



T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM BİLİMDALI

MUHASEBE MESLEĞİNDE STAJ VERİMLİLİĞİ,

TECRÜBE VE SİSTEM UYGUNLUĞUNUN

MESLEKİ YETERLİLİK ÜZERİNE ETKİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Elif GÖRGÜLÜOĞLU

BURSA – 2019



T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM BİLİMDALI

MUHASEBE MESLEĞİNDE STAJ VERİMLİLİĞİ,

TECRÜBE VE SİSTEM UYGUNLUĞUNUN

MESLEKİ YETERLİLİK ÜZERİNE ETKİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Elif GÖRGÜLÜOĞLU

Danışman:

Doç. Dr. Orhan BOZKURT

BURSA – 2019

T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı'nda 701618017 numaralı öğrenci Elif GÖRGÜLÜOĞLU' nun hazırladığı "Muhasebe Mesleğinde Staj Verimliliği, Tecrübe Ve Sistem Uygunluğunun Mesleki Yeterlilik Üzerine Etkisi" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı 27/09/2019 günü 14/15 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının (başarılı / ~~başarısız~~) olduğuna (oybirliği / ~~oy çokluğu~~) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav

Komisyon Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Doç.Dr. Orhan BOZKURT

Bursa Uludağ Üniversitesi
İnegöl İşletme Fakültesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Dr.Öğr.Üyesi Ali ALTINBAY

Kütahya Dumlupınar Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Dr.Öğr.Üyesi F.Eren BÖLÜKTEPE

Bursa Uludağ Üniversitesi
İnegöl İşletme Fakültesi

27/ 09/ 2019

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Muhasebe Mesleğinde Staj Verimliliği, Tecrübe ve Sistem Uygunluğunun Mesleki Yeterlilik Üzerine Etkisi” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntılarım kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza
02.09.2019


Adı Soyadı: Elif GÖRGÜLÜOĞLU

Öğrenci No: 701618017

Anabilim Dalı: İşletme

Programı: Muhasebe ve Denetim/ Tezli

Statüsü: Yüksek Lisans



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 02/09/2019

Tez Başlığı / Konusu: ... Muhasebe Mesleğinde Staj Verimliliği, Tecrübe ve Sistem Uygunluğunun Mesleki Yeterlilik Üzerine Etkisi

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam ...102... sayfalık kısmına ilişkin, ...02.../...09.../...2019..... tarihinde şahsım tarafından ... Turnitin..... adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 20 'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza
02.09.2019

Adı Soyadı: Elif Görgülüoğlu
Öğrenci No: 701618017
Anabilim Dalı: işletme
Programı: Muhasebe ve denetim
Statüsü: Y.Lisans Doktora

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih)
Doç. Dr. Orhan Bozkurt 02.09.2019

* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Elif GÖRGÜLÜOĞLU
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe ve Denetim
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : xii + 89
Mezuniyet Tarihi : / / 20.....
Tez Danışman(lar)ı : Doç. Dr. Orhan BOZKURT

MUHASEBE MESLEĞİNDE STAJ VERİMLİLİĞİ, TECRÜBE VE SİSTEM UYGUNLUĞUNUN MESLEKİ YETERLİLİK ÜZERİNE ETKİSİ

Ülkemizde muhasebe meslek mensubu olmak için gerekli şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Meslek mensubu olabilmek için belirli bir eğitim alınması ve staj ön koşullarından biridir. Staj, okul hayatı boyunca edinilen bilgilerle, mesleki tecrübe kazanmak adına yapılan uygulamalardır. Muhasebe stajyerleri bu mesleğin gelecekteki temsilcileri olarak büyük önem taşımaktadır. Bu araştırmanın amacı, Muhasebe mesleğinin, mesleki yeterliliğinde yaşanan sorunları tespit etmek ve aday meslek mensubun yetiştirilirken staj verimliliği, tecrübe ve muhasebe sisteminin uygunluğunun mesleki yeterliliği etkileme düzeyleri ve bunun sonucunda mesleği sürdürme niyetini saptamaya çalışmaktır. Araştırma 5'li Likert ölçeği kullanılarak hazırlanmış anket çalışmasına göre değerlendirilmiştir ve Bursa ilinde muhasebe bölümünde çalışan kişilere yapılmıştır. Bu çalışmada muhasebe mesleğinde çalışan 100 katılımcıdan anket yöntemiyle toplanan veriler SPSS 22.0 paket programı kullanılarak frekans, faktör, korelasyon ve regresyon analizlerine tabi tutulmuştur. Anket çalışmasının ilk bölümünde katılımcılara yaş, cinsiyet ve meslek yaşamlarındaki durumlarıyla ilgili bazı demografik sorular yöneltilmiştir. İkinci bölümde ise muhasebe mesleği ile ilgili sorular sorularak mesleki yeterlilik ölçmeye yöneliktir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Stajyer, Mali müşavir, Mesleki yeterlilik,

ABSTRACT

Name and Surname: Elif GORGULUOGLU
University : Uludag University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Branch : Accounting and Audit
Degree Awarded : Master of Science
Page Number : xii + 89
Degree Date : / / 20.....
Supervisor : Assoc. Doç. Dr. Orhan BOZKURT

THE EFFECT OF INTERNSHIP EFFICIENCY, EXPERIENCE AND SYSTEM COMPLIANCE ON PROFESSIONAL COMPETENCE IN ACCOUNTING PROFESSION

In order to become a professional accountant in our country, the necessary conditions must be fulfilled. In order to become a member of the profession, a certain training and internship is one of the prerequisites. Internship is a practice carried out in order to gain professional experience with the knowledge acquired throughout the school life. Accounting interns are of great importance as future representatives of this profession. The aim of this research is to determine the problems experienced in the professional competence of the accounting profession and to determine the levels of the internship efficiency, experience and the suitability of the accounting system in terms of the professional competence and the intention to maintain the profession as a result. The research was evaluated according to the 5-point Likert scale and conducted to the people working in the accounting department in Bursa. In this research, data collected from 100 participants working in accounting profession by questionnaire method were subjected to frequency, factor, correlation and regression analysis by using SPSS 22.0 package program. In the first part of the survey, participants were asked some demographic questions about their age, gender and occupational status.

The second part is about measuring professional competence by asking questions about accounting profession.

Keywords: Accounting, Internship, Financial advisor, Professional qualification



ÖNSÖZ

Çalışmamın başından sonuna kadar benden yardımlarını ve kaynaklarını esirgemeyen danışman hocam Sayın Doç. Dr. Orhan Bozkurt'a,

Çalışmamın başından sonuna kadar danışman hocamla beraber bana değerli öneriler veren sevgili hocamız Dr. Öğr. Üyesi Şükrü Dokur' a,

Anket uygulaması için bana samimi şekilde yardımcı olan muhasebe çalışanlarına,

Yüksek lisans yapmamı her zaman destekleyen, bu öğrenim sürecinde her zaman bana manevi destek olan sevgili eşim Onur Görgülüoğlu' na,

Çok teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	i
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
MUHASEBE MESLEĞİ	3
1. MESLEK KAVRAMI İLKE VE DÜZENLEMELER.....	3
1.1. Muhasebe Mesleği.....	3
1.1.1. Muhasebe Mesleği Kavramı.....	5
1.1.2. Dünya’da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi.....	9
1.1.3. Türkiye’de Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	14
1.1.3.1. Cumhuriyet Öncesi Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Mesleği	14
1.1.3.2. Cumhuriyet Sonrası Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Mesleği.....	18
1.2. Günümüzde Muhasebe Mesleğine Bakış Ve Yeni Düzenlemeler	24
1.2.1. Ticari Defterler	29
1.2.1.1. Defter Tutma ve Envanter.....	29
1.2.1.2. Açılış Bilançosu ve Yıl Sonu Finansal Tabloları.....	36
1.2.1.3. Saklama ve İbraz.....	39
1.2.2. Muhasebe Meslek Mensubu Olabilmenin Şartları	42
1.2.2.1. Genel ve Özel Durumlar	43
1.2.3. 5786 No’ lu Kanunla Meslek Yasasında Yapılan Değişiklikler	45
1.2.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken İlkeler.....	50
1.2.5. Muhasebe Mesleği İle İlgili Güncel Düzenlemeler	51
İKİNCİ BÖLÜM	54

ADAY MESLEK MENSUBU	54
2. ADAY MESLEK MENSUBU	54
2.1. Aday Meslek Mensubu Kavramı	54
2.1.1. Staj Faaliyetine İlişkin Açıklamalar	55
2.1.1.1. 3568 Sayılı Meslek Yasası.....	55
2.1.2. Staja Giriş Sınavı	56
2.1.2.1. Staja Giriş Sınavı Usul ve Esasları	57
2.1.3. Staj Faaliyetine İlişkin Usul Ve Esaslar	59
2.1.4. Aday Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkeler.....	63
2.1.5. Aday Meslek Mensubunu Bekleyen Güncel Sorunları ve Beklentileri	64
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	66
UYGULAMA	66
3. MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEKİ YETERLİLİK SORUNUNA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA	66
3.1. Metodoloji.....	66
3.2. Analizler Ve Bulgular.....	67
SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER.....	78
KAYNAKÇA	82
EKLER	87
EK-1: Anket Formu	87

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: TTK' a Göre Tutulacak Defterler	30
Tablo 2: Eski ve Yeni TTK' ya Göre Defter Tutma Yükümlülüğünün Karşılaştırılması	35
Tablo 3: Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri	51
Tablo 4: %1, %8 ve %18 KDV' ye Tabi Olanlar	52
Tablo 5: Asgari Ücret 2019 Yasal Kesintileri (01.01.2019 - 31.12.2019)	53
Tablo 6: İşverene Maliyeti 2019	53
Tablo 7: Staj Başlatma Sınavının Konuları ve Yüzdelerlik Dağılımı	58
Tablo 8: Bağımsız Değişkenlere Ait Faktör Yükleri ve Alfa Güvenirlilik Katsayıları ..	72
Tablo 9: Bağımlı Değişkenlere Ait Faktör Yükleri ve Alfa Güvenirlilik Katsayıları	73
Tablo 10: Korelasyon Katsayıları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	74
Tablo 11: Çok Değişkenli Regresyon Analizi Sonuçları Model 1	75
Tablo 12: Çok Değişkenli Regresyon Analizi Sonuçları Model 2	75
Tablo 13: Çok Değişkenli Regresyon Analizi Sonuçları Model 3	75
Tablo 14: Çok Değişkenli Regresyon Analizi Özet Tablosu	77

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Finansal Raporlamanın İşlevleri	6
Şekil 2: Meslek mensubu olabilmenin genel şartları	43
Şekil 3: Serbest muhasebeci malî müşavir olabilmenin özel şartları	44
Şekil 4: Muhasebe mesleği-mesleki yeterlilik ve mesleği sürdürme niyetini etkileyen faktörler	67
Şekil 5: Cinsiyete Göre Dağılım Grafiği	68
Şekil 6: Yaş Gruplarına Göre Dağılım Grafiği	68
Şekil 7: Eğitim Durumuna Göre Dağılım Grafiği	69
Şekil 8: Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Dağılım Grafiği	69
Şekil 9: Meslek Grubuna Göre Dağılım Grafiği	70
Şekil 10: Gelir Düzeyine Göre Dağılım Grafiği	70
Şekil 11: Faaliyet Gösterilen İle Göre Dağılım Grafiği	71
Şekil 12: Medeni Duruma Göre Dağılım Grafiği	71

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ANOVA	Analysis of Variance
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
KHK	Kanun Hükümünde Kararname
KMO	Kaiser-Mayer-Olkin
MMMBD	Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği
M.Ö.	Milattan Önce
M.S.	Milattan Sonra
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TESMER	Türkiye Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim Ve Staj Merkezi
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜMFED	Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Gelişen dünya ile birlikte işletmelerde finansal anlamda önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Hem ekonomik anlamda hem de teknolojik anlamda yaşanan gelişmeler işletmeleri büyük ölçüde etkilemiştir. Bunun sonucunda işletmeler değişen düzene uyum sağlamak için muhasebe sistemine ihtiyaç duymuşlardır. Bu sistemin başarılı bir şekilde uygulanması için muhasebe meslek mensuplarının yetkinlikleri önem arz etmektedir.¹

Bu yetkinlikler 13.06.1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 3568 sayılı kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, muhasebe meslek mensuplarını üç statüde ele almıştır. Kanun kapsamında, meslek unvanları, meslek kuralları ve ilkeleri, mesleğin konusu, meslek mensubu olabilmek için genel ve özel şartlar vb. konular yeniden düzenlenmiştir.

İlerleyen dönemlerde meslek mensuplarının karşılaştığı bir takım sorunlara çözüm getirmek amacıyla yeni düzenlemeler yapılmış ve çeşitli hükümlerin getirildiği yönetmelikler çıkarılmıştır. Bu kapsamda 26675 sayılı Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Meslek Ahlâk Kuralları Hakkında Yönetmelik 19 Ekim 2007 tarihinde yayınlanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının uymaları zorunlu kurallar bu yönetmelikle resmi hüviyet kazanmıştır. Daha sonra 5786 sayılı kanun, 26.07.2008 tarihinde 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun’da “Serbest Muhasebeci (SM)” ifadesi kaldırılmıştır. Kanun “Serbest muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak güncellenmiştir.²

¹Ali Deran, İncilay Savaş, Emine Fırat, “Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etiksel Davranış, Kişisel ve Yönetmelik Beceri Kriterleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, C.4, S. 1 (2014), s. 42-43.

²Hakan Yazarkan, Züleyha Yılmaz, “Muhasebe Stajyerlerinin Staj Eğitiminde Karşılaştıkları Sorunlar Ve Beklentileri: TR90 Bölgesinde Bir Uygulama”, *A.Ü.İ.İ.B.D.*, C.30, S. 2 (2016), s. 285-287.

Bu çalışmanın amacı; muhasebe mesleği kavramı çevresinde aday meslek mensubunun staj verimliliği, tecrübe ve sistem uygunluğunu faktörleri ile incelenmesi ve bu faktörlerin mesleki yeterlilik üzerine etkilerini açıklamaktır.

Birinci bölümde; muhasebe mesleği ile ilgili genel kavramlar, SMMM meslek mensubu olabilmek için şartlar, ilke ve düzenlemeler ele alınmıştır.

İkinci bölümde; SMMM mesleğine mensup olabilmek için şart koşulan staj eğitimi süreci hakkında bilgi vermek ve aday meslek mensubunun mesleki yeterliliğinde yaşanan sorunlara değinilmiştir.

Üçüncü bölüm ise uygulama kısmından oluşmaktadır. Bu kısımda aday meslek mensuplarına muhasebe mesleğinde mesleki yeterlilik sorunu üzerine bir anket çalışması yapılmıştır. Bu anket çalışmasının metodolojisi ve bulgularına değinilecektir. Ayrıca muhasebe mesleğinde staj verimliliği, tecrübe ve sistem uygunluğu faktörlerinin mesleki yeterliliği etkileme düzeyleri ve bunun sonucunda mesleği sürdürme niyetini saptamaya çalışılacaktır. Bu çerçevede yapılan anket çalışmasında likert ölçeği ile değerlendirmeye alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ

1. MESLEK KAVRAMI İLKE VE DÜZENLEMELER

Muhasebe mesleğinin temelini oluşturan pek çok ilke ve kavram bulunmaktadır. Bu kavramlar muhasebe mesleğinin çerçevesini oluşturmaktadır. Bu bölümde meslek kavramı ilke ve düzenlemeler anlatılacaktır. Bu bağlamda muhasebe mesleği kavramı incelenerek, Dünya’ da ve Türkiye’ de muhasebenin tarihsel gelişimi anlatılacaktır. Sonra günümüzde muhasebe mesleğine bakış ve yeni düzenlemeler hakkında bilgi verilecek ve muhasebe meslek mensubu olabilmenin şartları, özel ve genel durumlar olarak ele alınacaktır. Son olarak muhasebe meslek mensuplarının mesleği icra ederken yerine getirecekleri faaliyetlerinde uymaları gereken ilkeler hakkında açıklamalar yapılacaktır.

1.1. Muhasebe Mesleği

Muhasebecilik, meslek olarak çok eskilere dayanan bir tarihe sahiptir. Muhasebecilik mesleği toplumun her kesimi ilgilendiren ticari işlere önderlik sağlayan ve bu sebeple sosyal hayatı etkileyen aynı zamanda hem işletmeler hem de devlet açısından büyük önem taşımaktadır.^{3,4} Çünkü muhasebeciler işletmelerin ticari hayatlarında başarılı olması için gerekli yol haritası sunabilmektedir. Ayrıca muhasebeciler devletin vergi toplama gibi mali açıdan önem arz eden konularda aracılık etmektedir.

Globalleşen dünyada çağ çok hızlı ilerlemektedir. Dolayısıyla artık uzaklar çok yakın hale gelmektedir. Uzakları yakın hale getiren hem büyük araç ise enformasyon ve iletişimdir. Dünyanın herhangi bir yerinde meydana gelen gelişmeleri herkes kolayca takip edebilmekte ve gözlemlemektedir. Gelişen dünya ile birlikte üretim gün geçtikçe daha farklı bir boyut kazanmaktadır. Üretimin gelişmesi sonucu işletmelerin sayısı giderek artsa da bu durum işletmelerin üretim pazar payının daralmasına neden olmaktadır.

³Selman Saygılı, *Türkiye’de Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişme Süreci Ve Muhasebe Sistemine Etkileri*, (Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi), Nevşehir: Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s. 2.

⁴Hamide Özyürek, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler”, Fatih Üniversitesi, Ankara Meslek Yüksekokulu, *Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, C. 4,S. 1(2012), s.140.

Üreticinin bütün ürünlerini hem kaliteli hem düşük maliyetli üretmesi gerekmektedir. Burada işletmeler için maliyet unsuru ön plana çıkmaktadır. İşletmeler muhasebeciler tarafından sunulan mali tablolar analizine göre maliyet hesabı yapabilmektedir.⁵

Muhasebe mesleğine birçok açıdan ihtiyaç duyulmaktadır. Öncelikle işletmeler rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürmek ve işletmenin finansal durumu ilgili bilgi edinirken muhasebe verilerinden yararlanmaktadır. İşletmeler muhasebe verilerine dayanarak şirketin yıllar içerisinde göstermiş olduğu mali tablolara göre daha sağlam kararlar almaktadır.⁶ Şirketler yeni yatırımlar yaparken mali tablolara göre ticari hayatlarına yön vermektedirler.

Bir diğer unsur ise halka açık şirketlerde ve sermaye piyasalarında yer alan tasarruf sahipleri karar verirken mali tablolar ve muhasebe bilgileri önemli rol oynamaktadır. Bu anlamda muhasebe mesleği ile ilgilenen kişilere büyük sorumluluk yüklenmektedir.⁷ Muhasebeciler işletmelerin mali tablolarını ve bilançolarını doğru okuyarak işletmelerin karlılığı hakkında tasarruf sahiplerine bilgi vermektedir.

Muhasebenin en önemli unsurlarından birisi ise vergidir. İşletmeler ticaret faaliyetlerinden dolayı devlete vergi ödemek mecburiyetindedirler. İşletmeler açısından en iyi muhasebeci en az vergi tahakkuk ettiren muhasebe iken devlet açısından ise işletmelerin muhasebe kayıtları doğru bir şekilde yapılması ve verginin tam ve düzgün şekilde beyan edilmesi gerekmektedir. Mali müşavirler bu aşamada devletin çıkarını gözeterek hareket etmelidirler.⁸

⁵ Yılmaz Uçak, "Muhasebecilik Mesleğinin Önemi Giderek Artıyor", *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*, S. 6 (1991), ss. 9-10.

⁶ Adnan Kahveci, "Muhasebecilik Ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Önemi", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 1 (1991), s. 2.

⁷ Kahveci, a.g.m., s. 2.

⁸ Kahveci, a.g.m., s. 2.

1.1.1. Muhasebe Mesleği Kavramı

Literatürde “muhasebe” tanımı, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri ile ilgili finansal bilgileri kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve ilgili taraflara rapor eden ve sonuçlarını yorumlayan ve analiz eden bir bilim dalı olarak yer almaktadır.⁹

Muhasebe, işletmenin varlıkları, yabancı kaynakları ve öz kaynakları üzerinde değişime neden olan ve parasal olarak ifade edilen, ticari özellikteki işlemlerin, kaydedilmesi, raporlanması, sınıflandırılması, analizi ve yorumlanması faaliyetlerinin tamamı olarak tanımlanabilir.¹⁰

Muhasebenin yukarıdaki tanımlarından hareketle muhasebenin temel fonksiyonları aşağıdaki şekilde özetlenebilir¹¹;

- Kaydetme,
- Sınıflandırma,
- Özetleyerek raporlama
- Yorumlama olarak ifade edilebilir.

Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerle pek çok kişi ve kurum ilgilenmektedir. Muhasebe ile ilgili taraflar, yöneticiler, işletmenin sahibi ve ortakları, kredi verenler, işletmede çalışanlar, iş ve işçi kuruluşları, yatırımcılar, devlet ve halk, muhasebenin sağladığı bilgileri kullanır.¹²

Ticari nitelikteki işlemler kaydedildikten sonra, aynı özelliği gösteren işlemler sınıflandırılır. Sınıflandırılan bu işlemlerin, bilgi kullanıcılarına sunulmak üzere, belirli dönemler sonu itibariyle özetlenerek finansal tablolarda raporlanması gerekir. Finansal tablolarda raporlamanın amacı, ekonomik karar verecek olan kişi veya kurumlara, karar alma konusunda yardımcı olmaktır. Bu raporlarda işletmelerin finansal durumu, nakit

⁹ Mikail Altan, “Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 11 (2004), ss. 29-30.

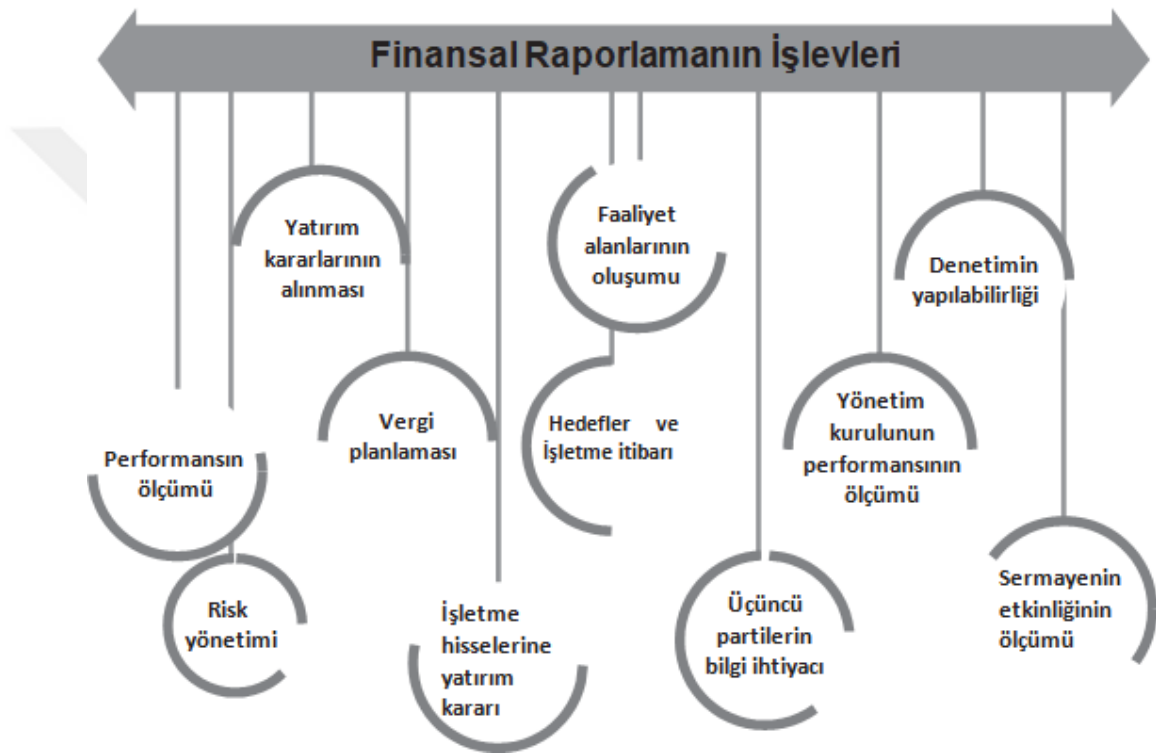
¹⁰ Ertuğrul Çetiner, *Genel Muhasebe Teori ve Uygulama*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006, s.7.

¹¹ Veli Öztürk, *Genel Muhasebe ve Mali Analiz*, Ankara: Kariyer Yayınları, 2015, s. 3.

¹² Ertuğrul Çetiner, *Yönetim Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.8.

akışları ve performansı konularında bilgi verilmektedir.¹³ Bir işletmenin finansal durumu, “Finansal Durum Tablosu’ nda”, performansı, “Kapsamlı Gelir Tablosu’ nda” ve finansal durumundaki değişiklikler, “Nakit Akış Tablosu’ nda” raporlanarak sunulur¹⁴.

Finansal raporlamanın işlevleri aşağıdaki şekilde özetlenmektedir.¹⁵



Şekil 1:Finansal Raporlamanın İşlevleri

Kaynak: Gürer, 2009,archive.ismmmo.org.tr/docs/seminer/02022009

Finansal raporların, Şekil 1’de yer alan işlevleri tam olarak yerine getirebilmesi ve bilgi kullanıcılarına fayda sağlaması için kaliteli olması gerekir. Finansal raporların kalitesi, tam, tarafsız ve hatasız bir sunum sağlaması¹⁶ ve anlaşılabilirliği, güvenilirliği,

¹³ Yıldız Özerhan, Serap Yanık, *IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS*, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2015, s.35.

¹⁴ Hennie Van Greuning, Darrel Scott, Simonet Terblanche, *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide*, The World Bank, Washington, D.C., 2011, s. 4.

¹⁵ Hüseyin Gürer, “Bağımsız Denetim Uygulamaları, Denetim ve Muhasebe Standartları, Etik Değerler”. *archive.ismmmo.org.tr/docs/seminer,02 Şubat 2009 (20.03. 2019)*.

¹⁶ Özerhan, Yanık, a.g.e., s.12.

alaka düzeyi, zamanlılık, doğrulanabilirlik ve karşılaştırılabilirliği ile ölçülür. Bu kalite göstergeleri, kullanıcılara finansal raporların anlamlı ve kullanışlı olduğunu gösterir.¹⁷

Kalite göstergelerinden anlaşılabilirlik, finansal raporlarda yer alan bilgilerin karar alma amacıyla kullanıcılarla ne kadar etkili iletişim kurduğunu göstermektedir. Bilgi, zaman içinde ve kullanıcılar arasında tutarlı bir şekilde sunulduğunda, karşılaştırılabilir. Bir finansal rapor, hatasız, eksiksiz ve önyargısız olduğu zaman ise güvenilir kabul edilir. Tam, tarafsız, ihtiyatlı, eksiksiz sunum finansal raporun güvenilirliğine katkı sağlayan faktörler arasındadır.¹⁸

Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların finansal tablolarda yer alan hesap kalemleri arasındaki farkları / benzerlikleri tanımlamasına ve anlamasına yardımcı olan niteliksel özelliktir. Karşılaştırılabilirlik, yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer alacaklılara, ekonomik kararlar alma konusunda yardımcı olur. Karşılaştırılabilirliği sağlamak, ortak raporlama standartlarının varlığında mümkündür.¹⁹

Muhasebenin yukarıda açıklanan işlevlerinin yanı sıra birçok amacı bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şunlardır:

- Şirket içindeki olaylar hakkında kararlaştırılmış bir dilde muhasebe bilgisi kullanıcıları için bilgi vermek
- İş kararlarında hayati önem taşıyan bilgileri sağlamaktır.²⁰

Bu işlemleri yapan kişiler ise muhasebecilerdir. Muhasebeciler işletmelerin hem günlük faaliyetlerini yerine getirilmesinde hem de yönetim politikalarının oluşturulmasında işletme yönetimlerine büyük katkı sağlarlar. Yönetim politikalarını oluştururken muhasebenin standartları ile gerçek verileri karşılaştırılarak gelecekte yapılması gereken faaliyetleri planlamak için işletmelere bilgi aktarımı sağlarlar. Böylece işletmelerde sorun teşkil eden konuları saptayarak işletmenin faaliyetlerini değerlendirir.

¹⁷ Emmanuel Inalegwu Ogbenjuwa, *Implementation Of International Financial Reporting Standards By Listed Companies In Nigeria*. Dissertations &Theses, Ph.D. Walden University, United States – Minnesota: 2016, s.2.

¹⁸ Greuning, Scott, Terblanche, a.g.e.,s.5.

