disiplinli, daha saygın hale geleceği düşünülmektedir. Geniş ortamlarda, ayrı ayrı masalarda, kaliteli bilgisayar yapısı ile, kaliteli ağ yapısı ile çalışmanın daha iyi olacağı düşünülmektedir. Ancak temel eğitim süreci tamamlanmadan bunun uygulanmasının zaman alacağı konusunda görüşler belirtilmiştir.

Mecburi Meslek Kararı muhasebe bürolarının hizmet kalitesini artırmaya yönelik konular içermektedir. Ancak hizmet kalitesinin artırılması için somut ifadeler bulunmamaktadır. Yoruma açık ifadeler olması sebebiyle uygulama aşamasında sıkıntılar yaşanabilir.

4.SORU: E-fatura, e-arşiv gibi e-dönüşüm uygulamalarına meslek mensuplarının yaklaşımı nasıl? İşletmelerin ne kadarı hazırlıklarını tamamladı? Hangi sektörler zorluk yaşayabilir?

* E-fatura, e-arşiv, e-dönüşüm uygulaması mesleki açıdan bazı kolaylıklar sağlayacaktır. Meslek mensubunun mükelleften fatura toplama zorunluluğu ortadan kalkacak ayrıca mükellef tarafından meslek mensubuna kaydetmesi için sunulan faturaların kim tarafından temin edildiği ya da düzenlendiğine ilişkin tartışmalar son bulacaktır.

Mükelleflerin henüz bu konuda tam hazır olmadığı belirtilmiştir. Kurumsallaşmış mükellefler için bu kolay bir uygulama olmakla birlikte küçük işletmeler ve esnaf açısından uyum sağlanması zaman alacak bir uygulamadır.

Bu uygulamaların kayıtdışı azaltacağı da unutulmamalıdır. Örneğin; tarlada 50 kuruş olan domates markette 15 TL'ye satılıyor. Bu durumda aradaki farkın vergilendirilmesi açısından e-dönüşüm uygulamalarının hayata geçirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Meslek mensuplarının e-dönüşüm uygulamalarına uyum konusunda zorluk yaşamayacakları düşünülmektedir.

5.SORU: Muhasebe Büroları için Büro Yönetimi Kılavuzu hakkında görüşleriniz nelerdir? Meslek Mensuplarına yararı olur mu?

* Mutlaka yararı olacağı belirtilmektedir. Ancak sektör çeşitliliği ve yöre farklılığı dikkate alındığında bu aşamada hemen uygulanabilecek bir durum gözükmemektedir.

Büro Yönetimi Kılavuzu muhasebe bürolarına standartlar getirerek mesleğin yönetim açısından kalitesini artıracaktır. Ancak meslek mensuplarının kılavuza uyum sağlaması zaman alacaktır.

6.SORU: Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallar uygulanabiliyor mu? Örnek verebilir misiniz?

* Rekabet olduğu müddetçe etik kurallardan söz etmek zorlaşmaktadır. Muhasebe mesleğinde etik kuralların uygulanması gereklidir. Disiplin yönetmeliği de bu konuda bazı yaptırımlar öngörmektedir. Ancak geniş bir okul yelpazesinden mesleğe giriş öngörüldüğünden ve bazı meslek mensuplarının okullarda yeterli eğitimleri almadığı bilindiğinden uygulamada bazen sıkıntılarla karşılaşmaktadır.

Etik kuralların uygulanabilmesi açısından meslek mensubunun istekli olması en büyük etken olarak görülmektedir. Meslek mensubunun küçük yaştan itibaren ahlaki yönden doğru yetiştirilmesinin etik anlamında büyük önem taşıdığı vurgulanmıştır.

7.SORU: Meslek mensuplarının mesleği icra ederken karşılaştıkları zorlukları sıralayabilir misiniz? Bu zorluklarla karşılaşma nedenlerini belirtebilir misiniz?

* Mükelleften muhasebe ücretini tahsil etmede yaşanan sıkıntılar, mevzuatın sık değişmesi, haksız rekabet, mesleğe giren sayısında hızlı artışa rağmen iş sayısının azalması belirtilmektedir. Ayrıca kanunda mücbir sebepler için meslek mensubuna haklar tanınmadığı görülmektedir. Örneğin; Bir avukat dilekçe ile yerine vekil tayin edebiliyor ancak mali müşavir için hastalık vb. durumlarda böyle bir esneklik bulunmuyor. Sadece mali müşavirin ölümü durumunda ödevlerini geç yerine getirme noktasında esneklik tanınıyor.

Mesleği icra eden kişilerden belgesiz çalışanların olması mesleğin imajını olumsuz etkilemektedir. Düşük ücret ile çalışıp kaçak muhasebecilik yaptıkları için belge sahibi meslek mensuplarının mükellef bulması zorlaşmaktadır.

Meslek Kanunu yetersiz kaldığı için zorluklarla karşılaşmakta olduğu ve mesleğin kalitesinin artırılması için 3568 sayılı Kanunun yeniden gözden geçirilmesi noktasında benzer görüşler bildirilmiştir.

8.SORU: Meslek mensuplarının müşteri portföyü/mükellefler konusunda kapasitelerinden fazla çalışmaları hakkındaki görüşleriniz nelerdir? Kapasite sınırlaması nasıl sağlanabilir?

* Muhasebe mesleği bilgi birikimi ile yapılan bir meslektir. Serbest meslek sayılan muhasebe mesleğinde büro çalışanlarının asıl sorumlu olmadığı unutulmamalıdır. Gerçek sorumlu olan meslek mensubunun denetleyebileceği kadar iş alması daha fazla iş almaması gerekir. Bu konuda iş yükünün ne olması gerektiği konusu tartışmalıdır. İş yerinin çalışma kapasitesi, sektör, belge sayısı, çalışan sayısı vb. etkenler durumu belirler.

Meslek mensuplarının genelde kapasitelerinden fazla çalıştığı görülmektedir. Fazla kapasite ile çalışma sonucunda hizmet kalitesinin düşeceği, mükellef memnuniyetinin azalacağı belirtilmiştir.

9.SORU: Meslek mensuplarının eğitim, yasal mevzuat, standartlar gibi konularda kendilerini güncellemeleri konusunda meslek odalarının desteği oluyor mu? Hangi imkanlar meslek mensuplarına sağlanmaktadır?

* Muhasebe mesleği sürekli kendisini güncelleyen, yenileyen bir meslektir. Odalarımız mevzuat değişiklikleri konusunda üyelerine seminerler ve semt bazında açıklayıcı bilgilendirme toplantıları yaparak bu konudaki eksikliği gidermeye çalışmaktadır. Canlı soru-cevap şeklinde de eğitimler düzenlenmektedir. Meslek mensuplarının bürolarından online olarak bu eğitimlere, seminerlere katılımı sağlanmaya çalışılmaktadır.

Meslek mensuplarının yasal mevzuat, standart takibi ve değişen mevzuat eğitimleri ile birlikte sürekli eğitime de gereken özeni göstermesi gerekmektedir. Meslek odalarının hazırladığı sürekli eğitimlere katılmaları neticesinde hizmet kalitesi olumlu etkilenecektir.

10.SORU: Muhasebe mesleğinin daha kaliteli olması için değerlendirme ve önerilerinizi alabilir miyim?

* Muhasebe mesleğine girişin sınırlandırılması ve muhasebe fakültelerinin kurulması önerilmektedir. Gelişmiş ülkelerde iş yüzdesi ne kadar artacaksa üniversiteye giriş o kadardır. Yani iş artmayacaksa o sene mesleğe giriş olmaz. Bu nedenle mesleğe girişin kontrol altına alınması önerilmektedir. Sadece Türkiye’de meslek sınavları klasik yapılmaktadır. Objektifliğin sağlanması için sınavların test yöntemine göre yapılması gerekmektedir.

* Meslek etiği iyi anlatılmalıdır. Meslek mensubu yaptığı işin önemini iyi anlamalıdır. Karşısına çıkabilecek cezaları bilmelidir. Örneğin; müteselsil sorumluluk ile; meslek mensubu oluşacak cezalardan sorumludur. Mükellefin faturasını düzenli işlemediğinde, mükellefin ödeyeceği vergiyi düzenli yapmadığında çıkabilecek cezaya müteselsil sorumluluktan meslek mensubu da dahil edilecektir. Mükellef cezayı ödemediği durumda meslek mensubu tüm malvarlığı ile sorumlu olacaktır. Bunlar hızlı bir şekilde anlatılıp meslek mensuplarına yansıtıldığında kalite artmaya başlar. Meslek mensubu kaliteyi düşürerek, az eleman ile çok iş yapmaya çalışmayıp, 400 defteri iki elemanla değil 20 elemanla tutması gerektiğini öğrenerek hizmet kalitesi artırılabilir.

* Belirli büyüklüğü aşan firmalarda bağımlı meslek mensubu çalıştırılması zorunlu tutulmalıdır. Yıllık satış hasılatı ya da cirosu gibi rakamlara göre sınır belirlenerek, sınırı aşan firmalara mali müşavir zorunluluğu getirilmelidir.

* Meslek mensupları arasında açıköğretim ve örgün öğretim mezunu olmaları açısından farklılıklar görülmektedir. Açıköğretim mezunu meslek mensuplarının genellikle ileri yaşlarda olduğu, mevzuatı takip edemediği, yeni teknolojilere ayak uyduramadığı dikkat çekmektedir. Mesleğin kalitesinin artırılması için Meslek Yasası yeniden gözden geçirilirken örgün öğretim şartı getirilmelidir.