¹⁹ Mary E. Barth, “Global Comparability İn Financial Reporting: What, Why, How, AndWhen?”, *ChinaJournal of Accounting Studies*, C. 1, S.1 (2013), ss. 2-12.

²⁰ ZigaCepar, Franko Milost, “Could the Suitability of the Existing Accounting System be Argued?”, *Management*, C. 1, S. 3(2018), ss. 213-225.

Değerlendirme sonucunda yapılması gereken faaliyetleri belirleyerek yönetime yol gösterirler.²¹

Muhasebe işi, dünyadaki en zor ve en disiplinli işlerden biridir. Sunulan hizmetlerin türü ve doğası gereği, geçerlilik ve güvene sahip olmalıdır. Bu kredinin devamı ve geliştirilmesi için teorik ve uygulamalı olarak meslek üyelerinin davranışsal ve etik kurallarına uyması gerekmektedir.²²

Muhasebe aynı zamanda işletmelerin karar alma sürecinde de büyük önem taşımaktadır. Bu aşamada bilgi sistemi kavramı ortaya çıkmaktadır. Bilgi sistemi ise muhasebecinin gerekli olan uzmanlık bilgisine yani gerekli donanım ve donanımı kullanma yeterliliğine sahip olmasıdır. Muhasebe bilgi sistemini doğru ve etkin bir şekilde kuran işletmeler karlı bir şekilde yaşamlarını sürdürebilirler.²³

Muhasebe mesleğinin bir diğer görevi de denetimdir. Muhasebe mesleğinde denetim yapılmasının birçok nedeni vardır: Başlıcaları, firma yetkilileri ile mali bilgi kullanıcıları arasındaki çıkar çatışması, firma iç kontrol ve muhasebe düzeninin yetersizliği, artan ciro ile birlikte muhasebe düzeninin karmakarışık hale gelmesi ve hata yapma ihtimalinin artması, mali bilgi kullanıcılarının firmadan ayrı olmasıdır.²⁴ Denetçiler, firmaların mali tablolarında bir uygunsuzluk olması durumunda önceden belirlenerek firmaların çıkarlarının korunmasına yardımcı olmaktır.

Muhasebeciler bu görevle birlikte hem işletme sahiplerine hem devlete hem de topluma hem de üçüncü kişilere karşı sorumludurlar. Değişen dünyada muhasebecilerin meslekleri ile ilgili bilgileri güncel olarak takip etmeye başlamışlardır.²⁵

²¹Altan, a.g.m., ss 29-30.

²²Azam Roosta Meymandi, Hossein Rajabdoory, Ziba Asoodeh, "The Reasons of Considering Ethics in Accounting Job", *International Journal of Management, Accounting and Economics*, C. 2,S. 2 (2015), s. 136.

²³AÖF, Muhasebe Dersleri, 2009, <http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebe-tanimi.html>, s. 1.(02.04.2019)

²⁴TÜRMOB, Muhasebe Denetimi, 2017, <http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf>, s. 7. (10.04.2019)

²⁵Altan, a.g.m, s.30.

1.1.2 Dünya’da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe etimolojik köken olarak Arapça "hisap", diğer bir deyişle "hesap" kelimesinden türetilmiştir. Türkçe sözlüklerde; hesap yapma, hesap işleriyle uğraşma ve hesaplaşma gibi anlamları kapsamaktadır. Muhasebenin nerede ve ne zaman ortaya çıktığı kesin bir tarih olarak anlaşılamasa da, kökeninin insanın varoluş tarihi kadar kadim zamanlara dayanıldığı düşünülmektedir. Diğer bir ifadeyle yönetim bilim ve teknik uygulamalarında en eski yöntem olduğu tahmin edilmektedir. Yapılan araştırmalarda muhasebenin doğuş ve gelişimini etkileyen etmenlerin ekonomik değişimler, ticaret, din, hukuk, bilim ve teknoloji olduğu düşünülmektedir. Ekonomik ve ticari yaşamda kaydedilen ilerlemeler, muhasebe biliminin ortaya çıkmasını ve diğer unsurlara bağlı olarak kendini yenileyip geliştirmesini mecburi kılmıştır. MÖ 4000’li yıllardan kalma Sümer, Roma, Mısır ve Eski Yunan medeniyetlerine ait belgelerde ilkel bir kayıt tutma düzenine rastlanılmış olsa da, zaman içerisindeki ekonomik ve ticari gelişmelerle beraber muhasebe bilimi de evrilmiş ve gelişerek geniş coğrafyalara yayılmıştır.²⁶

Muhasebe tarihi kaynaklarından elden edilen bilgilere göre öncelikle Asurlu’lardan başladığı daha sonra Mısırlı’lara geçtiği ve asırlar sonra ise Pacioli’ nin yaşadığı dönemlerde İtalya’ya geçtiği yazılmıştır.²⁷

Daha sonra muhasebe bilgisinin Çinliler, Türkler ve Romalılar tarafından öğrenildiği tarihi kaynaklarda görülmektedir.²⁸ Günümüze ulaşan belgelere göre Muhasebenin ilk çağda bir kayıt tutma düzeni olarak kullanıldığına rastlanmıştır. Muhasebe tarihi araştırmacıları bu ilk çağ kayıtları arasında oldukça ilgi çekici örneklerle karşılaşmışlardır. Örneğin; Sümer uygarlığında ise kadın işçiler tarafından dokunan kumaşlarla ilgili kil tabletlerde kayıtlar tutulmuştur. Bu kayıtlarda işçinin isminin ne olduğu, ay başlangıcında kendisine dokuması için kaç kilo yün verildiği ve ay sonunda ne kadar kumaş dokunduğuna ilişkin bilgilere rastlanmıştır. Bir başka örneği Mısır uygarlığında görülmektedir. Bu örnek ise kasa defterleri ile ilgilidir. Yazının bulunmasıyla birlikte papirüs denilen kâğıtların kullanıldığı defterlere rastlanmıştır.

²⁶ Tunay Aslan, Gökhan Baral, Çilem Erdiç, "Muhasebenin Tarihsel Gelişimi Ve Ekonomik Gelişmeye Katkısı", *Uluslararası Yönetim Araştırmaları Dergisi*, C.2 (2016), ss.150-151.

²⁷ Ahmet Vecdi Can, "Luca Pacioli "Muhasebenin Babası" Mıdır ?" *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, S. 12 (2007) , ss. 1-2.

²⁸ Emin Kurtcebe, *21. Yüzyılda Muhasebe Mesleği' nin Vizyonu*, (Yüksek Lisan Tezi), Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 15.

Bu defterlerin bir sütununda tahsilatın ne zaman yapıldığı, ne kadar olduğu ve tahsilata ilişkin açıklamalar yazarken diğer sütun da ise ödemelere ilişkin kayıtlar yapıldığı görülmüştür. Ay sonlarında tahsilatların ve ödemelerin yazıldığı sütunlar tek tek toplanarak ticari faaliyetlerin ne kadar başarılı olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.²⁹

Genel olarak muhasebe tarihi, muhasebe tarihçileri tarafından üç ana kısımdan oluşmaktadır. Luca Pacioli' ye (1494) kadar meydana gelen gelişmeler ilk kısmı oluşturmaktadır. Pacioli' den 19. Yüzyıl sonuna kadar olan dönem ikinci kısmı, 20. yüzyıldaki gelişmeler ise üçüncü kısmı oluşturmaktadır.³⁰

12. Yüzyılda muhasebe kayıtlarının basit uygulandığı görülmektedir. İlk olarak ticari ilişkilerin ve ortaklıkların izlenmesi ile ilgili kayıtlar yapılmıştır. Daha sonra işletme kayıtları ile işletme sahiplerinin varlıkları ile ilgili olan kayıtlar ayrı olarak tutulmaya başlamıştır. 13. yüzyılda var olan işletmeler giderek büyümüş ve sermayelerinde bulunan kaynaklar yetersiz hale gelmiştir. Ayrıca ilkel muhasebede olaylar ve işlemler tek bir kayıtlarla tutuluyordu ve bu sisteme basit ya da tek taraflı kayıt sistemi de deniliyordu. Bu sistemde eksik, hata yapma gibi sorunlar ortaya çıkıyordu. Bu durumda işletmelerin kredi işlemleri artmış ve ürünlerini dış ülkelere pazarlama ve dış ülkelerde şubeler açma vb. faaliyetleri muhasebe kayıtlarını etkilemiştir ve daha ileri seviyede muhasebede kayıt tutma ihtiyacı doğmuştur.³¹

Modern anlamda muhasebede metodoloji, 13. ve 14. yüzyıllarda çift taraflı kayıt sisteminin gelişmesi ile başlamıştır. Çift taraflı kayıt sistemi, işletme faaliyetlerinin iki yönünü birden kavrayan, işlem ya da olayların her biri için en az iki kayıt yapılması gereken bir sistemdir. Bu nedenle hata yapma olasılığını azaltmakta, kayıtların birbirini kontrol etmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda hata yapıldığında çift taraflı kayıt sistemi sayesinde hatanın ortaya çıkması mümkün olmaktadır. Çift taraflı kayıt sistemi

²⁹ Cevdet Kızıl, Dudu Kübra Kocur, Antik Çağlarda Muhasebe Ve Dinlerin Muhasebeye Bakış Açısı, *Kesit Akademi Dergisi*, S. 10 (2017), ss. 328-331.

³⁰ Kurtcebe, a.g.e, s.15.

³¹ Kurtcebe, a.g.e, s.16.

literatürde 13. ve 14. yüzyıllarda muhasebe alanında atılan önemli bir adım olarak kabul edilmektedir.³²

Çift taraflı kayıt sistemi 14.yy'da A.C. Littleton tarafından Antik Roma'da gelişmeye başlamıştır. O çağda, muhasebe alanında yeni bir düzenlemeye gidilmesinin başlıca üç tane nedeni vardır. Birincisi, mülkiyet haklarıyla ilgili kayıtların gerçeklerle uyum sağlaması ve mülkiyet sahipliğinin değiştirme gücü ile alakalı özel mülkiyettir. İkincisi, Luca Pacioli ile başlatılan sermaye girişi ve servet artışıdır. Üçüncüsü, ticarete malların takası işlemidir.³³

Bazı bilim adamlarına göre Roma rakamlarının kullanımı, muhasebede çift taraflı kayıt sisteminin başlangıcı kabul edilmiştir. Önceki medeniyetlerde ticari olayların kaydedilmesi, denetlenmesi ve teyit edilmesi sırasında ortaya çıkan problemler çağdaş muhasebede yaşanan problemlerle benzerlik göstermiştir.³⁴

Muhasebe tekniklerinin temeli de çift taraflı kayıt sistemine dayanmaktadır. Bu sistem çağdaş muhasebenin temelini oluşturmakta ve genellikle iki veya daha fazla hesabı kapsayan bir işlemin tam etkisini kaydetmektedir. Hem daha kesin sonuçlar elde edilirken hem de günümüzde komplike ticari ilişkilerde ortaya çıkan şartlara uyum sağlamıştır. Çift taraflı kayıt sistemi, tacirlerin borçlu ve alacaklı arasındaki ilişkilerinden meydana gelmektedir. Defterin hesapları dikey olarak ayrılmıştır. Bu deftere varlık, yükümlülük, harcama ve gelirler ilave edilmiştir. Günlük ticari kayıtlar gün geçtikçe daha karmaşık hal almıştır.³⁵

İkinci kısımda, Pacioli' den 19. Yüzyıl sonuna kadar olan dönemi kapsamaktadır. Bu dönemde 15. Yüzyıl' da Luca Pacioli muhasebe alanında öne çıkmaktadır. Çift yönlü kayıt sistemi Luca Pacioli tarafından geliştirilmiştir. Aynı zamanda Luca Pacioli İtalyan matematikçi ve rahiptir. Kaygusuz'a göre bugünkü şekli olan çift taraflı kayıt sisteminin 15. asır İtalyan şehirlerinde kullanıldığı görülmektedir. 1494 yılında İtalyan bir papaz ve matematikçi olan Luca Paciolo Venedik'te yayınladığı "Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında Özet" (Summa De Arithmetica, Geometrie, Proportioni et Proportionalite) adlı eserinde, her işlemin iki defa kaydedildiği çift taraflı kayıt sistemini

³² Kurtcebe, a.g.e, s.16.

³³ Kızıl, Kocur, a.g.m, s.334

³⁴ Kızıl, Kocur, a.g.m, s.335

³⁵ Kızıl, Kocur, a.g.m, ss. 334-335.



yazılı hale getirmiştir. Sonradan cereyan eden Sanayi Devrimi, büyük işletmelerin doğması, teknolojik ilerlemeler ticaret hayatını daha kapsamlı hale getirmiş, muhasebe kuramının ve uygulamalarının da gelişmesine sebebiyet vermiştir.³⁶

L. Pacioli' e göre “Eğer bir alacaklı varsa, bir de borçlu olmalıdır” diyerek çift yönlü kayıtların önemine değinmiştir. Bu kitapta en çok göze çarpan noktalardan bir tanesi de üç değişik defterden bahsetmektedir. Bunlar ajanda, yevmiye defteri ve büyük defterdir. Bu defterlerde muhasebesel işlere konu olan şeylerin, alıcının, satıcının, ödeme seçeneğinin gibi konuların kayıt altına alınmasına değinmiştir.³⁷

Ama 1458 yılında Napoli' li bir yargıç olan Cotrugli çift girişli defter tutma sistemini anlatan bir kitap yazmıştır. Lakin bu kitap yazılışından yüzyıllar sonra yayınlanmıştır. Bu yüzden dünyadaki ilk muhasebe kitabı yazan sıfatını Luca Pacioli almıştır.³⁸

Yücel'e göre muhasebe tarihi araştırmaları sonucu, 1363 yılında yayınlanan yeni bir esere ulaşılmıştır. “Risale-i Felekiyye” isimli bu eseri İslam bilgini olan Abdullah İbni Muhammed yazmıştır. El yazması kitapta çift girişli muhasebe sistemine ve muhasebe defterlerine değinildiği görülmüştür. Eser A. Zeki Velidi Togan tarafından ifşa edilmiştir. Bu eser Ayasofya Müzesi' nde sergilenmektedir.1952 yılında Almanca' ya çevrilip yayınlanan bu eser batı dünyasında düşünüldüğü kadar ilgi bulamamıştır.³⁹

Hendricksen, yüzyıllardan beri insanlığın çift girişli kayıt sistemi ile ilgili herhangi bir yöntem ya da kuramdan mahrum edildiğini ifade etmiştir.

³⁶ Sait Kaygusuz, Ümmühan Aslan, Nazlı Kepçe, *Genel Muhasebe*, Eskişehir, C.3 (2014) , s.6.

³⁷ Volkan Koç, “ Muhasebenin Tarihsel Gelişimi-Doğu Ve Batı”, 2017, https://www.academia.edu/34745223/Muhasebenin_Tarihsel_Geli%C5%9Fimi_Do%C4%9Fu_ve_Bat%C4%B1.docx, S.4(01.05.2019).

³⁸ Can, a.g.m.,s.12.

³⁹ Göksel Yücel, “Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, S. 1(1982), ss. 221-223.

16.yüzyıldaki “İtalyan Metodu” özelliklerini de aşağıdaki şekilde özetlemektedir;⁴⁰

1. İşletme sahip ve yöneticilerine bilgi vermek muhasebenin temel amacı olarak kabul edilmiştir. Pacioli kitabında ticaretle uğraşanlara gecikmeden varlık ve borçları hakkında bilgi vermenin defter tutmanın amacı olduğunu ifade etmiştir.

2. İtalyan metodunu diğer bir özelliği işletmenin tüzel kişiliğinin işletme sahibi ile ayrılmamıştır. Bu sebeple, işletmenin ve işletme sahibinin hesapları birlikte izlenmiştir.

3. Muhasebe dönemi kavramının bu dönemde oluşmadığı görülmüştür. İş tamamlandığında sadece kar hesabı yapılmıştır. Dönem karı kavramı olmadığından gerçekleşme kavramı da söz konusu olmamıştır.

4. Sabit para birimi kullanılmıştır.

16. yüzyılın son zamanlarında Hollanda’ da çift girişli kayıt düzeni ileri bir seviyede gelişme göstermiştir. Krallık tarafından Simon Stevin’ e “İtalyan metodunu inceleme görevi” vermiştir. Simon Stevin bu metodu araştırırken “işletmenin tüzel kişiliği” kavramına ilk defa 1605 tarihinde yazdığı “Wisconstighe Gedachtenissen” adlı eserinde yer verdiği görülmüştür. Bu eserde, işletmenin varlıkları ile işletme sahibinin varlıklarının ayrı ayrı ele alınmasının zorunlu olduğunu ifade etmiştir.⁴¹

18. yüzyılın sonuna doğru İtalyan muhasebesi eski ihtişamını kaybetmiştir. Fransız Edmond Degranges Sr. (1795, 1801), eserinde hesap sayısını beşe indirmiştir. Bu sistem 'Amerikan defter tutma sistemi' olarak adlandırılmıştır. Bu sistem günümüzde hala kullanılmaktadır.⁴²

19. yy. boyunca İngiltere’de meydana gelen ekonomik gelişme ve sanayi devrimi sonucu 19.yy’ın ikinci yarısından itibaren muhasebeciler genel olarak oluşumlar kurmaya başlamışlardır. İngiltere’ de muhasebe mesleğiyle ilgili yapılan ilk yenilik olan

⁴⁰ Eldon S. Hendricksen, *Accounting Theory*, Illions, R.D. Irwin, 1977, ss. 36-37.

⁴¹ Adolf J. H. Enthoven, *Accountancy And Economic Development Policy*, Amsterdam, North-Holland Publishing Co., 1978, s.11.

⁴² Richard Mattessich, “Accounting Research and Researchers of The Nineteenth Century and The Beginning of The Twentieth Century: An International Survey of Authors, Ideas and Publications”, *Accounting, Business & Financial History*, C. 2,S. 13 (2003), s. 127.

Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants) 1870’de kurulmuştur. Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü 1880’de Kraliyet Ruhsatı (Royal Charter) olarak yasallaştırılmıştır. Bu düzenlemeyle birlikte ruhsatlı muhasebeci ismi modern dünyada kullanılmaktadır.⁴³

Tüm dünyaca bilinen muhasebe mesleği teşkilatı Münih’te Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) adıyla 1977’de kurulmuştur. Kamu çıkarını gözetmek ve muhasebe mesleğini geliştirmek IFAC’ ın misyonu olarak açıklanmıştır.⁴⁴ IFAC kurullarla beraber çalışarak muhasebe mesleğinin gelişmesini ve dünya üzerinde ilerlemesi için çeşitli alanlarda standartlar ve yönergeler yayınlamaktadır. Dünya üzerinde pek çok ülkede bulunan meslek mensupları mesleklerini icra ederken standartlara uygun olarak hareket etmektedir. IFAC aşağıda yer alan dört kuruldan meydana gelmektedir;⁴⁵

- Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu,
- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu,
- Uluslararası Kamu Kesimi Standartları Kurulu,
- Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu,

1.1.3. Türkiye’de Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Literatürde Türk muhasebe tarihinin üç bölümde incelendiği görülmektedir. Muhasebenin gelişimi ilk bölümde “Eski Türk Devletleri”, İkinci bölümde “Osmanlı İmparatorluğu”, son bölümde ise “Türkiye Cumhuriyeti” olarak incelenmiştir.⁴⁶

1.1.3.1. Cumhuriyet Öncesi Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Mesleği

Eski Türk devletlerinde genellikle Türkler göçebe yaşam tarzını benimsemeleri nedeniyle muhasebe ile alakalı bilgilere ulaşamamıştır. İlk önemli muhasebe belgelerine

⁴³ Hilmi Erdoğan Yayla, Ekrem Cengiz “Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S. 16 (2005), s. 150.

⁴⁴ IFAC, 1977, <https://www.ifac-control.org/about/history>, s. 1(10.05.2019)

⁴⁵ Fermin Del Valle, "Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 40 (2008), s. 17-23.

⁴⁶ Münevver Katkat Özçelik, "Türk Muhasebe Sisteminin Gelişiminde Vergi Etkisi", *Akademik Bakış Dergisi*, S. 60 (2017), s. 397.

Karahanlılar zamanında rastlanmıştır.⁴⁷ Karahanlı Devleti' ne ait hesap işlerine dair bilgilerin yer aldığı en önemli eserler “Kutadgu Bilig” ve “Divanü Lugat-it Türk” olarak kabul edilmiştir. Türklerin Arap ve Fars kültürü ile karşılaşmaları Türk dili ve kültürü ile buna bağlı hesap işleri, kavram ve uygulamalarının değişimini beraberinde getirmiştir. Bu değişimin İlhanlı, Selçuklu ve Osmanlı Devleti'nde olduğu görülmektedir. Yusuf Has Hacib' in eseri “Kutadgu Bilig” de devlet örgütü ve bürokraside yer alan kişilerin görev ve yetkileri açıklanmıştır. Aynı zamanda devlet yönetiminde devlet hazinesini yöneten kişi olan “haznedar'ın” taşıması gereken nitelikler anlatılmaktadır. Karahanlılar döneminde devlet muhasebesi daha çok ön plana çıkmaktadır. Devlet muhasebesinde işlemler yazıya dökülmekte ve gelir ve giderler yazılı olarak kayda geçirilmektedir.⁴⁸

1071 Malazgirt Meydan Muharebesi sonrasında Anadolu muhasebe kayıt kültürünün başladığı ifade edilmektedir. Savaşın kazanılması ile birlikte Anadolu'ya gelen Türkler' in Anadolu Selçuklu Devleti'ni kurdukları görülmektedir. Finans ve kayıt düzeni açısından Selçuklular Fars kültüründen etkilenmişlerdir. Aynı zamanda Fars kültürü ile birlikte İlhanlı devleti mali yönetimi ve ileri düzeyde devlet muhasebesi sistemlerinden birini oluşturmuştur. İlhanlılardaki kültürden, Anadolu'da ilk olarak Selçuklu Devleti ile Anadolu Beylikleri' nin etkilendiği bu etkinin Osmanlı Devleti'nde devam ettiği görülmektedir. Bütün bu etkilenmeler sonucunda Anadolu muhasebe kayıt kültürü meydana gelmiştir. Anadolu muhasebe kayıt kültürünün devlet muhasebesinde gelişme kaydettiği, muhasebe sisteminde merdiven yönteminin kullanıldığı ve tahakkuk sisteminin var olduğu görülmektedir. Devlet muhasebesinde tahakkuk esasına dayalı olarak vergiler toplandığından tahakkuk muhasebesinin kullanıldığı söylenebilir. Saadetname Ortadoğu' da yaşayan İlhanlılarda ilk tahakkuk muhasebe örneği olarak kabul edilmektedir. Saadetname' ye 1309 yılında rastlanmaktadır.⁴⁹

⁴⁷ Özçelik, a.g.e, s. 397.

⁴⁸ Oktay Güvemli, (1995). *Muhasebe Tarihi*, 1. b., İstanbul: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını, 1995, ss. 13-15.

⁴⁹ Oktay Güvemli, “Türk Muhasebe Düşüncesinin Evreleri(Orta Asya Kültüründen-Batılılaşmaya)”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S.9 (2015), ss. 11-17.

Devlet muhasebe yöntemlerinden biri olan merdiven yöntemi ise ilk olarak Abbasilerde oluşturulan, İlhanlılarda gelişen ve Osmanlı Devleti'nde daha da zenginleştirilen bir yöntemdir.⁵⁰

İlhanlılar tarafından Merdiven yöntemini tanıtmak amacıyla 1309- 1363 tarihleri arasında 4 adet muhasebe öğretisi kitabı yazılmıştır. Merdiven yöntemini anlatan kitaplar 1309'da Saadetname, 1336-37 Kanun-ı Saadet, 1340'da Cami'ül Hesap ve 1340-1363'de Risale-i Felekiyye olarak sıralanabilir. Her kitap, içerik olarak bir öncekine göre geliştirilerek yayımlanmıştır. Kitapların isimleri şunlardır;⁵¹

Bu kitapların merdiven yönteminin daha kolay anlaşılmasına ve kullanımının yaygınlaşmasına katkı sağladığı görülmektedir. Merdiven yöntemi aslında "Miktar Usulü'nden", "Tutar Usulü'ne" geçilmesidir. Burada mükellefler vergi ödemesini yaparken miktar büyüklüğüne değil de tutar büyüklüğüne göre vergi ödemesine olanak tanınmıştır. Örnek olarak tarım vergileri gösterilebilir. Tarım alanlarına ekilen ürünün vergi olarak bir bölümünün alınmasındansa (bu yöntemde geçerli) tutar olarak da ödenmesine imkân verilmesi ile geliştiği söylenebilir.⁵²

Osmanlı Devleti'nde muhasebecilik mesleği devlet muhasebesi çerçevesinde gelişme göstermiştir. Çünkü özel sektör küçük ve oldukça az sayıdaydı. Bu yüzden muhasebe devletin mali yönetiminde gelişmiştir.⁵³

Fatih Sultan Mehmet (1451- 1481) döneminde muhasebe ile ilgili ilk yasa olan *Kanunname-i Ali Osman* yayınlanmıştır. Yasa genel anlamda finansal işlemlerden, muhasebeyle ilgilenen kişilerden, çeşitli düzenlemelerden oluşmaktadır. 1470 yılında Osmanlı Devleti'nde muhasebe topluluğunu özelliklerini taşıyan *Hazine-i Amire* uygulamaya konulmuştur.⁵⁴

⁵⁰ Oğuzhan Aydemir, Mehmet Erkan, "Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Derneği*, S.1(2011), ss.110-128

⁵¹ Güvenli Oktay, *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğuna Kadar*, İstanbul: İstanbul YMM Odası Yayınları, 1995, s. 40.

⁵² Özçelik, a.g.e., s: 398.

⁵³ Oktay Güvenli, "Osmanlı'da Devlet Muhasebesi Mesleğinin Özellikleri", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S. 6(2014), s. 227-233

⁵⁴ Oktay Güvenli, "Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Büyük Yalnızlık (1839-1989)", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S. 14 (2018), s. 27.

Devlet muhasebesi genel olarak iki önemli hedefi vardır. Birincisi hazine yönetimi ikincisi ise yıllık gelir gider hesaplanmasıdır. Bu sebeple “ruzname” denilen defterin birinci bölümünde günlük defterler ikinci bölümünde ise yardımcı defterler bulunmaktadır. Osmanlı’da bu dönemde tahakkuk muhasebesi kullanılmaktadır.⁵⁵

Osmanlı Devleti’nde muhasebe ile ilgili en önemli gelişmelerden biri Tanzimat Dönemi’nde yaşanmıştır. Tanzimat ile birlikte Hazine-i Amire kaldırılmış ve onun yerine Maliye Nezareti kurulmuştur. Muhasebat-ı Umumiye ismi ile anılan devlet muhasebesi de genel müdürlük haline getirildi.⁵⁶19.yüzyılın başlarında İzmir’de Ermenice yazılan ve çift yanlı kayıt sistemini benimseyen bir kitaptır. Bu kitap çift taraflı kayıt düzenini Ermeni tüccarlara öğretmek adına yazılmıştır. Fenn-i Defteri kitabı Ahmet Münir tarafından Osmanlıca yazılmıştır. Bu eser Osmanlıca yazılan ve çift taraflı kayıt sistemine dair ilk muhasebe öğreti kitabı olarak kabul edilmektedir.⁵⁷

1850’de “Kanunname-i Ticaret” ile Osmanlı Devleti’nde muhasebe mesleğiyle ilgili önem arz eden en büyük gelişmenin başladığı kabul edilmektedir. Bu yasa iki önemli öğeden oluşmaktadır. Birincisi öncelikle batı tarzı ticaret hukuku içerikleri ve ticaret şirketleridir. İkincisi ise ilk kez çift taraflı kayıt sistemine dair defter düzenini kapsamaktadır. Bu düzenleme yapılmış olsa da uygulamaya henüz geçilmemiştir.⁵⁸

Çünkü Osmanlı’da çift yanlı kayıt düzenini bilen muhasebeci bulunmuyordu. Bilen muhasebeci olmadığından uygulayan işletme de yoktu. Osmanlı İmparatorluğu’nda 1879 yılında çift taraflı kayıt sistemine geçiş kararı alınmıştır. 1882 yılında ise İstanbul Ticaret Odası kurulmuştur.1883 yılında ise Hamidiye Ticaret Mektebi ismi ile lisans seviyesinde muhasebe eğitimi veren ilköğretim kurumu açılmıştır.⁵⁹Osmanlı devletinin modern anlamda ilk bütçesi olan mali bütçe 1909 yılında oluşturulmuştur. Bir

⁵⁵ Ahmed Akgündüz, *Osmanlı Kanunnameleri*, C. 4 İstanbul: Fey Vakfı, 1990, ss. 318-350.