4.6. Değerlendirme

Muhasebe meslek mensuplarının ve meslek yetkililerinin bakış açılarının da değerlendirilmesi sonucunda meslekte kalitenin artırılması için aşağıdaki öneriler dikkate alınmalıdır:

Meslek Örgütüne Yönelik Öneriler:

- Mesleğe giriş sınırlandırılmalıdır. Örneğin; Veteriner, jeoloji mühendisi, çevre mühendisi gibi lisans mezunları İşletme alanında tezsiz yüksek lisans yaparak mali müşavir olabiliyor. Bu duruma sınırlama getirilmelidir.
- Mesleğe girişte sınavlar, sorular bilgiyi ölçecek şekilde olmalıdır. Sınavlar test şeklinde yapılarak objektiflik sağlanmalıdır.
- Mesleğe giriş sınavından önce belirli saat uygulama eğitimi ve muhasebe eğitimi kredisi tamamlanmalıdır. Örneğin; 120 saat muhasebe dersi almış olma şartı getirilmelidir.
- Değişen mevzuatlar için sürekli eğitim verilmelidir.
- TÜRMOB yeniden yayın yapmaya başlamalıdır. Nitelikli yayınların seçilmesi için komisyon kurularak, tezlerin yayınlanması ihmal edilmemelidir.
- Belgesi olmayan muhasebeci çalıştırılmamalıdır. Çalıştırılıyor ise hem işverene hem belgesiz muhasebeciye ceza uygulanmalıdır.
- Mesleki şirketlerin ve meslek mensuplarının güçlerini birleştirmeleri, ortaklık kurmaları ve kurumsallaşmaları hem yasal olarak hem de pratikte sağlanmalıdır.
- Haksız rekabetle mücadelenin artan önemi vurgulanmalıdır.
- Mesleki etik kurallara uyumun yakından takibi sağlanmalıdır.
- Meslek Yasası güncellenmelidir.
- Mesleki standartlar ve uluslararasılaşma muhasebe alanında yaygınlaştırılmalıdır.
- Yoğun rekabet ortamında küçük muhasebe büroları korunmalıdır.

Meslek Mensubuna Yönelik Öneriler:

- Ücret konusunda haksız rekabete neden olacak uygulamalar önlenmelidir.

- Sürekli eğitimlere düzenli katılım sağlanmalıdır.
- Belgesiz, kaçak muhasebecilik yapılmamalıdır.
- Personel; bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık ilkelerine göre hareket etmeli, gizlilik ve mesleki davranış ilkelerine uygun davranmalıdır.

Kongre gibi Toplantılarda Tartışmaya Yönelik Öneriler:

- Bağımsız denetimde olduğu gibi mesleğe giriş sınavı da test olmalıdır.
- Belirli büyüklüğü aşan (Ciro, yıllık satış hasılatı gibi) firmalara mali müşavir zorunluluğu getirilmelidir.

Muhasebe mesleğinde kalite konusunda genel görüş oluşturabilmek için hem teori hem de uygulama değerlendirilmektedir. Kalite olgusunun mesleği nasıl etkilediği r mensuplarının görüşleriyle de desteklenmektedir.

SONUÇ

Vergi ve SGK mevzuatındaki bürokratik işlemler, hızlı ve gün aşırı düzenlemeler yapan kamu idareleri ile TÜRMOB, meslek odaları ve dernekler ile yeteri kadar bilgi paylaşımında bulunulmaması ve bir diyalog ortamının sağlanmamış olması, meslek mensuplarını kapsayan müteselsil sorumluluk uygulaması, mesleğin zorluklarını oluşturmaktadır. Mesleğin zorlukları açısından ana konular ise tahsil edilemeyen ücret, iş yoğunluğu, haksız rekabet, hızlı mevzuat değişiklikleri olmaktadır.

Yapılan araştırmalar sonucunda haksız rekabet, muhasebecilerin karşılaştığı mesleki sorunların en önemlisidir. Meslektaşların birbirine karşı sorumluluğu, haksız rekabet yapmamaları gibi konular ilgili meslek hukukunda düzenlenmiştir. Ayrıca haksız rekabeti önlemek için meslek ahlakına ilişkin düzenlemelerin uygulamaya geçirilmesi gerekmektedir.

Muhasebe ve denetim meslekleri birbiriyle ilişkili alanlar olması sebebiyle oluşturulan kuruluşlar her iki mesleğin gelişmesine katkı sağlayacaktır. İşletmelerin kaliteli hizmet talep etmesi muhasebecilerin sunacakları hizmet kalitesinin geliştirilmesi açısından önemlidir. Muhasebecilerin mükelleflerden başlıca beklentileri belgelerini düzenli tutmaları, yanıltıcı belge kullanmamaları, belgelerini zamanında vermeleri ve muhasebecilerine değer vermeleri olmuştur.

Muhasebe mesleğinin zorluklarından yola çıkarak, muhasebe ve denetimin daha kaliteli gelişimi elbette ki olumlu sonuçlar doğuracaktır.

Araştırmanın oluşturulmasında etkili olan ise muhasebe mesleğinde kaliteyi etkileyen faktörlerdir. Muhasebe mesleğinde kaliteyi etkileyen faktörler tarafımdan geliştirilen Papatya Modeli ile özetlenmiştir. Modeldeki faktörler; bağımsız denetim, kurumsallaşma, fiziki koşullar, insan kaynakları, kapasite, bilgi teknolojileri, etik gereklilikler, haksız rekabet, gözetim, mesleki eğitim ve sürekli eğitim, ücret, muhasebe

standartları, müşteri özellikleri, vergi denetimleri, imaj, yasal sistem ve mevzuatlar, kayıt dışılık, kişilik, risk yönetimi ile iş kültürü kavramları detaylı şekilde açıklanmıştır. Meslek mensuplarının kaliteyi etkileyen faktörlerden en çok ücret, bağımsız denetim, kurumsallaşma, haksız rekabet, etik, kapasite, eğitim, yasal sistem ve mevzuatlar, bilgi teknolojileri ile kayıtdışılık konularına önem verdikleri tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarına yöneltilen kalite artışı sağlayan hizmetlere yönelik sorulara meslek mensuplarının yaklaşımı olumludur ve ortalamaların 3 ve üzeri olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının meslekte kaliteyi etkileyen faktörlere önem verdikleri ve sonucunda kaliteyi artırmak için gayret gösterdikleri ortaya konulmuştur.

Muhasebe meslek mensuplarının yeterli iş deneyimine sahip oldukları görülmektedir. Meslek mensuplarının çoğunluğu orta yaş grubunda yer almaktadır. Çalışma alanları yönünden sıkıntı duymadıkları, bilgi teknolojilerini yeteri kadar kullanabildikleri görülmektedir. Eğitim için ayrılan süre günde bir saat ile yeterli bulunmamaktadır. Ücret konusunda bağımsız muhasebecilerin gelirleri daha yüksektir. Bağımsız meslek mensuplarının hizmet sundukları sektörler çok fazladır. Her sektör için yeterli seviyede yasal mevzuatı takip edememektedirler. Kurumsallaşmanın kaliteyi artıracığı görüşüne hakim olmalarına rağmen meslek mensuplarının şirketleşmeyi çok fazla tercih etmedikleri tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının bakış açılarının değerlendirilmesi sonucunda hazırladığımız özet tabloda yaş, unvan, eğitim, deneyim, ücret gibi konulardaki farklar dikkat çekmektedir. Eğitim için ayrılan zamanlar, alan, verilen hizmetler, mesleği seçme nedeni, müşteri beklentileri gibi konularda da aynı bakış açısı sergilenmekte olduğu görülmüştür.

Meslek yetkilileri ile yapılan görüşmeler neticesinde; teknolojik gelişmeler, ekonomik koşullar, çalışma koşulları gibi dış faktörler ile eğitim, ücret, iş tatmini gibi iç faktörlerin mesleğin kalitesini etkileyeceği ifade edilmiştir. Kurumsallaşma projesi ile “küçük olanı koru” yaklaşımının yaygınlaşacağı, Mecburi Meslek Kararı ile de işyeri, hizmet ve kalite ilkelerinin mesleğin itibarını yeniden artıracığı belirtilmiştir.

Meslek mensuplarının e-dönüşüm uygulamalarına uyum konusunda zorluk yaşamayacakları, Büro Yönetimi Kılavuzu ile mesleğin yönetim açısından kalitesinin artacağı konularında fikir birliği bulunmaktadır. Etik kurallar açısından meslek

mensubunun küçük yaştan itibaren ahlaki yönden doğru yetiştirilmesinin etik anlamında büyük önem taşıdığı vurgulanmıştır.

Ücret tahsilatı, haksız rekabet, mükellef bulamama sorunları mesleğin icrasını zorlaştırmaktadır. Meslek Kanunu yetersiz kaldığı için zorluklarla karşılaşmakta olduğu ve mesleğin kalitesinin artırılması için 3568 sayılı Kanunun yeniden gözden geçirilmesi gerektiği bildirilmiştir.

Fazla kapasite ile çalışma sonucunda hizmet kalitesinin düşeceği, mükellef memnuniyetinin azalacağı belirtilmiştir. Meslek mensuplarının yasal mevzuat ve standart takibi ile birlikte sürekli eğitime gerekli özeni göstermesi gerekmektedir. Meslek odalarının hazırladığı sürekli eğitimlere katılmaları neticesinde hizmet kalitesinin olumlu etkileneceği belirtilmiştir.

Muhasebe fakültelerinin kurulması, mesleğe girişin kontrol altına alınması, mesleğe giriş sınavlarının daha objektif olması için test yapılması önerilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının hizmetlerini daha da kaliteli hale getirmeleri için hem kanun ve standartları yakından takip etmeleri hem de önerileri dikkate almaları gereklidir. TÜRMOB ve KGK'nın hazırladığı mevzuatlar ışığında mesleğin zedelenen imajı kaliteli hizmet sunularak hakettiği yere getirilebilir. Meslek mensupları kaliteyi etkileyen faktörlere daha fazla önem vererek kaliteli hizmet sunabilirler. Muhasebe meslek mensuplarının kaliteli hizmet sunma istekleri bulunmakla birlikte, nasıl daha kaliteli hizmet sunacakları yönünde yol haritasına ihtiyaçları olduğu görülmektedir. Çalışmamın muhasebe meslek mensuplarına yol göstermesi amaçlanmıştır.

Yapılacak daha ileri araştırmalarda sorular çoğaltılabileceği gibi, meslek mensupları yerine hizmet sunulan sektörler ve mükelleflerin de görüşleri alınarak incelenebilir. Nitel araştırmamızda ulaşılan meslek yetkilileri sınırlı kalmış olup, genişletilebilir.

KAYNAKLAR

Makaleler

- Ada, Şebnem ve Mahmut Yardımcıoğlu. “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Literatür İncelemesi”, Journal of Social and Humanities Sciences Research, 2017, Vol-4/14, pp.1732-1740.
- Armstrong, Robert and Malcolm Smith. “Marketing Cues and Perceptions of Service Quality in the Selection of Accounting Firms”, Journal of Customer Service in Marketing & Management 2-2, 1996, p.37-59.
- Aysan, Mustafa. “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi”, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi Dergisi, İstanbul, 1996.
- Banar, Kerim ve Vedat Ekeril. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi ile Müşteri Memnuniyeti İlişkisi-Eskişehir Uygulaması”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 10, Sayı 1, 2010, s.39-60.
- Barth, Mary E., Wayner Landsman and Mark H. Lang. “International Accounting Standards and Accounting Quality”, Journal of Accounting Research, Vol. 46, No.3, June 2008.
- Bilen, Abdulkadir, Hasan Solmaz ve Said Çevik. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe ve Finansal Tablolarda Oluşan Değişiklikler”, Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:2 S:6 Yaz 2014, s.15-42.
- Boyar, Ender ve Ali Haydar Güngörmüş. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Proaktif Kişilik Özelliklerinin, Kariyer Memnuniyeti İle UFRS’ ye Bakış Açıları ve Bilgi Düzeyleri Üzerine Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2016, s.55-66.
- Bozdemir, Enver. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Çalışma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan-2012.
- Buyruk Akbaba, Ayşe Nur, “Bulut Muhasebe ve İşletmelerde Uygulanması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2019, Sayı:82, s.21-40.

- Caplan, Dennis, Diane Janvrin and James Kurtenbach. "Internal Audit Outsourcing: An Analysis of Self-Regulation by the Accounting Profession", *Research in Accounting Regulation*, 2007, Volume 19.
- Çankaya, Fikret, Aykut Karakaya ve Neslihan Keleş, "Muhasebe Bilgi Kalitesinin Boyutlarının İncelenmesi: Bir Uygulama", *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, Kış-2019, Cilt:8, Sayı:16, s.161-181.
- Çarıkcı, Oğuzhan ve Mahmut Sami Öztürk, "Politik Ekonomik Uygulamaların Muhasebe Mesleğinin Sürdürülebilirliği Açısından Değerlendirilmesi", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Ekim 2018, Sayı 33, s.243-253.
- Çelik, Yunus ve Utku Şendurur, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştığı Sorunlar ve Beklentileri: Muş ve Ağrı İlleri Örneği", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Mart 2020, Sayı:13 (1), s.25-50.
- Dalak, Güldem. "Denetim ve Kalite Denetimi", *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, Güz 2000, Cilt 1, Sayı 1, s.65-79.
- Daniela, Avram Greti, Avram Marioara and Avram Costin Daniel. "The Importance of Quality in the Accounting Profession", *European Integration-Realities and Perspectives, Proceedings*, 2016, p.277-285.
- Demir, Berna. "Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 48, s.142-153, Ekim 2010.
- Dikmen, Beyhan Beller. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Haksız Rekabetin Değerlendirilmesi: Giresun İl Merkezinde Bir Araştırma", *Karadeniz Sosoyal Bilimler Dergisi*, İlkbahar 2019, Y.11, C.11, s. 89-109.
- Ece, Oğuzhan ve Hasan Abdioğlu. "Toplam Kalite Yönetiminin Muhasebe Meslek Elemanları Üzerinde Uygulanmasına Yönelik Bir Model Önerisi", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Bahar 2005:1, s.67-96.
- Ekerkil, Vedat. "İstanbul SMMM Odasında Kayıtlı Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezalarının Suç Dağılımı ve Analizi: 2008-2015", *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt.9, Sayı.18, 2017-Mart, s. 328-352.

- Enofe, Augustine, Pesi Amaria and Dan Anekwu. "Major Changes Affecting the Accounting Profession: Empirical Investigation", *International Journal of Business and Public Administration*, 2012.
- Erturan, İlkay Ejder ve Emre Ergin. "Muhasebe Mesleğinde Dijitalleşme: Endüstri 4.0 Etkisi", *The Journal of Academic Social Science*, Sayı:72, 153-165.
- Francis, Jere R. and Michael D. Yu. "Big 4 Office Size and Audit Quality", *The Accounting Review*: September 2009, Vol. 84, No. 5, pp. 1521-1552.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme ve Yasemin Ertan. "Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak 2012.
- Gökgöz, Ahmet ve Mustafa Zeytin. "Muhasebe Mesleğinin Seçilmesini Etkileyen Faktorlerin İncelenmesi: Yalova ve Bilecik İlleri Örneği", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 2012, Kış, Sayı:8.
- Güleç, Ömer Faruk ve Erkan Öztürk, "Muhasebe Alanında Türkiye'deki Tezlerle Uluslararası Alan Endekslerinde Taranan Dergilerde Yayınlanan Makalelerin Karşılaştırılması", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Temmuz 2019, Sayı:12, s.215-236.
- Gündüz, Meral ve Ercan Özen, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Mesleki Memnuniyetlerinin Analizi: Uşak İli Örneği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan/2016, s.67-90.
- Güney, S., Dızman, Ş., "Muhasebe Meslek Mensuplarının İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyi-Erzincan İli Uygulaması". *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2015, S.19(3), s.315-336.
- Hacırüstemoğlu, Rüstem. "Muhasebede Uzmanlaşma", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:93,2009.
- Higgins, Lexis F. ve Jeffery M. Ferguson. "Practical Approaches for Evaluating the Quality Dimensions of Professional Accounting Services", *Journal of Professional Services Marketing*, 7-1, p.3-17.
- Hribar, Paul, Todd Kravet and Ryan Wilson. "A New Measure of Accounting Quality", *Rev. Account Studies*, Springer Science Business Media, New York 2013, p. 506-538.
- Imhoff, Eugene A. "Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance", *Accounting Horizons Supplement*, pp. 117-128, 2003.

- Islam, Muhammad Azizul. "Future of Accounting Profession: Three Major Changes and Implications for Teaching and Research", School of Accountancy, QUT, Brisbane, Australia, February 10, 2017.
- Karapınar, Seyit. "Vergi Kayıplarının Oluşumu Ve Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolüne Yönelik Bir Araştırma", Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi, 2018, Sayı:1, s.27-37.
- Karasioğlu, Fehmi ve Okan Garip, "E-Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Karaman'da Bir Araştırma", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Cilt 22, Sayı 2, Kasım 2019, s.433-446.
- Kaya, Gamze Ayça. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Elazığ'da Bir Araştırma", The Journal of Academic Social Science Studies, 2016, Sayı:52, s.183-199.
- Kaya, Uğur ve Abdulkerim Daştan. "Toplam Kalite Yönetiminin Muhasebe Mesleğinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma", Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 19, Nisan 2005, Sayı: 1, 385-400.
- Kesimli, İffet, Bahar Doğramacı Yalçın ve Bülent Kılıç. "Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşam Doyum Düzeyleri", International Journal of Economic and Administrative Studies, UIİİD-IJEAS, 2018 (17. ÜİK Özel Sayısı), s. 845-856.
- Kıllı, Mustafa, Hasan Türkoğlu ve Cancağ Gülmez. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı: Malatya İlinde Bir Araştırma", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2018, Sayı:11(1), s.45-62.
- Kırkık, Şule, Sedat Coşkun ve Selin Coşkun. "Bobi FRS'nin Muhasebe Mesleğine Etkisinin SMMM'lerin Bakış Açıları Doğrultusunda Değerlendirilmesi: Manisa İlinde Bir Uygulama", Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi, Mayıs2019, C.1 S.1, s. 58-79.
- Kızıl, Cevdet, Tunay Aslan ve Ömür Kızay, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve İlgili Çözüm Önerileri: Kocaeli Örneği", İdaacademia Muhasebe ve Maliye Dergisi, Ocak 2019, Cilt:2, Sayı:1, s.23-37.
- Koç, F., N. K. Şahin ve V. Özbek, "Hizmet Hataları ve Algılanan Kalite Arasındaki İlişki Üzerinde Değiştirme Maliyetinin Düzenleyici Etkisi: Küçük İşletmeler ve

- Hizmet Satın Aldıkları Muhasebecilere Yönelik Bir Uygulama". Pazarlama ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi, 2014, S.14, s.21-46.
- Köse, Tunç ve Şafak Ağdeniz, "The Role of Management Accounting in Risk Management", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ağustos 2019, s.509-526.
- Kurnaz, Ersin ve Mehmet Güner, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmet Kalitesinin Müşteri Memnuniyeti Üzerindeki Etkisi: Erzincan Örneği", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ağustos 2019, s.581-596.
- Lange, Paul De, Beverley Jackling and İlias G. Basioudis. "A Framework of Best Practice of Continuing Professional Development for the Accounting Profession", Accounting Education:an international journal, 2013.
- Memiş, Mehmet Ünsal, "Kurumsal Sürdürülebilirlikte Muhasebe ve Denetimin Önemi", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 28, Sayı 3, 2019, s.130-142.
- Meriç, Serkan ve Mehmet Emin Karabayır. "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Mükelleflerinin Kalite Algıları: Kars İlinde Bir Uygulama", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Kasım 2019, Sayı:12-3, s. 559-587.
- Onat, Osman Kürşat, Osman Akın ve Aslan Aydoğdu, "Türkiye'de Muhasebe Bilgi Teknolojileri Kullanımının Kariyer Planlaması Etkisi", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:9, Sayı:21 (Özel Sayı), 2017 Ekim, s.315-327
- Özçelik, Hakan. "Kurumsal Yönetim Temelinde Muhasebe Bilgi Kalitesinin Geliştirilmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Nisan 2018, Özel Sayı: 532-547.
- Sağlam, Necdet ve Nurcan Azgın. "Türk Ticaret Kanunu ve Son Yasal Düzenlemelerin Finansal Raporlama ve Denetime Etkisi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2016, Sayı:21, No:5 s.1515-1526.
- Samur, Muhasrrem, "Sosyal Sorumluluk Kavramına Uygun Oluşturulmayan Muhasebe Kayıt Düzeni ve Mali Tabloların İşletmelere Getireceği Riskler Ve Çözüm Önerileri", Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2019, Sayı: 29, s.133-137.
- Sanlı, Nail. " TÜRMOB'un Kalite Güvence Sistemine Yaklaşımı", İSMMMÖ, 2nd International Symposium on Auditing in Turkey, 2008-İstanbul, Yayın No:92, s. 324