⁵⁶ Oktay Güvemli, “Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Büyük Yalnızlık (1839-1989)”, s. 35.

⁵⁷ Oktay Güvemli, Arif Aytulum, “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S. 4 (2013), ss. 3-4.

⁵⁸ Barış Sipahi, İsmail Küçük, “Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık Öyküsü”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S.1(2011), ss.181-193

⁵⁹ Oktay Güvemli, “Türk Muhasebe Düşüncesinde Tanzimat (1839) İle Başlayan Büyük Değişim”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S. 10 (2016), s. 8.

yıl sonra Genel Muhasebe Kanunu yürürlüğe konularak, bütçe hazırlama, uygulama, hesapları tutma ve kontrol etme yöntemlerine yasal dayanak oluşturulmuştur.⁶⁰

1910-1913 tarihleri arasında Esnaf Dernekleri ve Ticaret ve Sanayi Odaları kurulmuştur. Böylece Türklerin ticarete olan ilgisini arttırmış ve hesap işleyiş sisteminin güçlendirilmesine yardımcı olmuştur. Daha sonra Emniyet Sandığı, Ziraat ve İttihad-ı Milli Bankaları kurulmuştur. Bu kuruluşlar özel sektöre kredi sağlamışlardır. Bu durum da özel sektör kuruluşları mali açıdan büyümesine katkıda bulunmuşlardır. İlerleyen zamanlarda 1912-1922 yılları arasında yaşanan savaşıardan dolayı muhasebecilikle ilgili yapılan yeniliklere ara verilmiştir.⁶¹

1.1.3.2. Cumhuriyet Sonrası Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Mesleği

1923 yılında Cumhuriyet'in ilan edilmesinden sonra pek çok yasal düzenleme yapılmıştır. Ulu önder Atatürk önderliğinde yapılan bu düzenlemelerle ülkemizi çağdaş medeniyetler seviyesine taşımak ve ülkemizin kalkınmasına katkı sağlamak adına pek çok adım atılmıştır.1924 yılında Türkiye Cumhuriyetinin ilk anayasası kabul edilmiştir. Daha sonra 1925 yılında Türk Medeni Kanunu'nu kabul edilmiş olup ticaret alanında yasalar yapılmaya başlanmıştır.⁶²

1926 yılında Cumhuriyet döneminin muhasebe ve çift taraflı kayıt sistemine dair ilk yasal düzenlemesi olarak da kabul edilen Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye'de üretim yapan fabrika sayısı artmıştır. Sadece finansal muhasebe ihtiyacını değil, aynı zamanda maliyet ve yönetim muhasebesini de arttırmıştır. Bu sebeple Türkiye'de 1923-1950 yılları arasında muhasebe alanında önemli gelişmeler kaydedilmiştir.⁶³

Teşvik-i Sanayi Kanunu 1927'de kabul edilmiş ve böylece özel sektörün büyümesine katkı sağlamaya çalışılmıştır. Bu sayede ticari işletmelerin sayısı giderek

⁶⁰ Fatih Coşkun Ertaş, Pelin Güven, "Turkish Governmental Accounting System From The Ottoman Era To Present: 1910-2007", *World Congress of Accounting Historians*, İstanbul, 2008, s. 5.

⁶¹ Oktay Güvemli, Batuhan Güvemli, "Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 76 (2006), ss. 276-288.

⁶² Oktay Güvemli, "Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesi - Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi - (1923-1950)", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S. 12 (2017), s. 33.

⁶³ İrfan Özen, Çağrı Köroğlu, Durmuş Sezer, The Development Of Accounting Practices In Turkey From 1923 To 1950,2017,http://independent.academia.edu, s. 1(13.05.2019).

artmıştır. Muhasebeciye olan ihtiyacın fazlaşması sonucunda muhasebe mesleği özel sektörde ağırlıklı olarak gelişme kaydetmiştir.⁶⁴

Mustafa Kemal ATATÜRK döneminde ortaya konulan ve muhasebecilik alanı ile ilgili olan ilk kanun Muhasebe-i Umumiye Kanunu'dur.⁶⁵

Cumhuriyet Döneminde 1926-1930 yılları arasında, muhasebe uygulamalarına yön veren vergi ile ilgili Kazanç Vergisi Kanunu (1926), Muamele Vergisi Kanunu (1927) ve Dâhili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu (1930) yasal düzenlemeler arasında yer almaktadır.⁶⁶

Kazanç Vergisi Kanunu:1926 yılında kabul edilmiş olup Osmanlı zamanından beri süre gelen Temettü Vergisi Kanunu'nu kaldırılmıştır. Bu kanun kapsamında, serbest meslek erbabı, ticari ve sınaî kuruluşları ve hizmet erbabı yer almaktadır. (Madde 1). Kanunun 6. maddesinde yıllık beyan usulünün tercih edildiği görülmektedir. Kanunun 7. ve 11. maddelerinde vergi beyannamesinde yıllık kazancın gösterilmesi ve ticaret şirketlerinin finansal (bilanço ve gelir) tablolarına yer vermeleri gerektiği yer almıştır. Ayrıca Kanunun 12. ve 13. Maddelerinde bilanço ve gelir tablolarının düzenlenme şekli hakkında bilgiler verildiği görülmüştür. Kazanç vergisi Kanunu'nda, Ticaret Kanunu'nda yer alan defterler haricinde *defter-i kebir* (büyük defter) zorunlu hale gelmiştir. Vergi oranı belirlenirken kar tutarı bölümlere ayrılmıştır. İlk kesim %15, sonraki kesimler ise %20, %25 ve %30 olarak tespit edilmiştir. Kazanç vergisi kanunu öncülüğünde beyan usulü kabul edilmiştir. Böylece muhasebe kayıtlarına dayanarak kar tespiti yapılması zorunlu hale getirilmiştir.⁶⁷

Muamele Vergisi Kanunu: 1927 yılında kabul edilen ve bugünkü Katma Değer Vergisi'nin önderliğini yapan kanundur. Bu kanun ithalat, imalat sanayisi, banka ve sigorta şirketlerini kapsamaktaydı. Muamele vergisi kanununun 13. maddesine göre;

- Ürünlerin (imalattan teslim)satış tutarından % 10 (sonraları %12,5) oranında,
- Faiz ve primler (banka ve sigorta şirketlerinden alınan)'den %2,5 (sonraları %5 ve %7,5) oranında,

⁶⁴Güvemli, .Aytulum, a.g.m., s:8.

⁶⁵ Türkiye Cumhuriyeti Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, *1050 Muhasebei Umumiye Kanunu*, 1927, <http://teftis.kulturizm.gov.tr>, s.1(16.04.2019)

⁶⁶ Özçelik, a.g.e., s. 401.

⁶⁷755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, Madde 1-67-11-12-13, 26.02.1926 tarihli Resmi Gazete.

- İthal ürünlerin CİF değerinden %10 (sonraları %12,5) oranında alınıyordu.

Kanunun 23. Maddesine göre, aylık beyana göre vergi alınıyordu. Düzenlenen beyannamede satılan ürünlerin adı, türü, tutarı ve miktarının belirtilmesi zorunlu tutuluyordu. Kanunun 29. ve 32. Maddeleri arasında vergi yükümlülerinin tutması gereken defterler aşağıdaki şekilde açıklanmıştı;

- Muamele defteri; şubelere giden mamul malların yer aldığı defter
- İmalat defteri; üretilen mamul madde ve kullanılan ham madde miktarının yer aldığı defter
- Satış defteri; sınaî işletmelere satılan mamul malların yer aldığı defter
- Emtia ithalat ve ihracat defteri; satılan ve alınan mamul malların miktar ve tutarının yer aldığı defter

Fatura zorunluluğu Muamele Vergisi Kanunu ile getirilmiştir. Kanunun 36. maddesinde denetleme konusu düzenlenmiş ve sınaî kuruluşların defterlerinin yılda minimum bir defa *hesap mütehassısları*, tarafından bunlar olmadığında ise *varidat memurlarınca* denetlenmesi hüküm altına alınmıştır. Böylece işletmelerin muhasebeye verdikleri değer artmış ve muhasebe mesleğinin gelişmesine katkı sağlamışlardır.⁶⁸

Dâhili İstihlak Vergisi: İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu (1930) ile petrol üretim ve ithalat değerinden yüzde olarak, şeker üretiminden satış sırasında kilo üzerinden maktu bir bedel olarak alınan bir vergidir. Vergi yükümlülerinin muhasebesinde ilave defterler tutulması zorunlu hale getirilmiştir.⁶⁹

Dâhili İstihlak Vergisi 1950'lere kadar uygulamada kalmıştır.1932 yılında ise Hesap Mütehassıslığı" kanunu tasarısı hazırlanmıştır. Bu tasarı ile ilgili bakanlıklar arasında uzlaşmaya gidilememiş bu nedenle yürürlüğe konulamamıştır. Sn. Otar' ın notlarına göre, 1938'de çıkarılan Avukatlık Kanunu'nun tasarısı ile beraber "Hesap Mütehassıslığı" tasarısı tekrar hazırlanmıştır. Fakat tasarıda yargılamada temsil yetkisinin muhasebe mesleği mensuplarına verilmesi konusu geçmesi üzerine TBMM üyeleri tarafından çok fazla tartışılmış ve bir sonuca bağlanamamıştır. Aynı sene içerisinde çıkarılan 3460 Sayılı Kanun, (ilk KİT Kanunu) muhasebe mesleği adına oldukça önemli görülen "Yüksek Denetleme Kurulu' nu" kurmuştur. Bu kurulun görevi, KİT'lerin denetlenmesidir.

⁶⁸1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, Madde 13-23-29-32-26, 1927 tarihli Resmi Gazete.

⁶⁹1718 sayılı İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu, Madde 8,12.6.1930 Tarihli Resmi Gazete

1942 yılında "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği" Prof. Dr. Arkun başkanlığında İsmail Otar ve arkadaşları tarafından özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerin denetlenmesini sağlamak amacı ile oluşturulmuştur.⁷⁰

Cumhuriyet Dönemi'nde fabrika organizasyon çalışmaları nedeniyle Sümerbank' ta maliyet muhasebesi çalışmalarına başlanmış ve ülkemizde muhasebe yeni bir boyut kazanmıştır. 1950' li yıllara gelindiğinde Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 6752 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) yayınlanmıştır. Türkiye muhasebe tarihinde önemli gelişmelerin hayata geçmesi sağlanmıştır. Planlı kalkınmaya geçişle birlikte 440 Sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun'un yayınlanmasıyla işletmeler için yeni düzenlemeler oluşturulmuştur. Böylece, KİT'lerin muhasebe usul ve esaslarının tekdüzen haline getirilmesi hukuki mecburiyet halini almıştır. Bahsi geçen kanun neticesinde oluşturulan İktisadi Devlet Teşekküllerine Yeniden Düzenleme Kurumu, Amerikan muhasebe teorisi ve uygulamalarına dayalı tekdüzen muhasebe sistemini önermiştir. Öneri ve görüşler doğrultusunda sistemde bazı düzenlemeler yapılmış, 1972 tarihinden itibaren tekdüzen hesap sistemi uygulanmaya başlanılmıştır. Bankacılıkta ve sanayi işletmelerde maliyet muhasebesinin dayandığı esasların oluşturulması vazifesi, aynı yıl kurulmuş olan Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu'na tevdi edilmiştir. Söz konusu komisyon maliyet muhasebesi esaslarını belirleyerek 1977 yılında uygulamaya koymuştur. 1986 tarihinde de Bankalar Birliği bankalar için tekdüzen hesap planı esasları hazırlamış ve yürürlüğe konulmuştur.⁷¹

Türk Vergi Hukuku'nun temel amacı en fazla vergi gelirin elde edilmesi, adil bir şekilde vergi yükünün dağılması, sosyal adaletin ve ekonomik kalkınmanın tesis edilmesidir.⁷² Ticaret Hukuku'nun amacı ise ticaret faaliyetleri düzenlemek ve üçüncü kişilerin haklarını korumak olarak ifade edilebilir. Bu bakımdan muhasebesel işlemler neticesinde elde edilen sonuçlara göre hukuk kuralları uygulanmaktadır.⁷³

⁷⁰ Mustafa A. Aysan, "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 37 (1996), ss. 8-9.

⁷¹ Alaettin İmamoğlu, Nuri Sait Altun. *Genel Muhasebe*, Düzce: 2012, s.5.

⁷² Salih Özel, "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Son Değişiklikler", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 51(2000), s.41.

⁷³ A. Bumin Doğrusöz, Öznur Onat, Funda Tunçel Töralp, *Türk Ticaret Kanunu*, C. 1, Ankara: TOBB, 2011, s. 101.

Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği adını almıştır. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği(TMUD),Türkiye’de muhasebe mesleğinin halka anlatılması, tanımlanması, farklı ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının ülkeye getirilmesi, muhasebe ile ilgili uluslararası kongre ve konferanslarda ülkenin temsili vb. konularda oldukça değerli faaliyetler yapmıştır.

1954 yılından itibaren TMUD, Türkiye’yi Uluslararası Muhasebe Kongrelerinde 10-12 kişilik delege gruplarıyla temsil etmiştir. TMUD, 1974’de ortak üye olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na katılmıştır. TMUD, aynı zamanda Almanya’nın Münih şehrinde 1977’de düzenlenen 12. Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde kurulması için karar alınan Uluslararası Muhasebe Federasyonu'nun (International Federation of Accountants - IFAC) kurucu üyesidir.⁷⁴

1974 tarihinde Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu (TÜMFED) kurulmuştur. İki yıl sonra ise 1976’da Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği (MMMBD) oluşturulmuştur. Muhasebe mesleği adına bu alanda kurulan faaliyetler mesleğin gelişmesine katkı sağlamıştır.⁷⁵

Türkiye’de muhasebe mesleği ile ilgili yasal düzenlemenin çok daha sonraki yıllarda olduğu görülmektedir. Muhasebe mesleği yasal düzenlemeye 13 Haziran 1989 tarihinde kavuşmuştur. 3568 sayılı Meslek Kanunu 20194 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 3568 Sayılı Meslek Kanununun 1. maddesine göre Kanunun amaçları şunlardır: ⁷⁶

- İşletme faaliyet ve işlemlerinin güvenilir ve sağlıklı bir biçimde işleyişini gerçekleştirmek,

⁷⁴ TMUD, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Tarihçesi(1923-1942), 1942, <http://www.tmud.org.tr/> s. 1(01.04.2019).

⁷⁵ Mehmet Demir, Seval Elden Ürgüp, Görkem Çerikcioğlu,”3568 sayılı yasa Ve Sonrasındaki Yasal Düzenlemelerin SMMM Mesleğine Etkisinin Nitel Araştırma Yöntemi İle İncelenmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 17, S. 33(2017), s. 192.

⁷⁶ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 3568 Sayılı Meslek Yasası,1989 <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/I-BOLUM-Genel-Hukumler-Madde-1-Madde-13---3989>, s. 1 (19.04.2019).

- İlgili mevzuat çerçevesinde faaliyet sonuçlarını değerlendirme, denetleme ve gerçek durumu resmi kurumların ve ilgililerin yararlanmaları amacıyla tarafsız olarak sunmak,
- Yüksek mesleki standartları oluşturmak amacıyla SM, SMMM ve YMM meslekleri ve hizmetleri ile SMMM ve YMM odaları ve odaları birliğinin oluşturulmasına, teşkilatların denetim ve faaliyetlerine, gerekli kurulların seçilmesine dair kuralları düzenlemek.

3568 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde meslek mensuplarına, SM, SMMM ve YMM unvanı verilmektedir.⁷⁷

3568 yasa çevresinde Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliği (TÜRMOB) ile SMMM Odaları oluşturulmuştur. Ardından 26.12.1992 tarih 21447 (M) sayılı Resmi Gazete’de“1 Sıra No’ lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Maliye ve gümrük bakanlığı tarafından yayınlanan tebliğe göre düzenleme yapılan konular aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

- **Muhasebe Temel Kavramları**
- **Muhasebe Politikaları**
- **Mali Tablolar İlkeleri**
- **Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması**
- **Tek Düzen Hesap Çerçevesi**
- **Hesap Planı ve isleyişi**

Tek Düzen Muhasebe Sistemi’nin amacı muhasebe bilgilerini ilgili kişilere tam olarak bildirmek, birbirinden farklı işletmelerin dönemsel bazda karşılaştırmak ve aynı işletmelerin kendi içinde dönemsel olarak karşılaştırmaktır. Buna ek olarak mali tablolarda bulunan hesap isimlerini ve içeriklerini standartlaştırılmak ve muhasebede birliği sağlamaktır. Tek Düzen Hesap Planı ise uygulamaya 1994 yılında başlanmıştır.⁷⁸

⁷⁷ Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Madde 13, 26.07.2018 tarihli Resmi Gazete.

⁷⁸ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992, <https://gib.gov.tr/node/88229>, s. 1(19.04.2019).

9 Şubat 1994 yılında TÜRMOB tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Böylece Türkiye’de yapılan uygulamalar ile uluslararası standartları baz alan, muhasebe ve denetim faaliyetlerinde belirli bir disiplin çevresinde yapılması, muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi amaçlanmıştır.⁷⁹

Günümüzde muhasebesel işlemler bilgisayarlı muhasebe ile yapılmaya başlanmıştır. Artık firmalar bilgisayarlı paket programları kullanmaktadır. Böylece muhasebe işlemleri hem daha kolay hem de daha hızlı gerçekleşmektedir.⁸⁰

1.2. Günümüzde Muhasebe Mesleğine Bakış Ve Yeni Düzenlemeler

Genel olarak muhasebe mesleğine ve muhasebede çalışan kişilere toplum tarafından olumsuz bir görüş benimsenmiştir. Bunun en temel sebebi ise muhasebecilerin çoğunluğunun sıkıcı, işkolik, kurallara ve kanunlara göre hareket etmek zorunda oldukları ve tekdüze bir şekilde kayıtları tutan kişiler olarak bilinmektedir.⁸¹ Nitekim toplum bu algısında yanılmamaktadır. Nerede bir muhasebeci görseniz işten başka bir şey düşünmeyen, özel hayatı hiçe sayılan, sürekli mükelleflerin isteklerini karşılamaya çalışan insanlarla karşılaşsınız. Genellikle sosyal yaşamdan uzak kalırlar. Çünkü onların kaydetmeleri gereken faturaları, göndermeleri gereken beyanname ve bildirgeleri ve benzeri işler ile uğraşırlar. Bunun yanında işi işte bırakamayarak eve geldiğinde de” keşke onu böyle yapmasaydım” diye düşünmekten kendilerini alamazlar. Çünkü her yaptıkları işlerden sorumlu olduklarından her an bir ceza ile karşılaşabilirler.

Muhasebe mesleğini bir başka açıdan ele alırsak toplum için gelecekte daha fazla değer kazanmaktadır. Küresel dünya ile birlikte ticari ilişkilerin artması sonucu muhasebe kayıtlarının muhasebe standartlara göre yapılması gerektiğine vurgu yapılmıştır. Böylece firmaların mali verilerini karşılaştırabilmesinde kolaylık sağlanmıştır. Aynı durum vergi düzenlemelerin de yaşanmaktadır. Ülkeler arası vergi mevzuatında yapılanda KDV

⁷⁹ Yüksel Koç Yalkın, ”Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu(TMUDESK) VE Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 50,S. 1(1995), s. 261.

⁸⁰ Murat Güzel, “Muhasebenin Tarihçesi ve Gelişimi”, 2010, <http://www.muratguzel.net>, s. 1(01.03.2019)

⁸¹ Hasan Şenol, “Muhasebe Mesleğinin Toplum Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.6, S. 11(2014), ss. 102

düzenlemeleri ülkeler açısındaki ticareti arttırmıştır. Bu düzenlemeleri yapacak ve takip edecek olan kişiler tabii ki muhasebecilerdir. Burada muhasebecilere büyük sorumluluk düşmektedir.⁸²

Muhasebenin önemini anlatan ve gelişimini etkileyen muhasebe mesleğinin önemini gösteren en önemli davalardan biri, Al Capone' un ele geçirilmesidir. 1931'de Capone' a karşı açılan, davada bilgi toplayan ekip muhasebecilerden oluşmuştur. Tüm “kazançlarını” vergilerinde göstermemesi muhasebecilerin dikkatini çekmiştir. Bu gelir, zimmet, kumar, fuhuş ve diğer birçok yasadışı faaliyetlerden kaynaklandığı için bu parayı neden vergilerinde beyan etmek istemediği açıktır. Capone' un hayatındaki en büyük ironi, yasadışı faaliyetlerinin sonunda nihayet onu durduracak olanın vergi kaçakçılığı olmasıdır. Diğer suçları korkunç olmasına rağmen durdurulması adli muhasebeci ekibi sayesinde olmuştur⁸³ Tarihte birçok ülkede Al Capone davası gibi pek çok davada muhasebecilerin önemli rol oynadıkları görülmektedir.

Atlantic Acceptance Corporation, Ltd. bir Oakville, Ontario merkezli finans şirketidir. Haziran 1965'te, o sırada Kanada'daki en büyük finansal skandallardan birinde çökmüş ve yatırımcılara tahmini 65 milyon dolar zarar vermiştir. Atlantic, bir dizi yüksek riskli ve kötü olarak nitelendirilen kredi kullanmıştır. Bu, Bahamalar'daki mafyaya bağlı Lucayan Beach Hotel ve Casino'ya Louis Chesler ve Wallace Groves tarafından kontrol edilen ve yalnızca tesisteki hisse senedi ile güvence altına alınan 10 milyon dolarlık bir krediyi içeriyordu (Armstrong). Atlantic Acceptance ayrıca yanıltıcı finansal tablolar yayınlamıştır. Ayrıca Morgan ve dış denetçilerin çıkar çatışmaları vardır. Şirket likidite sorunları yaşamaya başlamıştır. Şirket tarafından, bazı borçların ödenmesi için 5 milyon dolarlık bir çek, 14 Haziran 1965'te toplanmış ve şirket üç gün sonra satılmıştır.⁸⁴

⁸² Hanifi Ayboğa, “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.18, S. 1(2003), ss. 336-337.

⁸³ Kristen, Dreyer, *A History of Forensic Accounting*, (2014). *HonorsProjects*. 296.

⁸⁴ Weekes, IrvineDuncan, *Collapse of AtlanticAcceptance Corporation anditseffect on thestructure of liabilitiesandquality of reporting of Canadianfinancecompanies* (Doctoraldissertation), Columbia: University of British Columbia, 1968.

Enron' un 31 Aralık 2000'deki bilançosunda tespit edilen muhasebe hilelerinden sonra, 2001 ve 2002'den sonraki yıllarda, tüm dünyayı etkileyen önemli muhasebe skandalları ortaya çıkmıştır. ABD'de Enron, WorldCom, Adelphia, Owest gibi kendi sektörlerinden dev şirketler; Avrupa'da Parmalat, Royal, AG bunlardan bazılarıdır.⁸⁵

Muhasebe skandalları, denetim ve denetçi yükümlülüğünün önemini artırmıştır. Dünyanın farklı yerlerinde yaşanan 1997-98 Dünya Ekonomik Bunalımının ardından birçok devasa şirket iflas etmiştir. Bunlardan bazıları: ABD'de Enron ve Worldcom, İtalya'da Parmalat, Avustralya'da HIH, Hollanda'da Royal Ahold ve Birleşik krallıkta Equitable Life Assurance Society'dir. Buffini-Cornell,2005:13). İflas eden şirketlerin çoğunda iflas edilmeden önce yayınlanan finansal raporların şirketleri başarılı gibi göstermesi bununla birlikte bu raporları bağımsız muhasebe uzmanları tarafından onaylanmış olması toplumun muhasebecilere karşı güven sorununa neden olmuştur.⁸⁶

Muhasebe literatürüne Enron skandalı olarak geçen skandal, muhasebenin gelişimini etkileyen en önemli olaylardan biridir. 2000'lerin başlarında Enron skandalı, muhasebe dünyasında fırtına etkisi yaratmıştır. Enron, 1999 ve 2000 yıllarında hızla yükselen büyüme oranlarını korumak için borç almıştır. Yıldız Savaşları karakteri Chewbacca' nın adını taşıyan Chewco gibi, sahte şirketlerle ortaklık yaparak, kitaplarından ve yatırımcılarından büyük miktarlarda borç almıştır. Daha büyük yatırımcıların ilgisini çekebilmek için şirket hakkında gizli bilgiler sızdırmış ve sonunda Enron' un parasını nasıl kazandığına dair şüphe çeken haberlerde ortaya çıkmaya başlamıştır. SEC, 2001 yılının sonlarında Enron' un ortaklıklarını araştırmaya başlamış ve kısa süre sonra 6 milyar doların üzerinde borç aldıkları anlaşılmıştır. Bu skandal, muhasebecilerin önemini artırmıştır. Skandalda açığa çıkan finansal beyanlar fazlalaştıkça, bunu önlemek için muhasebecilere baskı uygulanmıştır. 2002'deki Sarbanes-Oxley, muhasebecilere büyük ihtiyaç olduğunu ortaya koymuş, ancak aynı zamanda gereksinimlerin doğru bir şekilde yerine getirildiğinden emin olmak için muhasebecilere baskı uygulamıştır.⁸⁷

⁸⁵ Ekrem Yıldız, Tuba Derya Başkan, "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.62 (2014), ss. 1-18.

⁸⁶ Şenol, a.g.m., s.103.

⁸⁷ Dreyer, a.g.e.,s. 6,

Muhasebe meslek mensuplarının öneminin ortaya çıkmasına neden olan skandallardan birisi de ünlü bir boşanma davasıdır. Boşanmalarda, genelde muhasebeciye çok fazla ihtiyaç olamadığı görüşü hâkimdir. Bununla birlikte tanınmış Beatles şarkıcısı Paul McCartney' nin 2008'deki boşanmasında, gerçekten mal varlığının değerinin ne olduğunu araştırmak için adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmuştur. McCartney, sahip olduklarının sadece yarısını açıklamıştır. Adli muhasebecilerden oluşan bir ekip, İsviçre'de banka hesaplarına koyduğu ve iş yoluyla akladığı, kayıtsız hamiline bonoları koyduğu, paraları sakladığı güvenlik kasalarını bulmayı başarmıştır. Bu tür dolandırıcılıkların tespiti, boşanma davalarında çok yaygındır.⁸⁸

Muhasebecilere olan talebin artmasının bir nedeni, Enron sonrası dönemdir. Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), Enron skandalından sonra yeni bir denetim standardı yayınlamıştır. SAS 99, her işte dolandırıcılık riski olduğunu iddia etmektedir. Bu nedenle yeni standart, denetçilerin bir denetim sözleşmesi sırasında izlemesi gereken özel adımları açıklamaktadır. Bu adımlar arasında ön denetim, beyin fırtınası, artan profesyonel şüphecilik, ek sorular, risk faktörlerinin göz önünde bulundurulması, risk faktörlerine yanıtın belirlenmesi ve kapsamlı belgeler bulunmaktadır. SAS 99 ayrıca denetim personelinin yeterli dolandırıcılık uzmanlığı olup olmadıklarını belirlemek için değerlendirilmesini şart koşmaktadır.⁸⁹

Yeni muhasebe kuralları, SAS 99 ve Sarbanes-Oxley kurumsal reform yasası, Enron skandalı ve diğerlerinin doğrudan bir sonucudur. Bu yeni yasalar ve düzenlemeler nedeniyle, FBI, SEC ve IRS de dahil olmak üzere kolluk kuvvetleri ve devlet kurumlarının kaygı duyan yöneticileri, yüzlerce adli muhasebeci, araştırmacı ve avukat çalıştırmaktadır.⁹⁰

Kamu sahtekârlığı, Enron ve WorldCom, Internet ve diğer teknolojik gelişmeler gibi şirketlerdeki skandallar ve hatta teröristlerin tehdidi, muhasebeciler tarafından sağlanan beceri ve hizmetler için büyük bir talebin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Adli muhasebecilerin yüksek talep görüyor olmasının nedeni, şüpheli finansal skandalların

⁸⁸ Dreyer, a.g.e., s. 6.

⁸⁹ Howard W. Wolosky, Cash in on Sarbanes-Oxley. *PracticalAccountant*, C. 37, S. 1, (2004), s. 24-24.

⁹⁰ Edward Iwata, "Accounting detectives in demand.", *USA Today*, (2003), s. 27

araştırılmasında ve varlıkların yanlış kullanılmasında kritik bir rol oynuyor olmalarıdır. Bu araştırmalara bağımsızlık ve güvenilirlik getirmek onların görevleri arasında yer almaktadır.⁹¹

Muhasebe de en büyük değişiklik 2011 yılında gerçekleştirilmiştir.6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)1956'den beri yürürlükte olmasına rağmen uluslararası ekonomide meydana gelen gelişmeler sonrası ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmıştır. Bu sebeple küreselleşen ekonomiye uyumlu ve daha kullanışlı yeni bir ticaret kanununa gerek duyulmuştur. 1999-2005 tarihleri arasında kapsamlı çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bunun sonucunda 2005 tarihinde yeni ticaret kanunu tasarısı hazırlanmıştır. Yeni kanun 13 Ocak 2011'de "6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu" adıyla TBMM Genel Kurulu'nda görüşülmüş, 14 Şubat 2012 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanmış ve yürürlük tarihi 1 Temmuz 2012 olarak belirlenmiştir. Ancak muhasebe mesleği ile ilgili muhasebe standartları ve sermaye şirketlerinin denetlenmesine dair hükümlerin 1 Ocak 2013'de yürürlüğe girmesi kabul edilmiştir.⁹²

Avrupa Birliği' ne uyum kapsamında oluşturulan yeni TTK' da pek çok yeni düzenlemeye imza atılmıştır.⁹³ Bu düzenlemeler arasında finansal raporlama, muhasebe kayıt düzeni ile ilkeleri ve bağımsız denetim konuları yer almaktadır. Yeni kanunla bütün şirketlerin halka açık olsa da olmasa da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nun yayımladığı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile uyumlu, Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uyma zorunluluğu getirilmiştir. Bu kanunla muhasebe mesleği ile alakalı ticari defterler ilgili değişikliklere yer verilmiştir. Ayrıca dönem sonunda raporlama ile ilgili değişiklikler ve denetlendiğinde anlamı olan finansal raporların bağımsız denetim ile ilgili değişikliklere değinilmiştir.⁹⁴

⁹¹ Nunn, Les, 'vd.', "Forensi caccountants: financial investigators", *Journal of Business & Economic Research*, C. 4,S.2(2006), ss.1-6.

⁹² Vasfi Haftacı, A. Cemkut Badem, "Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 50(2011), s. 2.

⁹³ Hikmet Ulsan, Elçin Eren, Çağrı Köylü, "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)' nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 55(2012),s. 12.

⁹⁴ Haftacı, Badem, a.g.m., s.2.

1.2.1. Ticari Defterler

İlgili yasa ile beraber TMS' ye uygun olarak ticari defterlerin tutulması gerektiğine değinilmiştir. Bununla birlikte ticari defterlerin, vergi alacağının belirlenmesinde devlete, tacirlere, finansal ve yönetsel kararların alınmasında ortak ve yöneticilere, ticari alacak uyuşmazlıklarında alacaklılara ve farklı hukuk dallarında gerçekleşen uyuşmazlıklarda delil olacağı bu nedenle mahkemelerde kullanılacağı açıklanmıştır.⁹⁵

Yeni TTK' da gerçek ve tüzel kişiler tarafından tutulması gereken ticari defterlerin türleri, saklama müddeti ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca defterlere kayıt süresi, defterlerin tasdik edilmesi, teslimi, ibrazı, ispat kuvveti ve beyanname verme konularından bahsedilmiştir. Yeni TTK' da ticari defterler 64. ve 88. maddelerde, defter tutma yükümlüğü ve envanter, finansal tabloların düzenlenmesi, defter ve belgelerin saklanması şeklinde üç başlıkta düzenlenmiştir.⁹⁶

1.2.1.1. Defter Tutma ve Envanter

Yeni TTK' da "Defter Tutma Yükümlülüğü" 64. maddede açıklanmıştır. TTK' nun 64 üncü maddesinin 1. 3. ve 5. fıkralarında değişiklik yapılmıştır. Bu maddelere göre ticari defterler, üçüncü kişi uzmanlara, incelemeleri sırasında işletmenin finansal durumu ve faaliyetleri ile ilgili bilgilendirme yapacak biçimde tutulmalıdır. Diğer bir ifade ile defterler incelendiğinde işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi net bir şekilde anlaşılmalıdır. Ayrıca ilgili maddelere göre tacirler, ticari defterleri tutmak ve açıkça görülebilir bir şekilde aşağıda yer alan hususları ortaya koymak zorundadır;⁹⁷

- Ticari işlemlerini
- İşletmesinin iktisadi ve mali durumunu,
- İşletmesinin alacak ve borç ilişkilerini
- Hesap dönemlerinde ortaya çıkan sonuçları,

⁹⁵ Haftacı, Badem, a.g.m., s.3

⁹⁶ Fatma Pamukçu, "Yeni Türk Ticaret Kanunu' nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler", 2011, <http://yildirim.blogspot.com>, s. 1(01.01.2019).

⁹⁷ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Madde 64/1, 13.01.2011 tarihli 27846 Sayılı Resmi Gazete.

Düzenleme ile yeni TTK' nun 64. Maddesinde defter tutmada her tacirin defter tutmasına yönelik zorunlu bir düzenleme getirilmiştir.⁹⁸ TTK işletmenin faaliyetine göre tutulacak olan defterlerin sorumluluğunu tacirlere yüklemiştir. Bunun yanı sıra defterin tutulması işlemini ifa edecek kişilerin mesleki uzmanlığa ve donanıma sahip olması gerektiği belirtilmiş, yönetim organlarına sorumluluklar getirmiştir. Yöneticiler kayıt ve defter tutma işlemine yetkin üçüncül kişileri getirebilseler dahi, yapılan kayıt ve tutulan defter işlemlerinden sorumludurlar. TTK' a göre tutulması gereken defterler Tablo 2 de görülmektedir.⁹⁹

Tablo 1:TTK' a Göre Tutulacak Defterler

Yevmiye defteri
Defteri kebir
Envanter defteri
İşletme defteri
Pay defteri
Yönetim kurulu karar defteri
Genel kurul toplantı ve müzakere defteri

Kaynak: Fehmi Karasioğlu, Nebi Salih Karahan. "6102 Sayılı TTK' nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yeniliklerin Uygulayıcılar Tarafından Algılanma Düzeyi", Selçuk Üniv. Sos. Bil. Enst. Dergisi, Konya, 2016, c35: s.178-179.

Yeni TTK 64./3'de,ticari defterlerin, açılış ve kapanış sırasında noterlerce onaylanması gerektiği açıklanmaktadır. Kapanış onayının, izleyen faaliyet döneminin 6. ay sonuna kadar yapılabileceği yer almaktadır. Defterlerin açılışı şirket kuruluşu esnasında ticaret sicili müdürlüklerince onaylanabilir. Noter tarafından açılış onayının yapıldığı hallerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini görmelidir. İlgili Kanun maddesinde, TMS' ye göre dosyalama şeklinde ya da elektronik ortamda tutulacak defterlerin, nasıl

⁹⁸ Mustafa İnanç, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 105(2011), s. 227.

⁹⁹ Fehmi Karasioğlu, Nebi Salih Karahan, "6102 Sayılı TTK' nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yeniliklerin Uygulayıcılar Tarafından Algılanma Düzeyi", *Selçuk Üniv. Sos. Bil. Enst. Dergisi*, Konya, C.35, (2016), s.178-179.

tutulacağıının, açılış ve kapanış onaylarının şekil ve esaslarının Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından tebliğle belirleneceği belirtilmektedir.¹⁰⁰

Kanunda belirtildiği üzere tüm ticari defterlerin açılış ve kapanış tasdiki mecburi kılınmıştır. Bu zorunluluğun nedeni çift değer sistemini engellemektir. Ticari defterlerden birisi kapatılmadan yenisi açılabilen, yargıda ortaya müphem durumlar oluşabilmektedir. Hileli bir davranış olan bu çift değer uygulaması yalnızca hesaplara ilişkin ticari defterlerde değil, yönetim kurulu karar defteri ve pay defteri gibi diğer defterlerde de ortaya çıkabilmektedir. Açılış ve kapanış tasdikinin zaruri kılınmasıyla bu tarz hileli durumların önüne geçmeye çalışılmıştır. Aynı zamanda sicil memuruna şirketlerin kuruluşunda açılış onay yetkisi tanınmıştır. Bunun nedeni şirketlerin kuruluşlarını hızlandırmaktır. Noterler aradan çıkarılıp kuruluş esnasında gerekli belge oda tarafından verilebilir ve direk sicile gidilerek şirketin tescili gerçekleştirilir.¹⁰¹

Büyük defter Defteri Kebir olarak da adlandırılmaktadır. Yevmiye defterine kaydedilen işlemler, sistematik bir biçimde defteri kebirde ilgili hesaplara aktarılmaktadır. Defteri kebir tasnifli olarak hesaplarda işlemleri toplamaktadır. Defteri kebirde yevmiye defterindeki madde sıra numarası, tarih, tutar ve hesap isimleri belirtilmelidir. Defteri kebir sayfaları müteselsil sıra numaralı olup, ciltlidir. Aynı zamanda kanunlar çerçevesinde müteharrik yapraklı defterler de kullanılabilir.¹⁰²

Eğer ticari defterler (defteri kebir, yevmiye, envanter, genel kurul toplantı, yönetim kurulu karar, müzakere ve pay defterleri) fiziki ortamda tutuluyorsa kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlamadan yapılan açılış onaylarının noterce yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Kapanış onayı yapılacak olan defterler ise yevmiye ve yönetim kurulu karar defterleridir. Ayrıca pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin yeterince yaprağı olduğunda takip eden faaliyet dönem/dönemlerinde de açılış onayı yaptırmadan kullanılabilir. Şayet bu defterler elektronik ortamda

¹⁰⁰ TTK, madde 64/3

¹⁰¹ Enver Bozdemir, "YTTK' nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma ", *Muhasebe Ve Finansman*, Nisan 2012, s.108.

¹⁰² Levent Yaralı, Ticaret Kanunu Net. "Defteri Kebir", 2012.

tutuluyorsa noter tarafından yapılan açılış ve kapanış onayına gerek duyulmamaktadır.¹⁰³

Yeni TTK madde 64' nün 4. maddesinde ticari defterler arasında işletmenin yönetim kurulu karar defteri, pay defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri de yer almaktadır.¹⁰⁴

TTK' da pay defteri, muhasebeyle ilgili olmayan bununla birlikte ticari defter olarak kabul edilen bir defterdir. Pay defterine ilişkin başka herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. TTK' a göre şirketler nama yazılı pay senedi sahiplerini ve senede bağlanmamış payları pay defterinde belirtmek zorundadır. Bu bağlamda pay sahiplerinin adı, soyadı, unvan bilgileri gösterilir. Varsa intifa hakkı bulunan kişilerin bilgileri ve sahibi oldukları paylar da gösterilir. Bunların yanı sıra payın nominal değeri, edinme tarihi, türü, senede bağlanıp bağlanmadığı, edinimi ve devrine ilişkin genel açıklamalar da ifade edilir. Pay defteri ciltli, müteselsil sıra numaralı defterlerdir.¹⁰⁵

Ticari defterler arasında sayılan ve muhasebe ile ilgili olmayan yönetim kurulu karar defterinin onayı ile ilgili bilgiler verilmektedir. Bununla birlikte detaylı bir açıklamanın olmadığı görülmektedir. Karar defteri, yöneticilerin şirket yönetimi ile ilgili aldıkları kararların yazıldığı defterlerdir. Karar defterleri ciltli ve sayfa numaraları teselsül etmektedir. Ancak Türk Ticaret Kanunu'nda, limited şirketlerde müdürler kurulu karar defterinin olması gerektiğine dair hüküm bulunmamaktadır. Anonim ve limited şirketlerde yönetim bir kişiye de bırakılabilmektedir. Bu durumda, yönetimden sorumlu kişi, yönetim kurulu karar defteri tutmakla mükelleftir.¹⁰⁶

Genel kurul toplantılarında yer alan ve görüşülen hususların, görüşmeler sonucunda verilen kararların kaydedildiği defterler genel kurul toplantı ve müzakere defteridir. Ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden bu defterler genel kurul toplantısı yapılırken bahsi geçen konular ve alınan kararların işlenmesi şeklinde de tutulabilmektedir.

¹⁰³ MYA Yeminli Mali Müşavirlik, 6102 Sayılı TTK Bilgilendirme, 2018, <http://www.mya.com.tr/index.php?t=yd&a=1&i=342>, s. 1(01.04.2019).

¹⁰⁴ TTK, madde 64/4

¹⁰⁵ Ufuk Ünlü, "Anonim Şirketlerde Pay Defterine Neler Kaydedilir", *Yaklaşım Dergisi*, C.282 (2016), s.278.

¹⁰⁶ Mehmet Ali Aksoy, "TTK Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.6 (2016),s.144.

Kollektif ve komandit şirketlerde ortakların, limited şirketlerde de müdürler ve müdürler kurulunun aldığı kararlar da bu deftere kaydedilir.¹⁰⁷

Yeni TTK madde 64' nün 5. maddesinde defteri kebir, yevmiye ve envanter defteri haricindeki defterlerin TMSK' nun yayınlayacağı tebliğ ile tespit edileceği belirtilmektedir.¹⁰⁸

TTK' nun 65.maddesinde defterlerin nasıl tutulması gerektiği ile ilgili bilgiler bulunmaktadır. Bu madde de yer alan açıklamalara göre defterler ve kayıtlar Türkçe tutulmalıdır. Rakamlar, kısaltmalar, sembol ve harfler tercih edildiğinde anlamlarına açık bir şekilde yer verilmelidir.¹⁰⁹ TTK' nun 65.maddesinde defterlere yapılacak kayıtlar ile gerekli diğer kayıtların, zamanında, eksiksiz, düzenli ve doğru yapılması gerektiği açıklanmaktadır. Bu açıklamalardan kaydı yapılması gereken işlemlerin tarih, belge numarası gibi unsurlar dikkate alınarak gerçeğe uygun ve zamanında düzenli olarak yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.¹¹⁰

Aynı maddede yer alan bir diğer önem arz eden bir diğer hüküm de defter, kayıt ve belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları ile tutulabileceği açıklanmaktadır.¹¹¹Böylece defter ve belgelerin saklanması konusunda, fiziki olarak ve veri taşıyıcıları kullanılarak saklanabileceği belirtilerek iki seçenek sunulmuştur. CD'ler, interalia, magnetler, mikrofisleri, elektronik ortam veri taşıyıcıları arasında ifade edilebilir.

İşletmelerin ilk işe başlarken ve ondan sonra hesap dönemlerinin bitiminde yapılan envanter çalışmalarının sonuçlarının ve bilançoların kayıt altına alındığı defterler envanter defteri olarak adlandırılmaktadır.¹¹²

İşletmelerin açılışı sırasında tacirlerin, gayrimenkullerini, borç ve alacaklarını, nakit paraları ile sahip oldukları tüm varlıklarını tam, doğru ve eksiksiz olarak gösteren bir envanter çıkarması gerektiği TTK' nun envanter bölümünde belirtilmiştir.

¹⁰⁷ TTK, madde 64.

¹⁰⁸ TTK, madde 64/5.

¹⁰⁹ TTK, madde 65.

¹¹⁰ Seha Selek, "Son Teknolojik Gelişmeler Işığında Türk Muhasebe ve Kayıt Sisteminin Değerlemesi", *İzmir YMM Odası Bülteni*, S. 8.(2000).

¹¹¹ TTK, madde 65.

¹¹² Çetiner, a.g.e., 2006, s.73.

“Envanter” başlığı ile açıklanan yeni kanunun 66.maddesinde faaliyet dönemi ya da diğer bir ifade ile hesap yılının 12 ayı geçemeyeceği yer almaktadır. Envanter, işletme faaliyetlerinin akışına uyan zamanda çıkarılmalıdır. İşletme açılışı sırasında ve faaliyet dönemleri bittiğinde aşağıda yer alan varlıkların değerlerini tam ve doğru olarak gösteren envanter çıkarılır.¹¹³

- ✓ Taşınmazlar,
- ✓ Alacaklar,
- ✓ Borçlar,
- ✓ Nakit para tutarı
- ✓ Diğer varlıklar

TTK’ da faaliyet döneminin 12 ay ile sınırlandırıldığı ve işletme tarafından envanter düzenlenirken bilanço gününden önce çıkarılması gerektiği açıklanmaktadır.¹¹⁴

Yeni TTK’ nun 67. maddesinde envanteri kolaylaştırıcı yöntemler başlığı yer almaktadır. Envanter yapılırken malvarlığı mevcudu, sondaj metodu ile genel kabul gören istatistiksel yöntemlerle yapılabilir. Aynı maddede malvarlığının miktar, tür ve değer olarak tespit edileceği açıklanmaktadır. TMS’ na uygun bir yöntem kullanılmalıdır. Bu şekilde düzenlenen envanter sonucunda elde edilen veriler fiziksel sayımda ortaya çıkacak olan envanter sonuçları ile eş olmalıdır.¹¹⁵

67. maddenin ikinci fıkrasında, kapanış envanteri düzenlenirken TMS’ a uygun farklı bir metodun kullanılması ile tür, miktar ve tutar olarak malvarlığı güvenle tespit edildiğinde fizikî envanterin gerekli olmadığı ifade edilmektedir.¹¹⁶

67. maddenin üçüncü fıkrasında işletme, faaliyet dönemi sonundan 3 ay önce ve kapanıştan sonra 2 ay içinde özel bir envanter çıkardığında bu envanterde bulunan

¹¹³ TTK, madde 66.

¹¹⁴ Ceren Şavur, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Ve Şirketlerin Finansal Açından Değerlendirilmesi*,(Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Bursa Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 16.

¹¹⁵ TTK, madde 65.

¹¹⁶ TTK, madde 67/2.

varlıklar dönem sonunu yansıtarak TMS' na uygun değerlendirildiğinde dönem sonu itibariyle yeniden envanter yapmanın zorunlu olmadığı açıklanmaktadır.¹¹⁷

Tablo 2: Eski ve Yeni TTK' ya Göre Defter Tutma Yükümlülüğünün Karşılaştırılması

	Eski TTK (6762 Sayılı)	Yeni TTK (6102 Sayılı)
Ticari Defterler	<p>Gerçek Kişiler İşletme Defteri veya -Yevmiye Defteri -Defteri Kebir -Envanter Defteri</p> <p>Tüzel Kişiler -Yevmiye Defteri -Defteri Kebir -Envanter Defteri -Karar Defteri</p>	<p>-Yevmiye Defteri -Defteri Kebir -Envanter Defteri -Pay Defteri -Yönetim Kurulu Karar Defteri -Genel Kurul Toplantı Defteri Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenecek diğer defterler</p>
Defter Tasdikleri Açılış Onay Makamı	-Noter tarafından veya	-Noter tarafından veya
Açılış Onay Zamanı	-Şirket kuruluşunda Ticaret Sicili Müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. -Kullanılmaya başlamadan önce	-Şirket kuruluşunda Ticaret Sicili Müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. -Kullanılmaya başlamadan önce
Kapanış Onay Makamı	-Noter tarafından	-Noter tarafından
Kapanış Onay Zamanı	Yevmiye Defteri izleyen dönemin Ocak ayı sonuna kadar	İzleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar
	Envanter Defteri izleyen dönemin Mart ayı sonuna kadar	

Kaynak: Pamukçu, a.g.e., s.

¹¹⁷ Abdulkadir Bilen, Hasan Solmaz, 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(2014), ss. 28-29.

1.2.1.2. Açılış Bilançosu ve Yıl Sonu Finansal Tabloları

Yeni TTK' nun 68. Maddesinde tacirlerin, ticari faaliyetlerin başında ve dönem sonunda varlık ve borçlarını finansal tablo (açılış ve yılsonu bilançosu)hazırlamak suretiyle göstermek zorunda olduğu yer almaktadır. Tacirler aynı şekilde Gelir Tablosunu da hazırlamalıdır. TMS ve 514. Madde hükümleri saklıdır.¹¹⁸

Bu madde ile hem açılış ve yıllık bilanço hem de yıllık gelir tablosunu düzenleme görevi tacirlere verilmektedir. Bu anlamda yılsonu finansal tablolar, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında yer almaktadır. Standarda göre tam bir finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşmaktadır;¹¹⁹

- Bilanço
- Gelir tablosu
- Öz kaynak değişim tablosu
- Nakit akış tablosu
- Tabloların dipnot ve açıklamaları

Yeni TTK' nun 69. maddesinde yılsonunda hazırlanacak finansal tabloların, TMS' na uygun düzenlenmesi gerektiği yer almaktadır. Aynı zamanda tabloların, anlaşılır ve açık olması gerektiği, işletme faaliyetlerinin gerekli kıldığı süre içerisinde hazırlanması gerektiği ifade edilmektedir. Finansal tablolar üzerinde Türkiye muhasebe standartlarının etkili olacağına değinilmiştir. Lakin bu maddenin en büyük noksanı finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili makul bir dönem verilmemiştir. Bu yüzden finansal tabloların düzenlenmesinde öznel uygulamalar yapılabilir.¹²⁰

Yeni kanununun 72. maddesinde “Tamlık ve Mahsup Yasağı” başlığı yer almaktadır. Bu başlıkta; finansal tabloların, ticari işletmenin aşağıda yer alan tüm hususları doğru

¹¹⁸ TTK, madde 68.

¹¹⁹ Haftacı, Badem, a.g.m., ss.5-6.

¹²⁰ Doyrangöl, N. Cömert,” Türk Ticaret Kanunu Tasarısıyla Muhasebeye Getirilen Yenilikler”, *Ankara SMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, C.I, S. 1(2008), s. 12

şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesinin zorunlu olduğu ifade edilmektedir;

- Varlıklarını,
- Borçlarını,
- Peşin ödenen giderlerini
- Peşin tahsil edilen gelirlerini,
- Dönem ayırıcı hesaplarını,
- Bütün gelir ve giderlerini

Aynı maddede mülkiyeti saklı tutulmak şartı ile iktisap edilen ve işletmenin kendisinin ya da üçüncü kişilerin borçları için rehin olunan veya farklı bir biçimde teminata verilen malvarlığı unsurlarının teminat gösterenin bilançosunda yer alması gerektiği açıklanmaktadır. Bununla birlikte nakdî tevdiler söz konusu olduğunda, teminat alanın bilançosunda gösterilecektir. Finansal kiralama ile ilgili hususlar saklı tutulmuştur. 72. maddenin 2. fıkrasında aktiflerin pasiflerle, giderlerin gelirlerle, taşınmaz haklarının yükümlülüklerle, mahsup edilemeyeceği hükmü yer almıştır.¹²¹

Kanunun 73. Maddesinde TMS' de aksi öngörülmediğinde, bilançoda, tüm varlık ve borçların ayrı kalemler olarak gösterilmesi gerektiği açıklanmaktadır. Ayrıca yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılması gerektiği ifade edilmektedir. Duran varlıklar hesap kalemlerinde işletmeye devamlı surette tahsis edilen varlıkların olması gerektiği açıklaması yer almaktadır.¹²²Bilanço yeteri kadar açık değilse ve TMS' nda aksi düzenlenmedikçe tüm hesapların ayrıntılı olarak raporlanması gerekmektedir.¹²³

TMS' de aksi öngörülmemişse Kanunun 74. Maddesine göre işletmenin kuruluşu ve öz kaynak bulunması için katlanılan harcamalar nedeniyle bilançoya aktif kalem konulamayacağı açıklanmıştır. Bedelsiz olarak maddi olmayan duran varlık elde edilmiş, ise bunun için bilançonun aktifine kalem konulamayacağı belirtilmektedir.

¹²¹ TTK, madde 72.

¹²² TTK, madde 73.

¹²³ Haftacı, Badem, a.g.m., s:6.

Ayrıca sigorta sözleşmeleri nedeniyle katlanılan giderlerin aktifleştirilemeyeceği açıklanmaktadır.¹²⁴

Bu madde ile işletmelerin şirket kuruluşu ve sermayeyi finanse etmesi esnasında meydana gelen giderlerin aktifleştirilmemesi vurgulanmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar derken marka, patent, ticaret unvanı vb. fikri ve mülkiyet hakları ve peştemaliye gibi işletme varlıklarının aktifleştirilemeyeceği anlaşılmaktadır.¹²⁵

Kanunun 75. maddesinde “Karşılıklar” başlığı altında şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden ortaya çıkabilecek olası kayıplar nedeniyle TMS’ de yer alan esaslara uygun olarak karşılık ayrılacağı hükmü yer almaktadır.¹²⁶

Kanunun 76. Maddesinde “Dönem Ayırıcı Hesaplar” ele alınmıştır. Bu maddede bilanço sonrası giderleşecek harcamalar ve gelir oluşturacak tahsilatlarla ilgili TMS kurallarının uygulanacağı açıklanmaktadır.¹²⁷

77 maddede bono, poliçe ve çek ile ilgili aşağıda yer alan hususlarla ilgili sorumluluklar pasifte gösterilmemiş ise bilançonun altında ya da ekte TMS’ ye göre açıklanması gerektiği hükmü yer almaktadır;¹²⁸

¹²⁴ TTK, madde 74.

¹²⁵ Doyrangöl, a.g.e. , s.15.

¹²⁶ TTK, madde 75.

¹²⁷ TTK, madde 76.

¹²⁸ TTK, madde 77.

- Bono düzenlenmesi
- Poliçe ve çek düzenlenmesi
- Bono poliçe ve çek devrinden,
- Poliçenin kabulünden,
- Kefaletlerden,
- Avalden,
- Garanti sözleşmelerinden,
- Akreditif teyitlerinden,
- Üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan,
- Üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar
- TMS’de öngörülen diğer sorumluluklar
- Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluklar

78. maddede genel değerlendirme ilkeleri anlatılmıştır. Finansal tablolardaki varlıklar ve borçlar için, kanunda yer alan maddelerle sınırlı olmamak ve TMS’ de öngörülen ilkeler de dikkate alınarak oluşturulan değerlendirme ilkeleri geçerli olmaktadır. Ayrıntıları kanunda yer almaktadır.¹²⁹

79 ile 81. maddelerde ise varlıklarla borçların değerlendirme ölçüleri, elde etme ile üretim değerleri ve değerlemeyi basitleştirici yöntemlerin TMS’ de öngörülenler kapsamında yapılması gerektiğine değinilmiştir. Bunun sonucunda değerlemenin Uluslararası Muhasebe Standartlarına belirtilen kurallara göre yapılacağı anlaşılmıştır.¹³⁰

1.2.1.3. Saklama ve İbraz

Yeni TTK’ nun 82. maddenin birinci fıkrasında belgelerin saklanması ve saklama süresi hakkında hükümler yer almaktadır. Hangi belgelerin sınıflandırılmış bir şekilde saklanması gerektiği aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

¹²⁹ TTK, madde 78.

¹³⁰ Haftacı, Badem, a.g.m., s:7

- Ticari defterlerini,
- Envanterleri,
- Açılış bilançolarını,
- Ara bilançolarını,
- Finansal tablolarını,
- Yıllık faaliyet raporlarını,
- Topluluk finansal tablolarını
- Yıllık faaliyet raporlarını
- Bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları
- Diğer organizasyon belgeleri,
- Alman ticari mektupları (bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalar),
- Gönderilen ticari mektupların suretlerini,
- 64. maddenin 1. fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeler,

TTK' nun 82. maddesinde birinci fıkrada yer alan defter ve belgelerin saklanma usulleri üçüncü fıkrada açıklanmaktadır. TMS 'ye de uygun olmak şartıyla görüntü ya da veri taşıyıcılarda saklanabileceği bunun için aşağıdaki şartların olması gerektiği açıklanmaktadır;

- Tüm defter ve belgeler okunur olduğunda, kayıtlı halleriyle içerik olarak örtüşmelidir.
- İlgililerin istemesi durumunda saklama süresince ulaşılabilir olmalıdır.
- Okunmak istendiğinde makul sürede okunabilir duruma getirilebilmelidir.

TTK' nun 82. maddesinin 5. fıkrasında 1 fıkranın (a) ilâ (d) bentlerinde yer alan belgelerin 10 yıl saklanması gerektiği yer almaktadır. ilgili maddenin 6. fıkrasına göre saklama süresinin başlangıcı, envanterin çıkarıldığı, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, yılsonu finansal tablo ve konsolide tabloların hazırlandığı, ara bilançonun düzenlendiği, ticari yazışmaların olduğu ya da muhasebe belgelerinin oluşturulduğu takvim yılının sonu olarak ifade edilmektedir.

TTK' nun 82. maddesinin 7. fıkrasında saklanması gereken defterler ve belgeler; afet (yangın, su baskını vb.) ya da hırsızlık nedeniyle kanuni saklama süresinde zayi olursa tacir zıyaı öğrendiği tarihten başlayarak 15 gün içerisinde işletmenin olduğu yerdeki yetkili mahkemeden bir belgenin kendisine verilmesini isteyebilir. Hasımsız olarak açılan bu davada mahkemenin gerekli görmesi durumunda delillerin toplanması istenebilir.