- Saxby, Carl L., Craig R. Ehlen & Timothy R. Koski. "Service quality in accounting firms: the relationship of service quality to client satisfaction and firm/client conflict", *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 2(11), pp.75-86, 2004.
- Sayım, Ferhat ve Özlem Usman, "Muhasebe Mesleği İçin Mesleki Durum Analizi Kriterlerinin Belirlenmesi", *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:7, Sayı: 12, s.105-122.
- Sayım, Ferhat ve Özlem Usman. "Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algısı- Yalova Örneği", *Maliye Dergisi*, 2016, Sayı: 170(Ocak-Haziran), s.131-146.
- Taşkın, Yasemin ve İmren Peker, "Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Alan Araştırması", *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs Haziran 2019, Sayı:29, s.67-87.
- Tosunoğlu, Büşra, Selim Cengiz ve Gülşah Dönmez, "Muhasebe Meslek Mensuplarından Alınan Hizmet Kalitesinin Müşteri Memnuniyeti Üzerindeki Etkisi: Gümüşhane Örneği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ağustos 2019, s.211-222.
- Tuğay, Osman ve Muhammet Burak Kılıç. "Meslek Etiği Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Sözleşme Algısının Kuramsal Modeli", *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Aralık 2017, Cilt.9 Sayı.22, s.542-554.
- Türk, Zeynep. "Denetim Firmalarının Sunduğu Hizmet Kalitesi, Müşteri Tatmini ve Sadakati: Servperf Ölçeği", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 18, Sayı 1, 2009, s.399-416.
- Türker, Masum. "Dijitalleşme Sürecinde Küresel Muhasebe Mesleğinin Yeniden Şekillenmesine Bakış", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Mart 2018, Sayı:20(1), s.202-235.
- Ustaahmetoğlu, Erol ve Mustafa Savcı. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmetin Kalitesini Değerlendirmesi ve Örnek Bir Uygulama", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:22, 2011/2, s.168-184.
- Ustaahmetoğlu, Erol, Davut Aygün ve Mustafa Savcı. "Muhasebe Bürolarında Sunulan Hizmetin Kalitesinin Müşteriler Tarafından Değerlendirilmesine Yönelik Bir

- Uygulama”, Uluslararası Yönetim, İşletme ve İktisat Dergisi, cilt 9, Sayı:18, 2013, s. 239-254.
- Uzay, Şaban. “Muhasebe Meslek Stajyerlerinin Sorunları ve Beklentileri: bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:25, Ocak 2005, s. 70-78.
- Uzay, Şaban, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes. “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 95-2009, s.125-140.
- Uzay, Şaban ve Şükran Güngör Tanç. “Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2004, 22. Sayı
- Uzun, Erkan. “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebe Kalitesi Üzerine Etkisi”, Akademik Bakış Dergisi, Ocak-Şubat 2018, Sayı:65, s.28-38.
- Velayutham, Sivakumar. “The Accounting Profession’s Code of Ethics: Is It a Code of Ethics or A Code of Quality Assurance?”, Critical Perspectives on Accounting, 2003, p. 483-503.
- Yalçın, Selçuk. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesiyle İlgili Tutumları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2012, s.113-136.
- Yanık, A., Yıldız, F., “Evaluation of Accounting Service Quality Expected and Perceived by Businesses”, European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, 2013, S.60, s.85-93
- Yaşar, R. Şebnem, “Kalıpların Dışına Çıkmak: Yetkinlik Odaklı Muhasebe Eğitimi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak/2019, s. 85- 100.
- Yayla, Hilmi Erdoğan ve Ekrem Cengiz. “Muhasebe Bürolarında Algılanan Hizmet Kalitesi ve Mükelleflerin Tatmin Düzeylerine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi-II”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2006, Sayı:31, s.175-183.
- Yel, Tülay. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bolu’da Bir Araştırma”, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2018, Cilt:18, Yıl:18, Sayı: 2, 18: 165-184.
- Yılmaz, Züleyha ve Zeynep Şahin, “Muhasebe-Kültür İlişkisi İle İlgili Çalışmaların İçerik Analizi Yöntemi İle İncelenmesi”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Özel Sayı 2018, Sayı:20, s.107- 128.

- Yücel, Göksel ve Burcu Adiloğlu. “Dijitalleşme-Yapay Zekâ, Muhasebe, Beklentiler”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Temmuz-2019, Sayı:17, s.47-60.
- Yükçü, Süleyman ve Özlem Koçakoğlu, “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) Denetim Kalitesi Göstergeleri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2016, Sayı:18 (Özel Sayı-1), s.265-293.
- Yürekli, Emin ve Serkan Özdemir, “Muhasebe Yetkinliği Özelinde Meslek Mensupları ile Mükellefler Arasında Yaşanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri: Denizli İli Örneği”, *Social Sciences Studies Journal*, 2017, Vol.3, p.1008-1019.

Bildiriler

- Arıkan, Yahya. (Ekim 2011). “Kurumsallaşma ve Denetim”, *İSMMM 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 5-9 Ekim 2011 Antalya.
- Attolini, Giancarlo. (Kasım 2010). “IFAC SMP Committee Guides”, *18. World Congress of Accounting WCOA*, 9 Kasım 2010.
- Bayazıtlı, Ercan, Orhan Çelik. (Nisan 2003). “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Mesleğin Yeterliliğinin Ölçülmesi Ve Bu Konudaki IFAC Kuralları”, *6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 16-19 Nisan 2003.
- Çamlıca, Mustafa. (Kasım 2014). “Türkiye’de Güven Tesisi ve Kamu Gözetimi Yaklaşımı”, *İSMMM 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 26-30 Kasım 2014, Antalya.
- Çelik, Orhan. (Ekim 2011). “Kurumsallaşmanın Sağlanmasında TMSK’nın Rolü”, *İSMMM 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 5-9 Ekim 2011, Antalya.
- Demirel, Erol. (Ekim 2011). “Muhasebe ve Denetim Meslek Mensuplarının Kurumsallaşma Yolundaki Aşamaları ve Meslek Örgütünün Katkıları”, *İSMMM 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 5-9 Ekim 2011 Antalya.
- Demirel, Erol. (Kasım 2014). “Muhasebe Mesleğinde Sürdürülebilir İletişim: Muhasebe Meslek Mensubuna Güven, Onu İtibarlaştırma Ve Kurumsallaşma”, *İSMMM 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 26-30 Kasım 2014, Antalya.

- Do, Duc Tai vd. (May 2019). “Determinants Influencing The Quality Of Accounting Human Resources: The Case Of Hanoi”, Vietnam, *10th NEU-KKU International Conference*, 9-10 May 2019, p.711.
- Eroğlu, Nevber Zeynep. (February 2017). “Bağımsız Denetim İşlerinde Kalite Kontrolünün Sağlanması”, *Proceedings of INTCESS 2017 4th International Conference on Education and Social Sciences*, 6-8 February 2017- Istanbul, Turkey.
- Hegarty, John. (Kasım 2007). “Striking The Balance Global-V-Local, Rules-V-Principles”, *4. Uluslararası Muhasebe Konferansı*, 15-17 Kasım, MODAV, 2007.
- Özer, Gökhan, Abdullah Kürşat Merter ve Mehmet Fetih Çatı. (Mayıs 2019). “Mükelleflerin, Muhasebe Meslek Mensuplarından Aldıkları Hizmetlere İlişkin Memnuniyet Ölçümlemesi; Kalite Ve Beklentilerine Yönelik Bir Çalışma”, *Global Business Research Congress*, May 30-31 2019, İstanbul.
- Sanlı, Nail, “TÜRMOB’un Kalite Güvence Sistemine Yaklaşımı”, *İSMMM 2nd International Symposium on Auditing in Turkey*, 2008-İstanbul, Yayın No:92.
- Sayar, Zafer. (Kasım 2014). “KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş Ve Yetki Farklılıkları”, *İSMMM 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 26-30 Kasım 2014, Antalya.
- Sönmez, Ülkü. (Ekim 2011). “Ülkemizde Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşmanın Önündeki Engeller”, *İSMMM 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 5-9 Ekim 2011 Antalya.
- Tunç, Ferruh. (Ekim 2011). “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Kurumsallaşmayla İlgili Düzenlemeler”, *İSMMM 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 5-9 Ekim 2011, Antalya.
- Türker, Masum. (Mayıs 2008). “Muhasebe Mesleğinde Kalite Güvence Sistemi ve Türkiye Deneyimi”, *Gürcistan Sunum*, 28-29 Mayıs 2008, Gürcistan.
- Uzay, Şaban. (Mayıs 2009). “Denetimde Kalite”, *TURMOB ve Konya SMMM Odası, 1. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı*, 14-17 Mayıs 2009, Konya.
- Uzay, Şaban. (Eylül 2010). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegrasyonlarının Geleceği: Meslekte Kalite Arayışı”, *18. Türkiye Muhasebe Kongresi*, Ankara, Eylül-2010, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 399, s.369-388.