TTK' nun 82. maddesinin 8. fıkrasında gerçek kişi tacirin ölümü durumunda mirasçıları defter ve kâğıtları saklamakla sorumludur. Mirasın resmî tasfiyesi durumunda ya da tüzel kişilik sona erdiğinde defter ve kâğıtlar 10 yıl sulh mahkemesince saklanmalıdır.¹³¹

Yeni TTK' nun 86.maddesinde belge ve defterleri yalnızca görüntülü olarak ya da veri taşıyıcısı aracılığıyla sunan kişiler, belgelerin okunması amacıyla gerekli araçları kullanıma hazır bulundurmakla yükümlü tutulmuştur. Gerekli durumlarda, giderleri karşılayarak defter ve belgeleri bastırmalı ve yardımcı araçlara gerek olmadan okunabilen kopyalarını ilgililere vermelidir.¹³²

TMSK' nun yetkisi ise yeni kanunun 88. maddesinde aşağıda olduğu şekilde düzenlenmiştir;¹³³

- TMSK' nun yayınladığı TMS' lere, kavramsal çerçevede bulunan muhasebe ilkelerine ve yorumlara gerçek ve tüzel kişiler ticari defterlerini tutarken ve finansal tablolarını hazırlarken uymak ve uygulamak zorunda bırakılmıştır.
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'e uyumlu düzenlemeler, uygulamada standardı yakalamak ve finansal tablolara uluslararası geçerlilik sağlamak için sadece TMSK tarafından uygulamaya konur.
- TMSK farklı sektörler ve işletmeler için, UFRS' nin öngördüğü kadar özel ve istisnai standartlar uygulamaya getirebilir. Getirilen düzenlemelere uyum sağlayan işletmeler finansal tablo dipnotlarında açıklamak durumundadır.

¹³¹ TTK, madde 82.

¹³² TTK, madde 86.

¹³³ TTK, madde 88.

- TMSK onayını almak ve TMS' ye uygun olmak koşulu ile kanunlarla düzenleme ve denetleme yapmak amacıyla kurulan kurum ve kurullar, standartlarda sınırlı düzenleme yapabilirler.
- TMS' de hüküm olmadığında, ilgili alan dikkate alınarak 4. fıkrada yer alan ayrıntıya ilişkin düzenleme, bu düzenlemede de hüküm olmadığında uluslararası genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

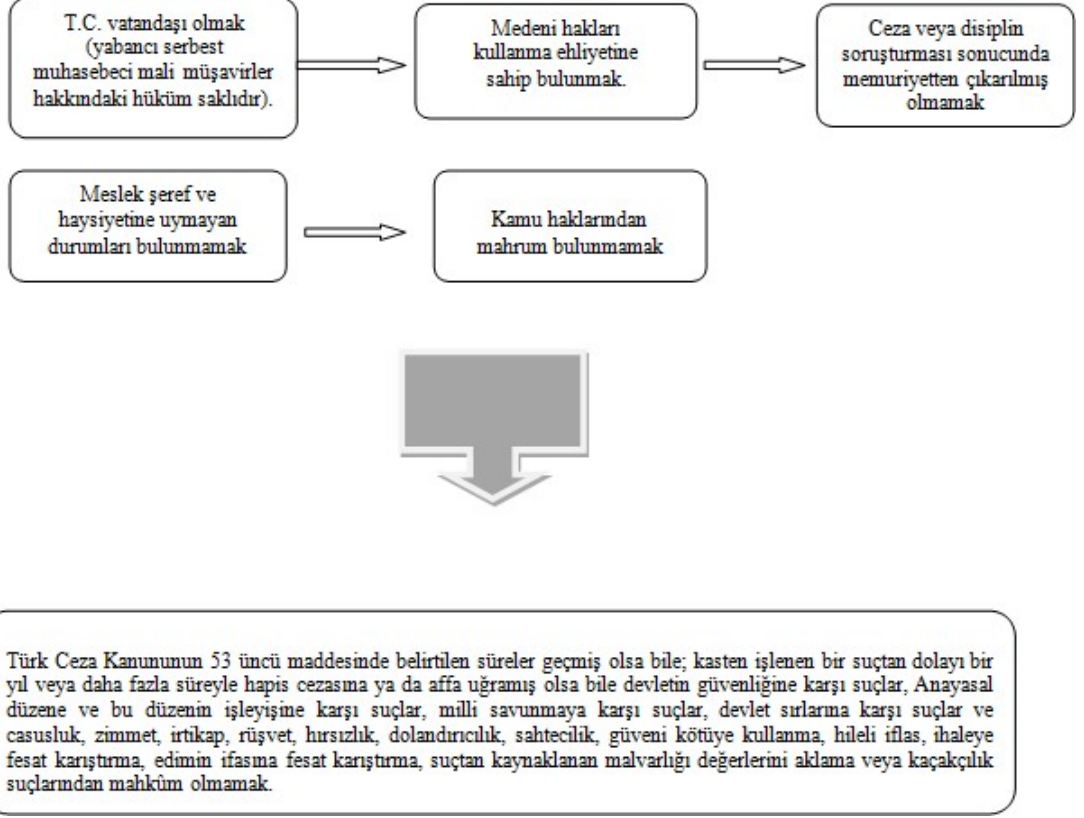
TMSK bazı sektörler ve farklı büyüklükteki işletmeler için özel ve istisnai standartlara yer verebilecektir.

122. Muhasebe Meslek Mensubu Olabilmenin Şartları

Muhasebe meslek mensubu olabilmek için gerekli şartları yerine getirmek gerekmektedir. Burada muhasebe meslek mensubu olmak için gerekli genel ve özel şartlar açıklanacaktır.

1.2.2.1. Genel ve Özel Durumlar

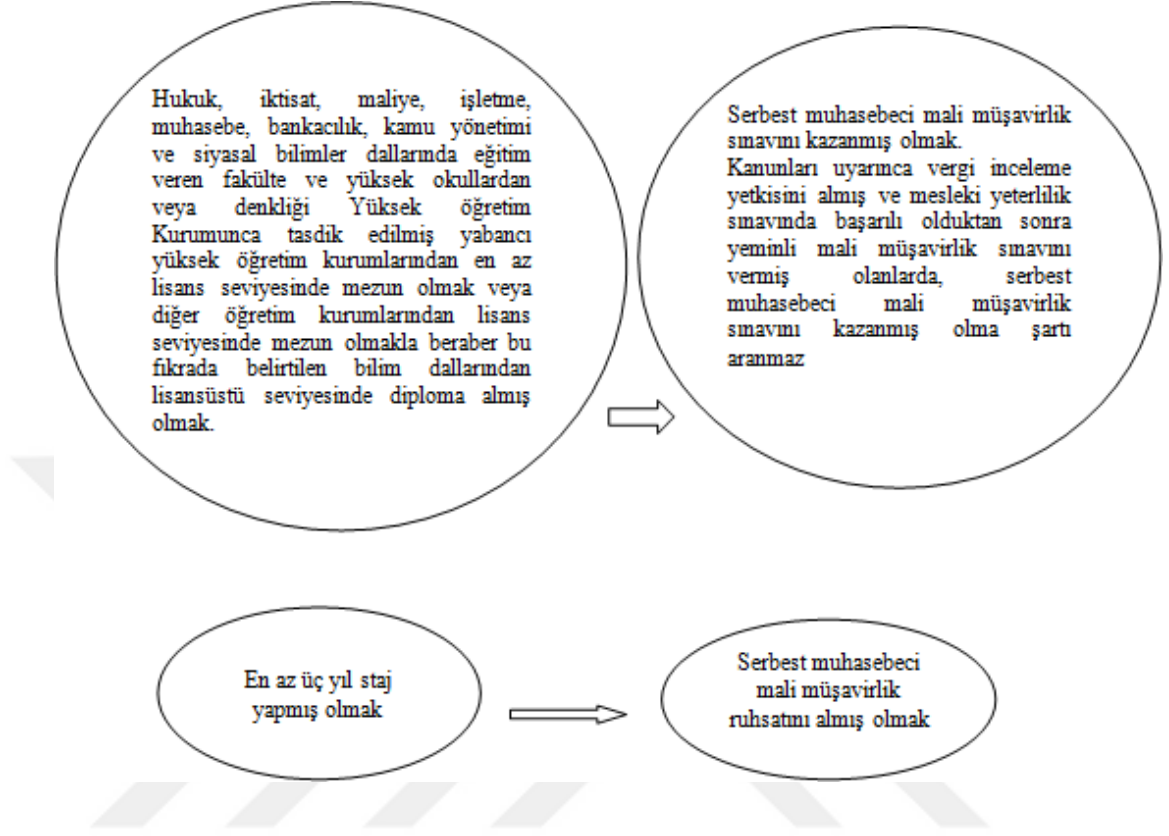
Meslek mensubu olmak için zorunlu genel şartlar aşağıdaki şekil 2 de görülmektedir.



Şekil 2: Meslek mensubu olabilmenin genel şartları

Kaynak: 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Madde 4, 01.06.1989 tarihli Sayılı 20194 Resmi Gazete.

SMMM olmak için gerekli özel şartlar aşağıdaki şekil 3 de yer almaktadır.



Şekil 3: Serbest muhasebeci malî müşavir olabilmenin özel şartları

Kaynak: 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Madde 5 (a) 01.06.1989 tarihli Sayılı 20194 Resmi Gazete

123. 5786 No’lu Kanunla Meslek Yasasında Yapılan Değişiklikler

5786 sayılı Kanunun 1. maddesi 1. fıkrasında yer alan değişiklikler aşağıdaki şekilde özetlenebilir;¹³⁴

- Kanunun ismi değiştirilmiştir. 3568 sayılı Kanun “SM, SMMM ve YMM Kanunu” olarak adlandırılırken 5786 sayılı kanun “SMMM ve YMM Kanunu” adını almıştır.
- Bakanlık ifadesi değiştirilmiştir. Eski kanunda yer alan "Maliye ve Gümrük Bakanlığı" yerine "Maliye Bakanlığı" ifadesi getirilmiştir.
- Bakan unvanı "Maliye ve Gümrük Bakanı" yerine "Maliye Bakanı" şeklinde değiştirilmiştir.
- “Birliğin kısa adı TÜRMOB’ dur” cümlesi eklenmiştir

3568 sayılı Kanunun 4. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde bulunan ifadeler 5786 sayılı Kanunun 2. maddesinde değiştirilmiştir. Bunlar;¹³⁵

- Türk Ceza Kanunu (TCK)’ nun 53. maddesinde yer alan süreler geçse dahi aşağıda yer alan suçlardan mahkûm olmamak; ,
 - ✓ Kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl ya da daha fazla süreyle hapis cezası
 - ✓ Affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar,
 - ✓ Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar,
 - ✓ Milli savunmaya karşı suçlar,
 - ✓ Devlet sınırlarına karşı suçlar
 - ✓ Casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik,
 - ✓ Güveni kötüye kullanma,
 - ✓ Hileli iflas,
 - ✓ İhaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma
 - ✓ Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama
 - ✓ Kaçakçılık

¹³⁴ 5786 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Madde 1, 10.07.2008 tarihli Sayılı 26948 Resmi Gazete.

¹³⁵ 5786 Sayılı Kanun, madde 2.

5786 sayılı Kanunun 3. maddesi ile 3568 sayılı Kanunun 5. maddesinin A fıkrasının (b) ve (c) bendinin 2. Paragrafında aşağıdaki şekilde değişikliğe gidilmiştir.¹³⁶

- (b) bendinde yer alan "SMMM Stajı 2 yıldan 3 yıla çıkarılmıştır.
- c bendi ise, kanunlara göre vergi inceleme yetkisini alan, mesleki yeterlilik sınavında başarılı olarak YMM sınavını verenlerde, SMMM sınavını kazanma zorunluluğu aranmaz şeklinde değişiklik yapılmıştır.
- 5786 sayılı yasanın geçici 14. maddesinde ise oda nezdinde staj dosyasını bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce açtırarak staja başlama sınavını kazananlar için eski kanun maddesi hükmü uygulanacaktır.

Ayrıca, SMMM stajının nasıl yapılacağı ve hangi hizmetlerin SMMM Staj süresinden sayılacağı Kanunun 4. maddesinde ayrıntılarıyla açıklanmıştır.¹³⁷

5786 sayılı Kanunun 5. maddesinde yapılan değişiklikle hangi sürelerin dikkate alınmayacağı tespit edilmiştir. 3568 sayılı Kanunun 9.maddesinin 2. fıkrasında yer alan "hizmet süreleri ile" ifadesi "hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kurumların muhasebe bölümlerinde birinci derece imza yetkisi bulunan, muhasebenin sevk ve idaresinden fiilen sorumlu, mali denetim yetkisi bulunan kişilerin bu hizmetlerde geçen süreleri dikkate alınacaktır. Aynı şekilde, YMM ve SMMM şirketlerinde geçen süreler, SMMM' lerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri de dikkate alınacaktır. Bununla birlikte kanunlara göre vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların kamudaki hizmet süreleri dikkate alınmayacaktır. Benzer şekilde sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetki olmadan kamuda çalışanların bu hizmette geçen süreleri de dikkate alınmayacaktır.

Kanunun 5. maddesine göre, Kanunlara göre vergi inceleme yetkisi alan daha sonra mesleki yeterlilik sınavını verenler, bu tarihten sonra açılacak YMM sınavlarına genel hükümler uyarınca dahil olabilirler. Fakat bu kişilerin YMM ruhsatını almaları 1.fıkranın (a) bendinde belirtilen süreyi tamamlamaları ile mümkün olacaktır.¹³⁸

¹³⁶ 5786 Sayılı Kanun, madde 3.

¹³⁷ 5786 Sayılı Kanun, madde 4.

¹³⁸ 5786 Sayılı Kanun, madde 5.

5786 sayılı yasanın 6. maddesinde YMM sınavına ilişkin yasal düzenlemelerle ilgili değişiklik yapılmıştır.¹³⁹ Yasanın 7. Maddesinde meslek mensuplarının odalarının kurulmasına ilişkin yasal düzenlemelerle ilgili değişiklik yapılmıştır.¹⁴⁰

5786 sayılı yasanın 8. maddesinde, mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretleri ile diğer çeşitli gelirlerle ilgili düzenlemeler yer almıştır. Aynı maddede meslek mensuplarından kamuda çalışanlar ve mesleği fiili olarak yapmayanların meslek odasına giriş ücreti ve yıllık üye aidatlarını %50 indirimli ödeyeceklerine dair ifadede değişiklik yapılmıştır.¹⁴¹

5786 sayılı yasanın 9. ile 16. maddelerinde ise disiplin kurulu üyeleri, denetleme kurulu üyeleri, odalarının seçim ve yöntemleriyle, yönetim kurulu üyeleri hakkında, odalar tarafından alınan ücretlerin belirlenmesinde, birlik disiplin kurulu üyeleriyle ilgili, odada yapılan seçimlerde seçimlere katılacak kişilerin belirlenmesine ilişkin ve odaların her yıl Maliye bakanlığı' na bildirmekle yükümlü olduğu bilgilerin ve odalar ve Birlik' in faaliyet raporları ile maliyet tablolarının bildirilme süreleri ile ilgili çeşitli değişiklikler yapılmıştır.¹⁴²

5786 sayılı yasanın 17. maddesinde eğitim zorunluluğu yer almaktadır. Meslek mensuplarının mesleklerini fiili olarak yapmaları Birlik ve odalar tarafından hazırlanacak mesleki geliştirme ve eğitim seminerlerine katılmaları ile mümkün olacaktır. Mesleki eğitimlere katılım zorunlu hale getirilmiştir. Eğitimlerin konuları, süreleri ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir hükmü getirilmiştir.

5786 sayılı yasanın 18. maddesine göre meslek mensupları, müşteri bulmak için reklâm olacak faaliyetler yapamazlar. Aynı madde ile tabela ya da basılı kâğıtlarda ruhsatnamede yer alan meslek unvanları haricinde farklı unvan ve sıfat kullanamayacakları hükme bağlanmıştır.

¹³⁹ 5786 Sayılı Kanun, madde 6.

¹⁴⁰ 5786 Sayılı Kanun, madde 7.

¹⁴¹ 5786 Sayılı Kanun, madde 8.

¹⁴² 5786 Sayılı Kanun, madde 9-16.

5786 sayılı Kanununun 20. maddesinde 3568 sayılı Kanuna geçici 8. maddeden sonra gelen geçici maddeler konulmuştur. En önemli geçici maddelerden bazıları şunlardır:

- Dokuzuncu Geçici maddede meslek mensubu olmak için gerekli sınav şartının hangi meslek mensupları için zorunlu olmadığı açıklanmıştır. Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri, vergi inceleme yetkisi alanlar, yetkiyi aldıktan sonra bu görevde 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar da SMMM sınav şartı aranmamaktadır. Aynı şekilde 5. maddenin 1. Fıkrasının (a) bendinde yer alan konularda minimum 8 yıl süreyle öğretim üyesi ya da görevlisi olanlar SMMM unvanını sınav şartı olmadan almaktadır. Benzer şekilde vergi inceleme yetkisini alan, mesleki yeterlilik sınavını verenlerden 9. maddenin 1. fıkrasının (a) bendinde belirtilen süreyi tamamlayanlarda YMM sınav şartı aranmamaktadır. Aynı maddenin 2. fıkrasında yer alan konularda profesörlük unvanını alanlar da sınav şartı aranmaksızın YMM unvanını almaktadır.
 - ✓ Geçici maddenin yürürlüğe girmesinden önce vergi inceleme yetkisi alan ve mesleki yeterlilik sınavını verenler 10 yıllık süreyi tamamladıklarında Maliye Bakanlığı'nın usul ve esaslarını belirleyerek yapacağı özel YMM sınavında başarılı olduklarında YMM unvanını alacaklardır. YMM ruhsatını almaları 9. maddenin 1. fıkrasının (a) bendindeki süreyi tamamlamalarına bağlıdır.
- 11. Geçici madde de SM unvanına sahip olanlarla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Geçici maddenin yürürlüğe girmesinden önce SM unvanını alanlar, SM stajına devam edenlerden başarılı olanlar, 6 ayı geçmeyecek şekilde TÜRMOB' un düzenlediği mesleki uyum eğitimlerini tamamlayarak 5 yıl içerisinde düzenlenecek özel SMMM sınavlarına 5 kez girebilirler. Sınavda başarı gösterenler SMMM unvanını alır. Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB, verilecek eğitiminin konuları, ücreti ve düzenlenecek özel sınavın usul ve esaslarını birlikte belirler.

Yapılan sınavlarda başarı gösteremeyenler ya da sınava katılmayanlar için aşağıda yer alan hususlar geçerlidir;

- ✓ SM unvanı ile çalışabilirler, SMMM unvanını kullanamazlar.
- ✓ İlgili maddenin (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yer alan mesleki faaliyetlerde bulunamazlar.
- ✓ Meslek mensuplarının uyması gereken 45. maddede belirtilen yasaklara uymalıdır.
- ✓ Diğer meslek mensupları için yapılan düzenlemelere tabidirler.
- ✓ Mesleki faaliyetleri karşılığında elde edecekleri ücretler 46. maddeye göre belirlenir.

Bu madde gereğince SMMM unvanını alanlar için aşağıdaki hususlar geçerlidir;

- ✓ 9. maddede belirtilen şartları yerine getirdiklerinde YMM sınavına katılabilirler.
 - ✓ Bağımsız denetçi unvanı almaları için ilgili mevzuatta belirtilen şartlara uymak zorundadırlar.
 - ✓ Ayrıca 5. maddenin (A) fıkrasının (a) bendinde yer alan eğitim şartını yerine getirmeleri gereklidir.
- 12. geçici madde hizmet sürelerinin dikkate alınması ile ilgili düzenlemelere yer vermiştir. Geçici maddenin yürürlüğe girmesinden önce vergi inceleme yetkisi olarak, bilanço esasında defter tutan özel işletmelerin muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisine sahip olarak muhasebenin sevk ve idare edilmesinden fiilen sorumlu olanların hizmet süreleri dikkate alınmaktadır. Aynı şekilde mali denetim sorumlularının, YMM ve SMMM şirketlerinde geçen hizmet süreleri ile SMMM'lerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların hizmet süreleri, 9. maddenin 1. fıkrasının (a) bendinde yer alan sürenin hesaplanmasında dikkate alınır. Bu süreyi tamamlamadığı gerekçesiyle ruhsatı iptal edilenlerden, Birliğe başvurmaları halinde yeniden sınava girmelerine gerek olmadan YMM ruhsatı verilecektir ifadesinde değişiklik yapılmıştır.¹⁴³

¹⁴³ 5786 Sayılı Kanun, madde 20.

124. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken İlkeler

Türkçe’ de kullanılan etik kelimesi, Yunanca “ethos” kelimesinden gelmektedir. Ethos kelimesi âdet (huy), karakter ya da gelenek manasında kullanılmaktadır. Etik, bireylerin davranışlarının nasıl olması gerektiğini açıklayan, görev ve sorumlulukları esas kabul eden bir davranış kuralı olarak ifade edilmektedir. Ethos aynı zamanda bireylerin neyi yapabileceğini neyi yapamayacağını diğer bir ifade ile bireylerin davranış eklini tanımlayan, açıklayan kuralları kapsamaktadır. Disipline işaret etmektedir. Doğruyu yanlıştan ayırma kabiliyeti ve doğru olanı yapma eğilimi etiğin konusunu meydana getirmektedir. Sorumluluk duygusu etik kavramının temelini oluşturur. Etik, insanların topluma karşı olan yükümlülüğünü anlatma şekli olarak da bilinmektedir.¹⁴⁴

Meslek etiği, belirli bir meslek grubunun, mesleğe dair oluşturduğu, koruduğu mesleki ilkelerdir. Meslek ilkeleri aşağıdaki özellikleri taşımaktadır;¹⁴⁵

- Meslek üyelerine neyi nasıl yapması gerektiğini emreder
- Meslek üyelerini belirli bir şekilde davranma konusunda zorlar
- Meslek mensuplarının kişisel eğilimlerini sınırlar
- Yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlar
- Meslek içi rekabeti düzenler
- Hizmet ideallerini korumayı amaçlar

Meslek örgütleri meslek etiğini oluşturulmaktadır. Aynı zamanda muhasebe ile ilgili taraflar tarafından özümlenen meslek örgütü tarafından meydana getirilen kurallardan oluşmaktadır.¹⁴⁶

Türkiye’ de SM, SMMM ve YMM’lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” te muhasebe meslek etiğinin ilkelerine değinilmiştir. Buna göre muhasebe meslek etiğinin ilkeleri aşağıdaki Tablo 3’de özetlenmektedir;¹⁴⁷

¹⁴⁴ Hakan Poyraz, *Dil ve Ahlak*, Konya: Vadi Yayınları, 1996, s.200.

¹⁴⁵ Çiğdem Kirel, *Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması*”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2000, ss.4-16.

¹⁴⁶ Gülsevil Yıldız, ”Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 36(2010), ss. 155-178.

Tablo 3: Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri

İlkeler	Sorumluluklar
Dürüstlük	Meslek mensuplarının tamamına mesleki ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma sorumluluğu getirmektedir.
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Meslek mensuplarına müşteriler ya da işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli mesleki bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu yüklemektedir.
Tarafsızlık	Meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması ya da üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu getirmektedir.
Mesleki Davranış	Meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma sorumluluğu getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi veya grup tarafından da, mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar.
Gizlilik	Meslek mensuplarına müşterisi veya işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu getirmektedir.

Kaynak: 3568 Sayılı Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Madde 6, 19.10.2007 tarihli 26675 Sayılı Resmi Gazete.

125. Muhasebe Mesleği İle İlgili Güncel Düzenlemeler

2019 yılında uygulanacak olan düzenlemelerden bazıları şunlardır:

1. Ocak/2019 dönemine ait, şubat/2019 verilecek olan beyannameye değişiklik yapılmıştır.

"İndirimler" tablosundaki "102 - Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" satırı kaldırılmıştır. 102 kodu ile beyan edilecek olan indirilecek KDV vergileri 108 - Yurtiçi Tevkifatlı Alımlar Nedeniyle Ödenen KDV, 109 - Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen KDV ve 110 - İthalde Ödenen KDV olarak 3 ayrı satırda gösterilecektir;¹⁴⁸

¹⁴⁷ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Madde 6, 19.10.2007 tarihli 26675 Sayılı Resmi Gazete.

¹⁴⁸ TÜRMOB, Ocak 2019 Ayı KDV Beyanname Değişiklikleri, 2019, <http://www.alomaliye.com/2019/02/06/ocak-2019-ayi-kdv-beyanname-degisiklikleri/>, s.1(10.03.2019).

2. 1 Ocak 2019 tarihinde Elektronik Tebligat Uygulaması başlamaktadır.

06.12.2018 tarihli ve 30617 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Elektronik Tebligat Yönetmeliği’ ne” göre gerçek ve tüzel kişilere tebligat 1 Ocak 2019’da uygulamaya başlayacaktır.¹⁴⁹ Gerçek ve tüzel kişiler 1 ay içinde PTT’den elektronik tebligat adresi almalıdırlar.¹⁵⁰

3.Gazete, kitap, dergi vb. yayınların elektronik ortamda satışı söz konusu olduğunda KDV %18 oranında uygulanacaktır.

19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete’ de 475 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı yayımlanmıştır. Bu karar 1.1.2019’dan geçerli olacaktır.

Tablo 4: %1, %8 ve %18 KDV’ ye Tabi Olanlar

%1 oranında KDV’ye tabi olanlar	%8 oranında KDV’ye tabi olanlar	%18 oranında KDV’ye tabi olanlar
Halen elektronik ortamda satışı yapılanlar dâhil gazete ve dergiler	Kitap ve benzeri yayımlar	- Elektronik kitap (e-kitap) ve benzeri yayınların elektronik ortamda satışı, elektronik kitap okuyucu, tablet ve benzerlerinin teslimi

Kaynak: Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar, 19.12.2018 tarihli 30630 Sayılı Resmi Gazete

¹⁴⁹ Elektronik Tebligat Yönetmeliği, 6.12.2018 tarihli 30617 Sayılı Resmi Gazete.

¹⁵⁰ Elektronik Tebligat Yönetmeliği, 6.12.2018 tarihli 30617 Sayılı Resmi Gazete.

4. 2019 asgari ücretin net hesabı, işverene maliyeti ve asgari geçim indirim tablosuna değinilmiştir.

Tablo 5: Asgari Ücret 2019 Yasal kesintileri(01.01.2019-31.12.2019)

Brüt Ücret	2.558,40 TL
Sigorta Primi İşçi Payı(Brüt ücret X %14)	358,18 TL
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı(Brüt ücret X %1)	25,58 TL
Gelir Vergisi Matrahı(Brüt ücret – (SSK işçi payı + işsizlik sigorta işçi payı)	2.174,64 TL
Gelir Vergisi(Gelir vergisi matrahı X %15)	326,20 TL
Damga Vergisi (Brüt ücret X 0,00759)	19,42 TL
Kesintiler Toplamı (= İşçi payı + işsizlik sigortası işçi payı + Gelir vergisi + Damga vergisi)	729,38 TL
Asgari Geçim İndirimi (Bekâr ve Çocuksuz)	191,88 TL
NET ÜCRET (Asgari Ücret + AGİ Dâhil)=	2.020,90 TL

Kaynak: Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, Asgari Ücret, 2018, <https://www.ailevecalisma.gov.tr/asgari-ucrer/>, s. 1(20.05.2019)

Tablo 6: İşverene Maliyeti 2019

Asgari Ücret	2.558,40 TL
SGK Primi Brüt Ücret % 15,5 (İşveren Payı)	396,55 TL (%5 indirim teşviki ile)
İşveren İşsizlik Sigorta Fonu (Brüt ücret X %2)	51,17 TL

Kaynak: Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, Asgari Ücret, 2018, <https://www.ailevecalisma.gov.tr/asgari-ucrer/>, s. 1(20.05.2019)

İKİNCİ BÖLÜM

ADAY MESLEK MENSUBU

2. ADAY MESLEK MENSUBU

2.1. Aday Meslek Mensubu Kavramı

Türkiye’ de muhasebe meslek mensubu olmak amacıyla birtakım koşulları yerine getirmek gerekmektedir. Aşağıdaki faaliyetleri yapan bireyler muhasebe meslek mensubu olarak tanımlanmaktadır;¹⁵¹

- Bir işletmedeki finansal nitelikli işlemler ile ilgili olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden, yorumlayan sonuçları ilgililere raporlayan,
- Bütçeleme ve denetim amacıyla bilgi üreten,
- Yönetim faaliyetlerini izleyen,
- Muhasebe politikalarını oluşturan,
- Hesap planını oluşturan
- Finansal raporları tasarlayan,
- Muhasebe faaliyetlerini yürüten,
- Yönetimin gereksinim duyduğu özel raporları üreten,
- Vergi ile ilgili işlemleri yerine getiren
- Beyannameleri düzenleyen kişi olarak tanımlanır

Aday meslek mensubu ise muhasebe mesleğini profesyonel anlamda yerine getirmek ve bu alanda uzmanlaşmak isteyen kişiler tarafından tercih edilmektedir. İlgili kişilerde mesleklerinde kendilerini geliştirmek adına çeşitli zorunlulukları yerine getirmekle sorumludurlar.

Muhasebe mesleğin ilk aşaması staj uygulaması ile başlamaktadır. Adaylar toplum ihtiyaçlarını karşılamak üzere staj süresini çok iyi bir şekilde değerlendirmelidir. Adayların staja kabul edilmesi ile başlayıp staj süresi boyunca yanında, gözetiminde ve ya denetiminde yapılan stajda meslek mensubu, stajyere önderlik etmektedir. Adaylar

¹⁵¹ Özyürek, a.g.m., s. 3.

muhasabe meslek odalarının yada onlara bağı olan diğer mesleki kuruluşların zorunlu eğitim programlarını yerine getirmektedir. Bu programlar ve meslek mensupları çerçevesinde adaylara uzman bir muhasebecide olması gereken mesleki yeterlilikler ve değerleri edinmesinde yol gösterici olacaktır.¹⁵²

2.1.1. Staj Faaliyetine İlişkin Açıklamalar

2.1.1.1. 3568 Sayılı Meslek Yasası

Türkiye’ de 3568 sayılı kanun kapsamında muhasabe mesleğinin staja ilişkin kuralarıyla ilgili düzenlemeler çıkartılmıştır. Bu Kanunun amacı aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

- İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak,
- Faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak,
- Yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, (5786 sayılı Kanunun 19’uncu maddesi ile çıkarılan ibare, Yürürlük: 26.07.2008) SMMM ve YMM meslekleri ve hizmetleri,
- SMMM ve YMM Odaları,
- SMMM ve YMM Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir (5786 sayılı Kanunun 1’inci maddesi ile eklenen cümle, Yürürlük: 26.07.2008).

Kanunda muhasabe meslek Birliğinin kısa adı TÜRMOB’ dur ifadesine yer verilmiştir. Bu Kanun kapsamında mesleki faaliyetlerde bulunanlar(5786 sayılı Kanunun 19’uncu maddesi ile çıkarılan ibare, Yürürlük: 26.07.2008) SMMM ve YMM unvanını alır.

¹⁵² Şaban Uzay, ”Muhasebe Meslek Stajyerlerinin Sorunları Ve Beklentileri: Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 25(2005), ss. 70-71.

Meslek mensuplarının sorumluluklarına gelince, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin defterlerini tutan, finansal tabloları hazırlayan, beyanname düzenleyen buna benzer faaliyetleri yerine getirenler SMMM unvanı alan meslek mensuplarıdır. SMMM' ler ayrıca işletmelerin muhasebe sistemlerini kurar, geliştirir, finans, işletmecilik, muhasebe, malî mevzuata dair uygulamaları düzenler veya bu konularda müşavirlik yapabilirler. Bununla birlikte belirtilen konularda, belgelere dayanılarak, tahlil, denetim, inceleme, yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı fikir beyan etmek, rapor düzenlemek, bilirkişilik, uzmanlık, tahkim vb. faaliyetleri yapabilirler.

YMM unvanına sahip meslek mensupları SMMM' lerden farklı tasdik faaliyetlerini de yapmaktadır. Bununla birlikte YMM'ler SMMM' ler gibi muhasebe defterleri tutamaz, muhasebe bürosu açamazlar. Hatta muhasebe bürolarına ortak olma girişimleri de olamaz.

Türkiye' de SM ve SMMM olabilmek için staj şartını yerine getirmek zorundadırlar.¹⁵³ Bu kanun kapsamında 16 Mayıs 2015 Tarihli ve 29357 Sayılı Resmî Gazete' de yayınlanan yürürlükle SM ibaresi kaldırılmıştır. YMM olabilmek için ise sadece 10 yıl SMMM olarak çalışmak yeterli olmaktadır. 26 Temmuz 2008 Tarihli ve 26948 Sayılı 5786 Kanun ile 3568 sayılı Kanundan SM ibaresi çıkartılmıştır. Kanun ismi SMMM ve YMM Kanunu şeklinde değiştirilmiştir.¹⁵⁴

2.12. Staja Giriş Sınavı

Staja giriş sınavı için her yıl Nisan, Ağustos ve Aralık aylarında başvurular yapılır. Sınava 3568 sayılı Kanun'un 4. ve 6. maddesi ile 5/A-a maddelerinde yer alan öğrenim şartlarına haiz ve TÜRMOB' un tespit ettiği staj giderlerini gerekli zamanda yatıran adaylar katılabilir. Girilen sınavdan 60'dan fazla puan alanlar staja başlama hakkı elde ederler.

TÜRMOB - TESMER tarafından staja giriş sınavı yapılmaktadır. Bununla birlikte TÜRMOB ve TESMER 'in belirlediği (ÖSYM, Üniversite vb.) kurumlar tarafından da

¹⁵³ 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu", 13.06.1989 tarihli, 20294 Sayılı Resmi Gazete.

¹⁵⁴ 26/07/2008 Tarih ve 26948 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5786 Sayılı Kanun ile güncellenmiştir).

yapılabilmektedir. Sınav mesleğe girişte gerekli olan temel bilgi ve formasyonun ölçülmesini amaçlamaktadır. Sınavın değerlendirmesi TÜRMOB ve TESMER tarafından belirlenecek esaslara göre yapılır. Gerektiğinde değişiklikler yapılabilir.¹⁵⁵

2.1.2.1. Staja Giriş Sınavı Usul ve Esasları

Mesleğe ilk adım olan staja giriş sınavı ile usul ve esasları aşağıdaki şekilde özetlenebilir;¹⁵⁶

- Sorular, kurumun oluşturduğu komisyon tarafından hazırlanır.
- Sınavı yapacak olan kurum sınav organizasyonundan tamamen sorumludur.
- Sınav test yöntemi ile yapılır.
- Adaylar sorulara verdikleri cevapları optik formlara işaretlemektedir. Cevaplar optik okuyucu ile okunarak bilgisayar ortamında değerlendirilmektedir. Cevapları optik formlar yerine soru kitapçığına işaretleyenlerin sınavları dikkate alınmaz. Değerlendirme esnasında yanlış cevaplar dikkate alınmaz ve doğru cevaplar üzerinden yapılır.
- Sınavı yapacak kurum sınavda uyulacak esasları ve sınav kurallarını tespit ederek sınav öncesinde adaylara ilan eder.
- Sınavdaki muhtemel soru hataları için alınacak önlemler sınavı yapan kurum tarafından tespit edilerek adaylara ilan edilir.
- Sınavı yapan kurum sınav sonuçlarının belirlenmesi, itirazların değerlendirilmesinden sorumludur.
- Genel Kültür ve Yetenek ile Alan Bilgisi Testleri adaylara sınavda uygulanır.

¹⁵⁵ Bursa SMMO, Staj Ve Sınavlara İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkındaki Uygulama Yönergesi, 2018, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/docs/archive/dosyalar/tesmer/mevzuat.pdf>, ss. 7-8(01.05.2019).

¹⁵⁶ Uygulama Yönergesi, s. 7-10.

Tablo 7: Staj Başlatma Sınavının Konuları ve Yüzdelik Dağılım

STAJA GİRİŞ SINAVI KONULARI ve SORU SAYILARI				
Sınav Konuları		Değerlendirme Oranı	Soru Sayısı	
Genel Kültür ve Yetenek		20%	30	
	Türkçe		7	
	Matematik		8	
	Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi		5	
	Yabancı Dil		10	
	<i>Almanca</i>			
	<i>Fransızca</i>			
	<i>İngilizce</i>			
Alan Bilgisi				
Muhasebe ve Denetim		80%	58	
	Finansal Muhasebe		26	
	<i>Finansal Muhasebe</i>			
	<i>Muhasebe Bilgi Sistemi</i>			
	<i>Uluslararası Muhasebe Kuruluşları</i>			
	<i>Türkiye Muhasebe Standartları</i>			
	Maliyet Muhasebesi		8	
	Mali Tablolar Analizi		8	
	Denetim		16	
Ekonomi ve Maliye			12	
	Ekonomi	6		
	Maliye	6		
Hukuk		30		
	Meslek Hukuku	6		
	<i>Meslek Hukuku</i>			
	<i>Mesleki Değerler ve Etik</i>			
	İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku	6		
	Vergi Hukuku	6		
	Ticaret Hukuku	6		
	Borçlar Hukuku	6		
Toplam Soru Sayısı			130	

Kaynak: Bursa SMMMO, Staj Ve Sınavlara İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkındaki Uygulama Yönergesi, 2018, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/docs/archive/dosyalar/tesmer/mevzuat.pdf>, s. 10(01.05.2019).

213. Staj Faaliyetine İlişkin Usul Ve Esaslar

Türkiye’de SMMM Staj Yönetmeliği 14.05.2015 tarihli 29355 sayılı kanunla resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelik kapsamında staja ilişkin çeşitli faaliyetler beş bölümde toplanmıştır. Birinci bölümde, stajla ilgili genel hükümler kapsamında yönetmeliğin amacı, kapsamı, hukuki dayanağı ve tanımlar konusuna değinilmiştir. Genel hükümler aşağıda özetlenmektedir;

1. Yönetmeliğin amacı, SMMM stajı yapacak aday meslek mensuplarının yetiştirilmeleri ve mesleğe hazırlanmaları amacıyla tabi tutulacakları stajın usul ve esaslarını düzenlemektir.
2. Yönetmelik SMMM stajı yapacak aday meslek mensuplarını kapsamaktadır.
3. Yönetmelik; 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanununun 50/b maddesi gereğince düzenlenmiştir.¹⁵⁷
4. Bu Yönetmelikte geçen tanımlar aşağıda özetlenmektedir;

Kanun: 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanununu¹⁵⁸

Birlik: Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliği (TÜRMOB)'ni,

Odalar: SMMM Odalarını¹⁵⁹

Temel Eğitim ve Staj Merkezi: BİRLİK bünyesinde oluşturulan merkez.

YMM: Kanunun 2/B ve 12. maddelerinde açıklanan faaliyetleri yerine getiren ve 4. maddesinde yer alan genel şartları ve 9. maddesinde yer alan özel şartları taşıyan meslek mensupları.¹⁶⁰

SM: Kanunun 2/A-a maddesinde belirtilen işleri yapan ve 4. maddesindeki genel şartlar ile 5/B maddesindeki özel şartları taşıyan meslek mensupları.¹⁶¹

Meslek Mensubu: SMMM ve YMM’leri.¹⁶²

¹⁵⁷ Mülga İbare RGT: 25.12.2012 RG No: 28508.

¹⁵⁸ Değişik Tanım RGT: 25.12.2012 RG NO: 28508.

¹⁵⁹ Değişik Tanım RGT: 14.05.2015 RG No: 29355.

¹⁶⁰ Mülga Tanım RGT: 14.05.2015 RG NO: 29355.

¹⁶¹ Değişik Tanım RGT: 14.05.2015 RG NO: 29355

¹⁶² Değişik Tanım RGT: 14.05.2015 RG NO: 29355.

Aday Meslek Mensubu: Meslek Kanununda yer alan şartları taşıyan, bir meslek mensubunun yanında, gözetim ve denetiminde, SMMM mesleğini yapabilmek amacıyla mesleğe hazırlayan temel bilgileri edinen kişidir. ¹⁶³

Staja giriş sınavı: TÜRMOB, ÖSYM veya Üniversite kurumlarınca staj öncesinde yapılacak olan, değerlendirme esasları TÜRMOB (TESMER) tarafından tespit edilen sınavdır. Sınavın amacı mesleğe girişte gerekli temel bilgi ve formasyonun varlığının ölçülmesidir.

Staj yönetmeliğinin ikinci bölümünde, aday meslek mensuplarının stajıyla ilgili ilkeler, stajın hedefleri, aday meslek mensubuna değinilmiştir. Staja ilişkin ilkeler şunlardır; ¹⁶⁴

- 1) Meslek mensuplarının mesleki bilgi, disiplin, deneyim ve yeterliliğe sahip olarak yetişmesi bu stajın amacıdır.
- 2) Yapılan stajın yanında gözetim ve denetiminde staj yapılan meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini aksatmaması gerekmektedir.
- 3) TESMER' in düzenlediği eğitim programlarının staja giriş sınavını kazanan adaylarca tamamlanması, eğitimlerin sonunda yapılacak sınavlarda başarılı olması şarttır. Ayrıca staja ilişkin meslek mensubu tarafından düzenlenecek Stajyer Değerlendirme Formu (Tezkiye)' nun olumlu değerlendirilmiş olması da zorunludur.
- 4) Tezkiye' nin olumlu değerlendirildiğinin kabul edilmesi için adayın 100 üzerinden 80 ve üzeri not almış olması gerekmektedir.
- 5) TESMER' in programına göre staj fiili olarak tamamlanmalıdır.

Stajın hedefleri aşağıda özetlenmektedir;

- a) Aday meslek mensuplarında meslek bilincinin ve meslek etiğinin oluşmasını sağlamak,
- b) Aday meslek mensuplarının uygulamayı ve meslek mevzuatını doğru, eksiksiz ve etkili şekilde öğrenmesini ve mesleki bilgilerinin gelişmesini sağlamak,

¹⁶³ Mülga Tanım RGT: 25.12.2012 RG NO: 28508; Mülga Tanım RGT: 14.05.2015 RG NO: 29355.

¹⁶⁴ SMMM Staj Yönetmeliği, 14.05.2015 tarihli 29355 sayılı Resmi Gazete.

- c) Adayların bilgi teknolojileri ve yabancı dil eğitimine imkan tanımak,
- d) Ulusal ve Uluslararası standartları mesleki uygulamalarda etkili hale getirmek.

25.12.2012 yılında yayınlanan 28508 nolu resmi gazete ile de yukarıda sayılan stajın hedefleri bentlerinde değişiklik yapılmıştır. Staj ve Staj Süresinden Sayılan Hizmetler, Kanununun 6. maddesinde belirtilen süreler, staj süresinden sayılarak kısaltılır. Buna göre;¹⁶⁵

1. Bağımsız çalışan SMMM /YMM yanında ya da şirketlerinde SMMM stajı, yapılır.
2. Staja giriş sınavını kazanmak staja başlamak için zorunludur.
3. TESMER' in stajyerlere düzenleyeceği eğitim programının başarılı bir şekilde tamamlanması zorunludur.
4. Altı ayı aşmadığı sürece TESMER 'in düzenlediği kurs ve seminerlerdeki süreler, staj süresinden kabul edilir.
5. Kurs ve seminerlerde geçen ve altı ayı aşmayan sürelerin stajdan sayılmasına ilişkin esaslar TESMER Yönetim Kurulunca belirlenir.
6. Kanununun 6. maddesinin 2. fıkrasında yer alan hizmet süreleri staj süresinden sayılırken aynı maddenin (a) bendinde yer alan görevin vekâleten yerine getirilmesi durumunda, vekâlet süreleri staj süresinden sayılmamaktadır.
7. Süreler, hizmetin yerine getirildiği kurumlar tarafından hazırlanan hizmet cetveli ile belgelendirilir. Belgeler, TESMER tarafından tespit edilerek ve internet sitelerinde ilan edilir.
8. Birlik ve TESMER' in eğitimlerinde geçen süreler ile resmi tatil ve izinler, staj süresinden sayılmaktadır. Bunun yanı sıra, yabancı dil ve bilgisayar kursları ile yüksek lisans ve doktora geçen süreler aşağıdaki koşullarla stajdan sayılmaktadır;
 - Dil ve bilgisayar eğitimlerinin Birlik tarafından uygun görülmesi gerekmektedir. Yabancı dil eğitiminde 6 ayı aşmamak, bilgisayar eğitiminde 3 ayı geçmemek şartı ile eğitimde geçen süreler stajdan sayılmaktadır.

¹⁶⁵ Değişik Bent RGT: 25.12.2012 RG NO: 28508.

Bununla birlikte her iki eğitimin sürelerinin stajdan sayılabilmesi için 6 ayı aşmaması gerekmektedir.

- İşletme, İktisat, Muhasebe, Maliye, Vergi, Denetim, Finansman ile ilgili alanlarda yüksek lisans yapanların 1 yılı staj süresinden sayılmaktadır. Bunun için Lisansüstü diploma ve tezinin ibraz edilmesi şartı bulunmaktadır. Lisans diploması hakkından yararlananlar birinci madde de yer alan eğitim sürelerinin stajdan sayılması hakkından yararlanamazlar.
- İşletme, İktisat, Maliye, Muhasebe, Vergi, Finansman, İşletmecilik, Denetim ile ilgili alanlarda doktora yapanların 18 ayı staj süresinden sayılmaktadır. Bunun için Doktora diploması ve tezinin ibraz edilmesi şartı bulunmaktadır. Bu hakkı kullanmak isteyenler ilk iki madde de yer alan hususlardan yararlanamazlar.

d) Staj Döneminde Zorunlu Eğitim: (Değişik başlık: RG-25/12/2012-28508)

Staja ilişkin zorunlu eğitim programı, staj konuları ve çalışma programları TESMER tarafından hazırlanmaktadır. Meslek mensubu adayları, stajın başladığı tarihten itibaren, staj süresince zorunlu eğitim almaktadırlar. TESMER tarafından düzenlenen eğitimlere katılmayan adayların stajı iptal edilmektedir. Staj süresinin tamamı için bir bütün olarak zorunlu eğitimler uygulanmaktadır.¹⁶⁶Staj konuları, zorunlu eğitim programları ve çalışma programlarını TESMER Şubeleri ve Odalar üyelerine duyurarak uygulanmasını denetlemektedir.¹⁶⁷

e) Yanında Staj Yapılacak Meslek Mensupları:

Aday meslek mensupları YMM ya da SMMM' lerin yanında, gözetim ve denetiminde stajlarını yapabilirler.¹⁶⁸

17. madde de staja devam zorunluluğu bulunmaktadır. İlgili maddeye göre staj süresinin kısaltılması mümkün değildir. Stajın yapıldığı meslek mensubunun verdiği işler aday tarafından zamanında yapılmalıdır. Belirlenen staj programına uyulmadığında,

¹⁶⁶ Madde 10- (Değişik fıkra: RG-25/12/2012-28508)

¹⁶⁷ Mülga fıkra: RG-14/5/2015-29355.

¹⁶⁸ Değişik Madde RGT: 25.12.2012 RG NO: 28508.

yanında gözetim ve denetiminde staj yapılan meslek mensubunun uygun olmayan davranışlarda bulunduğu aday meslek mensubu tarafından düşünüldüğünde aday kendiliğinden stajını kesemez. Aday meslek mensubu durumu dilekçe ile Oda Yönetim Kuruluna bildirmeli ve gereken tedbirlerin alınmasını istemelidir.¹⁶⁹

Staj esnasında aday meslek mensubunu gözeten denetleyen meslek mensubunun ölümü, işi terk etmesi, disiplin ya da cezalar nedeniyle meslekten ayrılması söz konusu olabilir. Bu durumlarla karşılaşan aday kendine yeni bir yer bulamaz ise ilgili oda yönetim kurulu kalan staj süresinin yanında tamamlanacağı yeni meslek mensubunu belirler.

214. Aday Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkeler

Muhasebesel faaliyetleri yerine getirirken muhasebeyle ilgilenen kişilerin uymaları gereken bazı etik kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar 19.10.2007’de çıkarılan “SM, SMMM ve YMM’lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” kapsamında belirlenmiştir. Bu yönetmeliğe göre, meslek mensuplarının uymaları gereken etik ilkeler aşağıdaki şekilde özetlenebilir;¹⁷⁰

- Dürüstlük: tüm mesleki iş ilişkilerinde meslek mensuplarının dürüst ve doğru davranış göstermelerini ifade etmektedir.
- Tarafsızlık: ön yargılı ve yanlı davranmamak anlamına gelmektedir. Aynı zamanda haksız ve uygun olmayacak şekilde üçüncü kişiler tarafından yapılan baskıların meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri ile ilgili olarak aldıkları kararlarını etkilememesi ve engellememesi tarafsızlık ilkesi gereğidir.
- Gizlilik: mesleki faaliyetlerini yerine getirirken meslek mensuplarının elde ettiği bilgi ve belgeleri açıklamamasıdır. Bu durum sadece bir hak ya da görev gereği ihlal edilebilir. Bunun haricinde üçüncü kişi veya gruplara elde edilen bilgilerin açıklanmaması anlamına gelmektedir.

¹⁶⁹ Değişik Fıkra RGT: 14.05.2015 RG No: 29355.

¹⁷⁰ Osman Akın, Kürşad Özdaşlı, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelerine Uyuma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.63(2014), s. 64.

Mesleki faaliyetlerde elde edilen bilgilerin meslek mensubu tarafından ya da üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmaması gerekmektedir.

- Mesleki Yeterlilik ve Özen: meslek mensubunun mesleki ve teknik standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde mesleki faaliyetlerini yapmasını ifade etmektedir.
- Mesleki Davranış: mevcut yasa ve yönetmeliklere meslek mensubunun uymasını ifade etmektedir. Aynı zamanda mesleğin itibarını olumsuz etkileyecek davranışlardan kaçınması mesleki davranış gereğidir.

2.15. Aday Meslek Mensubunu Bekleyen Güncel Sorunları ve Beklentileri

Muhasebe stajyerleriyle ilgili ülkemizde birçok araştırma yapılmıştır. Bu araştırmalar sonucunda pek çok sorunla karşılaşılmıştır. Bu sorunlardan bazıları, staj ücretlerinin düşük olması, staj yapılan yerlerde günlük ortalama çalışma süresinin fazla olması, staj süresinin 3 yıl olması, staj yerlerinde yoğun iş temposu yüzünden staj bitirme sınavına yeteri kadar zaman ayıramaması, işyerlerinde stajyerlerle pek fazla ilgilenilmemesi, staj yeri bulunmasında zorluk çekilmesi, staj başlatma sınavının Ankara ve İstanbul dışında başka illerde yapılmaması, zorunlu eğitim CD' lerinin fiyatlarının yüksek olması, staj süresince okulda edinilen bilgileri ile uygulama arasında farklılık göstermesi, tatil günlerinde çalışılması, işyerinde angarya işlere maruz bırakılması, işyerinde çalışan kişilerde çalışanlar arasında ayırım yapılması gibidir.¹⁷¹

En çok ön plana çıkan sorunların başında staj ücretlerinin yetersiz olduğu gözlenmektedir. Aday meslek mensupları staj süresini doldurmak için mali müşavir yanında, gözetiminde ya da denetimde staj yapmaya mecbur bırakılmıştır. Bunun sonucunda bunu fırsat bilen bazı meslek mensupları staj ücretlerini istedikleri gibi belirleyebilmektedir. Bir başka sorun ise çalışma sürelerinin fazla olmasıdır. Bu anlamda stajyerler günlük çalışma saatlerinden daha fazla çalıştırılmaktadır. Fazladan çalışma yapılan yerlerde genellikle ek ücret verilmemektedir. Bu da stajyerleri olumsuz etkilemektedir. Staj süresinin 3 yıl olmasından da yakınılmaktadır. Bu süresinin aday meslek mensubu açısından fazla olması ve staj sebebi ile meslekte ilerlemekte geri kalmaktadır. Genel olarak staj yapılan bürolarda iş temposu fazla olması sonucunda meslek mensupları stajyerlere pek fazla zaman ayıramamaktadır. Aynı zamanda aday

¹⁷¹ Yazarkan, Yılmaz, a.g.m.,ss. 285-300.

meslek mensubu ise iş temposu sebebiyle staj bitirme sınavına hazırlanmakta zorluk çekmektedir.

Aday meslek mensuplarını staja giriş sınavlarının İstanbul ve Ankara dışında başka şehirlerde yapılmaması nedeniyle pek çok maddi ve manevi zorlukla karşı karşıya kalmaktadır. Bu zorluklarla kazanılan sınav sonucunda staj yeri bulmakta da zorlanmaktadırlar. Çünkü Kanunen SMMM' lerin yanlarında bir stajyer yetiştirme/çalıştırma zorunlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle staj sınavını kazanan aday meslek mensupları SMMM' ler tarafından staj süresince o ihtiyaç dışı eleman gibi görülmekte onlara işi öğretmek ve onlar için zaman harcamaktan kaçınılmaktadır. Bunların yanında aday meslek mensuplarını işe aldıklarında ise onları tatil günlerinde çalışmalarında ısrarcı olmaları ve bunlar karşılında ek ücret ödemeyi bile teklif etmemektedirler. Staj süresi boyunca staj ilgili işler dışında başka angarya işlerle uğraşmaları istenmiştir.

Aday meslek mensuplarının genel olarak beklentileri şunlardır:

- Stajyerleri destekleme fonu kurulmalıdır.
- SMMM odaları ve benzer kuruluşlar tarafından zorunlu ve ya isteğe bağlı eğitimler yapılmalıdır.
- Staj süresi azaltılmalıdır.¹⁷²
- SMMM' lerin stajyerlere olan bakış açılarını yumuşatmaları ve bu bağlamda yasal avantajlar sağlamalıdır.
- Kanunlarla SMMM bürolarında stajyer çalıştırma zorunlu hale gelmelidir.
- İlgili meslek kuruluşlarınca staj öncesinde stajyer adaylarına meslekle ilgili bilgilendirme eğitimleri verilmelidir.
- Ankara dışında belirlenecek illerde de Staja başlama sınavı yapılmalıdır.¹⁷³

¹⁷² Emre Kaplanoğlu, “Muhasebe Stajyerlerinin Meslek Mensuplarından Ve Meslek Örgütlerinden Beklentileri: Manisa İli Araştırması”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.28, S.4, (2014), ss. 265-282.

¹⁷³ Yazarkan, Yılmaz, a.g.m., ss. 285-300.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA

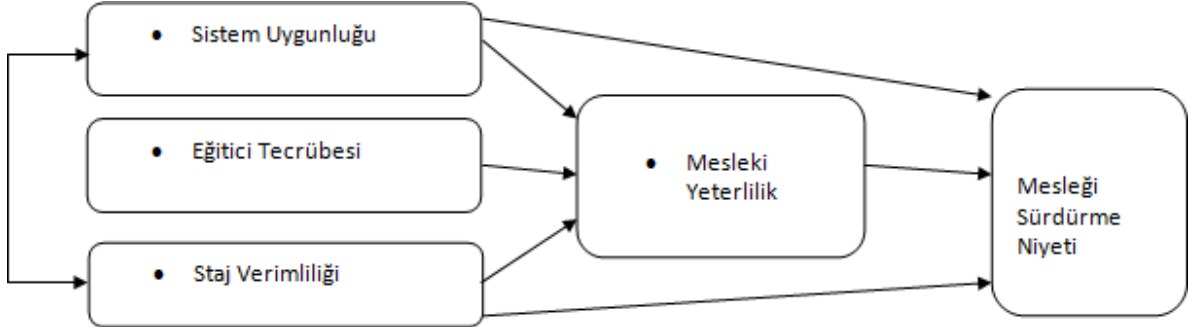
3. MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEKİ YETERLİLİK SORUNUNA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

3.1. Metodoloji

Muhasebe meslek mensubu adaylarına yönelik yapılan bir araştırmadır. Ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili literatür araştırıldığında aday meslek mensuplarına yönelik pek fazla araştırma yapılmadığı anlaşılabacaktır. Bu çalışmanın temel amacı, aday meslek mensubunun mesleki yeterliliğinde yaşanan sorunları tespit etmek ve aday meslek mensubun yetiştirilirken staj verimliliği mesleki yeterliliği etkileme düzeyleri ve bunun sonucunda mesleği sürdürme niyetini saptamaya çalışmaktadır. Araştırmanın kapsamı bursa ili sınırları içinde yapılmış olup muhasebe mesleğinde çalışan kişilere uygulanmıştır.

Veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anketlerde kullanılan ölçekler özenle seçilmiş olup uluslararası alanda kabul gören, geçerliliği ve güvenilirliği test edilen sorulardan meydana gelmiştir. Anket soruları iki bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde katılımcılara yaş, cinsiyet ve meslek yaşamlarındaki durumlarıyla ilgili demografik sorulardan oluşan sekiz soru yöneltilmiştir. İkinci bölümde ise muhasebe mesleği ile ilgili otuz soru yöneltilmiştir. Ankette, '1=kesinlikle katılmıyorum, 5=kesinlikle katılıyorum' olmak üzere, 5'li likert ölçeği kullanılmıştır.