- Uzunhasanoğlu, Defne. (Kasım 2014). “Küçük Ve Orta Ölçekli Muhasebe Firmalarında Sürdürülebilir Başarı İçin Kurumsal Yaklaşım Ve Kalite Kontrolü”, *İSMMMÖ 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 26-30 Kasım 2014, Antalya.
- Üstündağ, Saim. (Kasım 2014). “Bağımsız Denetim Sektörünün Sorunları ve Geleceği”, *İSMMMÖ 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 26-30 Kasım 2014, Antalya.
- Valle, Fermin Del. (Temmuz 2008). “Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler”, *12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*, İstanbul, 20-24 Temmuz 2008.
- Yavrucu, Ayhan. (Ekim 2011). “Yeni Ticaret Kanunu’nun Temel Felsefesi”, *İSMMMÖ 10. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 5-9 Ekim 2011 Antalya.
- Yükselen, Cemal. (Nisan 2015). “Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi ve İş Kapasitesinin Değerlendirilmesi”, *6. Türkiye Haksız Rekabet Kongresi*, 29 Nisan 2015, Konya, s. 44.
- Zhang, Wan-rong ve Xiao Cheng. (July 2018). “The Requirement of Accounting Talent Literacy under the Rapid Development of Economy”, *4th International Conference on Social Science and Development (ICSSD 2018)*, 21-22 July 2018, p.170-173.

Kitaplar

- Arens, Alvin A. Randal J. ELDER, Mark S. BEASLEY and Chris E. Hogan. (2013). *Auditing and Assurance Services*, Pearson Education Ltd., 15th Edition.
- Cömert, N., Ş. Uzay, S. K. Selimoğlu ve S. Uyar. (2013). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi.
- Gill, Matthew. (2012). *Accountants Truth*, Oxford University Press, United Kingdom.
- Selimoğlu, Seval Kardeş, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay (2017), *Bağımsız Denetim-Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış*, Nobel Akademik Yayıncılık.
- Selimoğlu, S.K., M. Özbirecikli, Ş. Uzay ve S. Uyar. (2015). *Bağımsız Denetim-Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Macintosh, Norman Belding. (2005). *Accounting, Accountants and Accountability*, Routledge, New York.

- TÜRMOB. (2011). *Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları İçin Büro Yönetimi Kılavuzu*, Yayın No: 405, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- TÜRMOB. (2016). *Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları için Kalite Kontrol Rehberi*. Ankara.
- West, Brian P. (2003). *Professionalism and Accounting Rules*, Routledge, New York.
- Yazıcıoğlu, Y. ve S. Erdoğan. (2004). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Ankara Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, Ali ve Hasan Şimşek. (2005). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Seçkin Yayıncılık, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara.

Editörlü Kitaplar

- Selimoğlu, S. K., Ş. Uzay. (2009). Denetimin Genel Çerçevesi, 1-11. *In: Muhasebe Denetimi* (Eds: Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay). 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Resmi Yayınlar

- KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği
- KGK, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı
- KKS-1, Kalite Kontrol Standardı
- SPK Tebliğ Seri X/16
- SPK Tebliğ Seri X/22
- SPK (2014),2013 yılı Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışmaları Faaliyet Raporu
- TÜRMOB Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği

Elektronik Dergi Makalesi ve İnternet Kaynakları

- AICPA, <http://www.aicpa.org/INTERESTAREAS/Pages/default.aspx>
- AICPA, <http://www.aicpa.org/BecomeACPA/Pages/international-applicants.aspx>
- Akın, Ahmet. Meslek Mensupları Açısından Türkiye Denetim Standartlarının Değerlendirilmesi. <http://archive.ismmmo.org.tr/AHMETAKIN> Erişim Tarihi: 15.03.2013

- AOF, http://www.kolayaof.com/ornek_ozet/%C4%B0%C5%9EL401U.pdf (Erişim Tarihi:10.12.2017)
- Attolini, Giancarlo. A Framework for Audit Quality, www.ifac.org, Erişim Tarihi: 16.03.2013
- Avder, Erdoğan, “Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği”, 14.11.2019
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/>
- BDDK, <http://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Kurulus/9>, Erişim Tarihi: 14.11.2018
- BDDK Yönetmeliği, Erişim Tarihi: 15.10.2018
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.10522&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=denetleme%20kurumu%20taraf%C4%B1ndan>
- BDDK Yönetmeliği, http://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat_0001.pdf
- Canada CPA, News from the Profession. “Leaders endorse the need for unifying Canadian accounting profession”, *Chartered Accountants of Canada Magazine*, August 2012.
- ECA-II, 03.05.2016, www.eca.europa.eu
- ECA-I, 2004: 5, www.eca.europa.eu
- FEE, www.fee.be
- IAASB, www.iaasb.org/about-iaasb
- ICAEW, Information Technology Faculty, “Big data and analytics-the impact on the accountancy profession”, ICAEW, London, 2019.
- IFAC, www.ifac.org.
- IFAC, Developing Profession, <https://www.ifac.org/about-ifac/developing-global-profession>, Erişim Tarihi: 15.12.2019.
- IFAC PAIB Komitesi, <https://www.ifac.org/news-events/2016-12/relevant-accountancy-profession>, Erişim Tarihi:14.12.2019
- IFAC SMP Komitesi, <http://www.ifac.org/about-ifac/small-and-medium-practices-committee/about-smp-committee> Erişim Tarihi: 14.10.2019.
- IFAC, International Federation of Accountants, www.ifac.org, Guide to Quality Control for Small and Medium Sized Practices.
- IFAC, Preparing a Future Ready Profession, <https://www.ifac.org/preparing-future-ready-profession> Erişim Tarihi: 01.12.2019

- İbiş, Cemal. Uluslararası Denetim Standartları, www.adana.smmmo.org.tr/teblig_sirkuler/cemalibis, (Erişim Tarihi: 13.06.2013)
- İSMMMÖ, Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu 2018 Faaliyet Raporu, Erişim Tarihi:20.12.2019
- İSMMMÖ, Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşma, Küçük ve Orta Ölçekli Denetim Firmaları İçin Büro Yönetim Kılavuzu, İSMMMÖ Yayın No. 145, İstanbul 2011.
- İSMMMÖ Meslek Mensubu Kurumsallaşma Projesi, <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-31/--2186> Erişim Tarihi: 10.12.2019
- Karaimer, Bertan. “Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim”, <http://izsmmmo.org.tr>.
- KGK, Kamu Gözetim Kurumu, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf
- KGK, Teşkilat Yapısı, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-178-733-kgk-teskilat.html
- KGK. <http://kgk.gov.tr/> İstatistik, Tablo-3-Sicile Kaydedilen Bağımsız Denetim Kuruluşları.
- KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2018, <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5192/Y%C4%B1ll%C4%B1k-I%C4%B1n%C4%B1n-İnceleme-Raporlar%C4%B1> Erişim Tarihi: 14.11.2019
- KGK BOBİ FRS- Erişim Tarihi: 14.11.2019 [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBI%CC%87-FRS\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBI%CC%87-FRS))
- KPMG, <http://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-denetimin-kalitesi-sunum.pdf> Erişim Tarihi: 17.11.2018
- Küçük, Şaban, “Meslekte Haksız Rekabete Yol Açan Uygulamalar ve Mesleki Kalite Standartları Önerisi”, KPMG, 2016, s.168-174
- PAIB, <https://www.ifac.org/who-we-are/committees/professional-accountants-business-committee> Erişim Tarihi: 01.12.2019
- PAIB, Developing the Accountancy Profession, Publications, Supporting Accountants in Business, 17 January 2018.

PAO, www.ifac.org

Parasuraman, A Parsu, Valerie A. Zeithaml, Leonard L. Berry, A Multiple-Item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Service Quality, https://www.researchgate.net/publication/225083802_SERVQUAL_A_multiple-Item_Scale_for_measuring_consumer_perceptions_of_service_quality Erişim Tarihi: 10.03.2018

Sayar, Zafer (2014). Meslekte Yeni Uzmanlık Alanları ve Uluslararası Gelişmeler. *Gündemde Öne Çıkanlar- TÜRMOB*, Sayı:35.

TİDE, “QAR Kurumlara Nasıl Değer Katıyor”, İç Denetim Dergisi, 2013, Sayı 34.

TMSK, KOBİ TFRS, http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/KOBİ_TFRS.pdf

TÜRMOB, Gündemde Öne Çıkanlar, TÜRMOB Haber Bülteni. www.turmob.org.tr

TÜRMOB Üye İstatistikleri, (Erişim Tarihi: 14.11.2019)

www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Kurumsal/UyeIstatistikleri/Istatistik.aspx

TÜRMOB, www.turmob.org.tr/TurmobWeb_Attachment.pdf

Uygun, Rahmi, Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/rahmiuygun/008/>, 20.12.2018

Tezler

Bilgin, N. A. (2006). *Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

Erbaş, E. R. (2014). *Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Servqual Modeliyle Kalitenin Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

Ertan, Y. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartlarının Denetim ve Muhasebe Kalitesi Üzerindeki Etkisi: Bir Uygulama*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Bursa.

Mohammed, W. N. M. (2017). *Muhasebecilerden Alınan Hizmet Kalitesi ve Müşteri Memnuniyetinin Servqual Yöntemiyle Değerlendirilmesi: Irak Örneği*. Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta.

Teğin, S. (2015). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Vermiş Oldukları Hizmet Kalitesi: Siirt'te Bir Uygulama*. Yüzüncü Yıl Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Van.

Görüşmeler

Abdil ERDAL, Konya SMMM Oda Başkanı, Konya, 19.12.2019

Abdulkadir ÇETİN, Konya SMMM Oda Sekreteri, Konya, 19.12.2019

Ali YEDİKAYA, Kayseri SMMM Oda Başkanı, Kayseri, 16.12.2019

Azzem ÖZKAN, Erciyes Üniversitesi, Kayseri, 16.12.2019

Cemal YÜKSELEN, TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi, Ankara, 17.12.2019

İdris AKÇELİK, Ankara SMMM Odası Genel İdare Müdürü, Ankara, 18.12.2019

Masum Türker, İstanbul Ticaret Üniversitesi Öğretim Üyesi, Ifac Üyesi, 10.09.2015 tarihinde İstanbul Ticaret Üniversitesi'nde görüşme yapılmıştır.