Bursa' da bulunan muhasebe büro ve şirketlerden toplamda 150 tanesi ile iletişime geçilmiş olup bunlardan 100 tanesi ankete geri dönüş sağlamıştır. Dolayısıyla anketlerde geri dönüş oranı yaklaşık % 66,6 olarak tespit edilmiştir.



Şekil 4: Muhasebe mesleği-mesleki yeterlilik ve mesleği sürdürme niyetini etkileyen faktörler

Hipotezler:

H1: Muhasebe sisteminin uygunluğu ile muhasebe meslek mensubunun mesleki yeterliliği arasında pozitif bir ilişki vardır.

H2: Muhasebe sisteminin uygunluğu ile muhasebe mesleğini sürdürme arasında pozitif bir ilişki vardır.

H3: Eğitici tecrübesi ile muhasebe meslek mensubunun mesleki yeterliliği arasında pozitif bir ilişki vardır.

H4: Eğitici tecrübesi ile muhasebe mesleğini sürdürme arasında pozitif bir ilişki vardır.

H5: Muhasebe staj verimliliği ile muhasebe meslek mensubunun mesleki yeterlilik arasında pozitif bir ilişki vardır.

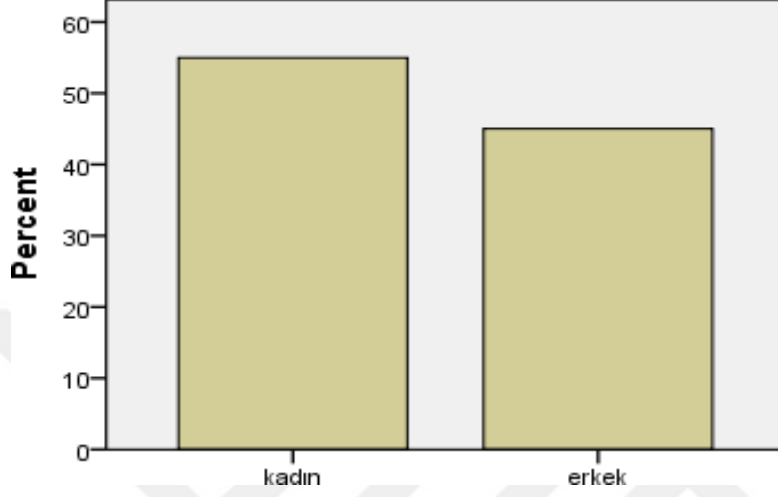
H6: Muhasebe staj verimliliği ile muhasebe mesleği sürdürme arasında pozitif bir ilişki vardır.

H7: Muhasebe meslek mensubunun mesleki yeterliliği ile muhasebe mesleğini sürdürme arasında pozitif bir ilişki vardır.

3.2. Analizler Ve Bulgular

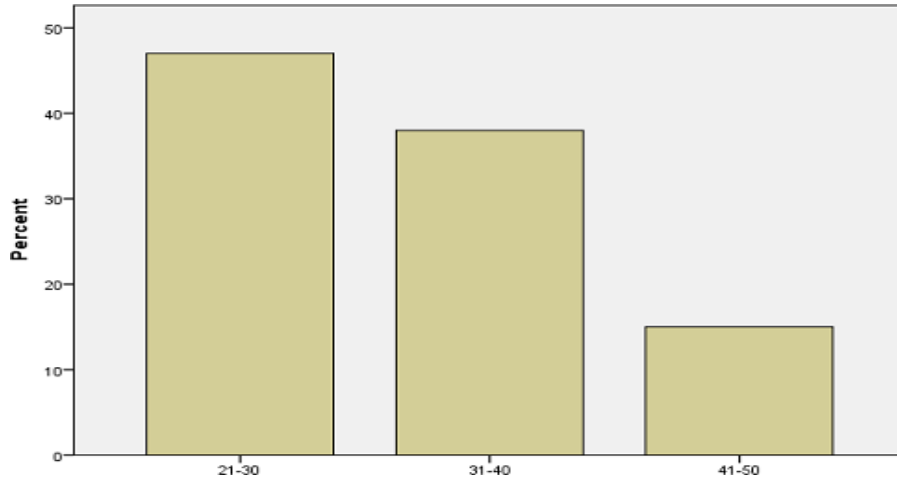
Veriler SPSS 22 (Statistical Package for the Social Sciences) istatistik programında analiz edilmiştir. İlk olarak araştırmaya katılanların demografik özellikleri ile ilgili frekans analizleri, faktör analizi, Cronbach alfa güvenilirlik testi yapılarak sonuçlar değerlendirilmiştir. Daha sonra değişkenlerin ortalamaları ve standart

sapmalarını içeren korelasyon ve regresyon analizleri yapılarak değerlendirilmiştir. Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgular aşağıda yer almaktadır.



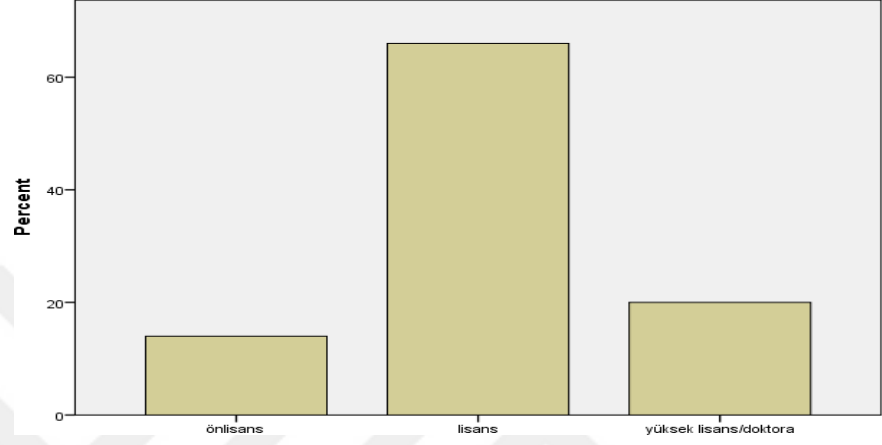
Şekil 5: Cinsiyete Göre Dağılım Grafiği

Şekil 5' e göre araştırmaya katılan kişilerin cinsiyete göre dağılımı incelendiğinde sırasıyla %55'i kadın, %45'i erkek olduğu tespit edilmiştir.



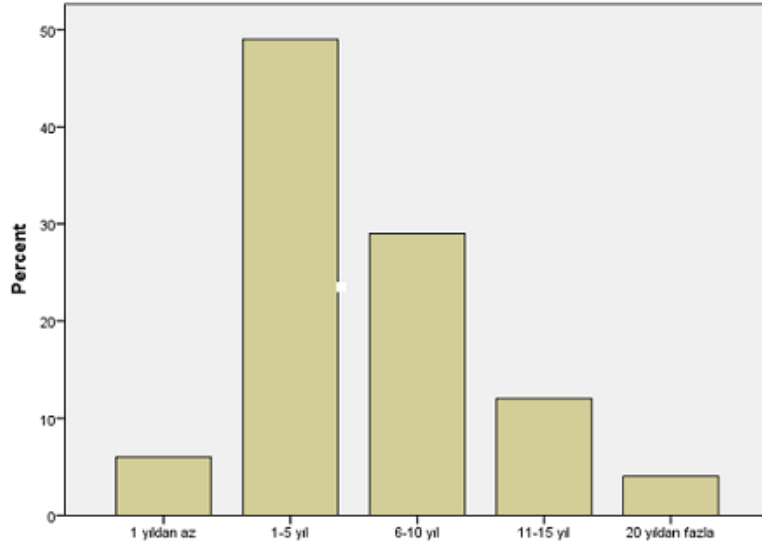
Şekil 6: Yaş Gruplarına Göre Dağılım Grafiği

Şekil 6' ya göre katılımcıların yaş grupları incelendiğinde en büyük çoğunluğu %47 ile 21-30 yaş grubu oluşturmaktadır. Geri kalanlar ise %38 ile 31-40 yaş grubu ve ardından %15 ile 41-50 yaş grubu yer almaktadır.



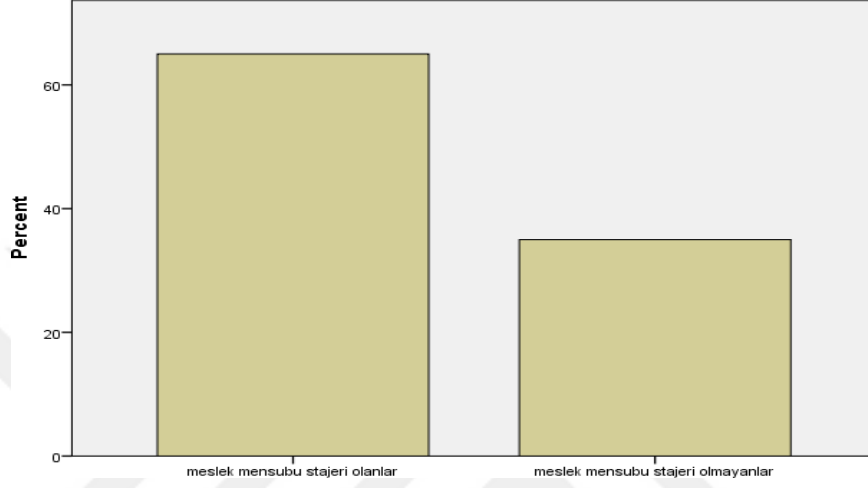
Şekil 7: Eğitim Durumuna Göre Dağılım Grafiği

Şekil 7' de araştırmaya katılanların %13' ü ön lisans eğitimi alırken %66' sı lisans eğitimi almıştır. Yüksek lisans/doktora yapanların sayısı ise katılımcıların %19' undan meydana gelmektedir.



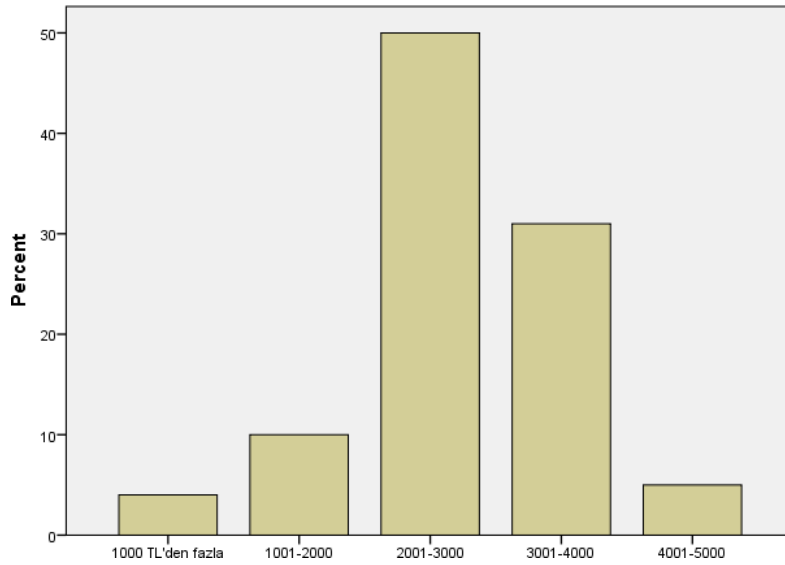
Şekil 8: Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Dağılım Grafiği

Şekil 8’ de araştırmaya katılanların mesleki deneyim süreleri araştırıldığında %6’ sı 1 yıldan az deneyime sahip iken, %49’ u 1-5 yıl arasında deneyime sahiptir. 6-10 yıl arasında deneyime sahip olanların oranı %29, 11 - 15 yıl arasında deneyime sahip olanların oranı %12, 20 yıldan fazla deneyime sahip olanların oranı ise %4 seviyesindedir.



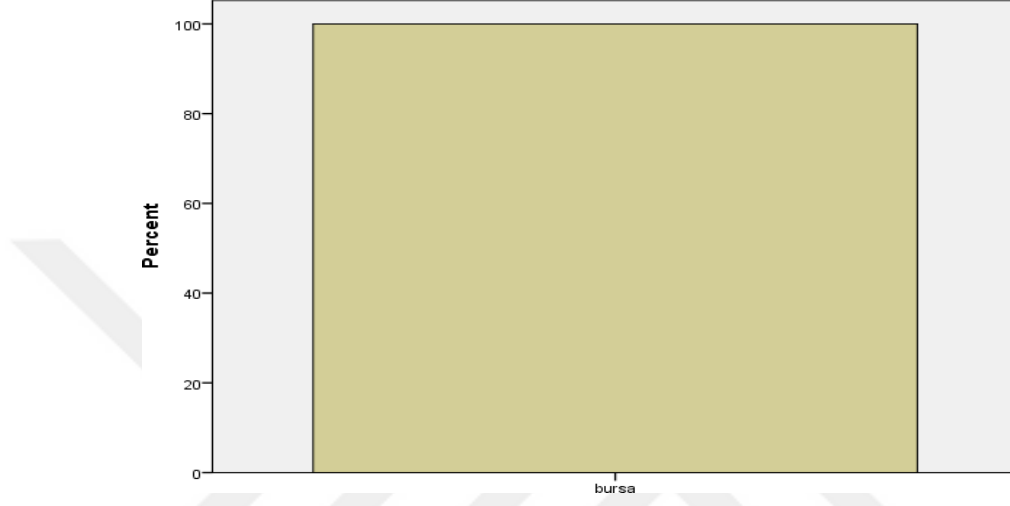
Şekil 9: Meslek Grubuna Göre Dağılım Grafiği

Şekil 9’ da katılımcıların %65’ i meslek mensubu stajyeri iken %35’ i meslek mensubu olmayan kişilerden oluştuğu görülmüştür.



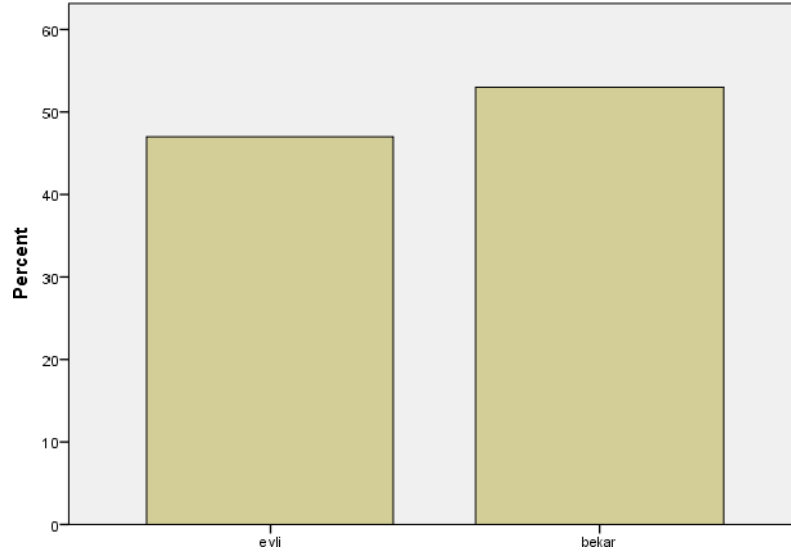
Şekil 10: Gelir Düzeyine Göre Dağılım Grafiği

Şekil 10' da araştırmaya katılanların gelir düzeyleri araştırıldığında %4' ü 1000 TL az maaş alırken, %10' u 1001-2000 TL maaş almaktadır. 2001-3000 arası gelir düzeyine sahip olanların oranı %50, 3001-4000 arası gelir düzeyine sahip olanların oranı %31, 4001-5000 arası gelir düzeyine sahip olanların oranı %5' tir. Araştırmaya katılanların %100' ü bursa ilinde faaliyet göstermektedir.



Şekil 11: Faaliyet Gösterilen İle Göre Dağılım Grafiği

Şekil 11' de araştırmaya katılan kişilerin sadece Bursa ilinde faaliyet gösterdiği anlaşılmıştır.



Şekil 12: Medeni Duruma Göre Dağılım Grafiği

Şekil 12’ de araştırmaya katılan kişilerin medeni durumları incelendiğinde %45’ nin evli, %55’ nin ise bekar olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 8: Bağımsız Değişkenlerin Faktör Yükleri ve Güvenirlilik Katsayıları

Ölçek soruları	Eğitici tecrübesi	Staj verimliliği	Sistem Uygunluğu
Meslek mensubu bana mesleki anlamda rehberlik yapmaktadır.	0,553		
Meslek mensubu bana ilgilenecek yeterli zamanı yaratmaktadır.	0,673		
Mesleği öğrenmek için yeterince çaba göstermem gerekmektedir.		0,603	
Staj boyunca meslek mensuplarının bana işi öğretmek için yardımcı olmaktan ziyade adaylardan kendi kendilerine öğrenmesini beklemesi mesleki yeterlilik anlamında beni olumsuz olarak etkilemektedir.		0,612	
Gelecekte bu meslekten iyi para kazanacağımı düşünüyorum.		0,64	
Staj yapmak mesleki tecrübeme olumlu katkı sağlamaktadır.		0,853	
Staj yapmak mesleki kariyerime olumlu katkı sağlamaktadır.		0,895	
Üniversitelerde muhasebe derslerinin genellikle teorik olarak gösterilmesi benim iş hayatındaki başarıyı kötü etkilemektedir.			0,656
Muhasebe mesleği işverenler, şirketler, firmalar vb. kuruluşlar açısından büyük önem taşımaktadır.			0,774
Muhasebe devlet açısından da, vergi yükünün hesaplanmasında son derece önemli bir sistemdir.			0,79
Cronbachs’ alfa güvenirlilik katsayısı	0,505	0,525	0,591
Açıklanan toplam varyans			73,355%

Extraction Method: Principal Component Analysis.a 4 components extracted.

Muhasebe mesleğiyle alakalı soruların bulunduğu üç bağımsız değişkenin faktörel dağılımlarını ve yüklerini tespit etmek amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda sorular üç faktöre ayrılmıştır. Faktör yükleri 0.6’ in üzerinde çıkarken toplam varyans %75,355 olarak belirlenmiştir. Ölçeklere ait geçerlilik sağlandıktan sonra güvenirlilik testi yapılmıştır. Güvenirlilik katsayıları 0.50’nin üzerinde olmuştur. Buna göre sistem uygunluğu 0,591, eğitici tecrübesi 0,505, staj verimliliği 0,525’tir.

Tablo 8’de faktör dağılımı, yükleri ve güvenirlik analizinden elde edilen bulgular yer almaktadır.

Tablo 9: Bağımlı Değişkenlere Ait Faktör Yükleri ve Alfa Güvenirlik Katsayıları

Ölçek soruları	Mesleki yeterlilik	Mesleği sürdürme niyeti
Üniversite ile oda yönetimlerinin koordineli olarak çalışması benim mesleki yeterliliğimi olumlu etkilemektedir.	0,736	
Muhasebe politikalarıyla ilgili bilgiye sahip olunması benim mesleki yeterliliğime fayda sağlamaktadır.	0,715	
Odanın düzenlediği seminer organizasyonu ve eğitimlere katılmak mesleki yeterlilik bakımından bana katkı sağlamaktadır.	0,643	
Muhasebe temel kavramlarını özümseyip bu kavramlar çerçevesinde muhasebe kayıtlarını yapmak benim mesleki yeterliliğime yarar sağlamaktadır.	0,595	
Muhasebecilik mesleğini uzun yıllar yapmayı hedefliyorum.		0,738
Muhasebecilik mesleğinden başka hiçbir meslek düşünmüyorum.		0,713
Cronbachs’ alfa güvenirlik katsayısı	0,59	0,609
Açıklanan toplam varyans		66,72%

Extraction Method: Principal Component Analysis.a. 2 component sextracted.

Tablo 9’da bağımlı değişkenlere ait faktör ve güvenirlik analizinden elde edilen bulgular yer almaktadır. Faktör analizi sonucunda elde edilen toplam açıklanan varyans % 66,72 olmuştur. Tablo incelendiğinde faktör yüklerinin tatmin edici olduğu söylenebilir. Mesleki yeterlilik 0,590, mesleği sürdürme niyeti 0,609 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 10’ de korelasyon analizi sonucu elde edilen bulgular yer almaktadır. Bu analiz ile değişkenler arası ilişkiler test edilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre çift yıldız işareti .01, tek yıldız işareti ise .05 anlamlılık düzeyini göstermektedir. Buna göre eğitici

tecrübesi ile staj verimliliği arasında ($\beta=106^*$), sistem uygunluğu ile eğitici tecrübe arasında ($\beta=0,186^*$), mesleki yeterlilik ile staj verimliliği arasında ($\beta=0,071$), mesleki yeterlilik ile eğitici tecrübesi arasında ($\beta=0,003$), mesleği sürdürme niyeti ile staj verimliliği arasında ($\beta=0,441^{**}$), mesleği sürdürme niyeti ile eğitici tecrübesi arasında ($\beta=0,087$), mesleği sürdürme niyeti ile sistem uygunluğu arasında ($\beta=0,094$), pozitif korelasyonlar bulunmuştur.

Tablo 10: Korelasyon Katsayıları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

	1	2	3	4	5
Staj verimliliği	1				
Eğitici Tecrübesi	0,106*	1			
Sistem uygunluğu	0,099	0,186*	1		
Mesleki yeterlilik	0,071	0,003	-0,059	1	
Mesleki sürdürme niyeti	0,441**	0,087	0,094	-0,104	1
ORTALAMA	3,94	3,805	4,215	3,7	3,605
STD. SAPMA	0,77616	0,80996	0,49876	0,64702	0,75644

** $p < 0.01$; * $p < 0.05$

Araştırmada üç aşamalı hiyerarşik regresyon modeli oluşturularak çalışmanın teorik modeli test edilmiştir. Elde edilen sonuçlar Tablo 11, Tablo 12 ve Tablo 13'de yer almaktadır. Mesleki yeterlilik birinci modelde bağımlı değişkendir. Birinci modelin R^2 değeri -0,021 ve F değeri 0,307 olarak tespit edilmiştir. Oluşturulan regresyon denkleminin sonucunda negatif yönlü ilişki olduğu ifade edilebilir. Buna göre, sistem uygunluğu (-0,068), eğitici tecrübesi(0,007) ve staj verimliliği (0,077) 0,01 anlamlılık seviyesinin altında olduğu için anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Sistem uygunluğunun mesleki yeterliliği etkilememesinin nedeni kullanılan muhasebe programlarının mesleki yeterliliğin kazanılmasında yeteri kadar etkili olmadığı görülmektedir. Bir diğer bağımsız değişken olan eğitici tecrübesi ise adaylara bilgi birikimini tam ve doğru bir şekilde aktaramaması nedeniyle mesleki yeterliliği olumsuz etkilemiştir. Staj verimliliği bağımsız değişkenini incelediğimizde ise staj boyunca geçen sürenin etkili ve verimliği şekilde kullanmadığı görülmektedir. Buna göre H1 hipotezleri kabul edilmemiştir.

Tablo 11: Çok Değişkenli Regresyon Analizi Sonuçları Model 1

Bağımsız Değişken	STD. EDİLMİŞ BETA KTS.	T	Anlamlılık	Bağımlı Değişken
Sistem uygunluğu	-0,068	-0,655	0,28	Model 1: Mesleki yeterlilik
Eğitici tecrübesi	0,007	0,071	0,489	
Staj verimliliği	0,077	0,751	0,241	
R ² : -0,021; F: 0,307				

Tablo 12: Çok Değişkenli Regresyon Analizi Sonuçları Model 2

Bağımsız Değişken	STD. EDİLMİŞ BETA KTS.	T	Anlamlılık	Bağımlı Değişken
Sistem uygunluğu	0,044	0,477	0,177	Model 2: Mesleği sürdürme niyeti
Eğitici tecrübesi	0,33	0,356	0,194	
Staj verimliliği	0,433	4,696	0	
R ² : 0,173; F: 7,901				

Tablo 13: Çok Değişkenli Regresyon Analizi Sonuçları Model 3

Bağımsız Değişken	STD. EDİLMİŞ BETA KTS.	T	Anlamlılık	Bağımlı Değişken
Sistem uygunluğu	0,035	0,381	0,177	Model 3: Mesleği sürdürme niyeti
Eğitici tecrübesi	0,034	0,369	0,194	
Staj verimliliği	0,443	4,821	0	
Mesleki yeterlilik	-0,133	-1,457	0,153	
R ² : 0,183; F: 6,526				

Mesleği sürdürme niyeti bağımlı değişken olduğu ikinci modelde ise, R² değeri 0,173; F değeri ise 7,901 olarak elde edilmiştir. Oluşturulan regresyon denkleminde F değeri birinci modele göre daha yüksek bulunmuştur. Tabloda görüldüğü üzere R² değeri göz önünde bulundurulduğunda bağımsız değişkenlerin mesleği sürdürme niyetinin

%17,3'ünü açıkladığı görülmektedir. Bu modelde, eğitici tecrübesi (0,33), staj verimliliği (0,433) değişkenlerinin mesleki sürdürme niyetine pozitif yönde bir katkısının var olduğu görülmektedir. Aday meslek mensuplarının eğitici tecrübesindeki 1 birimlik artışı, mesleği sürdürme niyetini %33 oranında artışa neden olacaktır. Ayrıca, aday meslek mensuplarının staj verimliliğindeki 1 birimlik artışı, mesleği sürdürme niyetini %43,3 oranında artıracaktır. Bir diğer değişken olan sistem uygunluğu (0,044) değeri alması nedeniyle mesleki sürdürme niyeti ile aralarında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Buna göre H2b ve H3b hipotezleri kabul edilirken, H1b hipotezi kabul edilmemiştir.

Mesleği sürdürme niyeti bağımlı değişken olduğu üçüncü modelde ise, R^2 değeri 0,183; F değeri ise 6,526 olarak bulunmuştur. Oluşturulan regresyon modeli de anlamlıdır. Tabloda görüldüğü üzere R^2 değeri göz önünde bulundurulduğunda bağımsız değişkenlerin mesleği sürdürme niyetinin %18,3'ünü açıkladığı görülmektedir. Bu modelde, sistem uygunluğu (0,035) ve eğitici tecrübesi (0,034) ilgili anlamlı bir ilişki kurulamamıştır. Staj verimliliği (0,443) değişkeni ise mesleki sürdürme niyetine pozitif yönde bir katkısının olduğu görülmektedir. Aynı zamanda aday meslek mensuplarının staj verimliliğindeki 1 birimlik artışı, mesleği sürdürme niyetinin %43,3 oranında artıracaktır. Diğer değişkenlerden biri olan mesleki yeterlilik ile mesleki sürdürme niyeti arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir. Mesleki yeterlilik bağımsız değişkenini incelediğimizde aday mesleki mensuplarının mesleki tecrübesi artıkça mesleğin zorluklarını öngörmesi ve gelecekte bu meslekten iyi gelir elde edemeyeceği düşüncesi mesleki sürdürme niyetini olumsuz yönde etkilemiştir. Buna göre H3b hipotezi kabul edilirken, H1b, H2b ve H4 ile hipotezleri reddedilmiştir.

Aşağıda çoklu regresyon analizine ilişkin sonuçlar kısaca gösterilmiştir.

Tablo 14: Çok Değişkenli Regresyon Analizi Özet Tablosu

Kabul Edilen Hipotezler
H2b: Eğitici tecrübesi ile mesleği sürdürme niyeti arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H3b: Staj verimliliği ile mesleği sürdürme niyeti arasında anlamlı bir ilişki vardır.
Reddedilen Hipotezler
H1a: Sistem uygunluğu ile mesleki yeterlilik arasında anlamlı bir ilişki yoktur.
H2a: Eğitici tecrübesi ile mesleki yeterlilik arasında anlamlı bir ilişki yoktur.
H3a: Staj verimliliği ile mesleki yeterlilik arasında anlamlı bir ilişki yoktur.
H1b: Sistem uygunluğu ile mesleği sürdürme niyeti arasında anlamlı bir ilişki yoktur.
H4: Mesleki yeterlilik ile mesleği sürdürme niyeti arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Küreselleşme ile birlikte işletmelerde finansal, ekonomik ve teknolojik anlamda önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişiklikler işletmeleri büyük ölçüde etkilemiş ve işletmeler de değişen dünyaya uyum sağlamak için muhasebe sistemlerine ihtiyaç duymuşlardır. Muhasebe sisteminin başarılı şekilde uygulanabilmesi için meslek mensuplarının yetkinlikleri çok önemlidir.

Bu yetkinlikler 3568 sayılı kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.3568 Sayılı Kanun kapsamında, meslek unvanları, meslek kuralları ve ilkeleri, mesleğin konusu, meslek mensubu olabilmek için genel ve özel şartlar vb. konular yeniden düzenlenmiştir.

Muhasebecilik mesleği toplumun her kesimi ilgilendiren ticari işlere önderlik sağlayan ve bu sebeple sosyal hayatı etkileyen aynı zamanda hem işletmeler hem de devlet açısından büyük önem taşımaktadır. Meslek mensuplarına birçok açıdan ihtiyaç duyulmaktadır. Bunların başlıca nedenleri; işletmeler rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürmek ve işletmenin finansal durumu ilgili bilgi edinmek, işletmelerin mali tablolarını ve bilançolarını doğru okuyarak işletmelerin karlılığı hakkında tasarruf sahiplerine bilgi vermek, işletmelerin muhasebe kayıtları doğru bir şekilde yapılması ve verginin tam ve düzgün şekilde beyan edilmesidir. Bu nedenle muhasebecilere büyük sorumluluk yüklenmektedir.

Muhasebe meslek mensubu olabilmek için öncelikle aday meslek mensubu unvanına sahip olmak gerekmektedir. Aday meslek mensubu ise muhasebe mesleğini profesyonel anlamda yerine getirmek ve bu alanda uzmanlaşmak isteyen kişiler tarafından tercih edilmektedir. İlgili kişilerde mesleklerinde kendilerini geliştirmek adına çeşitli zorunlulukları yerine getirmekle sorumludurlar. Muhasebe mesleğin ilk aşaması staj uygulaması ile başlamaktadır. Adaylar staja başlamadan önce staj başlatma sınavına girerler. Staj başlatma sınavını başarıyla geçen adaylar stajını başlatmaktadır. Adaylar stajlarını meslek mensuplarının yanında, gözetiminde ve ya denetiminde yapabilmektedir. Adaylar muhasebe meslek odalarının ya da onlara bağlı olan diğer mesleki kuruluşların zorunlu eğitim programlarını yerine getirmektedir. Bu programlar ve meslek mensupları

çerçevesinde adaylara uzman bir muhasebecide olması gereken mesleki yeterlilikler ve değerleri edinmesinde yol gösterici olacaktır.

Bu çalışma, aday meslek mensuplarının sistem uygunluğu, eğitici tecrübesi ve staj verimliliği faktörlerinin mesleki yeterliliği etkileme düzeyleri ve bunun sonucunda mesleği sürdürme niyetini saptamaya çalışmaktadır. Ayrıca mesleki yeterlilik ile mesleği sürdürme niyeti arasındaki ilişki test edilmiştir.

Anket soruları iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcılara yaş, cinsiyet ve meslek yaşamlarındaki durumlarıyla ilgili demografik sorulardan oluşan 8 soru yöneltilmiştir. İkinci bölümde ise muhasebe mesleği ile ilgili 30 soru yöneltilmiştir. Ankette, '1=kesinlikle katılmıyorum, 5=kesinlikle katılıyorum' olmak üzere, 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Bursa' da bulunan muhasebe büro ve şirketlerden toplamda 150 tanesi ile iletişime geçilmiş olup bunlardan 100 tanesi ankete geri dönüş sağlamıştır. Dolayısıyla anketlerde geri dönüş oranı yaklaşık % 66,6 olarak tespit edilmiştir. Veriler SPSS 22 (Statistical Package for the Social Sciences) istatistik programında analiz edilmiştir. Anket yoluyla elde edilen verilere önce güvenilirlik testi yapılmış ve güvenilir olduğu tespit edilmiştir. Öncelikle araştırmaya katılanların demografik özellikleri belirlemek için frekans analizleri yapılmıştır. Demografik özellikler tespit edilmiştir. Daha sonra ölçeklere faktör analizi, Cronbach alfa güvenilirlik testi yapılarak sonuçlar değerlendirilmiştir. Daha sonra değişkenlerin ortalamaları ve standart sapmalarını içeren korelasyon ve regresyon analizleri yapılarak değerlendirilmiştir.

Yapılan frekans analizine göre araştırmaya katılan 100 kişinin cinsiyete göre dağılımı incelendiğinde sırasıyla %55'i kadın, %45'i erkek olduğu tespit edilmiştir. Araştırmaya katılanların yaş grupları incelendiğinde en büyük çoğunluğu %47 ile 21-30 yaş grubu oluşturmaktadır. Geri kalanlar ise %38 ile 31-40 yaş grubu ve ardından %15 ile 41-50 yaş grubu yer almaktadır. Araştırmaya katılanların eğitim durumları incelendiğinde %13' ü ön lisans eğitimi alırken %66' sı lisans eğitimi almıştır. Yüksek lisans/doktora yapanların sayısı ise katılımcıların %19' undan meydana gelmektedir.

Araştırmaya katılanların mesleki deneyim süreleri araştırıldığında %6' sı 1 yıldan az deneyime sahip iken, %49' u 1-5 yıl arasında deneyime sahiptir. 6-10 yıl arasında deneyime sahip olanların oranı %29, 11 - 15 yıl arasında deneyime sahip olanların oranı

%12, 20 yıldan fazla deneyime sahip olanların oranı ise %4 seviyesindedir. Araştırmaya katılanların meslek grubu incelendiğinde %65' i meslek mensubu stajyeri iken %35' i meslek mensubu olmayan kişilerden oluştuğu görülmüştür.

Araştırmaya katılanların gelir düzeyleri incelendiğinde %4' ü 1000 TL az maaş alırken, %10' u 1001-2000 TL maaş almaktadır. 2001-3000 TL arası gelir düzeyine sahip olanların oranı %50, 3001-4000 TL arası gelir düzeyine sahip olanların oranı %31, 4001-5000 TL arası gelir düzeyine sahip olanların oranı %5 olduğu görülmüştür.

Araştırmaya katılan kişilerin sadece Bursa ilinde faaliyet gösterdiği anlaşılmıştır. Katılımcıların medeni durumları incelendiğinde %45' nin evli, %55' nin ise bekar olduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe mesleğiyle alakalı soruların bulunduğu üç bağımsız değişkenin faktörel dağılımlarını ve yüklerini tespit etmek amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda sorular üç faktöre ayrılmıştır. Faktör yükleri 0.6' nın üzerinde çıkarken toplam varyans %75,355 olarak belirlenmiştir. Ölçeklere ait geçerlilik sağlandıktan sonra güvenilirlik testi yapılmıştır. Güvenilirlik katsayıları 0.50' nin üzerinde olmuştur. Buna göre sistem uygunluğu 0,591, eğitici tecrübesi 0,505, staj verimliliği 0,525 olarak bulunmuştur. Muhasebe mesleğiyle ilgili soruların yer aldığı iki bağımsız değişkenlere yapılan faktör analizi sonucunda elde edilen toplam açıklanan varyans % 66,72 olmuştur. Faktör yükleri ise mesleki yeterlilik 0,590, mesleği sürdürme niyeti 0,609 olarak gerçekleşmiştir. Elde edilen faktör yüklerinin tatmin edici olduğu görülmektedir.

Hipotezlere, değişkenler arasında oluşan ilişkileri test etmek amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır. Araştırma sonucunda aday meslek mensuplarını etkileyen üç faktörün de olumlu yönde etkilediği anlaşılmıştır. Buna göre, sistem uygunluğu, eğitici tecrübesi ve staj verimliliğinin mesleki yeterliliği test ettiğimiz modelde,

sadece sistem uygunluğu ve eğitici tecrübesinin anlamlı olduğu görülmüştür. Buna göre sistem uygunluğu ve eğitici tecrübesi mesleki yeterliliği olumlu şekilde etkilediği görülmüştür. Bunun yanında staj verimliliği mesleki yeterliliğe etkilemediği görülmüştür. Staj verimliliğinin etki etmemesinin sebebi staj boyunca geçen süresinin verimli kullanılmamış olabileceği düşünülebilir.

Mesleği sürdürme niyetinde, staj verimliliği en belirleyici faktör olarak görülmektedir Muhasebe staj verimliliği ile muhasebe mesleği sürdürme arasında olumlu şekilde etkilediği görülmüştür. Bir diğer değişken olan eğitici tecrübesi ile mesleği sürdürme niyeti arasında olumlu bir ilişki bulunmuştur. Sistem uygunluğunun önem derecesi daha yüksek olmasına karşın, anlamlılık düzeyi düşük çıkmıştır. Bu nedenle muhasebe sistem uygunluğu ile mesleği sürdürme niyeti arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkileri tespit etmek amacıyla regresyon analizi yapılmıştır. Buna göre, staj verimliliği, eğitici tecrübesi ve sistem uygunluğu bağımsız değişkenlerinin, bağımlı değişken olan mesleki yeterlilik üzerinde etkili olmadığı görülmüştür. Mesleki yeterlilik ve bağımsız değişkenler arasında oluşturulan hipotezler kabul edilmemiştir. Bununla birlikte staj verimliliği, eğitici tecrübesi ve sistem uygunluğu bağımsız değişkenlerinin, bağımlı değişken olan mesleki sürdürme niyeti üzerinde etkisi araştırıldığında staj verimliliği ve sistem uygunluğu bağımsız değişkenlerinin mesleği sürdürme niyeti üzerinde etkili olduğu görülmüştür. Mesleği sürdürme niyeti ile staj verimliliği ve sistem uygunluğu bağımsız değişkenleri arasında ayrı ayrı oluşturulan hipotezler kabul edilmiştir.

Ayrıca regresyon katsayıları incelendiğinde diğer bağımsız değişkenlere kıyasla, aday meslek mensuplarının staj verimliliğindeki 1 birimlik artışı, mesleği sürdürme niyetini %43,3 oranında artıracığını, aday meslek mensuplarının eğitici tecrübesindeki 1 birimlik artışı, mesleği sürdürme niyetini %33 oranında artışa neden olacaktır.

Araştırma sonunda elde edilen bulgulara göre staj verimliliği ve eğitici tecrübesinin mesleği sürdürme niyeti üzerinde etkili olduğu anlaşılmıştır.

İlerleyen zamanlarda yapılacak olan araştırmalarda farklı değişkenler eklenerek aynı alanda yeni araştırmalar yapılması mümkündür. Muhasebe mesleği etkileyecek daha birçok faktörün etkisi incelenebilir.

KAYNAKÇA

- 3568 Sayılı, K. (1989). *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete.
- 5786 Sayılı, K. (2008). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*. Ankara: Resmî Gazete.
- AİLE, Ç. V. (2018, 12 25). *Asgari Ücret*. 5 20, 2019 tarihinde <https://www.ailevecalisma.gov.tr> adresinden alındı
- AKGÜNDÜZ, A. (1990). *Osmanlı Kanunnameleri* (Cilt 4). İstanbul: Fey Vakfı.
- AÖF. (2009). 04 2019, 02 tarihinde Muhasebe Dersleri: <http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebe-tanimi.html> adresinden alındı
- Arslan, M. (2004). Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29-30.
- AYBOĞA, H. (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18 (1), 327-357.
- AYDEMİR, O., & ERKAN, M. (2011). Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Derneği* (1), 110-128.
- Aydoğan, S. D. (2016). Türkiye' de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 772.
- Bakanlığı, A. (2018). *Elektronik Tebligat Yönetmeliği*. Ankara: Resmi Gazete.
- BAKANLIĞI, M. (2015). *454 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*. Ankara: Resmi Gazete.
- Bayram, G. (2011, Şubat). Bağımsız denetim ve Süreçleri.
- BİLEN, A., SOLMAZ, H., & ÇEVİK, S. (2014). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Ve Finansal Tablolarda Oluşan Değişiklikler. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (6), 28-29.
- CAN, A. V. (2007). Luca Pacioli “Muhasebenin Babası” Mıdır? *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi* (12), 1-15.
- Cepar, Z., & Milost, F. (2018). Could the Suitability of the Existing Accounting System be Argued? *Management (18544223)*. Fall 2018, Vol. 13 Issue 3, p313-325. 13p. , 13 (3), 213-225.
- Çelen, E. (2001). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları VE Kamuyu Aydınlatma İlkesi. *Mali Çözüm Dergisi* (55), 122-124.
- Demir, M., Ürgüp, S. E., & Çerikcioğlu, G. (2017). 3568 sayılı yasa Ve Sonrasındaki Yasal Düzenlemelerin SMMM Mesleğine Etkisinin Nitel Araştırma Yöntemi İle İncelenmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 17 (33), 192.
- DERAN, A., SAVAŞ, İ., & FIRAT, E. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etiksel Davranış, Kişisel VE Yönetimsel Beceri Kriterleri Açısından Değerlendirilmesi. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 4 (1), 42-43.
- Derneği, T. M. (1942). *Türkiye Muhasebe Uzmanlar Derneği Tarihçesi(1923-1942)*. 04 2019, 01 tarihinde <http://www.tmud.org.tr/> adresinden alındı

- DOĞRUSÖZ, A. B., ONAT, Ö., & TÖRALP, F. T. (2011). *Türk Ticaret Kanunu* (Cilt 1). TOBB.
- DOYRANGÖL, N. C. (2008). Türk Ticaret Kanunu Tasarısıyla Muhasebeye Getirilen Yenilikler. *Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1 (1), 1-21.
- ENTHOVEN, A. J. (1978). *Accountancy And Economic Development Policy*. Amsterdam: North-Holland Publishing Co.
- ERTAŞ, F. C., & GÜVEN, P. (2008). TURKISH GOVERNMENTAL ACCOUNTING SYSTEM FROM THE OTTOMAN ERA TO PRESENT: 1910-2007. *World Congress of Accounting Historians*, (s. 5). İstanbul.
- GÜVEMLİ, & Oktay. (2016). Türk Muhasebe Düşüncesinde Tanzimat(1839). *MUFTAV* (10), 3.
- GÜVEMLİ, O. (2017). Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesi- Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi-(1923-1950). *MUFTAV* (12), 33.
- GÜVEMLİ, O. (1995). *Muhasebe Tarihi* (Cilt 1). İstanbul: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını.
- GÜVEMLİ, O. (2014). Osmanlı'da Devlet Muhasebesi Mesleğinin Özellikleri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (6), 227-233.
- Güvemli, O. (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğuna Kadar* (Cilt 1). İstanbul: İstanbul YMM Odası Yayınları.
- GÜVEMLİ, O. (2016). Türk Muhasebe Düşüncesinde Tanzimat (1839) İle Başlayan Büyük Değişim. *MUFTAV Dergisi* (10), 8.
- GÜVEMLİ, O. (2015). Türk Muhasebe Düşüncesinin Evreleri(Orta Asya Kültüründen-Batılaşmaya). *MUFTAV* (9), 11-17.
- GÜVEMLİ, O. (2018, OCAK). Türk Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Büyük Yalnızlık(1839-1989). *MUFTAV*, 27-35.
- GÜVEMLİ, O., & AYTULUM, A. (2013). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi Ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği. *MUFTAVD* (4), 3-4.
- GÜVEMLİ, O., & GÜVEMLİ, B. (2006). Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi. *Mali Çözüm Dergisi* (76), 42-57.
- GÜZEL, M. (2010). *Muhasebenin Tarihi ve Gelişimi*. 03 01, 2019 tarihinde <http://www.muratguzel.net> adresinden alındı
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*. KOCAELİ: Umuttepe Yayınları.
- HAFTACI, V., & BADEM, A. C. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (50), 2.
- HENDRICKSEN, E. S. (1977). *Accounting Theory*. Illions: R.D. Irwin.
- İNANÇ, M. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü. *Mali Çözüm Dergisi* (105), 227.
- International Federation of Automatic Control*. (1977). 05 10, 2019 tarihinde <https://www.ifac-control.org/about/history> adresinden alındı
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası*. (1989, 6 1). 04 19, 2019 tarihinde 3568 Sayılı Meslek Yasası: <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/I-BOLUM-Genel-Hukumler-Madde-1-Madde-13---3989> adresinden alındı
- KAHVECİ, A. (1991, Mart). Muhasebecilik Ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Önemi. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*, 2.

- Kanunu, T. T. (1927). *1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete.
- Kanunu, T. T. (1930). *1718 sayılı İstihlak Verhi ve Resimler Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete.
- Kanunu, T. T. (2011). Ankara: Resmi Gazete.
- Kanunu, T. T. (1926). *755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete.
- KAPLANOĞLU, E. (2014). Muhasebe Stajyerlerinin Meslek Mensuplarından Ve Meslek Örgütlerinden Beklentileri: Manisa İli Araştırması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* , 28 (4), 265-282.
- Kararı, 4. S. (2018). *Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar*. Ankara: Resmi Gazete.
- KIREL, Ç. (2000). *Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- KIZIL, C., & KOCUR, D. K. (2017, Aralık). Antik Çağlarda Muhasebe ve Dinlerin Muhasebeye Bakış Açısı. *Kesit Akademi Dergisi* , 328-331.
- KOÇ, V. (2017). *Muhasebenin Tarihsel Gelişimi-Doğu ve Batı*. 05 01, 2019 tarihinde <https://www.academia.edu> adresinden alındı
- KURTCEBE, E. (2008, Eylül). 21. Yüzyılda Muhasebe Mesleği" nin Vizyonu. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü* . Denizli.
- MATTESSICH, R. (2003). Accounting Research and Researchers of The Nineteenth Century and The Beginning of The Twentieth Century: An International Survey of Authors, Ideas and Publications. *Accounting, Business & Financial History* , 2 (13), 127.
- MEYMANDI, A. R., RAJABDOORY, H., & ASODEH, Z. (2015). The Reasons of Considering Ethics in. *International Journal of Management, Accounting and Economics* , 2 (2), 136.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*. (1992, 2 26). 04 19, 2019 tarihinde 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği: <https://gib.gov.tr/node/88229> adresinden alındı
- Mustafa, A. A. (1996). Türkiye' de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi. *Mali Çözüm Dergisi* (37), 8-9.
- Müşavirlik, M. Y. (2013). *6102 Sayılı TTK Bilgilendirme*. 4 1, 2019 tarihinde <http://www.mya.com.tr/index.php?t=yd&a=1&i=342> adresinden alındı
- ODASI, B. S. (2016). 05 01, 2019 tarihinde Staj Ve Sınavlara İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkındaki Uygulama Yönergesi: <http://www.bursa-smmmo.org.tr> adresinden alındı
- ÖZÇELİK, M. K. (2017). Türk Muhasebe Sisteminin Gelişiminde Vergi Etkisi. *Akademik Bakış Dergisi* (60), 396-413.
- ÖZEN, İ., KÖROĞLU, Ç., & SEZER, D. (2017). *The Development of Accounting Practices in Turkey From 1923 to1950*. 5 13, 2019 tarihinde <http://independent.academia.edu/DurmusSezer> adresinden alındı
- ÖZYÜREK, H. (2012). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler”. *HUKUK ve İKTİSAT ARAŞTIRMALARI DERGİSİ* , 4 (1), 140.
- PAMUKÇU, F. (2011, Nisan 01). *Yeni Türk Ticaret Kanunu' nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler*. 01 01, 2019 tarihinde <http://yildirim.blogspot.com> adresinden alındı
- POYRAZ, H. (1996). *Dil ve Ahlak*. Konya: Vadi Yayınları.

- Resmi Gazete*. (2011, Şubat 14). Nisan 16, 2019 tarihinde Türk Ticaret Kanunu: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm> adresinden alındı
- SAYGILI, S. (2017, Mayıs). Türkiye' de Muhasebecilik Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişme Süreci ve Muhasebe Sistemine Etkileri. 2. Nevşehir: Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- SELEK, S. (2000). Son Teknolojik Gelişmeler Işığında Türk Muhasebe ve Kayıt Sisteminin Değerlemesi. *İzmir YMM Odası Bülteni* (8).
- Serbest Muhasebecilik, S. M. (2008). *5786 sayılı kanun*. Ankara: Resmi Gazete.
- SİPAHİ, B., & KÜÇÜK, İ. (2011). Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerininin 160 Yıllık Öyküsü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (1), 181-193.
- Sürmen, Y. (2012). *Muhasebe-I*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- ŞAVUR, C. (2013, Şubat 01). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulama Getirdiği Yenilikler ve Şirketlerin Finansal Açından Değerlendirilmesi. 16. Ankara.
- ŞENOL, H. (2014). Muhasebe Mesleğinin Toplum Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6 (11), 102-103.
- Türk Ticaret Kanunu*. (2011, 1 13). 2 2, 2019 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> adresinden alındı
- Türk Ticaret Kanunu*. (2011, 1 13). 4 4, 2019 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- Türkiye Cumhuriyeti Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı*. (1927, Mayıs 26). Nisan 16, 2019 tarihinde 1050 Muhasebe Umumiye Kanunu: <http://teftis.kulturturizm.gov.tr/TR-14874/1050-muhasebe-umumiye-kanunu.html> adresinden alındı
- TÜRMOB. (2017). 04 2019, 10 tarihinde MUHASEBE DENETİMİ: www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf adresinden alındı
- TÜRMOB. (2019, 2 6). *Alo Maliye*. 3 2019, 10 tarihinde Ocak 2019 Ayı KDV Beyannamesi Değişiklikleri: <http://www.alomaliye.com> adresinden alındı
- UÇAK, Y. (1991, Ağustos). Muhasebecilik Mesleğinin Önemi Giderek Artıyor. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*, 9-10.
- ULUSAN, H., EREN, E., & KÖYLÜ, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)' nun Muhasebe VE Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (55), 12.
- UZAY, Ş. (2005). Muhasebe Meslek Stajyerlerinin Sorunları Ve Beklentileri: Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (25), 70-71.
- VALLE, F. D. (2008). "Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler". *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (40), 17-23.
- Yalkın, Y. K. (1995). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu(TMUDESK) VE Ulusal Standartların Geliştirilmesi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 50 (1), 261.
- YAYLA, H. E., & CENGİZ, E. (2015). Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi* (16), 150.
- YAZARKAN, H., & YILMAZ, Z. (2016). Muhasebe Stajyerlerinin Staj Eğitiminde Karşılaştıkları Sorunlar Ve Beklentileri: TR90 Bölgesinde Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 30 (2), 285-287.

Yemi, T. S. (2015). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Yönetmeliği*. Ankara: Resmi Gazete.

YILDIZ, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (36), 155-178.

Yücel, G. (1982). Muhasebenin Çağlar Boyu Gelişimi. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi* (1), 221.



EKLER

EK-1: Anket Formu

ANKET FORMU

Değerli katılımcı;

" Bu anketimiz Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans programında yürütülmekte olan aday meslek mensuplarının mesleki yeterliliği sorunu ve aday meslek mensubunun yetiştirilmesi üzerine bir anket çalışmasıdır. Vereceğiniz cevapların gizliliği korunacaktır.

Muhasebe ve Denetim yüksek lisans öğrencisi: ELİF GÖRGÜLÜOĞLU
İnegöl İşletme Fakültesi Bölüm Başkanı Doç. Dr. ORHAN BOZKURT

A- DEMOGRAFİK BİLGİLER

Cinsiyet	()Kadın ()Erkek
Yaş	()21-30 ()31-40 ()41-50 ()51-60 ()60 üzeri
Eğitim	()Önlisans ()Lisans ()Yüksek Lisans/Doktora
Mesleki Deneyim	()1 yıldan az ()1-5 yıl ()6-10 yıl ()11-15 yıl ()16-20 yıl ()20 yıldan fazla
Medeni Durum	()Evli ()Bekar ()Diğer
Meslek Grubu	()meslek mensubu stajyeri olanlar ()meslek mensubu stajyeri olmayanlar
Faaliyet Gösterilen İl	Belirtiniz.....
Gelir Düzeyi (Aylık geliri)	()1000 TL'den az ()1001-2000 ()2001-3000 ()3001-4000 ()4001-5000 ()5000 TL'den fazla

B- Aşağıdaki tabloda yer alan ifadelere ne düzeyde katıldığınızı uygun yere (X) koyarak işaretleyiniz.

	İFADELER	Hiç katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1	Muhasebe mesleği işverenler, şirketler, firmalar vb. kuruluşlar açısından büyük önem taşımaktadır.	()	()	()	()	()
2	Muhasebe devlet açısından da, vergi yükünün hesaplanmasında son derece önemli bir sistemdir.	()	()	()	()	()

3	Mesleğin öneminin ve geleceğinin ne olacağını farkındayım.	()	()	()	()	()
4	Gelecekte bu mesleğin daha çok değer kazanacağına inanıyorum.	()	()	()	()	()
5	Muhasebe mesleğine gerekli dikkat ve özen vermediğim takdirde çeşitli hatalara yol açabilir.	()	()	()	()	()
6	Meslek mensubu bana mesleki anlamda rehberlik yapmaktadır.	()	()	()	()	()
7	Meslek mensubu bana ilgilenecek yeterli zamanı yaratmaktadır.	()	()	()	()	()
8	Staj yapmak mesleki kariyerime olumlu katkı sağlamaktadır.	()	()	()	()	()
9	Staj yapmak mesleki tecrübeme olumlu katkı sağlamaktadır.	()	()	()	()	()
10	Güncellenen kanunları iş yoğunluğu sebebiyle yeterince takip edemiyorum.	()	()	()	()	()
11	Mesleği öğrenmek için yeterince çaba göstermem gerekmektedir.	()	()	()	()	()
12	Staj süresinin 3 yıl olması mesleki açısından benim için yeterli olmaktadır.	()	()	()	()	()
13	Mesleki tecrübe süresinin artması meslek yeterlilik açısından benim için fayda sağlamaktadır.	()	()	()	()	()
14	Üniversitelerde muhasebe derslerinin genellikle teorik olarak gösterilmesi benim iş hayatındaki başarıyı kötü etkilemektedir.	()	()	()	()	()
15	Staj boyunca meslek mensuplarının bana işi öğretmek için yardımcı olmaktan ziyade adaylardan kendi kendilerine öğrenmesini beklemesi mesleki yeterlilik anlamında beni olumsuz olarak etkilemektedir.	()	()	()	()	()
16	Tek düzen hesap planına hakim olunması benim mesleki tecrübeme olumlu katkı sağlamaktadır.	()	()	()	()	()
17	Muhasebenin sahip olduğu bilanço ilkelerine uygun olarak hareket etmek benim mesleki kariyerime olumlu katkı sağlamaktadır.	()	()	()	()	()
18	Muhasebe temel kavramlarını özümseyip bu kavramlar çerçevesinde muhasebe kayıtlarını yapmak benim mesleki yeterliliğime yarar sağlamaktadır.	()	()	()	()	()
19	Muhasebe politikalarıyla ilgili bilgiye sahip olunması benim mesleki yeterliliğime fayda sağlamaktadır.	()	()	()	()	()

20	Muhasebe sistemi değişen düzenlemeler ve güncellenen kanunlar iş akışı anlamında karmaşıklığa sebep olması benim mesleki yeterliliğimi olumsuz etkilemektedir.	()	()	()	()	()
21	Mevcut sistemin mali müşavirlik sınavına giriş için yeterli olduğu düşünölmektedir.	()	()	()	()	()
22	Odanın düzenlediği seminer organizasyonu ve eğitimlere katılmak mesleki yeterlilik bakımından bana katkı sağlamaktadır.	()	()	()	()	()
23	Üniversite ile oda yönetimlerinin koordineli olarak çalışması benim mesleki yeterliliğimi olumlu etkilemektedir.	()	()	()	()	()
24	Üniversiteyi bitirdikten sonra lisansüstü eğitim programı ya da yabancı dil eğitimi almak mesleki yeterlilik açısından bana yarar sağlamaktadır.	()	()	()	()	()
25	Lisans eğitimi boyunca öğrenilen muhasebe programlarının yetersiz olması benim mesleki kariyerimi olumsuz etkilemektedir.	()	()	()	()	()
26	Muhasebecilik mesleğini uzun yıllar yapmayı Hedefliyorum	()	()	()	()	()
27	Gelecekte bu meslekten iyi para kazanacağımı düşünüyorum.	()	()	()	()	()
28	Mesleki yeterliliğe sahip olduktan sonra gelirim daha fazla artacağına inanıyorum.	()	()	()	()	()
29	Muhasebecilik mesleğinden başka hiçbir meslek düşünmüyorum.	()	()	()	()	()
30	Muhasebe mesleği uzun ve meşakkatli bir yol olduğundan mesleki yorgunluğa neden olmaktadır.	()	()	()	()	()

Anket bitti. Katkılarınızdan dolayı çok teşekkür ederiz...

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	ELİF GÖRGÜLÜOĞLU
Tez Adı	Muhasebe Mesleğinde Staj Verimliliği, Tecrübe ve Sistem Uygulanışının Mesleki Yeterlilik Üzerine Etkisi
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	İşletme
Tez Türü	Yüksek Lisans (Tezli)
Tez Danışman(lar)ı	Doç. Dr. Orhan Bozkurt
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) İzni Kısıtlama	<input type="checkbox"/> Patent Kısıt (2 yıl) <input type="checkbox"/> Genel Kısıt (6 ay) <input checked="" type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin veriyorum.

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 02.09.2019

İmza : 