Oruç Irmak, Nevşehir SMMM Odası Eski Başkanı, 21.08.2015 tarihinde oda başkanının muhasebe bürosunda görüşme yapılmıştır.

EKLER**EK-1 Bağımlı Muhasebeciler için Anket Formu**

**MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE MESLEĞİNDE KALİTEYE
İLİŞKİN GÖRÜŞLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ANKETİ-
(Bağımlı Muhasebeciler için)**

Değerli Meslek Mensubu,

Bu çalışmanın amacı, bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensuplarının muhasebe kalitesini nasıl artırabileceğini ortaya koymaktır. Ankette bulunan sorulara vereceğiniz cevaplar tarafımızca saklı tutulacak ve tamamen bilimsel amaçlı olarak kullanılacaktır.

Bu anket üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm kişisel ve işyeri bilgilerinin elde edilmesi amacıyla hazırlanan sorulardan; ikinci bölüm meslek ile ilgili faaliyetlerin önem sırasını belirleyen sorulardan ve üçüncü bölüm ise muhasebe meslek kalitesi ile ilgili görüş ve düşüncelerinizi belirleme amacıyla hazırlanan sorulardan meydana gelmektedir.

Anket sonuçlarının sağlıklı olabilmesi için soruları samimi ve doğru olarak yanıtlamanız gerekmektedir. Lütfen anketlerin üzerine isim belirtmeyiniz.

İlgi ve yardımlarınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Şaban Uzay
Erciyes Üniversitesi-İ.İ.B.F

Öğr. Gör Hatice İLLEEZ
Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi-MYO
hatice.hassu@nevsehir.edu.tr

BİRİNCİ BÖLÜM- A) Demografik Özellikler						
Cinsiyetiniz	Bayan ()		Erkek ()			
Yaşınız	21-30 ()	31-40 ()	41-50 ()	51-60 ()	61 ve üzeri ()	
Çalışma Şekliniz	Bağımlı Muhasebeci ()			Bağımsız Muhasebeci ()		
Unvanınız	Serbest Muhasebeci ()		SMMM ()	YMM ()	Bağımsız Denetçi ()	
Eğitim Durumunuz	Lise ()	Meslek Lisesi ()	Önlisans ()	Üniversite		Yüksek Lisans ()
				AÖF ()	Örgün ()	Doktora ()
Mesleki Deneyiminiz	1-5 yıl ()		6-10 yıl ()	11-15 yıl ()	16-20 yıl ()	21 yıl ve üzeri ()
Aylık Geliriniz (TL)	1.000-3.000()		3.001-5.000 ()	5.001-10.000 ()		10.000 TL nin üzeri ()
Mesleki eğitim için ayırdığınız zaman	Günde 1 saat ()		Haftada 1 gün ()	Ayda 1 gün ()	Zaman ayıramıyorum ()	

BİRİNCİ BÖLÜM- B) Departman Bilgileri					
Çalışan sayısı	1-5 ()		6-10 ()	11-20 ()	21 ve üzeri ()
Bilgisayar sayısı	1-3 ()		4-6 ()	7-10 ()	11 ve üzeri ()
Çalışma alanı	1-20 m ² ()	21-30 m ² ()	31-40 m ² ()	41-50 m ² ()	51 m ² ve üzeri ()

BİRİNCİ BÖLÜM- C) Genel Bilgiler

Hizmet Sunduğunuz Sektör					
Perakende-Toptan ()	Bilişim ()	Sağlık ()	Eğitim ()	İnşaat ()	Dernek/Vakıf ()
Üretim ()	Reklamcılık ()	Ulaşım/Otomotiv ()	Kuaför ()	Kafe ()	Restoran ()
Diğer (Lütfen Belirtiniz).....					
Verdiğiniz Hizmetler (Cevabınız birden fazla olabilir.)					
Denetim Hizmetleri ()	Vergi Danışmanlığı ()	Defter Tutma, Beyanname Verme ()	SGK Danışmanlığı ()	Finansal Tabloların Hazırlanması ()	Finansal Tabloların Analizi ve Yorumlanması ()
Bilirkişilik ()	Diğer (Lütfen Belirtiniz).....				
Muhasebe Mesleğini Seçme Nedeniniz (Cevabınız birden fazla olabilir.)					
Zorunluluk ()	İş Fırsatı olmadığından ()	İsteyerek ()	Eğitimini aldığım için ()	Baba Mesleği olduğu için ()	Aile baskısıyla ()
“Hiç bir şey olamazsam muhasebeci olayım” düşüncesiyle ()			Diğer (Lütfen Belirtiniz).....		
Mesleğe Motivasyonunuzu etkileyen unsurlar (Cevabınız birden fazla olabilir.)					
Güven ()	Adalet ()	Özel zaman ayırma ()	İş arkadaşları ()		
Ücret ()	Çalışma ortamı ()	İş yükü ()	Çalışma saatleri ()		
Diğer (Lütfen Belirtiniz.).....					

İKİNCİ BÖLÜM

Bu bölümdeki soruları önem sırasına göre cevaplayınız. (1-Çok Önemli 2-Önemli 3-Orta 4-Önemsiz 5-Hiç Önemli Değil)

Sorular	Çok Önemli	Önemli	Orta	Önemsiz	Hiç Önemli Değil
1. İşinizi yaparken karşı karşıya kaldığınız zorlukları önem sırasına göre belirtiniz.	Yeni düzenlemelere ve standartlara ayak uydurmak				
	Personel Temini ve çalıştırılması				
	Müşteri bulma ve müşteriyle çalışmaya devam etmek				
	Değişen müşteri ihtiyaçlarına adapte olmak				
	Düşük fiyatla iş yapma baskısı				
	Maliyetlerdeki artış				
	Yeni teknolojiye uyum sağlamak				
	Rekabet				
	Tahsilat				
Diğer					
2. Yeni düzenlemeler ve standartlara ayak uydurmanın zorluklarını önem sırasına göre belirtiniz.	Uygun olmama				
	Karmaşıklık				
	Değişim hızı				
	Eşlik eden maliyetler				
	Hacim				
	Meslek içi eğitim eksikliği				
	Zamansızlık				
Diğer					
3. Düzenlemelerden sizin için zorluk yaratanları önem sırasına göre belirtiniz.	Vergi				
	SGK				
	Uluslararası Standartlar				
	Diğer				

4. Küresel Muhasebe mesleğinin karşılaşıcağı sorunları önem sırasına göre belirtiniz.	Artan yasal düzenlemeler					
	Denetçinin bağımsızlığı					
	Mesleğin itibarı ve güvenilirliği					
	Kurumsal yönetim					
	Uluslararası vergi politikalarındaki farklılıklar					
	Finansal tabloları hazırlayanların yetkinliği					
	Büroların ve işletmelerin sorunları					
	Kara para aklama ve yolsuzlukla mücadele					
	Muhasebe meslek örgütlerinin değişen rolü					
	Düzenleme ve standartlar					
	Meslek mensubunun iş hayatındaki rolü					
	Kayıt dışılık					
	Diğer					
5. Faaliyetlerinizi yürütürken işyerinizin sizden beklentilerini önem sırasına göre belirtiniz.	Daha kaliteli hizmet					
	Daha düşük ücret					
	Daha az vergi					
	Düzenli analiz ve raporlama					
	Diğer					
6. Kaliteli hizmeti tanımlayan göstergeleri önem sırasına göre belirtiniz.	Müşteri tatmin düzeyi					
	Pazar Payı (Yıllık cirosu)					
	Rekabet üstünlüğü					
	Çalışan sayısı					
	Diğer					
7. Mesleğinizle ve mevzuat ile ilgili gelişmeleri takip ettiğiniz araçları önem sırasına göre belirtiniz.	İnternet					
	Dergiler					
	Oda bildirimleri					
	Kişisel araştırmalar					
	Diğer					
8. Muhasebe ile ilgili eğitimleri kimlerin alması gerektiğini önem sırasına göre belirtiniz.	İşadamları					
	Patronlar					
	Ön muhasebe elemanı					
	Mali Müşavir					
9. İşletme sahiplerinin “kişilik kavramını” bilmemelerinin muhasebeyi olumsuz etkileyeceği yönleri önem sırasına göre belirtiniz.	Özel harcamalarının gider yazılması					
	Çocukların eğitim masraflarının gider yazılması					
	Trafik cezalarının gider yazılması					
	Diğer					

ÜÇÜNCÜBÖLÜM

Bu bölümde muhasebe mesleğinde kaliteye ilişkin görüşlerinizi öğrenmek amacıyla çeşitli sorular verilmiştir. Lütfen bu soruları kendi düşünceleriniz doğrultusunda;

1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Fikrim Yok, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum, seçeneklerinden birini tik (X) koyarak cevaplandırınız.

SORU NO	SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	Yeni düzenlemelere ve standartlara ayak uydurmakta zorlanıyorum.					
2.	Düşük ücretle iş yapmak istemiyorum.					
3.	Yeni teknolojiye uyum sağlamakta zorlanıyorum.					
4.	Nitelikli işgücü bulmakta zorlanıyorum					
5.	Ücret tahsilatında sıkıntı yaşıyorum.					
6.	Yeni düzenlemeler ve standartlar hızla değişiyor.					
7.	Muhasebenin önemi konusunda önce işadamları bilinçlendirilmelidir.					
8.	Disiplin yönetmeliği katı uygulanmalıdır.					
9.	Vergi düzenlemelerini uygularken zorlanıyorum.					
10.	SGK düzenlemelerini uygularken zorlanıyorum.					
11.	E-defter uygulaması zaman tasarrufu sağladığı için asıl işimiz olan muhasebe danışmanlığına odaklanabiliyorum.					
12.	E-arşiv, saklama maliyetlerini azaltmış ve belgelere hızlı erişimi kolaylaştırmıştır.					
13.	Maliyetler düşerse işlerim kolaylaşır.					
14.	Meslekte kurumsallaşma çalışmaları olumlu etki yaratır.					
15.	Şirketlerde kayıt dışılığın fazla olması mesleği olumsuz etkiler.					
16.	Meslek mensuplarının birbirleriyle haksız rekabeti mesleği olumsuz etkiler.					
17.	Kalite standartları mesleğin itibarını artırır.					
18.	Büro standartları mesleğin itibarını artırır.					
19.	Yazılı Kalite Güvence ve Geliştirme Programı olmalıdır.					
20.	Meslekle, mevzuatla ilgili gelişmeleri sürekli takip ediyorum.					
21.	Muhasebe mesleğinin kalitesi meslek mensubuna bağlıdır.					
22.	SMMM giriş koşulları zorlaştırılmalıdır.					
23.	Meslek mensubunun defter tuttuğu işletme sayısı sınırlandırılmalıdır.					
24.	Haksız rekabeti önleyici önlemler geliştirilmelidir.					
25.	Belirli büyüklüğe ulaşan işletmelerde bağımlı muhasebecilik teşvik edilmelidir.					
26.	Muhasebe bürolarının fiziki koşulları hizmet kalitesini etkiler.					
27.	E-fatura uygulaması ile maliyetler azaldığından iş yüküm azalmıştır.					
28.	Etik kurallar mesleğin imajını olumlu etkiler.					
29.	Bağımsız denetimin yaygınlaştırılması muhasebe					

	mesleğinde kaliteyi artıracaktır.					
30.	Staja başlamada aşgari muhasebe dersi sayısı olmalıdır.					
31.	İşletme yönetiminin finansal okur-yazarlığı meslekte kaliteyi artırır.					
32.	Muhasebe mesleğinin kalitesi TÜRMOB'a bağlıdır.					
33.	Muhasebecilik hukuki sorumluluğu yüksek bir meslektir.					
34.	İş sürekliliği planlaması yapıyorum.					
35.	TÜRMOB'un getirdiği ücret tahsilat sistemi etkin uygulanmamaktadır.					

36. Muhasebede kaliteye ilişkin yukarıda belirtilenler dışında, şayet varsa görüşlerinizi özet olarak açıklayınız.

EK-2 Bağımsız Muhasebeciler için Anket Formu

MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE MESLEĞİNDE KALİTEYE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ANKETİ- (Bağımsız Muhasebeciler için)

Değerli Meslek Mensubu,

Bu çalışmanın amacı, bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensuplarının muhasebe kalitesini nasıl artırabileceğini ortaya koymaktır. Ankette bulunan sorulara vereceğiniz cevaplar tarafımızca saklı tutulacak ve tamamen bilimsel amaçlı olarak kullanılacaktır.

Bu anket üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm kişisel ve işyeri bilgilerinin elde edilmesi amacıyla hazırlanan sorulardan; ikinci bölüm meslek ile ilgili faaliyetlerin önem sırasını belirleyen sorulardan ve üçüncü bölüm ise muhasebe meslek kalitesi ile ilgili görüş ve düşüncelerinizi belirleme amacıyla hazırlanan sorulardan meydana gelmektedir.

Anket sonuçlarının sağlıklı olabilmesi için soruları samimi ve doğru olarak yanıtlamanız gerekmektedir. Lütfen anketlerin üzerine isim belirtmeyiniz.

İlgi ve yardımlarınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Şaban Uzay
Erciyes Üniversitesi-İ.İ.B.F
Üniversitesi-MYO

Öğr. Gör Hatice İLLEEZ
Nevşehir Hacı Bektaş Veli

hatice.hassu@nevsehir.edu.tr

BİRİNCİ BÖLÜM- A) Demografik Özellikler

Cinsiyetiniz	Bayan ()		Erkek ()											
Yaşınız	21-30 ()		31-40 ()		41-50 ()		51-60 ()		61 ve üzeri ()					
Çalışma Şekliniz	Bağımlı Muhasebeci ()				Bağımsız Muhasebeci ()									
Unvanınız	Serbest Muhasebeci ()		SMMM ()		YMM ()		Bağımsız Denetçi ()							
Eğitim Durumunuz	Lise ()		Meslek Lisesi ()		Önlisans ()		Üniversite AÖF ()		Üniversite Örgün ()		Yüksek Lisans ()		Doktora ()	
	1-5 yıl ()		6-10 yıl ()		11-15 yıl ()		16-20 yıl ()		21 yıl ve üzeri ()					
Mesleki Deneyiminiz	1.000-3.000()		3.001- 5.000 ()		5.001-10.000 ()		10.000 TL nin üzeri ()							
Aylık Geliriniz (TL)	Günde 1 saat ()		Haftada 1 gün ()		Ayda 1 gün ()		Zaman ayıramıyorum ()							
Mesleki eğitim için ayırdığınız zaman	1-5 ()		6-10 ()		11-20 ()		21 ve üzeri ()							
Mesleki eğitim için ayırdığınız zaman	1-3 ()		4-6 ()		7-10 ()		11 ve üzeri ()							
Çalışma alanı	1-20 m ² ()		21-30 m ² ()		31-40 m ² ()		41-50 m ² ()		51 m ² ve üzeri ()					

BİRİNCİ BÖLÜM- B) İşyeri Bilgileri

Çalışan sayısı	1-5 ()		6-10 ()		11-20 ()		21 ve üzeri ()			
Bilgisayar sayısı	1-3 ()		4-6 ()		7-10 ()		11 ve üzeri ()			
Çalışma alanı	1-20 m ² ()		21-30 m ² ()		31-40 m ² ()		41-50 m ² ()		51 m ² ve üzeri ()	

Müşteri sayısı	1-10 ()	11-20 ()	21-30 ()	31-40 ()	41-50 ()	51 ve üzeri ()
-----------------------	-------------	--------------	--------------	--------------	--------------	-----------------

BİRİNCİ BÖLÜM- C) Genel Bilgiler

Hizmet Sunduğunuz Sektörler (Cevabınız birden fazla olabilir.)					
Perakende- Toptan ()	Bilişim ()	Sağlık ()	Eğitim ()	İnşaat ()	Dernek/Vakıf ()
Üretim ()	Reklamcılık ()	Ulaşım/Otomotiv ()	Kuafor ()	Kafe ()	Restoran ()
Diğer (Lütfen Belirtiniz).....					
Verdiğiniz Hizmetler (Cevabınız birden fazla olabilir.)					
Denetim Hizmetleri ()	Vergi Danışmanlığı ()	Defter Tutma, Beyanname Verme ()	SGK Danışmanlığı ()	Finansal Tabloların Hazırlanması ()	Finansal Tabloların Analizi ve Yorumlanması ()
Bilirkişilik ()	Diğer (Lütfen Belirtiniz)				
Muhasebe Mesleğini Seçme Nedeniniz (Cevabınız birden fazla olabilir.)					
Zorunluluk ()	İş Fırsatı olmadığından ()	İsteyerek ()	Eğitimi aldığım için ()	Baba Mesleği olduğu için ()	Aile baskısıyla ()
“Hiç bir şey olamazsam muhasebeci olayım” düşüncesiyle ()			Diğer (Lütfen Belirtiniz)		
Büronuz için asıl büyüme aracı hangisidir. (Cevabınız birden fazla olabilir.)					
Mevcut müşterilerden elde edilen gelir ()	Yeni müşterilerden elde edilen gelir ()		Yeni hizmetlerden elde edilen gelir ()	Düşük maliyetlerle iş yapma ()	
Kalifiye personel mevcudunun artması ()	Verimliliğin artması ()		Diğer: (Lütfen Belirtiniz)		

İKİNCİ BÖLÜM

Bu bölümdeki soruları önem sırasına göre cevaplayınız. (1-Çok Önemli 2-Önemli 3-Orta 4-Önemsiz 5-Hiç Önemli Değil)

Sorular	Çok Önemli	Önemli	Orta	Önemsiz	Hiç Önemli Değil
1. İşinizi yaparken karşı karşıya kaldığımız zorlukları önem sırasına göre belirtiniz.	Yeni düzenlemelere ve standartlara ayak uydurmak				
	Personel Temini ve çalıştırılması				
	Müşteri bulma ve müşteriyile çalışmaya devam etmek				
	Değişen müşteri ihtiyaçlarına adapte olmak				
	Düşük fiyatla iş yapma baskısı				
	Maliyetlerdeki artış				
	Yeni teknolojiye uyum sağlamak				
	Rekabet				
2. Yeni düzenlemeler ve standartlara ayak uydurmanın zorluklarını önem sırasına göre belirtiniz.	Tahsilat				
	Diğer				
	Uygun olmama				
	Karmaşıklık				
	Değişim hızı				
	Eşlik eden maliyetler				
Hacim					
Meslek içi eğitim eksikliği					
Zamansızlık					
Diğer					

3. Düzenlemelerden sizin için zorluk yaratanları önem sırasına göre belirtiniz.	Vergi					
	SGK					
	Uluslararası Standartlar					
	Diğer					
4. Küresel Muhasebe mesleğinin karşılaşılabilecek sorunları önem sırasına göre belirtiniz.	Artan yasal düzenlemeler					
	Denetçinin bağımsızlığı					
	Mesleğin itibarı ve güvenilirliği					
	Kurumsal yönetim					
	Uluslararası vergi politikalarındaki farklılıklar					
	Finansal tabloları hazırlayanların yetkinliği					
	Büroların ve işletmelerin sorunları					
	Kara para aklama ve yolsuzlukla mücadele					
	Muhasebe meslek örgütlerinin değişen rolü					
	Düzenleme ve standartlar					
	Meslek mensubunun iş hayatındaki rolü					
	Kayıt dışılık					
	Diğer					
	5. Faaliyetlerinizi yürütürken müşterilerinizin sizden beklentilerini önem sırasına göre belirtiniz.	Daha kaliteli hizmet				
Daha düşük ücret						
Daha az vergi						
Düzenli analiz ve raporlama						
Diğer						
6. Kaliteli hizmeti tanımlayan göstergeleri önem sırasına göre belirtiniz.	Müşteri tatmin düzeyi					
	Pazar Payı (Yıllık cirosu)					
	Rekabet üstünlüğü					
	Çalışan sayısı					
	Diğer					
7. Mesleğinizle ve mevzuat ile ilgili gelişmeleri takip ettiğiniz araçları önem sırasına göre belirtiniz.	İnternet					
	Dergiler					
	Oda bildirimleri					
	Kişisel araştırmalar					
	Diğer					
8. Muhasebe ile ilgili eğitimleri kimlerin alması gerektiğini önem sırasına göre belirtiniz.	İşadamları					
	Patronlar					
	Ön muhasebe elemanı					
	Mali Müşavir					
9. İşletme sahiplerinin “kişilik kavramını” bilmemelerinin muhasebeyi olumsuz etkileyeceği yönleri önem sırasına göre belirtiniz.	Özel harcamalarının gider yazılması					
	Çocukların eğitim masraflarının gider yazılması					
	Trafik cezalarının gider yazılması					
	Diğer					

ÜÇÜNCÜBÖLÜM

Bu bölümde muhasebe mesleğinde kaliteye ilişkin görüşlerinizi öğrenmek amacıyla çeşitli sorular verilmiştir. Lütfen bu soruları kendi düşünceleriniz doğrultusunda;
1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Fikrim Yok, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum, seçeneklerinden birini tik (X) koyarak cevaplandırınız.

SORU NO	SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	Yeni düzenlemelere ve standartlara ayak uydurmakta zorlanıyorum.					
2.	Düşük ücretle iş yapmak istemiyorum.					
3.	Yeni teknolojiye uyum sağlamakta zorlanıyorum.					
4.	Nitelikli işgücü bulmakta zorlanıyorum					
5.	Ücret tahsilatında sıkıntı yaşıyorum.					
6.	Yeni düzenlemeler ve standartlar hızla değişiyor.					
7.	Muhasebenin önemi konusunda önce işadamları bilinçlendirilmelidir.					
8.	Disiplin yönetmeliği katı uygulanmalıdır.					
9.	Vergi düzenlemelerini uygularken zorlanıyorum.					
10.	SGK düzenlemelerini uygularken zorlanıyorum.					
11.	E-defter uygulaması zaman tasarrufu sağladığı için asıl işimiz olan muhasebe danışmanlığına odaklanabiliyorum.					
12.	E-arşiv, saklama maliyetlerini azaltmış ve belgelere hızlı erişimi kolaylaştırmıştır.					
13.	Maliyetler düşerse işlerim kolaylaşır.					
14.	Meslekte kurumsallaşma çalışmaları olumlu etki yaratır.					
15.	Şirketlerde kayıt dışılığın fazla olması mesleği olumsuz etkiler.					
16.	Meslek mensuplarının birbirleriyle haksız rekabeti mesleği olumsuz etkiler.					
17.	Kalite standartları mesleğin itibarını artırır.					
18.	Büro standartları mesleğin itibarını artırır.					
19.	Yazılı Kalite Güvence ve Geliştirme Programı olmalıdır.					
20.	Meslekle, mevzuatla ilgili gelişmeleri sürekli takip ediyorum.					
21.	Muhasebe mesleğinin kalitesi meslek mensubuna bağlıdır.					
22.	SMMM giriş koşulları zorlaştırılmalıdır.					
23.	Meslek mensubunun defter tuttuğu işletme sayısı sınırlandırılmalıdır.					
24.	Haksız rekabeti önleyici önlemler geliştirilmelidir.					
25.	Belirli büyüklüğe ulaşan işletmelerde bağımlı muhasebecilik teşvik edilmelidir.					
26.	Muhasebe bürolarının fiziki koşulları hizmet kalitesini etkiler.					
27.	E-fatura uygulaması ile maliyetler azaldığından iş yüküm azalmıştır.					

28.	Etik kurallar mesleğin imajını olumlu etkiler.					
29.	Bağımsız denetimin yaygınlaştırılması muhasebe mesleğinde kaliteyi artıracaktır.					
30.	Staja başlamada asgari muhasebe dersi sayısı olmalıdır.					
31.	İşletme yönetiminin finansal okur-yazarlığı meslekte kaliteyi artırır.					
32.	Muhasebe mesleğinin kalitesi TÜRMOB'a bağlıdır.					
33.	Muhasebecilik hukuki sorumluluğu yüksek bir meslektir.					
34.	İş sürekliliği planlaması yapıyorum.					
35.	TURMOB'un getirdiği ücret tahsilat sistemi etkin uygulanmamaktadır.					

36. Muhasebede kaliteye ilişkin yukarıda belirtilenler dışında, şayet varsa görüşlerinizi özet olarak açıklayınız.

EK-3 Görüşme Formu

Araştırmanın Konusu: Muhasebe Mesleğinde Kalite

Araştırmanın Amaçları

- 1- Muhasebe mesleğinin daha kaliteli hale gelmesini sağlayacak faktörleri ortaya koymak,
- 2- Muhasebe mesleğinin kurumsallaşması için gerekli olan adımları belirlemek,
- 3- Etik Kuralların muhasebe mesleğinde uygulanabilirliğini değerlendirmek,
- 4- Meslek mensuplarının kaliteli hizmet sunmak için karşılaşılabilecek zorlukları tespit etmek,
- 5- E-dönüşüm uygulamalarına meslek mensuplarının yaklaşımlarını ortaya koymak,
- 6- İlgili meslek odaları yetkililerinin görüş ve önerilerini almaktır.

GİRİŞ

Merhaba, benim adım Hatice İLLEEZ, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi'nde Öğretim Görevlisiyim. Ayrıca Erciyes Üniversitesi'nde Muhasebe Alanında Doktora yapıyorum. Bu görüşmede amacım; Türkiye'de muhasebe mesleğinin kalitesini etkileyecek faktörleri tespit etmeye çalışarak, mesleğin kalitesini artırmaya yönelik önerileri ortaya koymaktır. Yaptığım tüm görüşmelerde verilen bilgiler sadece bu araştırmada kullanılacaktır. İzin verirseniz görüşmeyi kaydetmek istiyorum. Bu şekilde hem zamanı daha iyi kullanabiliriz hem de sorulara vereceğiniz yanıtların kaydını daha ayrıntılı tutma fırsatı elde edebilirim. Eğer sizin bana görüşmeye başlamadan önce sormak istediğiniz bir soru varsa önce bunu yanıtlamak isterim. İzin verirseniz sorulara başlamak istiyorum.

SORULAR

- 1- Muhasebe mesleğinin kalitesini sizce hangi faktörler etkilemektedir? İç ve Dış faktörler olarak ayıracak olursanız nelerden etkilenebilir?
- 2- İSMMMO'nun Meslek Mensubu Kurumsallaşma Projesi taslağı hakkında görüşleriniz neler? Kurumsallaşmanın mesleğe olumlu ya da olumsuz katkıları neler olabilir?
- 3- Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri için İşyeri, Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı'nın Muhasebe Bürolarına getireceğı yenilikler neler olabilir? Meslek mensupları bu duruma hazır mı?
- 4- E-fatura, e-arşiv gibi e-dönüşüm uygulamalarına meslek mensuplarının yaklaşımı nasıl? İşletmelerin ne kadarı hazırlıklarını tamamladı? Hangi sektörler zorluk yaşayabilir?
- 5- Muhasebe Büroları için Büro Yönetimi Kılavuzu hakkında görüşleriniz nelerdir? Meslek Mensuplarına yararı olur mu?
- 6- Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallar uygulanabiliyor mu? Örnek verebilir misiniz?
- 7- Meslek mensuplarının mesleğı icra ederken karşılaştıkları zorlukları sıralayabilir misiniz? Bu zorluklarla karşılaşma nedenlerini belirtebilir misiniz?
- 8- Meslek mensuplarının müşteri portföyü konusunda kapasitelerinden fazla çalışmaları hakkındaki görüşleriniz nelerdir? Kapasite sınırlaması nasıl sağlanabilir?
- 9- Meslek mensuplarının eğitim, yasal mevzuat, standartlar gibi konularda kendilerini güncellemeleri konusunda meslek odalarının desteğı oluyor mu? Hangi imkanlar meslek mensuplarına sağlanmaktadır?
- 10- Muhasebe mesleğinin daha kaliteli olması için değerlendirme ve önerilerinizi alabilir miyim?

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı, Soyadı: Hatice İLLEEZ

Uyruğu: Türkiye (TC)

Doğum Tarihi ve Yeri: 10 Ocak 1983, Kayseri

Medeni Durumu: Evli

Tel: +90 384 228 11 40- 29021

Fax: +90 384 215 26 71

email: hatice.hassu@nevsehir.edu.tr

Yazışma Adresi: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Meslek Yüksekokulu
2000 Evler Mah. Zübeyde Hanım Cd. PK: 50300 NEVŞEHİR

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Tarihi
Yüksek Lisans	EÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü	2007
Lisans	EÜ İ.İ.B.F İşletme	2004
Lise	Sami Yangın Anadolu Ticaret Meslek Lisesi	2000

İŞ DENEYİMLERİ

Yıl	Kurum	Görev
2009-Halen	Nevşehir HBV Üniv. MYO	Öğretim Görevlisi
2006- 2009	Ziraat Bankası Kayseri Şubesi	Asis. Servis Gör.
2005–2006	Hilton Kayseri Finans Dep.	Ödemeler/Envanter

YABANCI DİL

İngilizce

YAYINLAR

- 1- İlleez, Hatice ve Şükran Güngör Tañç, A survey of Financial Auditing Education at Universities in Turkey, 2nd BMAC, 2010.
- 2- İlleez, Hatice ve Şaban Uzay, Quality of Accounting Profession in Accordance with International Standards, 2nd IIBA Conference, 2014.
- 3- Doğan, Ahmet ve Hatice İlleez, Basel II Kriterlerinin Reel Sektöre Etkileri ve Basel III Kriterlerinin Bankalar Üzerine Etkilerinin Araştırılması, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Kasım 2019.